



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **JUDr. Pavel Novák**, se sídlem Bohuslava Martinů 802/9, Brno, zastoupen Mgr. Lukášem Regecem, advokátem se sídlem V parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2021, čj. 23338/21/5200-10422-711473, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 10. 2023, čj. 29 Af 55/2021-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku vyjadřuje k otázce, zda skutečné zvýšení majetku daňového subjektu, ve smyslu zvýšení jeho majetkových hodnot, je zákonnou podmínkou vzniku ostatního příjmu ve smyslu § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Na základě provedeného gramatického, historického, systematického a teleologického výkladu právní úpravy dospěl k závěru, že tomu tak není. Tím se vymezil proti výkladu zvolenému Ústavním soudem v nález z 16. 8. 2007 sp. zn. IV. ÚS 650/05 (N 130/46 SbNU 217).

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) zjistil, že na účet žalobce byla 10. 7. 2017 připsána částka ve výši 47 987 100 Kč s označením *úhrada ceny za převod*

(prodej) podílu ve společnosti *Hotel Galaxie, s. r. o.* Tento příjem správce daně vyhodnotil jako osvobozený podle § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2023 [pozn. NSS: s účinností od 1. 1. 2024 je nezměněná úprava obsažena v písm. q)], který měl žalobce oznámit podle § 38v stejného zákona, ve znění účinném od 1. 1. 2015. Tuto povinnost však žalobce nesplnil, a proto správce daně vydal výzvu k podání oznámení o osvobozených příjmech. Po provedení dokazování správce daně uzavřel, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2017 obdržel osvobozený příjem ve výši 31 880 436 Kč. Platebním výměrem z 3. 3. 2021, č. 833898/21/3001-52521-710967, správce daně podle § 38w odst. 1 písm. b) uvedeného zákona vyměřil žalobci pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu ve výši 10 % z výše uvedené částky neoznámeného příjmu, tj. 3 188 044 Kč.

[3] Žalobce se proti platebnímu výměru odvolal. Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku částečně změnil rozhodnutí správce daně (terminologicky upřesnil jeho výrok). Odvolací námitky, ve kterých žalobce tvrdil, že neměl povinnost oznamovat příjem, žalovaný neshledal jako důvodné.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[5] K námitce stran rozsahu zmocnění v odvolacím řízení krajský soud uvedl, že zmocnění se vztahovalo na veškeré úkony související s podáním a projednáním odvolání, jelikož text dohody o plné moci, kterou žalobce předložil žalovanému, nevyvolal pochybnosti o rozsahu zmocnění. Pokud žalobce chtěl z rozsahu zmocnění vyloučit doručení rozhodnutí žalovaného, měl to v dohodě o plné moci výslovně uvést. Protože se tak nestalo, postupoval žalovaný správně, pokud své rozhodnutí doručil podle § 41 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zmocněnci žalobce. Pochybnosti o rozsahu zmocnění nezpůsobilo ani pozdější podání zmocněnce z 6. 8. 2021, ve kterém informoval žalovaného, že se jeho zmocnění nevztahuje na doručení rozhodnutí žalovaného. Kvůli časové prodlevě mezi doručením rozhodnutí žalovaného do datové schránky zmocněnce (21. 6. 2021) a zpochybněním tohoto doručení (6. 8. 2021), se toto podání jeví spíše jako účelová snaha žalobce a jeho zástupce zpochybnit správnost doručení než jako projev skutečné vůle plynoucí z dohody o plné moci. Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu z 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004-60, č. 437/2005 Sb. NSS, podle krajského soudu nelze na nyní projednávanou věc aplikovat. Zmíněný rozsudek se zabýval starší právní úpravou, podle níž v případě plné moci omezené na určité úkony se písemnosti doručovaly zástupci i zastoupenému. Nynější úprava je ale jiná. Podle daňového řádu platí, že pokud má osoba, které se doručuje, zástupce, doručuje se pouze tomuto zástupci.

[6] Dále se krajský soud vyjádřil k povinnosti oznámit osvobozený příjem. Žalobce tvrdil, že správce daně měl od částky, kterou žalobce obdržel, odečíst původní nabývací cenu podílu a příplatek do vlastního kapitálu společnosti. Pokud by tak učinil, zjistil by, že žalobce nedosáhl příjmu, který by byl předmětem daně. Výdaje (náklady), jejichž odečtení od částky získané za převod podílu se žalobce domáhá, však podle krajského soudu nesplnily zákonné podmínky k tomu, aby je správce daně mohl uznat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tyto výdaje totiž žalobce nevynaložil ve zdaňovacím období roku 2017, ale v roce 2013. Zároveň podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené.

pokračování

[7] Žalobce tvrdil, že příjem se rovná zvýšení majetku, což dovozoval z judikatury. Žalobce však podle krajského soudu jednotlivé závěry judikatury vytrhl z kontextu. Zásadním momentem pro posouzení, zda příjem skutečně vznikl, je, že částka obdržená za převod podílu byla připsána na bankovní účet žalobce. V případě žalobce tak šlo o příjem skutečný. Zda byl výsledný příjem ztrátový, není podstatné.

[8] Pojem „příjem“ podle zákona o daních z příjmů není dle krajského soudu neurčitý právní pojem, ani není problematické, že tento pojem zákon nedefinuje. Zákon stanoví, které příjmy jsou předmětem daně z příjmů, a proto není potřeba tento pojem interpretovat. Mezi tyto příjmy patří i příjem z převodu podílu ve společnosti s ručením omezeným podle § 10 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Z uvedeného vyplývá, že žalobci vznikl osvobozený příjem [§ 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů] spojený s oznamovací povinností, kterou žalobce nesplnil. Následkem porušení této zákonné povinnosti je uložení pokuty v zákonem stanovené výši.

[9] Krajský soud dále uvedl, že příjem z převodu podílu nepatří mezi příjmy, o kterých by správce daně mohl zjistit požadované informace z rejstříků či evidencí splňujících podmínky § 38v odst. 3 zákona o daních z příjmů, ani z žádného jiného veřejného rejstříku. Již žalovaný upozornil, že jedinou evidencí, která splňuje podmínky zmíněného ustanovení, je katastr nemovitostí.

II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, již navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatel, stejně jako již v žalobě, namítl, že mu nebylo účinně doručeno rozhodnutí žalovaného, protože ho žalovaný doručil neoprávněné osobě (daňovému poradci). Stěžovatel zmocněnci udělil plnou moc, kterou vymezením úkonů „podání a projednávání odvolání“ omezil pouze na aktivní úkony spojené s odvolacím řízením. Mezi takové úkony nepatří doručení rozhodnutí žalovaného. Pokud by stěžovatel chtěl být zastoupen v neomezeném rozsahu, vyjádřil by se odkazem na celé odvolací řízení. Protože rozhodnutí žalovaného směřovalo k tomu, zda má stěžovatel povinnost zaplatit pokutu ve výši 3 188 044 Kč či nikoli, bylo v zájmu stěžovatele, aby žalovaný doručil své rozhodnutí přímo jemu. Stěžovatel také odmítá, že by podání zmocněnce z 6. 8. 2021 bylo účelové. Krajský soud tento závěr nedoložil žádnými důkazy. Podání zmocněnce naopak zapadá do vzájemně se doplňujících a navazujících důkazů svědčících tvrzení stěžovatele, že zmocnění omezil pouze na konkrétní úkony. Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 16/2004-60 stěžovatel považuje za relevantní. Závěry týkající se staré právní úpravy jsou aplikovatelné i na aktuální úpravu. V nedávné době na tento rozsudek odkázal i Nejvyšší správní soud v rozsudku z 10. 1. 2019, čj. 7 Afs 414/2018-27.

[12] V návaznosti na to stěžovatel dále namítl, že 1. 7. 2021 uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017. Pouze v této lhůtě mohly daňové orgány pravomocně uložit pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného, které upravilo výrok platebního

výměru, nebylo správně, a tedy účinně doručeno, nemohl ani platební výměr nabýt právní moci. Proto nelze uplatnit právní následky spojené s uložením pokuty.

[13] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil též hmotněprávní otázku týkající se vzniku povinnosti oznámit osvobozený příjem. Částka za převod podílu je zdánlivým příjmem, a proto stěžovateli nevznikla povinnost podat oznámení o osvobozených příjmech. Částku, již inkasoval za převod podílu, nelze zařadit pod „ostatní příjem“ podle § 10 zákona o daních z příjmů, protože nesplňuje podmínku stanovenou v návěti odst. 1 zmíněného ustanovení, tedy že se jedná o příjem zvyšující majetek daňového subjektu. Převod podílu nezvýšil majetek stěžovatele, protože inkasovaná částka představovala do okamžiku převodu podíl na společnosti, přičemž výši jeho majetkové hodnoty odrážela pořizovací cena podílu, a to včetně příplatku do vlastního kapitálu společnosti. Převodem podílu se tedy majetek stěžovatele snížil o podíl ve společnosti, jehož hodnota převyšovala příjem z převodu podílu. Stěžovatel na podporu své argumentace uvedl judikaturu, ze které dovodil, že finanční částku lze označit jako příjem, pokud se skutečně zvýší majetek poplatníka, který s ním může disponovat. Příjem má představovat určitou výhodu. K tomu však v případě stěžovatele nedošlo, jeho majetek se zvýšil pouze zdánlivě. Z uvedených důvodů se převodem podílu neuskutečnil příjem, a proto stěžovateli nevznikla oznamovací povinnost podle § 38v zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů nelze aplikovat, protože nesouvisí s tím, že se majetek stěžovatele převodem podílu fakticky snížil, a tím mu nevznikl příjem.

[14] Pojem „příjem“ považuje stěžovatel za nejednoznačný (neurčitý právní pojem), a proto je důležité, jak má být v kontextu § 38v a § 38w zákona o daních z příjmů, interpretován. Krajský soud svým argumentem, že pojem „příjem“ není potřeba interpretovat, protože zákon stanoví, které příjmy jsou předmětem daně z příjmů, vyloučil využití stěžovatelem v žalobě namítaného pravidla *in dubio mitius*, resp. *in dubio contra fiscum*, pro výklad pojmu „příjem“.

[15] Stěžovatel se dále věnoval problematice příplatků zkráceným zopakováním žalobních námitek. Popsal, jak příplatky řeší zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), a uzavřel, že v jeho případě je příplatek součástí převáděného podílu.

[16] Přestože je stěžovatel primárně přesvědčen, že v nyní projednávaném případě vůbec nešlo o příjem, je eventuálně toho názoru, že správce daně si mohl zjistit informace o převodu podílu, které vyžaduje zákon o daních z příjmů, z veřejného rejstříku. Jednotlivé transakce byly dostatečně jasným způsobem zachyceny v dokumentech dostupných veřejně ve sbírce listin obchodního rejstříku. Daňové orgány tak mohly poměrně snadno zjistit, jaké výše dosahovaly příplatky obou společníků, že valná hromada schválila projekt fúze, včetně specifikace peněžitých příplatků obou společníků, přičemž část příplatků byla využita ke krytí závazků společnosti. Stěžovatel nesouhlasí se zákonnou úpravou, která umožňuje správci daně určit si, které veřejné rejstříky bude „sledovat“. Tento princip je založený na libovůli správních orgánů. Není důvod, aby neplatila stejná pravidla pro obchodní rejstřík a pro katastr nemovitostí.

[17] Povinnost stěžovatele oznámit příjem z převodu podílu je z uvedených důvodů v rozporu s výkladem daných ustanovení zákona o daních z příjmů i s ústavními principy.

pokračování

Tato povinnost nepřiměřeně zasahuje do majetkové sféry stěžovatele a je v rozporu s principy právního státu. S uvedenými principy je v konfliktu i uložená pokuta, která představuje formu daně z řešeného příjmu. Stěžovatel poukázal i na čl. 11 odst. 5 nebo čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (dále „Listina“). Podle stěžovatele postrádá legitimitu takové ukládání a výběr daní, jež vede k nepřiměřenému zatížení daňových subjektů. Zásah do vlastnického práva v podobě zákonem uložené daně je neústavní, pokud jeho intenzita dosáhne tzv. rdousícího (škrtícího) efektu, tj. bude-li mít svou extrémně nepřiměřenou výši konfiskační dopady. Podle stěžovatele je uložená pokuta nepřiměřená, jelikož je podle zákona ukládána v paušální výši, bez možnosti moderace ze strany správce daně.

Vyjádření žalovaného

[18] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Rozsudek krajského soudu považuje za přezkoumatelný a s jeho závěry se ztotožnil. Podle žalovaného se plná moc, kterou stěžovatel předložil žalovanému, vztahuje na veškeré úkony spojené s podáním a projednáváním odvolání. Doručení rozhodnutí o odvolání je součástí „projednávání“ odvolání, a odvíjí se od něj právní moc platebního výměru. Rozhodnutí žalovaného bylo doručeno v souladu s § 39 a násl. daňového řádu, a nabylo 21. 6. 2021 právní moci. V souvislosti s uvedeným proto nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty.

[19] Zákon o daních z příjmů stanoví, které příjmy jsou předmětem daně z příjmů. Patří mezi ně i příjmy z převodu podílu ve společnosti s ručením omezeným podle § 10 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Připsáním částky za převod podílu na bankovní účet se zvýšil majetek stěžovatele ve zdaňovacím období roku 2017. Proto je řešený příjem skutečný a reálně pro stěžovatele využitelný. Zároveň se jedná o příjem od daně osvobozený dle § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů, proto ho stěžovatel neuváděl v daňovém přiznání, ale byl povinen ho oznámit správci daně.

[20] To, že stěžovatel uskutečnil příplatek do vlastního kapitálu společnosti není sporné. Tato skutečnost ale nemá vliv na posouzení povinnosti oznámit osvobozený příjem. Zda došlo k příplatku do vlastního kapitálu či ne, nic nemění na tom, že v roce 2017 stěžovatel obdržel osvobozený příjem za převod podílu, který měl oznámit správci daně. Protože zákonnou oznamovací povinnost stěžovatel splnil až na výzvu správce daně, vznikla mu ze zákona povinnost uhradit pokutu dle § 38w odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ve výši 10 % z částky neoznamovaného příjmu.

[21] K osvobozenému příjmu dle § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů nelze z principu uznat výdaje, jak stanoví i § 25 odst. 1 písm. i) uvedeného zákona. Příjmem od daně osvobozeným se ve smyslu zákona o daních z příjmů myslí pouze příjem ve výši obdržené v konkrétním okamžiku uskutečnění bez ohledu na případné výdaje.

[22] Námitky stěžovatele týkající se nepřiměřenosti pokuty či jejího rdousícího efektu, nebo porušení ústavního práva na vlastnictví, jsou irelevantní. Povinností správce daně bylo vydat platební výměr o uložení pokuty v zákonem stanovené výši, pokud daňový subjekt nesplní oznamovací povinnost. Správce daně nemá možnost správního uvážení ohledně výše pokuty, ani ohledně toho, zda pokutu uloží či nikoli. Správce daně tuto povinnost splnil.

[23] Obchodní rejstřík nesplňuje podmínky podle § 38v odst. 3 zákona o daních z příjmů. Správce daně z něj nemohl zjistit všechny údaje podle odst. 2 zmíněného ustanovení, neboť přístupnou evidencí pro správce daně je pouze katastr nemovitostí. V řešené věci se nicméně o příjem evidovaný katastrem nemovitostí nejedná.

Replika stěžovatele

[24] K argumentaci týkající se „aktivních úkonů“ stěžovatel doplnil, že daňový řád odděluje, kdy dochází k interakci daňového subjektu a správce daně, a kdy ne. Výčet aktivních úkonů daňového subjektu v odvolacím řízení zahrnuje § 113 odst. 2, § 114 odst. 3, § 115 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Doručování rozhodnutí je samostatnou fází řízení. To dokládá i fakt, že je v daňovém řádu upraveno samostatně. Tato úprava se užije bez ohledu na to, co je předmětem doručované písemnosti. Uskutečněním úkonů dle § 115 odst. 2 daňového řádu se účel zmocnění naplnil. Žalovaný tak opakovaně nesprávně uzavřel, že stěžovatel udělil plnou moc k veškerým úkonům v rámci odvolacího řízení.

[25] Aby převod podílu představoval příjem, musel by se podle stěžovatele reálně zvýšit jeho majetek, k tomu ale nedošlo. Připsání částky za převod na bankovní účet stěžovatele z ní nedělá příjem.

[26] Dále stěžovatel zopakoval, že žalovaný mohl z obchodního rejstříku zjistit všechny informace podle § 38v odst. 2 zákona o daních z příjmů. Obchodní rejstřík funguje podobně jako katastr nemovitostí. Oba jsou ovládány principem formální a materiální publicity. Jedná se o správní libovůli, pokud je jediným rejstříkem správcem daně dostatečným k získání informací o osvobozených příjmech, pouze katastr nemovitostí. Obchodní rejstřík může být použit podobně jako katastr nemovitostí, čímž se ulehčí daňovým subjektům.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Kasační stížnost není důvodná.

III.A Doručování rozhodnutí žalovaného

[28] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasačními námitkami, jimiž stěžovatel zpochybnil účinnost doručení rozhodnutí žalovaného z důvodu, že podle stěžovatele bylo v rozporu s rozsahem zmocnění doručeno jeho zmocněnci, ač správně mělo být doručeno přímo stěžovateli. Z neúčinnosti doručení stěžovatel dovozuje, že došlo k zániku oprávnění státu uložit pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu (tj. k prekluzi). A to proto, že dříve, než byla pokuta pravomocně uložena, došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, tedy lhůty, před jejímž uplynutím musí být pokuta pravomocně uložena (§ 38w odst. 3 zákona o daních z příjmů). Ostatně, správní soudy jsou povinny přihlížet k prekluzi práva z úřední povinnosti, tj. bez ohledu na to, zda účastník řízení námitku prekluze uplatnil či nikoli.

[29] V případě, že by lhůta pro stanovení daně, tj. zároveň i pro uložení pokuty skutečně marně uplynula ještě před tím, než platební výměr spolu s rozhodnutím žalovaného nabyly právní moci, bylo by již vypořádání ostatních kasačních námitek stěžovatele nadbytečné (rozsudky NSS z 22. 6. 2022, 8 Afs 11/2020-102, bod 10, z 11. 1. 2024, čj. 8 Afs 189/2020-127, bod 20, či ze 14. 8. 2025, čj. 8 Afs 102/2022-67, bod 30).

pokračování

[30] Podle § 41 odst. 1 daňového řádu *má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.*

[31] Stěžovatel udělil zmocněnci plnou moc v tomto znění: „[Stěžovatel] *ve smyslu zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, uděluje zmocněnci plnou moc k veškerým úkonům prováděným v souvislosti s podáním a projednáváním odvolání ve věci rozhodnutí správce daně: Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, čj. 833898/21/3001-52521-710967*“ [zvýraznění provedl NSS].

[32] Podle stěžovatele žalovaný neměl doručit své rozhodnutí zmocněnci stěžovatele. Plná moc byla totiž vymezena k podání a projednávání odvolání, které zahrnují pouze aktivní úkony činěné stěžovatelem spojené s odvolacím řízením. Doručení rozhodnutí ale představuje samostatný pasivní úkon stěžovatele jako příjemce písemnosti. Právě z důvodu závažných právních následků spojených s doručením rozhodnutí žalovaného bylo zájmem stěžovatele, aby ho žalovaný doručil přímo jemu, tj. bez prostředníka v podobě zmocněnce.

[33] Nejvyšší správní soud se stěžovatelovým výkladem rozsahu uděleného zmocnění nesouhlasí. Daňový řád po zmocniteli požaduje vymezení rozsahu zmocnění *tak, aby bylo jasné, k jakým úkonům, řízením či postupům se plná moc vztahuje* (§ 28 odst. 1 daňového řádu). I podle důvodové zprávy k § 28 odst. 1 daňového řádu je proto na zmocniteli, aby rozsah plné moci vymezil dostatečně konkrétně, aby nedocházelo k nejasnostem [sněmovní tisk č. 685/0, důvodová zpráva, Zvláštní část, k § 28, 5. volební období (2006-2010), digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, www.psp.cz].

[34] Znění výše uvedené plné moci podle Nejvyššího správního soudu nelze vykládat jinak, než že stěžovatel zmocnil zmocněnce k celému odvolacímu řízení, které končí doručením rozhodnutí žalovaného. Z textu plné moci nevyplývá, že by stěžovatel omezil zmocnění zmocněnce na plnění pouze určitých úkonů v rámci odvolacího řízení. Neexistuje důvod pro to, aby byl pojem „projednávání“ interpretován tak, že pod něj nespadá doručení rozhodnutí žalovaného. Doručení rozhodnutí o odvolání je zásadním momentem odvolacího řízení, tedy procesu projednání odvolání. Pokud stěžovatel chtěl, aby jej zmocněnec v odvolacím řízení zastupoval pouze omezeně, jen pro některé úkony, měl to přesně vymezit v plné moci, jak říká i výše uvedená důvodová zpráva. Pokud pro stěžovatele bylo natolik zásadní, aby bylo rozhodnutí žalovaného doručeno přímo jemu, lze očekávat, že by zmocnění omezil výslovně. Nadto, stěžovatel udělil plnou moc *k veškerým úkonům prováděným v souvislosti s podáním a projednáváním odvolávání*. I kdyby tedy pod pojem „projednávání“ nespadlo doručování rozhodnutí žalovaného, jistě jde o úkon prováděný v souvislosti s projednáváním odvolání, a to dokonce v souvislosti bezprostřední.

[35] Vzhledem k tomu, že žalovaný neměl žádné pochyby o rozsahu zmocnění, nebyl důvod pro postup podle § 28 odst. 2 daňového řádu, tedy pro výzvu k úpravě plné moci. Z plné moci nevyplývá, že by její rozsah nebyl vymezen či nebyl vymezen dostatečně přesně. Ani podání zmocněnce z 6. 8. 2021 nezpůsobilo zmíněné pochybnosti. Nejvyšší správní soud nemá důvod jakkoli revidovat úvahu krajského soudu v bodě 27 napadeného rozsudku, podle které se chování zmocněnce jeví spíše účelově, protože mezi doručením rozhodnutí žalovaného zmocněnci a zmíněným podáním, uplynul více než měsíc. Tato úvaha je založena na podkladech ve správním spisu, a navíc ji krajský soud vyslovil toliko nad rámec výkladu plné moci a nikoli kategoricky (*jeví spíše jako účelová*).

[36] Dále stěžovatel argumentoval tím, že rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 16/2004-60 je pro nyní projednávanou věc relevantní, protože na něj Nejvyšší správní soud odkázal v rozsudku čj. 7 Afs 414/2018-27.

[37] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že rozsudek čj. 7 Afs 414/2018-27 se zabýval odlišením pojmů „daňová kontrola“ a „daňové řízení“, a v tomto kontextu na rozsudek čj. 5 Afs 16/2004-60 také odkázal. Odlišení zmíněných pojmů je jistě aktuální i pro nynější právní úpravu v daňovém řádu. Avšak není tomu tak u závěrů týkajících se zmocnění (plné moci). Podle tehdejší právní úpravy (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) se v případě omezené plné moci písemnosti doručovaly zástupci i zastoupenému. To však při právní úpravě (relevantní v projednávané věci), podle níž, existuje-li zmocnění, doručuje se pouze zástupci (§ 41 odst. 1 daňového řádu), neplatí. Proto nelze závěry rozsudku čj. 5 Afs 16/2004-60 v nynější věci aplikovat způsobem, jehož se domáhá stěžovatel.

[38] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že žalovaný správně doručil své rozhodnutí zmocněnci stěžovatele, jenž byl zákonným adresátem. V nyní projednávané věci proto nebylo třeba aplikovat tzv. (úzký) materiální korektiv doručení ve smyslu recentních závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovených v usnesení z 5. 11. 2025, čj. 1 Afs 206/2023-103. Rozhodnutí žalovaného tak nabylo právní moci 21. 6. 2021. Kasační námitka stěžovatele týkající se nesprávného doručování rozhodnutí žalovaného, resp. neúčinnosti jeho doručení, jakož ani navazující námitka prekluze proto nejsou důvodné.

III.B Povinnost oznámit osvobozený příjem podle § 38v zákona o daních z příjmů

[39] Podle § 38v odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2015, *pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob obdrží **příjem**, který je od daně z příjmů fyzických osob **osvobozen** a je vyšší než 5 000 000 Kč, je povinen oznámit správci daně tuto skutečnost do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel* [zvýraznění provedl NSS].

[40] Podle navazujícího § 38w uvedeného zákona *poplatníkovi vzniká povinnost uhradit pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu, pokud nepodá oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob, ve výši*

a) 0,1 % z částky neoznámeného příjmu, pokud tuto povinnost splní, aniž by k tomu byl vyzván,

b) 10 % z částky neoznámeného příjmu, pokud poplatník tuto povinnost splní v náhradní lhůtě poté, co byl k tomu vyzván, nebo

c) 15 % z částky neoznámeného příjmu, pokud poplatník nesplní tuto povinnost ani v náhradní lhůtě.

[41] Podle citovaných ustanovení poplatníku daně z příjmů fyzických osob vznikne oznamovací povinnost, za jejíž nesplnění vzniká sekundární povinnost uhradit pokutu, až při kumulativním splnění tří podmínek: (i) obdrží příjem, (ii) který je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, a (iii) je vyšší než 5 000 000 Kč.

pokračování

[42] Stěžovatel již v odvolání (str. 4 až 6) namítal, že v jeho případě nebyla splněna ani první z podmínek spočívající v obdržení příjmu. Uváděl, že nedojde-li ke zvýšení majetku, nejedná se vůbec o příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů, a nemůže tak jít ani o příjem osvobozený. V jeho případě šlo pouze o to, že majetkovou hodnotu v podobě podílu ve společnosti proměnil na majetkovou hodnotu v podobě peněz. Obdržením úhrady za převod podílu tak nedošlo ke zvýšení stěžovatelova majetku. V důsledku ekonomicky ztrátového převodu (prodeje) podílu ve společnosti, stěžovateli majetek naopak ubyl, jelikož do pořízení a udržení podílu investoval více, než obdržel za jeho prodej. Přijatá úhrada proto nesplňuje základní podmínku příjmu podle § 10 zákona o daních z příjmů, a nevztahuje se tak na ni ani oznamovací povinnost podle § 38v tohoto zákona.

[43] Obdobně argumentoval i v žalobě (str. 9 až 11), kde na podporu svých námitek citoval závěry několika soudních rozhodnutí (mj. i nálezu ÚS sp. zn. IV. ÚS 650/05), z nichž podle něj plyne, že aby bylo možné cokoli podřadit pod pojem příjem, musí jít o skutečné zvýšení majetku daňového poplatníka, s nímž může tento poplatník disponovat. Podmínka zvýšení majetku je výslovně uvedena v § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů upravujícím ostatní příjmy. Ke zvýšení majetku stěžovatele však v nyní projednávané věci nedošlo, jelikož – vzhledem k předchozím vstupním investicím do podílu ve společnosti (nákup a příplatky), celkový ekonomický výsledek prodeje podílu pro stěžovatele reálně znamenal ztrátu majetku. Přijetí úhrady za převod podílu se proto nikterak reálně neprojevovalo v jeho majetkové sféře. Nedošlo-li k reálnému zvýšení majetku, neobdržel stěžovatel žádný příjem, tedy ani osvobozený, tudíž mu ani nevznikla žádná oznamovací povinnost podle § 38v zákona o daních z příjmů, jejíž porušení by se mohl dopustit.

[44] V kasační stížnosti (str. 6 až 8) stěžovatel na odvolací a žalobní argumentaci navázal. Opět vysvětlil, že převod podílu nezvýšil jeho majetek, protože inkasovaná částka představovala do okamžiku převodu podíl na společnosti, přičemž výši jeho majetkové hodnoty odrážela pořizovací cena podílu, a to včetně příplatku do vlastního kapitálu společnosti. Převodem podílu se tedy majetek stěžovatele snížil o podíl ve společnosti, jehož hodnota převyšovala příjem z převodu podílu. V reakci na napadený rozsudek uvedl, že § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, nelze aplikovat, protože nesouvisí s tím, že se majetek stěžovatele převodem podílu fakticky snížil, a tím mu nevznikl příjem (bod [13] výše).

[45] Stěžejní podstatou této stěžovatelovy odvolací, žalobní i kasační argumentace tedy je, že částka, kterou obdržel za převod podílu ve společnosti, není příjmem, protože nesplňuje podmínku uvedenou v návěti § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle níž musí dojít ke zvýšení majetku.

[46] Vzhledem k tomu, že pro nyní projednávanou věc stěžejní § 38v odst. 1 zákona o daních z příjmů spojuje vznik oznamovací povinnosti primárně s obdržením příjmu (z čehož vycházel jak správce daně na str. 6 platebního výměru tak i žalovaný v bodu 28 svého rozhodnutí), jakož i tomu, že stěžovatel naplnění právě této zákonné podmínky sporuje, je podle Nejvyššího správního soudu důležité vyjasnit, co zákon o daních z příjmů rozumí pojmem „příjem“.

III.B.1 Obecná východiska k příjmu jako předmětu daně z příjmů (fyzických osob)

[47] Daň z příjmů představuje jeden ze základních pilířů českého daňového systému. Jedná se o přímou daň (*in personam*), neboť je stanovena přímo poplatníkovi (např. na rozdíl od daně z přidané hodnoty).

[48] Podle § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění od 1. 1. 2014, jsou *předmětem daně z příjmů fyzických osob*

- a) příjmy ze závislé činnosti (§ 6),
- b) příjmy ze samostatné činnosti (§ 7),
- c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- d) příjmy z nájmu (§ 9),
- e) ostatní příjmy (§ 10).

[49] Předmět daně podle § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů vymezuje příjmy, které mohou podléhat dani z příjmů fyzických osob (NEŠLEHA, M. in DRÁB, O. a kol. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021, komentář k § 3 [Systém ASPI]). Jde o taxativní (uzavřený, konečný) výčet forem příjmů, jež jsou předmětem daně (PELC, V. *Daně z příjmů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, komentář k § 3 odst. 1 – bod 1 [Beck-online]), který nelze rozšiřovat ani výkladem, neboť by to bylo v rozporu s ústavní ochranou vlastnického práva [nález ÚS z 1. 6. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463)].

[50] Je současně pravdou, že zákon o daních z příjmů neobsahuje obecnou definici pojmu příjem a omezuje se na popis jednotlivých (konkrétních) forem příjmů (§ 3 odst. 1). V § 3 odst. 4 stanoví, které příjmy předmětem daně nejsou, a v § 4 pak taxativně vyjmenovává příjmy, které jsou od daně osvobozeny [vedle toho zákon o daních z příjmů u jednotlivých kategorií (forem) příjmů obsahuje ještě právní fikce, co se nepovažuje za příjmy (konkrétní kategorie příjmů), a není tak ani předmětem daně (např. § 6 odst. 7 a § 7 odst. 10), jakož i speciální režimy osvobození (např. § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3)]. Ačkoli tedy zákon o daních z příjmů pracuje s pojmem příjem, jeho obecnou definici nepodává. Obsah tohoto pojmu odvozuje od konkrétních hmotněprávních daňových skutečností. Na tuto poměrně specifickou legislativně-technickou konstrukci upozorňuje i odborná literatura: »Slovem „příjem“ zákon o daních z příjmů označuje různé předměty daně; nevymezuje ho jako pojem, tedy jako obecné určení podstatných charakteristik různých daňověprávních skutečností (k povaze pojmu patří, že je definován, vymezen); obecné určení proto, že stejné či obdobné charakteristiky jsou vlastní více daňověprávním skutečnostem. Obecně lze označení „příjem“ charakterizovat jako přijaté plnění v podobě peněžní, nepeněžní, popřípadě i formou pekuniárně ocenitelné výhody, které je zákonem vymezeno jako daňověprávní skutečnost, přičemž společnou charakteristikou takových příjmů (daňověprávních skutečností) je, že jsou objektem daně. Zákon slovo (označení) „příjem“ ani pro celý zákon, ani pro jednotlivé druhy příjmů nedefinuje, u jednotlivých druhů příjmů obsah slova charakterizuje hmotněprávními daňovými skutečnostmi. Z hlediska takových skutečností je pak příjem – objekt daně u jednotlivých druhů příjmů – rozdílný. Navíc příjem, jenž může být peněžní i nepeněžní, popř. dosažený i směnou, sám o sobě z hlediska své hodnoty nemusí být základem daně – základ daně (jeho část) z hlediska některých příjmů může být

pokračování

stanoven i fikcí» (PELC, V. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, komentář k § 3 – bod 3 [Beck-online]).

[51] Zákon o daních z příjmů tak nepracuje s univerzálním pojmem příjem, nezná jakousi obecnou definici či generální klauzuli [na rozdíl např. od slovenského zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, který v § 2 vymezuje základní pojmy a konkrétně v písm. c) obsahuje obecnou definici pojmu příjem pro účely daného zákona].

[52] Myšlenkový postup (metoda) při zjišťování, zda je konkrétní skutečnost předmětem daně (zde z příjmů fyzických osob) proto nemůže probíhat tak, že se prvně zjišťuje, zda je tato skutečnost vůbec příjmem, aby se v druhém kroku takový (generální, obecný) příjem podřazoval pod jednu z konkrétních forem příjmu ve smyslu § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů. V důsledku výše popsané specifické legislativně-technické konstrukce pojmu příjem v uvedeném zákoně (chybějící obecné definice) totiž myšlenkový postup může a musí probíhat jedinečně opačným směrem, resp. rovnou již v prvním kroku se zjišťuje, zda lze konkrétní skutečnost podřadit pod některou z forem příjmu podle § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů. To znamená, že aby se vůbec jednalo o předmět daně, tj. o příjem ve smyslu tohoto zákona, musí bezpodmínečně jít o jednu z forem příjmů předpokládaných tímto zákonem. Jinak řečeno, nejde-li o příjem podle § 6, § 7, § 8, § 9 ani § 10, nejde vůbec o příjem, a tedy ani o předmět daně, ve smyslu zákona o daních z příjmů.

[53] První podmínka vzniku oznamovací povinnosti podle § 38v odst. 1 tohoto zákona – obdržení příjmu, tak bude splněna pouze tehdy, obdrží-li fyzická osoba (daňový poplatník) jednu z forem příjmu podle § 6, § 7, § 8, § 9 či § 10 uvedeného zákona.

III.B.2 Dosavadní judikатурní výklad návětí § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů – podmínka zvýšení majetku

[54] V nyní projednávané věci správce daně, žalovaný i krajský soud vyšli z toho, že přijetí úhrady za převod podílu je tzv. ostatním příjmem ve smyslu § 10 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

[55] Podle § 10 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2023, tj. ve znění rozhodném pro nyní projednávaný případ, platilo, že *ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména ... c) příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným, komanditisty na komanditní společnosti nebo z převodu družstevního podílu* [zvýraznění provedl NSS].

[56] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že s účinností od 1. 1. 2024 (tato úprava platí do současnosti) došlo v uvedeném ustanovení k nahrazení pojmu „účást“ pojmem „podíl“. Tato změna představuje toliko legislativně-technickou změnu za účelem zajištění souladu zákona o daních z příjmů s terminologií zákona o obchodních korporacích, neboť v souladu s § 31 zákona o obchodních korporacích je účast společníka v obchodní korporaci představována podílem, přičemž podíl představuje jak tuto účast, tak práva a povinnosti z ní plynoucí [sněmovní tisk č. 488/0, důvodová zpráva, Zvláštní část, k části desáté, k čl. XV, k bodu 21 – k § 10 odst. 1 písm. c), 9. volební období (2021-2025), digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, www.psp.cz]. Jde tedy pouze o formulační, nikoli významovou změnu. Vzhledem k uvedenému Nejvyšší správní soud v celém rozsudku užívá pojem „převod“, resp. spojení „převod podílu ve společnosti“. Ostatně, shodně tak činí

stěžovatel, krajský soud (s jedinou výjimkou v bodu 38 napadeného rozsudku) i žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti (taktéž s jedinou výjimkou v bodu 46 vyjádření).

[57] Jak bylo uvedeno již výše, podstatou stěžovatelovy odvolací, žalobní i kasační argumentace ohledně § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů je, že částka, kterou obdržel za převod podílu ve společnosti, není příjmem, protože nesplňuje podmínku uvedenou v návěti tohoto ustanovení, podle níž musí dojít ke zvýšení majetku.

[58] Výkladem návěti § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2023, se Nejvyšší správní soud, v reakci na shodně formulovanou námitku jako nyní, zabýval již v rozsudku z 27. 6. 2005, čj. 5 Afs 33/2004-62, v němž řešil otázku přeměny pohledávky v konkrétní nominální hodnotě na hotovost ve stejné výši. V reakci na tehdy uplatněnou námitku, že při takové přeměně jedné majetkové hodnoty na jinou majetkovou hodnotu nedochází ke zvýšení majetku ve smyslu uvedeného ustanovení, Nejvyšší správní soud uvedl: *»Městský soud se v odůvodnění rozsudku podrobně námitkou podmíněnosti zvýšení majetku u příjmů ostatních zabýval. S jeho gramatickým výkladem uvozovací věty ustanovení § 10 ZDP nelze než souhlasit. Shodně s názorem městského soudu má Nejvyšší správní soud za to, že výklad, který učinila stěžovatelka, není možné z textu ustanovení § 10 odst. 1 ZDP vyvodit. Naopak ze zákonného znění uvozovací věty § 10 ZDP je zřejmé, že zákon „zvýšení majetku“ nestanoví jako podmínku pro podřazení příjmů pod ustanovení § 10 ZDP. Z ustanovení § 10 odst. 1 je zřejmé, že všechny příjmy, nejde-li o příjmy dle ustanovení § 6 až § 9, jsou považovány za „ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku“«* [zvýraznění provedl NSS]. Nejvyšší správní soud tedy v citovaném rozsudku (stejně jako žalovaný a krajský soud v nyní projednávané věci) na základě jazykového (gramatického) výkladu uvedeného ustanovení dospěl k závěru, že zvýšení majetku není podmínkou existence ostatních příjmů, nýbrž normativním konstatováním zákonodárce v podobě jakési právní fikce, pročez není třeba se otázkou zvýšení majetku zvláště zabývat.

[59] Uvedený rozsudek však byl zrušen výše již zmiňovaným nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 650/05. Tohoto nálezu se stěžovatel v nyní projednávané věci dovolával již v žalobě. Ústavní soud aplikoval ústavněprávní východisko pro řešení konkurence interpretačních alternativ podústavních právních norem upravujících daňovou či poplatkovou povinnost, podle něž za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje. Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při *de facto* odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, tedy v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*) (body 19 a 20 nálezu).

[60] Na základě toho v bodu 25 nálezu dospěl Ústavní soud k závěru, že *»výklad příslušného ustanovení § 10 odst. 1 ZDP učiněný Nejvyšším správním soudem a na jeho základě přijatý závěr o nepodmíněnosti zvýšení majetku pro podřazení předmětného příjmu pod ostatní příjmy z tohoto ustanovení dle názoru Ústavního soudu jednoznačně nevyplývá. Stejný názor zastává i právní praxe, když např. v komentáři k zákonu o daních z příjmů se k předmětnému ustanovení § 10 odst. 1 mimo jiné uvádí, že "(...) v ustanovení § 10 jsou uvedeny příklady hlavních druhů ostatních příjmů, které mohou přicházet v úvahu pro zdanění. Jde však o příjmy nahodilé, pro které je stanoven též limit osvobození (...). Důležité je předvěti § 10 odst. 1; aby se jednalo o "ostatní příjem", musí dojít ke zvýšení majetku."* (viz Pelech, P., Pelc, V.: *Daně z příjmů s*

pokračování

komentářem, 8. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2007, str. 208 a násl.). Obdobně, že "podmínkou zdanění ostatních příjmů je, že při nich dochází k navýšení majetku." (viz Brabec, F. a kol.: Daně 2006, ASPI MERITUM, Praha 2007, bod 1586 a násl.)« [zvýraznění provedl NSS].

[61] V bodu 26 Ústavní soud dále uzavřel, že „[v] daném případě však Nejvyšší správní soud příslušné zákonné ustanovení, tj. § 10 odst. 1 ZDP aplikoval a především interpretoval způsobem, který byl v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny ... Nešetřil totiž podstatu a smysl základního práva stěžovatelky na vlastnictví a přijatou interpretaci se ocitl mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti. Touto interpretací zákonných ustanovení totiž rozšířil daňovou povinnost na situaci, na kterou při řádné (mírnější) interpretaci zákona (viz bod 20) daňová povinnost nedopadá, čímž zasáhl do základního práva stěžovatelky garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny“.

[62] Ústavní soud vyložil návětí § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak, že otázka zvýšení majetku je nutnou podmínkou pro to, aby při splnění dalších podmínek, šlo o ostatní příjem podle tohoto ustanovení, a tedy vůbec o příjem ve smyslu tohoto zákona. Vzhledem ke konkrétním skutkovým a právním okolnostem věci projednávané Ústavním soudem (bod [58] výše), je třeba závěry Ústavního soudu číst tak, že podmínka zvýšení majetku není splněna v situaci, v níž dojde toliko k přeměně jedné majetkové hodnoty na jinou majetkovou hodnotu ve stejné výši, jelikož v takovém případě nejde vůbec o zvýšení majetku. Dopadá-li tento závěr na pohledávku proměněnou na peníze, není žádný důvod, aby shodně nedopadal na peníze ocenitelný podíl ve společnosti proměněný prodejem (převodem) na peníze.

[63] S ohledem na kasační závaznost rušícího nálezu Ústavního soudu Nejvyšší správní soud z jeho závěrů bez dalšího vyšel v rozsudku z 8. 2. 2008, čj. 5 Afs 33/2004-94, vydaném v tehdy projednávané věci v návaznosti na zrušující nález.

[64] Na závěry Ústavního soudu Nejvyšší správní soud odkázal v rozsudku ze 7. 10. 2009, čj. 1 Afs 74/2009-62, v němž uvedl, že „význam citovaného nálezu Ústavního soudu spočívá v závěru, že podřazení příjmů pod ostatní příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů je podmíněno zvýšením majetku. Není proto rozhodné, zda v Ústavním soudem řešené věci byl majetek stěžovatelky reálně zvýšen či nikoliv, nýbrž skutečnost, že při aplikaci § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů se správci daně a potažmo i soudy musí otázkou zvýšení majetku vždy zabývat“. V tomto rozsudku nicméně Nejvyšší správní soud bližší úvahy stran výkladu podmínky zvýšení majetku nevedl, resp. neuvedl.

[65] Další (jiná) judikatura Nejvyššího správního soudu, následující po nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 650/05, při výkladu § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů následuje obecný závěr, že zvýšení majetku je podmínkou existence, vzniku (ostatního) příjmu podle uvedeného ustanovení, jíž je nutno zkoumat. Nejvyšší správní soud však v konkrétních věcech nenásledoval závěr Ústavního soudu, podle něž zvýšením majetku není pouhá přeměna (konverze) jedné majetkové hodnoty na jinou majetkovou hodnotu ve stejné výši. Zvýšení majetku totiž vykládá jiným způsobem.

[66] V rozsudku z 18. 7. 2012, čj. 1 Afs 9/2012-97, Nejvyšší správní soud řešil zdanění příjmu fyzické osoby z prodeje bytové jednotky. V bodu 17 sice přisvědčil tehdejší žalobkyni (stěžovatelce), že při aplikaci § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je nutné

zkoumat, zda při uskutečněním příjmu dochází taktéž ke zvýšení majetku daňového subjektu, neboť je tím šetřena podstata a smysl základního práva stěžovatelky na vlastnictví garantovaného čl. 11 Listiny. K tomu výslovně odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 650/05 a rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 33/2004-94. Nicméně, v bodu 25 uzavřel, že *»[P]řipsáním částky ve výši tři miliony korun, resp. 2.400.000 Kč odpovídající podílu stěžovatelky na prodávané bytové jednotce, došlo k reálnému navýšení jejího majetku a tato částka proto byla „ostatním příjmem“ podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, který podléhá zdanění podle tohoto zákona«*. Že se majetek tehdejší žalobkyně fakticky nezvýšil, jelikož částka připsaná na účet odpovídala hodnotě jejího podílu na prodávané bytové jednotce, o nějž naopak prodejem přišla, Nejvyšší správní soud nepovažoval za podstatné. Za zvýšení majetku totiž považoval částku připsanou na účet.

[67] Na uvedený závěr Nejvyšší správní soud navázal v rozsudku z 18. 1. 2017, čj. 3 Afs 64/2016-29, v němž řešil uložení pokuty za opožděné přiznání k dani z příjmu z prodeje části pozemku. Nejprve rovněž obecně uvedl, že podstata základního práva daňového subjektu na vlastnictví, zaručeného čl. 11 Listiny, je podle judikatury, ve vztahu k posuzování existence příjmu podle § 10 zákona o daních z příjmů, garantována významem zjištění, zda dochází ke zvýšení majetku daňového subjektu. Následně však učinil závěr, že *»[P]okud jde o výklad ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2010), dle kterého se za ostatní příjmy považují (mimo jiné) i příjmy z převodu vlastní nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru nebo spoluvlastnického podílu na nich, zákon zde nestanoví žádné okolnosti, jejichž existence by takový příjem (§ 3 odst. 2 zákona) z této obecné definice vyjímala. Pokud tedy (jako je tomu v dané věci) poplatník smluvně převede nemovitost ze svého vlastnictví a získá za tento převod finanční protiplnění, je toto protiplnění příjmem vždy«*.

[68] V rozsudku ze 14. 10. 2022, čj. 2 Afs 396/2020-34, bodech 22 a 26, Nejvyšší správní soud uzavřel, že (ostatním) příjmem podle § 10 odst. 1 písm. b) bodu 1 zákona o daních z příjmů byla celá kupní cena za prodej bytové jednotky. Tímto rozsudkem Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Plzni a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Proti následnému rozsudku Krajského soudu v Plzni podal tehdejší žalobce, z důvodu nepřipustnosti opakované kasační stížnosti, přímo ústavní stížnost, již Ústavní soud usnesením z 11. 4. 2023, sp. zn. IV. ÚS 717/23, odmítl pro zjevnou neopodstatněnost. V bodu 14 usnesení Ústavní soud uvedl, že *»Nejvyšší správní soud a následně krajský soud srozumitelně a logicky vyložily, proč byla skutečným příjmem stěžovatele celá kupní cena nemovitosti, přičemž na klíčovém závěru, že skutečnost, že na nemovitosti vázlo zástavní právo, nemůže mít na výši dosaženého příjmu z prodeje nemovitosti žádný vliv, když za příjem podléhající dani je nutno pokládat zvýšení majetku daňového poplatníka, které se tak v právní sféře stěžovatele reálně projevilo ...«*.

[69] Obdobně Nejvyšší správní soud závěry Ústavního soudu, byť při výkladu § 18 zákona o daních z příjmů, tedy pro účely daně z příjmů právnických osob, vyložil rovněž v rozsudku z 9. 7. 2009, čj. 7 Afs 94/2008-55. V něm sice řešil specifickou situaci týkající se restituce majetku podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, nicméně v přímé návaznosti na závěry Ústavního soudu uvedl, že *»[P]ředmětem daně z příjmů právnických osob (pozn. NSS: tj. příjmem) by byl, v podobě výnosu z majetkového práva, teprve příjem z případného prodeje některých či všech věcí, které byly stěžovateli vydány, třetí osobě«*.

pokračování

[70] Uvedený náleze, potažmo v něm obsažený ústavněprávní výklad návětí § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je v judikatuře Ústavního soudu „osamocený“. Ústavní soud naopak v usnesení sp. zn. IV. ÚS 717/23, jímž odmítl ústavní stížnost pro zjevnou neopodstatněnost, neshledal neústavním názor správních soudů, že (ostatním) příjmem byla celá kupní cena za prodej bytové jednotky (bod [68] výše).

[71] Nejvyšší správní soud si je vědom precedenční závaznosti nálezů Ústavního soudu ve smyslu čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky (dále „Ústava“), podle něž *jsou vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu závazná pro všechny orgány i osoby* [náleze ÚS z 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (N 190/47 SbNU 465), body 55 a násl., rozsudek NSS z 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004-44, usnesení rozšířeného senátu NSS z 11. 1. 2006, čj. 2 Afs 66/2004-53, č. 1833/2009 Sb. NSS, a z 12. 1. 2011, čj. 1 Afs 27/2009-98, č. 2230/2011 Sb. NSS, body 17 a 18].

[72] Judikatura Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu ale připouští v ojedinělých a zcela specifických případech možnost odchýlení se od judikatury Ústavního soudu. Ústavní soud sám vyslovil, že jeho názory nemohou být kategoricky neměnné a výjimečně je možné připustit, že obecné soudy mohou dojít k jiným ústavněprávním závěrům a uplatnit konkurující právní úvahy. Taková polemika s Ústavním soudem nemůže být bez dalšího považována za porušení čl. 89 Ústavy, a tedy důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 1 Afs 27/2009-98, bod 19 a tam citovaná judikatura Ústavního soudu).

[73] Nejvyšší správní soud je nyní opravdově a z vážných důvodů přesvědčen, že by nebylo správné následovat výklad § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů provedený Ústavním soudem v nálezu sp. zn. IV. ÚS 650/05, který byl navíc použit pouze jednou. Z toho důvodu Nejvyšší správní soud dále nabízí konkurující právní úvahy, na jejichž základě by mělo dojít k opětovnému zvážení již učiněného výkladu uvedeného ustanovení (náleze ÚS sp. zn. IV. ÚS 301/05, bod 71).

[74] Jelikož neexistuje judikatura Nejvyššího správního soudu souladná s názorem Ústavního soudu (krom rozsudku, který byl vydán v důsledku kasační závaznosti v dané konkrétní věci; bod [63] výše), může rozhodující senát konkurující úvahy učinit sám a není povinen věc podle § 17 s. ř. s. předložit rozšířenému senátu, jehož pravomoc v takovém případě není dána (usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 1 Afs 27/2009-98, bod 19, a na něj navazující z 2. 2. 2017, čj. 5 As 140/2014-76, č. 3540/2017 Sb. NSS, body 22 a 26).

III.B.3 Právní názor stran výkladu návětí § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů – podmínka zvýšení majetku

[75] Nejvyšší správní soud předesílá, že závěr Ústavního soudu ohledně výkladu návětí § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve slovech „*při kterých dochází ke zvýšení majetku*“ je odůvodněn stručně. Krom obecného pravidla *in dubio mitius* (popř. v oblasti daňové *in dubio contra fiscum*) je samotné odůvodnění učiněného výkladu soustředěno toliko v bodu 25 nálezu. Tam Ústavní soud uvedl jen to, že výklad § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů „*učiněný Nejvyšším správním soudem a na jeho základě přijatý závěr o nepodmíněnosti zvýšení majetku pro podřazení předmětného příjmu pod ostatní příjmy z tohoto ustanovení dle názoru Ústavního soudu jednoznačně nevyplývá*“. Dále již pouze odkázal na dva názory

v komentářové, resp. odborné literatuře, jež podle Ústavního soudu zastávají stejný názor a podle nichž aby se jednalo o ostatní příjem, musí dojít ke zvýšení majetku (PELECH, P. a PELC, V.: *Daně z příjmů s komentářem*, 8. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2007, str. 208 a násl.), resp. že podmínkou zdanění ostatních příjmů je, že při nich dochází ke zvýšení majetku (BRABEC, F. a kol.: *Daně 2006*, ASPI MERITUM, Praha 2007, bod 1586 a násl.).

[76] Podle ustálené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu zásada (interpretační pravidlo) *in dubio mitius* (či obecněji *in dubio pro libertate*, popř. v oblasti daňové *in dubio contra fiscum*) skutečně představují jedny ze základních právních zásad. Nelze je však vykládat natolik široce, že by jakoukoli odlišnou možnou interpretaci právní normy měly správní orgány (soudy) zohlednit jakožto možný dvojí výklad. V právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. Uvedená víceznačnost však musí přesáhnout obecně přijatelnou míru a musí jít o rovnocenný konkurenční výklad práva, ne pouze o výklad obtížně obhajitelný. V takové situaci aplikace uvedených zásad nepřipadá v úvahu. Jinými slovy, aplikace těchto zásad předpokládá možnost alespoň dvou veškerými v úvahu připadajícími výkladovými metodami obhajitelných, tj. rovnocenných, výkladů právní normy [nález ÚS z 29. 11. 2007, sp. zn. III. ÚS 783/06 (N 210/47 SbNU 709), rozsudky NSS z 23. 5. 2014, čj. 4 As 28/2014-40, bod 44, z 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 113/2013-41, a z 31. 8. 2021, čj. 8 Afs 246/2019-67, bod 20].

[77] Podle Nejvyššího správního soudu jazykový (gramatický) výklad není pro interpretaci návětí § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů dostačující, neboť umožňuje minimálně dva různé, protichůdné závěry. Jednak je možný striktně gramatický výklad učiněný Nejvyšším správním soudem v rozsudku čj. 5 Afs 33/2004-62, podle něhož zákon *zvýšení majetku* nestanoví jako podmínku pro podřazení příjmů pod ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů, nýbrž její splnění normativně konstatuje. Vedle toho, při volnějším gramatickém chápání textu sporného ustanovení (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 29. 8. 2017, čj. 5 As 154/2016-62, č. 3632/2017 Sb. NSS, bod 21), se nabízí i opačný výklad upřednostněný Ústavním soudem, podle něž je *zvýšení majetku* nutnou podmínkou pro to, aby při splnění dalších podmínek, šlo o ostatní příjem. Na základě jazykového (gramatického) výkladu tak nelze dospět k jedinému možnému (jednoznačnému) závěru, proč je třeba přistoupit k dalším výkladovým metodám, především hledat smysl a účel uvedeného ustanovení [nález ze 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, (N 163/9 SbNU 399; 30/1998 Sb.), rozsudek rozšířeného senátu NSS z 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004-54, č. 792/2006 Sb. NSS, a na ně navazující rozsudek NSS z 26. 4. 2022, čj. 8 As 233/2020-31, body 20 a 21].

[78] Z pohledu historického výkladu již z důvodové zprávy k návrhu zákona o daních z příjmů (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992) vyplývá, že „*předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány*“ [zvýraznění provedl NSS]. Zákon o daních z příjmů pak

pokračování

stanoví, které konkrétní příjmy předmětem daně nejsou (§ 3 odst. 4 či např. § 6 odst. 7 a § 7 odst. 10).

[79] Záměrem zákonodárce tak zjevně bylo nastavit předmět daně z příjmů co nejširším způsobem, s výslovným stanovením konkrétních úzce definovaných výjimek. Podle Nejvyššího správního soudu tedy zákonodárce nezamýšlel, aby byl § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů vykládán tak, jak to učinil Ústavní soud. Nicméně, Nejvyšší správní soud uznává, že v tomto smyslu je užití spojení „*při kterých dochází ke zvýšení majetku*“ v návěti tohoto ustanovení nadbytečným a ve svém důsledku i matoucím, jak ostatně ukazuje nyní projednávaná věc.

[80] Výklad, který upřednostnil Ústavní soud, současně odporuje celkovému systémovému pojetí, jakož i smyslu a účelu právní úpravy daně z příjmů, a to zejména tím, že smazává stěžejní rozdíl mezi příjmem (předmětem daně) a základem daně.

[81] Jde-li o předmět daně (příjem) a základ daně, jedná se o rozdílné obligatorní prvky daně, jež nelze zaměňovat (rozsudek NSS z 28. 3. 2014, čj. 5 Afs 28/2013-36, č. 3052/2014 Sb. NSS). Předmět daně vymezuje příjmy, které mohou podléhat dani z příjmů fyzických osob, zatímco základ daně je relevantní až tehdy, kdy předmět daně zdanění podléhá. To znamená, že samotná skutečnost, že je určitý příjem předmětem daně z příjmů, nemusí ještě znamenat, že bude také zdaněn.

[82] Z uvedeného podle Nejvyššího správního soudu plyne, že nelze zaměňovat či ztotožňovat příjem se zvýšením majetku, tedy ani podmiňovat existenci (vznik) příjmu zvýšením majetku v pravém slova smyslu. Zvýšení majetku je totiž pro určení toho, zda jde o příjem, nepodstatné. Význam má až ve fázi zjišťování základu daně, jež je koncipován jako zisk před zdaněním. Nejvyšší správní soud má za to, že v tomto smyslu je třeba chápat závěry (i v dnešní době opakovaně citovaného) rozsudku Nejvyššího správního soudu z 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136, č. 843/2006 Sb. NSS, podle nichž je nutno za příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob pokládat zvýšení majetku daňového poplatníka. Vzhledem k tomu, že uvedený závěr v citovaném rozsudku bezprostředně navazuje na vymezení pojmu *základ daně*, je třeba *příjmem podléhajícím zdanění* rozumět zdanitelnou část příjmu, tedy právě základ daně. Obdobně rozlišení příjmu a zdanitelné části příjmu plyne též z rozsudku z 15. 4. 2011, čj. 2 Afs 20/2011-77, č. 2372/2011 Sb. NSS, v jehož bodu 23 Nejvyšší správní soud uvedl, že „*ve svých úvahách vycházel rovněž z logiky zákona o dani z příjmů, založené na zdanění majetkového přírůstku poplatníka, nikoliv na zdanění stejné hodnoty a pouze jiné formy předmětu jeho vlastnictví. ... Proto také logicky platí, že u příjmů z prodeje vlastní nemovitosti je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt (§ 10 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb.). Jinak řečeno, zdaňuje se samozřejmě nikoliv celá prodejní cena, nýbrž pouze skutečný příjem (pozn. osmého senátu: zjevně myšlen základ daně), plynoucí z rozdílu mezi kupní a prodejní cenou*“.

[83] Zákon o daních z příjmů je tedy systémově koncipován tak, že příjmem je (proti)plnění, jež daňový subjekt obdrží v souvislosti s hmotněprávní daňovou skutečností, a jež se reálně, nikoli jen zdánlivě, projeví v právní sféře daňového subjektu. Závěr Ústavního soudu vyslovený v nálezu sp. zn. IV. ÚS 650/05, učiněný bez podrobnějšího vysvětlení a bez úvah ohledně možných dopadů do oblasti příjmové daně a do praxe daňových orgánů,

uvedenou koncepci zákona o daních z příjmů narušuje, přinejmenším pro účely aplikace § 10 tohoto zákona.

[84] Měl-li by se prosadit (přetrvat) výklad učiněný Ústavním soudem, měly by ostatní příjmy v režimu § 10 zákona o daních z příjmů neodůvodněně a neobhájitelně jiný, odlišný režim oproti všem ostatním formám příjmů, u nichž by zvýšení majetku nebylo podmínkou jejich vzniku. Uvedené ustanovení je třeba vykládat systematicky, v kontextu celého právního předpisu, nikoli odtrženě od ostatních částí zákona o daních z příjmů a ostatních forem příjmů.

[85] Současně by úprava v § 10 zákona o daních z příjmů ve vztahu k některým tam uvedeným daňovým skutečnostem ztratila smysl. Měl-li by totiž být příjem z úplatného převodu nemovitosti, cenného papíru či jiné věci [§ 10 odst. 1 písm. b) body 1 až 3] ostatním příjmem jen tehdy, došlo-li by takovým úplatným převodem k reálnému zvýšení majetku, nešlo by při použití závěrů Ústavního soudu o ostatní příjem nikdy. Šlo by totiž jen o konverzi jedné majetkové hodnoty na jinou, výměnu jedné věci v právním smyslu za jinou věc (i peníze jsou věci v právním smyslu). Zákon o daních z příjmů však obecně za příjmy považuje i příjmy z přeměny jedné majetkové hodnoty na jinou (zpravidla peníze), u nichž by však optikou závěrů Ústavního soudu ke zvýšení majetku nedocházelo. Tak zákon za příjem označuje příjmy z prodeje movitých i nemovitých věcí, přičemž vybrané příjmy od daně „jen“ osvobozuje (§ 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů). S výkladem Ústavního soudu tak souvisí i další případné absurdní důsledky. Nebylo-li by totiž přijaté protiplnění za úplatný převod věci vůbec příjmem, zcela by postrádala smyslu komplikovaná právní úprava osvobození od daně u příjmů z prodeje / úplatného převodu věcí [např. § 4 odst. 1 písm. a), b), t), u) či v) zákona o daních z příjmu v aktuálně účinném znění]. Proč daňově osvobozovat něco, co ani není příjmem, a dani tak vůbec nepodléhá?

[86] Závěru, že zákon o daních z příjmů není a neměl být koncipován tak, aby zvýšení majetku v pravém slova smyslu (tj. zvýšení majetkové hodnoty) bylo podmínkou existence (vzniku) příjmu (tedy předmětu daně), a to ani u ostatních příjmů podle § 10 tohoto zákona, nasvědčuje i to, že u jiných forem příjmu zákonodárce zvolil odlišnou „legislativní techniku“.

[87] Například, u příjmů, u nichž z různých důvodů skutečně nedochází ke zvýšení majetku, zákon výslovně stanoví, že nejsou předmětem daně. Příkladem jde o úvěry nebo zápůjčky podle § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů, které nepředstavují zvýšení majetku daňového subjektu, protože přijetím peněz současně vzniká závazek je vrátit (dluh). Chtěl-li by tedy zákonodárce stanovit podobné výjimky i u ostatních příjmů podle § 10 tohoto zákona, lze předpokládat, že by i zde zvolil obdobný způsob, tedy že by je výslovně vyloučil z předmětu daně.

[88] Případně u jiných příjmů, z nichž některými ke zvýšení majetku dochází, jinými naopak ne, se zákonodárce jednotně výslovně rozhodl je za příjmy nepovažovat, a stanovit, že nejsou předmětem daně (§ 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Jde například o náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, jejichž výše je omezena zvláštním právním předpisem [písm. a) uvedeného ustanovení]. Ty nepředstavují zvýšení majetku tehdy, pokud odpovídají zaměstnancem skutečně vynaloženým výdajům. Jindy naopak, je-li náhrada fakticky vyšší než skutečné výdaje, o zvýšení majetku vlastně jde.

pokračování

V obou případech však zákon vychází z toho, že jde o příjmy. Jelikož však zákonodárce patrně nechtěl, aby tyto příjmy byly předmětem daně, na základě právní fikce je z předmětu daně vyloučil. Podstatou této právní fikce je, že nezávisle na zvýšení majetku ve skutečnosti o příjmy jde, zákon s nimi tak ale nenakládá.

[89] Ve zkratce řečeno, u jiných forem příjmů zákon (pro účely toho, zda jde vůbec o příjem) otázku zvýšení majetku neřeší. Pro jejich vyloučení z dosahu uvedeného zákona užívá jiné „legislativní techniky“ spočívající v jejich výslovném jmenovitém vyloučení.

[90] S ohledem na zásadní rozdíl mezi příjmem a základem daně je podle Nejvyššího správního soudu nepřiléhavý poukaz Ústavního soudu na názor zastávaný v publikaci BRABEC, F. a kol.: *Daně 2006*, ASPI MERITUM, Praha 2007, bod 1586 a násl. (podmínkou zdanění ostatních příjmů je, že při nich dochází ke zvýšení majetku; bod [75] výše). Ten totiž zvýšení majetku nechápe jako podmínku existence ostatních příjmů, nýbrž „až“ jako podmínku pro **zdanění** takových příjmů. Je tak zcela logické, a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (bod [82] výše), že se zdaňuje až zvýšení majetku, jež se zjišťuje prostřednictvím základu daně zpravidla jako rozdíl mezi příjmy (výnosy) na jedné straně a výdaji (náklady) prokazatelně vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení takových příjmů na straně druhé (§ 5 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[91] Podle Nejvyššího správního soudu není přesvědčivý ani názor uvedený v publikaci PELECH, P. a PELC, V.: *Daně z příjmů s komentářem*, 8. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc 2007, str. 208 a násl. Předně totiž není nikterak blíže odůvodněn. Navíc, shodný názor (aby se jednalo o ostatní příjem, musí dojít ke zvýšení majetku) je bez bližšího vysvětlení uveden rovněž v dalším komentáři od jednoho ze spoluautorů (PELC, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, komentář k § 10, str. 273, bod 4, resp. PELC, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, komentář k § 10 odst. 1, str. 288, marg. č. 4). Tento názor ohledně výkladu návěti § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů je však v přímém rozporu s názorem, který autor posledně citovaných publikací zastává ohledně výkladu jiného, avšak shodně formulovaného ustanovení, a to § 10 odst. 9 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2011. Podle návěti tohoto ustanovení účinného až do 31. 12. 2024 platilo, že *ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, jsou vždy ...*, přičemž následoval taxativní výčet konkrétních příjmů jež se v průběhu doby proměňoval, avšak po celou dobu obsahoval (i) *plat prezidenta republiky a víceúčelová paušální náhrada výdajů spojených s výkonem jeho funkce podle zvláštního právního předpisu* a (ii) *rentu a víceúčelovou paušální náhradu poskytovanou bývalému prezidentu republiky podle zákona o zabezpečení prezidenta republiky po skončení funkce*. Ustanovení § 10 odst. 9 zákona o daních z příjmů, jehož návěti je formulováno shodně jako návěti § 10 odst. 1 tohoto zákona, autor komentáře vykládá tak, že „obsahuje taxativní výčet tzv. ostatních příjmů, u nichž zákon stanoví právní fikci, že jejich získáváním vždy dochází ke zvýšení majetku“, resp. že „[p]ro uvedené typy příjmů tak zákon nestanoví podmínku, že musí jít v hospodářské skutečnosti o faktické zvýšení majetku, nýbrž zakotvuje právní fikci, že příjímáním těchto příjmů ke zvýšení majetku poplatníka dochází“. Uvedené názory autora komentáře jsou podle Nejvyššího správního soudu tak vzájemně rozporné, což jim ubírá na přesvědčivosti (rozsudek NSS z 5. 2. 2025, čj. 8 Afs 266/2023-69, body 50 až 58).

[92] Jiná komentářová literatura dochází k jiným závěrům a výslovně poukazuje na problematičnost chápání *zvýšení majetku* jako podmínky pro existenci ostatních příjmů: »Diskutabilní podmínkou pro zařazení daného příjmu do ostatních příjmů je podmínka "zvýšení majetku" poplatníka. Běžně se za ostatní příjmy považuje i takový příjem, kdy související výdaje dosahují stejné výše nebo jej přesahují, a tudíž podmínku "zvýšení majetku" nesplňují. Např. při prodeji movitého majetku za tržní cenu se zvýší majetek poplatníka o příjem z prodeje, ale zároveň se sníží majetek poplatníka o hodnotu prodaného majetku, která je stejně vysoká a ke zvýšení celkového majetku poplatníka nedojde, neboť pojem "zvýšení majetku" nelze chápat jen v peněžní formě, ale zahrnuje i majetek v nepeněžní formě« (BERÁNEK, P. in DRÁB, O. a kol. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021, komentář k § 10 [Systém ASPI]).

[93] Z výše uvedeného podle Nejvyššího správního soudu plyne, že výkladu zvolenému Ústavním soudem v nálezu sp. zn. IV. ÚS 650/05 svědčí pouze jazyková (gramatická) výkladová metoda, a to ještě jen jedna ze dvou možných, protichůdných jazykových variant. Druhou variantu naopak shodně podporují ostatní druhy výkladu – historický, systematický a teleologický, jež mají z hlediska objevování právní normy jako pravidla chování větší váhu [náleze ÚS ze 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, (N 163/9 SbNU 399; 30/1998 Sb.), či rozsudek rozšířeného senátu NSS z 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004-54, č. 792/2006 Sb. NSS].

[94] Výklad zvolený Ústavním soudem tak při bližším pohledu nepředstavuje rovnocenný konkurenční výklad návětí § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[95] Pokud základní interpretační metody nevedou k různým závěrům, nýbrž podporují výklad jeden, není splněna podmínka existence vícera obhajitelných, tj. rovnocenných výkladů nutná pro aplikaci zásady *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate* či *in dubio contra fiscum* [náleze Ústavního soudu z 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06 (N 142/46 SbNU 373), bod 50, rozsudek rozšířeného senátu NSS z 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS, rozsudek NSS ze 17. 12. 2020, čj. 2 Afs 374/2019-50, bod 21, či rozsudek NSS čj. 8 As 233/2020-31, bod 28].

[96] Nejvyšší správní soud je současně přesvědčen, že výše podaný výklad návětí § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů se z hlediska ochrany ústavních práv nejeví nikterak problematickým. Z hlediska vymezení samotného pojmu příjem je daňový subjekt (jeho ústavní práva, především právo vlastnit majetek zaručené čl. 11 Listiny) „chráněn“ v obecné rovině primárně institutem základu daně, jenž zjednodušeně řečeno zajišťuje, že se zdaňuje pouze skutečný zisk v podobě zvýšení majetku, neboť daň se stanovenými postupy vypočítává až ze základu daně. A sekundárně v některých případech též institutem osvobození od daně. Za neústavní jistě nelze považovat ani samotnou povinnost oznámit osvobozený příjem podle § 38v tohoto zákona, jelikož ta sama o sobě do vlastnického práva daňových subjektů nikterak nezasahuje. Protiústavním Nejvyšší správní soud v obecné (abstraktní) rovině neshledal ani peněžitou sankci (pokutu) za nesplnění oznamovací povinnosti (rozsudek NSS z 15. 9. 2023, čj. 7 Afs 33/2023-45).

[97] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že příjmem je zásadně každé (proti)plnění, jež daňový subjekt obdrží (tj. reálně se projeví v jeho právní sféře) v souvislosti s hmotněprávní daňovou skutečností. Proto pokud stěžovatel obdržel na bankovní účet částku za převod podílu ve společnosti, šlo o jeho skutečný, nikoli jen zdánlivý, příjem ve smyslu § 10 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, a to bez ohledu na to, zda přijetím této částky došlo ke

pokračování

skutečnému zvýšení jeho majetku v podobě zvýšení majetkové hodnoty. Vzhledem k tomu, že takto na nyní projednávanou věc nahlížely i daňové orgány a krajský soud, jsou jejich závěry zákonné a správné.

III.C Přiměřenost pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu

[98] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[99] Stěžovatel v žalobě (bod 68 na str. 11) pouze obecně namítl, že pokuta za neoznámení toliko zdánlivého příjmu „představuje nepřiměřený a neproporcionální zásah do majetkové sféry daňového subjektu“. Obdobně bez bližší konkretizace v bodu 81 na str. 13 žaloby poukázal na „abnormálně tíživý a dle žalobce neadekvátní dopad pokuty dle ustanovení § 38w zákona o daních z příjmů“ v souvislosti s tím, že dostatečné informace byly vždy zveřejněny v obchodním rejstříku. V replice se otázce přiměřenosti pokuty vůbec nevěnoval.

[100] V žalobě tedy stěžovatel namítl nepřiměřenost pokuty toliko v návaznosti na to, že v jeho případě jednak mělo jít o zdánlivý, nikoli skutečný příjem, a jednak, že dostatečné informace podle něj byly zveřejněny v obchodním rejstříku.

[101] Krajský soud v bodech 37 až 39 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že v případě stěžovatele nešlo o zdánlivý (zatím jen očekávaný) příjem, nýbrž o příjem skutečný, jenž se reálně projevil v jeho majetkové sféře reálným připsáním částky na jeho bankovní účet. Jestliže tak stěžovatel v žalobě dovozoval nepřiměřenost uložené pokuty z toho, že šlo o příjem zdánlivý, krajský soud odmítnutím zdánlivosti příjmu současně vypořádal i námitku nepřiměřenosti pokuty, byť nikoli výslovně, ale jen implicitně (rozsudek NSS z 24. 8. 2022, čj. 2 Afs 194/2020-52, bod 12 a další tam citovaná rozhodnutí, a na něj navazující rozsudek NSS z 24. 4. 2023, čj. 8 As 295/2021-35, č. 4488/2023 Sb. NSS, bod 29). Závěr, že v nyní projednávané věci měl stěžovatel skutečný příjem potvrdil v bodu [97] výše i Nejvyšší správní soud.

[102] Obdobně krajský soud vypořádal též obecnou žalobní argumentaci o *abnormálně tíživém a neadekvátním dopadu pokuty* tím, že v bodu 40 napadeného rozsudku uzavřel, že příjem z převodu (prodeje) obchodního podílu nepatří mezi příjmy, o kterých by správce daně dokázal zjistit požadované informace z jakéhokoli veřejného rejstříku (pozn. NSS: tj. včetně obchodního rejstříku).

[103] Oproti žalobě stěžovatel v kasační stížnosti nepřiměřenost pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu spojuje jednak s neústavností zásahu do vlastnického práva, jehož intenzita dosáhne tzv. rdousícího (škrťícího) efektu, a jednak s její paušální výší bez možnosti moderace ze strany správce daně. Kasačními námitkami tak stěžovatel fakticky míří proti samotné právní úpravě § 38v a § 38w zákona o daních z příjmů. Tím však svoji argumentaci týkající se nepřiměřenosti pokuty nepřipustně posunul, jelikož kvalifikovaným způsobem nezpochybnil vypořádání krajského soudu v bodech 37 až 39 a 40 napadeného rozsudku. Místo toho stěžovatel uplatnil zcela nové důvody, o něž opírá své tvrzení o nepřiměřenosti pokuty ukládané za neoznámení osvobozeného příjmu, jimiž se ale mýjí s vypořádáním svých žalobních námitek ze strany krajského soudu. Kasační argumentace stran nepřiměřenosti pokuty je tedy nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[104] Již jen nad rámec uvedeného lze poukázat na to, že uvedená kasační argumentace nebere v potaz závěry výše již odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 33/2023-45, podle nichž systém výpočtu výše pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu podle § 38w odst. 1 zákona o daních z příjmů není v obecné (abstraktní) rovině protiústavní. Ústavní stížnost proti uvedenému rozsudku odmítl Ústavní soud pro zjevnou neopodstatněnost usnesením z 9. 10. 2024, sp. zn. II. ÚS 2954/23, přičemž se výslovně vyjádřil i k otázce ústavnosti § 38w zákona i daních z příjmů.

III.D Evidence a rejstříky podle § 38v odst. 3 zákona o daních z příjmů

[105] Podle § 38v odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2015, *v oznámení podle odstavce 1 poplatník uvede: a) výši příjmu, b) popis okolností nabytí příjmu, c) datum, kdy příjem vznikl.*

[106] Podle § 38v odst. 3 uvedeného zákona *se odstavec 1 nevztahuje na příjem, o němž může údaje podle odstavce 2 správce daně zjistit z rejstříků či evidencí, do kterých má přístup a které zveřejní na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup.*

[107] Stěžovatel v žalobě, namítl, že správce daně si mohl zjistit informace o převodu podílu, které vyžaduje zákon o daních z příjmů, ze sbírky listin obchodního rejstříku. Vyjádřil tak nesouhlas se zákonnou úpravou, která umožňuje správci daně určit si, které veřejné rejstříky bude „sledovat“. Tento princip je podle stěžovatele založený na libovůli správních orgánů, jelikož není důvod, aby neplatila stejná pravidla pro obchodní rejstřík a pro katastr nemovitostí.

[108] Stěžovatelovo tvrzení, že si správce daně mohl potřebné informace zjistit ze sbírky listin obchodního rejstříku zůstalo jen v obecné rovině, jelikož stěžovatel v žalobě, ani později v replice, neuvedl žádné listiny, z nichž by měly plynout informace potřebné k určení okolností stěžovatelova příjmu z převodu podílu ve společnosti, tj. konkrétně výše tohoto příjmu.

[109] Krajský soud žalobní námitku vypořádal v bodu 40 napadeného rozsudku. Uvedl, že jedinou evidencí, jež splňuje zákonné podmínky § 38v odst. 3 zákona o daních z příjmů je katastr nemovitostí, a především že příjem z prodeje obchodního podílu nepatří mezi příjmy, o nichž by správce daně dokázal zjistit požadované informace z jakéhokoli veřejného rejstříku.

[110] V kasační stížnosti stěžovatel toliko zopakoval svoji žalobní argumentaci. Nad rámec toho v reakci na odůvodnění krajského soudu pouze doplnil označení konkrétních listin, z nichž podle stěžovatele daňové orgány mohly „*poměrně snadno zjistit, jaké výše dosahovaly příplatky obou společníků, že valná hromada schválila projekt fúze, včetně specifikace peněžitých příplatků obou společníků, přičemž část příplatků byla využita ke krytí závazků společnosti*“ (bod 55 na str. 10 doplnění kasační stížnosti; bod [16] výše). Uvedené zopakoval i v replice (bod 28 na str. 6).

[111] Z označených listin však podle stěžovatele má plynout jen výše a využití peněžitých příplatků a schválení projektu fúze. To však podle Nejvyššího správního soudu nejsou informace potřebné pro určení okolností (výše) příjmu z převodu podílu ve společnosti. Z uvedeného tedy plyne, že stěžovatel v kasační stížnosti kvalifikovaným způsobem

pokračování

nezpochybnil vypořádání krajského soudu v bodu 40 napadeného rozsudku. Uvedená námitka je proto nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[112] Nejvyšší správní soud nadto dodává, že v případě nově označených listin by navíc šlo o nové důkazní návrhy, jež stěžovatel mohl a měl uplatnit ideálně již v řízení před daňovými orgány. Zásadě subsidiarity a posteriority správního soudnictví totiž zcela odporuje, aby účastník přenášel těžiště dokazování v důsledku své předchozí procesní pasivity až do řízení před správním soudem. Soudní přezkum správních rozhodnutí je koncipován až jako následný prostředek ochrany subjektivních veřejných práv, který nemůže nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy. Není možné, aby se žalobce pokoušel napravit v řízení soudním (o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu) svoji liknavost během správního řízení a teprve v řízení před správními soudy navrhoval provedení nových důkazů (rozsudky NSS z 13. 1. 2021, čj. 1 Afs 450/2020-69, bod 27, a na něj navazující z 19. 3. 2024, čj. 3 Afs 222/2022-70, bod 42). Tím spíše (argument *a minori ad maius*) nelze tímto způsobem přenášet těžiště dokazování až do řízení o kasační stížnosti jako mimořádném opravném prostředku.

[113] Stěžovatel tedy přípustně nezpochybnil závěr krajského soudu, že příjem z převodu (prodeje) obchodního podílu nepatří mezi příjmy, o kterých by správce daně dokázal zjistit požadované informace z jakéhokoli veřejného rejstříku (tj. včetně obchodního rejstříku). Za této situace se Nejvyšší správní soud nemůže věnovat posuzování zákonné úpravy, která umožňuje správci daně určit si, které veřejné rejstříky bude „sledovat“.

IV. Závěr a náklady řízení

[114] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl.

[115] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 14. listopadu 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu