



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce Ing. P. M., zastoupeného JUDr. Ing. Pavlem Novákem, Ph.D., advokátem v Praze 7, Komunardů 36, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2004, čj. 1569/110/04, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 10. 2005, čj. 15 Ca 190/2004–33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- I. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- II. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Ústí nad Labem (správce daně) dodatečnými platebními výměry ze dne 17. 12. 2003, čj. 56469/03/198971/1676, čj. 56477/03/198971/1676 a čj. 56500/03/198971/1676, vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 604 876 Kč, za zdaňovací období roku 2001 ve výši 490 326 Kč a za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1 189 972 Kč. Žalobce napadl rozhodnutí správce daně odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 7. 2004, čj. 1569/110/04, zamítl.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji rozsudkem ze dne 19. 10. 2005, čj. 15 Ca 190/2004–33, zamítl. Krajský soud své rozhodnutí odůvodnil tím, že žalobce, jako postupník, uzavřel v letech 1995 a 1996 s deseti fyzickými osobami, jako postupiteli, smlouvy o postoupení pohledávky, podle nichž jsou postupitelé oprávněnými osobami podle zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o půdě“), a

vznikl jim na základě pozemkových úprav nárok na převod pozemků od Pozemkového fondu České republiky (Pozemkový fond), který za sjednanou úplatu postupují postupníkovi. Smlouvami o převodu pozemků ze dne 16. 4. 1997, č. 43/96/81, a ze dne 23. 12. 1997, č. 110 R 97/38, pozemkový fond podle § 11 odst. 2 zákona o půdě převedl bezúplatně do vlastnictví žalobce pozemky. Žalobce (daňový subjekt) tyto pozemky v rozhodných zdaňovacích obdobích prodal dalším osobám; výnosy z těchto prodejů nezahrnul v daňových přiznáních do základu daně.

Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, podle něž se na předmětné příjmy nevztahuje osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona ČNR č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť žalobce není oprávněnou osobou podle § 4 zákona o půdě a bezúplatné převedení pozemku podle § 11 odst. 2 zákona o půdě nelze považovat za náhradu podle tohoto zákona, a nelze proto vycházet z ustanovení § 18a odst. 2 zákona o půdě. V důsledku toho nelze použít ani ustanovení § 33a zákona o půdě, které přiznává postavení oprávněné osoby pouze tomu, kdo smluvně nabyt nárok na poskytnutí náhrady. Koncepce ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů je taková, že od daně z příjmů osvobozuje příjmy, které ve skutečnosti nepředstavují rozšíření majetku daňového subjektu, neboť se jedná o odčinění majetkových křivd, jež v minulosti utrpěl on sám nebo jeho právní předchůdci. To se samozřejmě nemůže týkat osob, jimž byly pozemky převedeny nikoliv na základě restitučního nároku, ale na základě odvozeného právního titulu. V posuzovaném případě žalobci vznikl nárok na převedení pozemků na základě smluv o postoupení pohledávky, které uzavřel s oprávněnými osobami. Pohledávky mu byly postoupeny nikoliv podle § 33a zákona o půdě, ale podle § 524 a násl. občanského zákoníku. Krajský soud proto uzavřel, že žalobce neměl postavení oprávněné osoby podle § 4 ani podle § 33a zákona o půdě, nejednalo se o vydání nemovitostí podle zvláštního předpisu, a daňové orgány nepochybily, když dospěly k závěru, že výnosy z prodeje předmětných pozemků nejsou osvobozeny od daně z příjmů.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, jakkoliv posledně uvedenému zákonnému ustanovení své námitky výslovně nepodřadil. Namítl, že soud chybně vyložil ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, podle něhož je jedinou podmínkou osvobození od daně z příjmů skutečnost, že nemovitosti byly nabyty podle zvláštního zákona. Otázka, zda má poplatník postavení osoby oprávněné podle takového zákona, je pro posouzení nároku na osvobození od daně právně bezvýznamná. Stěžovatel je přesvědčen, že mu pozemky byly vydány Pozemkovým fondem podle § 11 odst. 2 zákona o půdě, jednalo se proto o náhrady ve smyslu § 18a odst. 2 zákona o půdě, a stěžovatel tak měl postavení osoby oprávněné ve smyslu § 33a odst. 1 zákona o půdě. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v

případě, kdy nebyl oprávněné osobě poskytnut náhradní pozemek podle ustanovení § 11 odst. 2 zákona o půdě, náleží jí náhrada v penězích podle ustanovení § 14 odst. 1 zákona o půdě. Tento je pravdivý, jedná se však o účelově zaměřený výklad, neboť náhradou není pouze poskytnutí peněžní částky, ale také poskytnutí pozemků spravovaných pozemkovým fondem (§ 18a odst. 2 zákona o půdě). Stěžovatel je přesvědčen, že pojem „náhrady“, jak jej používá zákonodárce, je třeba vykládat širším způsobem, než činí krajský soud. Vzhledem k tomu, že vydání náhradního pozemku podle § 11 odst. 2 zákona o půdě je třeba považovat za poskytnutí náhrady podle zákona o půdě, nelze souhlasit ani s výkladem ustanovení § 33a odst. 1 zákona o půdě, který provedl soud.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěry soudu, podle kterého mu pozemky nebyly vydány podle zákona o půdě, a připomíná, že pozemkový fond není oprávněn převádět pozemky podle jiného zákona. Rozsudek je navíc v tomto směru nepřezkoumatelný, neboť krajský soud své závěry řádně neodůvodnil a neuvedl, podle jakého zákona tedy stěžovatel předmětné pozemky nabyt. Rovněž formulace: *„Přestože tedy žalobce předmětné pozemky nabyt od Pozemkového fondu České republiky, nestalo se tak na základě uplatněného restitučního nároku, nýbrž postoupením pohledávky ve smyslu jiného právního předpisu.“*, je podle stěžovatele scestná a nepodložená zákonem. Stěžovatel zásadně nesouhlasí s tvrzením soudu, že nabyt pozemky postoupením pohledávky.

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem soudu uvedeným v napadeném rozsudku a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro rozhodná zdaňovací období) jsou od daně z příjmu fyzických osob osvobozeny mj. náhrady přijaté v souvislosti s nápravou majetkových křivd podle zvláštních právních předpisů a příjmy z prodeje nemovitostí vydaných podle zvláštních právních předpisů. Takovým zvláštním předpisem je i zákon o půdě.

O náhradu podle zákona o půdě, nebo o prodej pozemků vydaných podle tohoto zákona tu ale nejde.

Oprávněnými osobami ve smyslu § 4 zákona o půdě byly fyzické osoby, s nimiž jako s postupiteli stěžovatel jako postupník uzavřel smlouvy o postoupení pohledávky. Ony měly z důvodu zákonných překážek vydání původních nemovitostí (§ 11 odst. 1 zákona o půdě) právo na bezúplatné převedení jiných pozemků podle § 11 odst. 2 zákona o půdě (postupem podle § 8 odst. 4 zákona ČNR č. 284/1991 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech). Podle § 33a odst. 1 zákona o půdě jsou veškeré nároky na poskytnutí náhrad pohledávkami, které lze smluvně převádět na jiné osoby, přičemž nabyvatel má postavení

oprávněné osoby. Bezúplatné převedení pozemků ve smyslu § 11 odst. 2 zákona o půdě přitom nelze považovat za náhradu ve smyslu zákona o půdě, a to jak na základě jazykového výkladu tohoto ustanovení, tak na základě systematického výkladu: ustanovení § 11 odst. 2 zákona o půdě je zařazeno mimo ustanovení týkající se náhrad (§ 14 a násl. citovaného zákona). „Náhradami“ ve smyslu § 33a odst. 1 zákona o půdě se v souladu s ustanovením § 18a odst. 1 tohoto zákona rozumí náhrady podle § 14 až § 16 a § 20 zákona o půdě. Z uvedeného vyplývá, že náhradou ve smyslu zákona o půdě není ani nárok na vydání pozemku podle § 6 zákona o půdě, ani nárok na vydání jiného pozemku podle § 11 odst. 2 tohoto zákona.

Stěžovatel proto nezískal postavení osoby oprávněné podle § 33a odst. 1 zákona o půdě. Přestože stěžovatel pozemky nabyt od Pozemkového fondu, nestalo se tak na základě uplatněného restitučního nároku, ale na základě odvozeného právního nároku podle smluv o postoupení pohledávky ve smyslu § 524 a násl. občanského zákoníku, které stěžovatel uzavřel s postupiteli jako osobami oprávněnými. Není přitom rozhodující, jak byla koncipována smlouva s Pozemkovým fondem.

Ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů vztahuje osvobození od daně z příjmů jen na nemovitosti vydané podle zvláštních předpisů, přičemž tyto zvláštní předpisy upravují i okruh osob, kterým právo na vydání majetku podle zákona přiznávají. Nelze proto oddělit zdanění pozemků od osob, které s nimi disponují, tak jak to činí stěžovatel. Citované ustanovení je koncipováno tak, že osvobození od daně z příjmů je přiznáno osobám dříve postiženým, jimž byl jejich majetek navrácen (restituován), nikoliv osobám dalším. Za nemovitosti vydávané podle zvláštního předpisu ve smyslu citovaného ustanovení je nutno považovat nemovitosti vydávané oprávněným osobám na základě právní skutečnosti, jejímž smyslem bylo odstranění způsobených majetkových křivd, a nikoliv nemovitosti, vydané z již odvozeného titulu.

Osvobozeny jsou proto příjmy představující náhradu za majetek v minulosti odebraný, a příjem dosažený prodejem takového majetku, tedy o odčinění majetkových křivd, jež v minulosti utrpěl restituent nebo jeho právní předchůdci. Osvobození se proto nemůže týkat osob, jimž nebyly pozemky převedeny na základě restitučního nároku. Smyslem a účelem uvedené právní úpravy byla možnost rozšířit alternativy uspokojení nároků restituentů zavedením možnosti postupovat restituční nároky, nikoliv ale přenášet na osoby třetí daňové výhody plynoucí z účelu zákona, jímž bylo zmírnění následků některých majetkových křivd, k nimž došlo vůči vlastníkům zemědělského a lesního majetku v období let 1948 až 1989 (preambule zákona o půdě), tedy ani na postupníky.

V posuzovaném případě stěžovatel nebyl v postavení osoby oprávněné podle § 4 zákona o půdě ani nezískal postavení osoby oprávněné podle § 33a odst. 1 citovaného zákona, ale získal nárok na bezúplatné převedení pozemků od pozemkového fondu podle § 11 odst. 2 zákona o půdě sukcesí restitučního nároku od oprávněných osob, uskutečněné podle smluv o postoupení pohledávky. Vydání

pozemků Pozemkovým fondem podle § 11 odst. 2 zákona o půdě tak z hlediska zdanění příjmů stěžovatele z prodeje nelze považovat za vydání podle zvláštního předpisu – zákona o půdě.

Právní závěry krajského soudu i obou daňových orgánů jsou správné a plně korespondují s dikcí a smyslem popsané právní úpravy, neboť příjmy z prodeje pozemků v posuzovaném případě nepodléhají osvobození od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů.

V těchto závěrech ostatně Nejvyšší správní soud vychází i ze své ustálené judikatury (srov. rozsudek ze dne 22. 1. 2004, čj. 3 Afs 8/2003–53, publikovaný pod č. 259/2004 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 23. 11. 2006, čj. 5 Afs 89/2005–54, dostupný na www.nssoud.cz). Tyto závěry byly následně potvrzeny i Ústavním soudem (srov. usnesení sp. zn. I. ÚS 406/2000, popř. nález sp. zn. Pl. ÚS 6/05, dostupné na www.judikatura.cz). Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že se rozhodnutí krajského soudu je zákonné (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.).

Stěžovatel rovněž namítl, že rozsudek krajského soudu je ve vztahu k závěru, že předmětné pozemky nebyly stěžovateli vydány podle zákona o půdě, nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a zpochybnil také konstatování soudu, že: *„Přestože tedy žalobce předmětné pozemky nabyl od Pozemkového fondu České republiky, nestalo se tak na základě uplatněného restitučního nároku, nýbrž postoupením pohledávky ve smyslu jiného právního předpisu.“*

Námítka je nedůvodná. Jak z napadeného rozsudku vyplývá, krajský soud dostatečně a v plném souladu se shora uvedeným posouzením věci Nejvyšším správním soudem odůvodnil svůj závěr (viz zejm. strana 6 odst. 2 a 3 napadeného rozsudku), že pozemky byly stěžovateli vydány Pozemkovým fondem, nikoliv však podle zákona o půdě ve smyslu § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Napadenou větu bylo zřejmě vhodné formulovat přesněji, např.: *„stěžovatel tyto pozemky nabyl od pozemkového fondu nikoli na základě restitučního nároku, nýbrž na základě nároku, jež mu vznikl postoupením pohledávky podle občanského zákoníku (tj. na základě odvozeného právního titulu)“*. Z kontextu rozhodnutí je ovšem obsah závěru krajského soudu jednoznačně zřejmý a nepřesná formulace nezpůsobuje nesrozumitelnost. Rozhodnutí krajského soudu je proto dostatečně srozumitelné i odůvodněné (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 101 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 17. dubna 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu