

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Součkové a soudců JUDr. Antonína Koukala a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce Ing. L. V.,** zastoupeného JUDr. Petrem Nevrklou, advokátem se sídlem Královský Vršek 25, Jihlava, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2000, čj. FŘ 110/403/00-0107, vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Ca 437/2000, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 4. 2003, čj. 30 Ca 437/2003-36,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 4. 2003, čj. 30 Ca 437/2003 - 36 **se zrušuje** a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného (dále též „stěžovatel“) označeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě – dodatečnému platebnímu výměru č. 990000291, čj. 99048/99/314912/5300 ze dne 1. 11. 1999, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 5 503 664 Kč s odůvodněním, že se na příjmy z prodeje pozemku získaného podle ustanovení § 11 odst. 2 zákona 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o půdě“) nevztahuje osvobození od daně z příjmů ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jež je vázáno na přijaté náhrady podle zvláštních přepisů, v případě žalobce podle zákona o půdě, když těmito náhradami jsou náhrady ve smyslu ustanovení §§ 14, 15, 16 a 20 zákona o půdě, avšak náhradou ani pohledávkou podle zákona o půdě není

nárok na vydání jiného pozemku podle § 11 odst. 2 zákona o půdě, právní postavení postupníka se tedy neřídí právním režimem zákona o půdě, ale právním režimem ustanovení § 524 a násl. obč. z. Z tohoto důvodu se podle sdělení žalovaného na příjmy z prodeje takto získaného pozemku nemůže vztahovat osvobození od daně z příjmu podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, jež je vázáno na přijaté náhrady podle zvláštních předpisů, v daném případě podle zákona o půdě.

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 16. 4. 2003 čj. 30 Ca 437/2000 - 36 bylo rozhodnuto o zrušení rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku soud prvního stupně uvedl, že rozhodnutím žalovaného byla věc posouzena v rozporu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů a rozhodnutí žalovaného působí poněkud zmatečné, neboť podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny jednak přijaté náhrady podle zvláštních předpisů a dále pak příjmy z prodeje nemovitostí, movitých věcí nebo cenných papírů vydaných podle zvláštních předpisů; jedná se tedy o dvě rozlišné skutečnosti, které v případě, že nastanou, jsou osvobozeny od daně. V projednávané věci se nejednalo o náhradu ze zákona o půdě ve smyslu ustanovení §§ 14, 16 a 20 zákona o půdě, nýbrž o příjmy z prodeje nemovitostí, jež byly vydány podle zvláštních předpisů (§ 11 odst. 2 zákona o půdě). Podle názoru soudu prvního stupně měl tedy správní orgán zkoumat, zda v předmětné věci byl tento příjem příjmem z prodeje nemovitosti vydané podle zvláštních předpisů, přičemž ze smlouvy o podmínkách bezúplatného převodu jiných pozemků ve vlastnictví státu podle § 11 odst. 2 zákona o půdě ze dne 3. 10. 1995 čj. 6/1/95, uzavřené mezi Pozemkovým fondem České republiky a žalobcem vyplývá, že žalobci byly na základě smlouvy o postoupení pohledávky vydány nemovitosti uvedené v rozhodnutí. Žalobce totiž byl tedy podle konstatování soudu prvního stupně osobou, jíž byly vydány nemovitosti podle zvláštního zákona a jejich prodejem tedy získal příjem osvobozený od daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Z uvedených důvodů dospěl soud prvního stupně k závěru, že žalovaný nesprávně posoudil právní otázku; proto jeho rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž uvedl, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem prvního stupně a proto jej stěžovatel považuje za nezákonný. Stěžovatel nepokládá soudem provedené právní posouzení za správné, neboť podle jeho názoru není respektováno ustanovení § 33a odst. 1 zákona o půdě v celé jeho šíři. Stěžovatel vyslovuje názor, že bezúplatné převedení jiných pozemků ve smyslu ustanovení § 11 odst. 2 zákona o půdě je zařazeno v systematice zákona o půdě mimo ta ustanovení, jež jsou věnována náhradám; proto se podle názoru stěžovatele na toto bezúplatné převedení jiných pozemků nevztahuje ustanovení § 33a zákona o půdě o smluvním převodu nároků na poskytnutí náhrad podle tohoto zákona. V projednávané věci pak bylo provedené postoupení pohledávky posouzeno podle ustanovení § 524 a násl. obč. z. Žalobci byl ze strany oprávněných osob postoupen toliko nárok podle ustanovení § 11 odst. 2 zákona o půdě; z uvedeného vyplývá, že se v případě nabytí pozemků žalobcem nejednalo o vydání nemovitostí na základě zvláštních předpisů zmiňovaných v ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, a proto příjmy z prodeje těchto nemovitostí nemohly být od daně osvobozeny. Stěžovatel namítá, že nedojde-li k postoupení pohledávky podle ustanovení § 33a odst. 1 zákona o půdě, nezíská nabyvatel postavení oprávněné osoby podle tohoto zákona. V daném případě bylo postoupení pohledávky shledáno za uskutečněné na základě ustanovení § 524 a násl. obč. z., přičemž oprávněnými osobami, jimž vznikl nárok na vydání nemovitost podle zákona o půdě, byli MUDr. E. B. a MUDr. D. B., když jej v zákonné lhůtě uplatnili. Poté, co bylo zjištěno, že původní pozemky

nelze vydat z důvodů uvedených v ustanovení § 11 odst. 1 zákona o půdě, vznikl těmto osobám nárok na vydání jiných pozemků podle ustanovení § 11 odst. 2 zákona o půdě, když s tímto postupem tyto osoby vyslovily souhlas; teprve poté postoupily oprávněné osoby tento nárok žalobci. Z uvedeného dovodil správce daně i stěžovatel skutečnost, že se v případě nabytí pozemků žalobcem nejednalo o vydání nemovitostí na základě zvláštních předpisů zmiňovaných v ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, a proto příjmy z prodeje těchto nemovitostí nemohly být od daně osvobozeny. Původní oprávněné osoby nemohly žalobci postoupit postavení oprávněné osoby, když to neumožňovalo ustanovení § 33a odst. 1 zákona o půdě, a podle ustanovení § 524 a násl. obč. z. mu mohly postoupit toliko nárok na vydání jiných pozemků na základě zvláštních předpisů. Ačkoliv v daném případě může být zavádějící znění „Smlouvy o podmínkách bezúplatného převodu jiných pozemků podle § 11 odst. 2 zákona o půdě“ uzavřené dne 3. 10. 1995 čj. 6/1/95, má stěžovatel za to, že v rozhodnutí zrušeném rozsudkem soudu prvního stupně uvedl detailně jak platné právní předpisy, jimiž se řídil, tak závěry, jež na jejich základě učinil. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud vydal rozhodnutí, jímž by byl rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu celého výroku zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil názor, že se v jeho případě jednalo o vydání pozemků podle zvláštního předpisu – zákona o půdě, a nikoliv o pozemky vydané na základě smlouvy o postoupení pohledávky uzavřené ve smyslu ustanovení § 524 a násl. občanského zákoníku a proto se na tuto skutečnost vztahuje ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů a příjem z prodeje takto nabytých pozemků by tudíž měl být od daně osvobozen, když předmětný pozemek byl žalobci vydán výlučně na základě zvláštního právního předpisu, v tomto případě podle zákona o půdě. V dané věci považuje žalobce za rozhodující právní režim postoupené pohledávky – tedy nároku na vydání jiného pozemku podle ustanovení § 11 odst. 2 zákona o půdě, který vyplývá toliko ze zákona o půdě, a nikoliv právní režim postoupení pohledávky, jež má svůj základ v občanském zákoníku. Nová argumentace stěžovatele o „zavádějícím znění“ smlouvy o podmínkách bezúplatného převodu jiných pozemků ve vlastnictví státu podle § 11 odst. 2 zákona o půdě je pouze dalším dokladem o nepřípustném protiprávním posuzování právních úkonů ze strany správce daně i stěžovatele, které zásadním způsobem narušuje právní jistoty účastníků smluv. Závěrem žalobce uvedl, že pokud zákonodárce zamýšlel upravit osvobození od placení daně pouze pro určitou skupinu poplatníků daně, měl tak učinit normativním právním aktem tak, aby to odpovídalo požadavkům právního státu, a nikoliv nahradit mezeru v ustanovení veřejnoprávního předpisu nepřípustným rozšiřujícím výkladem jdoucím k tíži poplatníka daně. S ohledem na shora uvedené žalobce navrhuje, aby kasační stížnost žalovaného byla jako nedůvodná zamítnuta a žalobci byly přiznány náklady řízení o kasační stížnosti.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a stěžovatel v ní namítá důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnost stěžovatele a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem stěžovatele, že příjmy z prodeje pozemků v daném případě nepodléhají osvobození od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Tento závěr je zcela v souladu se současnou

soudní judikaturou, že z koncepce tohoto ustanovení vyplývá zřejmý úmysl zákonodárce přiznat osvobození od daně z příjmů osobám dříve postiženým, jimž byl jejich majetek navrácen, a nikoliv osobám dalším; za nemovitosti vydávané podle zvláštního předpisu, tak jak má na mysli citované ustanovení, je nutno považovat nemovitosti vydávané oprávněným osobám na základě právní skutečnosti, jejímž smyslem bylo odstranění způsobených majetkových křivd, a nikoliv nemovitosti, vydané z jiného již odvozeného titulu.

Podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmu fyzických osob osvobozeny mimo jiné náhrady přijaté v souvislosti s nápravou majetkových křivd podle zvláštních právních předpisů, příjmy z prodeje nemovitostí vydaných podle zvláštních právních předpisů. Tímto zvláštním předpisem ve smyslu citovaného ustanovení je rovněž uváděný zákon o půdě. V daném případu však nelze dojít k závěru, že žalobci byly předmětné pozemky, jež poté v roce 1995 prodal, vydány podle zákona o půdě. Osobami oprávněnými ve smyslu § 4 zákona o půdě byli MUDr. E. B. a MUDr. D. B., tyto osoby měly z důvodu zákonných překážek vydání původních nemovitostí právo jako oprávněné osoby na bezúplatné převedení jiných pozemků podle § 11 odst. 2 zákona o půdě, a to postupem podle § 8 odst. 4 zákona č. 284/1991 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech, ve znění pozdějších předpisů. Bezúplatné převedení pozemků ve smyslu § 11 odst. 2 zákona o půdě nelze považovat za náhradu ve smyslu zákona o půdě, a to z důvodu systematického zařazení § 11 odst. 2 zákona o půdě mimo ustanovení týkající se náhrad. Ustanovení § 33a zákona o půdě pak přiznává postavení oprávněné osoby jen tomu, kdo smluvně nabyl nárok na poskytnutí náhrady, což však nebyl tento případ. Žalobci byla pohledávka na bezúplatné vydání pozemků postoupena tedy nikoliv podle § 33a zákona o půdě, ale podle § 524 a násl. obč. z. Na tom nic nemění ani skutečnost, že smlouva o postoupení ze dne 28. 9. 1995 uzavřená mezi žalobcem jako postupníkem a osobami oprávněnými ve smyslu zákona o půdě jako postupiteli byla označena jako uzavřená rovněž podle § 33a zákona o půdě. Tuto smlouvu je však třeba jako každý jiný právní úkon posuzovat podle obsahu a jak bylo uvedeno shora, na postoupení pohledávky na bezúplatné převedení jiných pozemků ve smyslu § 11 odst. 2 zákona o půdě se ustanovení § 33a zákona o půdě nevztahuje. Přestože tedy žalobce předmětné pozemky nabyl od Pozemkového fondu České republiky, nestalo se tak na základě uplatněného restitučního nároku, ale na základě smlouvy o postoupení pohledávky ve smyslu § 524 a násl. obč. z., kterou žalobce uzavřel s MUDr. E. B. a MUDr. D. B. jako osobami oprávněnými. Ačkoliv byla smlouva o převodu předmětného pozemku uzavřená mezi Pozemkovým fondem České republiky a žalobcem označena jako uzavřená podle ustanovení § 11 odst. 2 zákona o půdě, nejednalo se o vydání nemovitostí podle zvláštních předpisů, neboť žalobce nebyl v postavení oprávněné osoby ve smyslu § 4 zákona o půdě, ani neměl postavení oprávněné osoby podle § 33a zákona o půdě.

Nejvyšší správní soud tak na základě shora uvedeného konstatuje, že žalovaný neporušil zákon o daních z příjmů, když příjem z prodeje pozemku ve zdaňovacím období roku 1995 považoval za příjmy podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů; při vydání napadeného dodatečného platebního výměru tedy nebyl ze strany žalovaného porušen zákon a proto měl soud prvního stupně rozhodnout o zamítnutí žaloby proti tomuto rozhodnutí žalovaného.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná pro nesprávné posouzení právní otázky soudem, a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst.1 s. ř. s. zrušil, a to pro nezákonnost. Věc mu současně vrátil k dalšímu

řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3) téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. ledna 2004

JUDr. Marie Součková
předsedkyně senátu