



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **R. S.**, zast. JUDr. Alicí Burianovou, advokátkou se sídlem Na Příkopech 902, Chomutov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 3. 2007, č. j. 15 Ca 154/2006 – 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 29. 4. 2003, č. j. 15959/110/2002/1, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Chomutově ze dne 18. 6. 2002, č. j. 72900/02/182911/0478, jímž správce daně žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 398 940 Kč. Rozhodnutím ze dne 29. 4. 2003, č. j. 15959/110/2002/2, žalovaný změnil platební výměr Finančního úřadu v Chomutově, ze dne 18. 6. 2002, č. 1020000649, č. j. 72906/02/182911/0478, jímž správce daně žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, tak, že celkově

vyměřená daň z příjmů fyzických osob uvedená v platebním výměru se zvýšila z částky 34 540 Kč na částku 83 132 Kč.

Obě rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, přičemž namítal, že správce daně i žalovaný nesprávně posoudili aplikaci § 4 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění relevantním pro daná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce uvedl, že jako fyzická osoba získal nárok na vydání pozemků dle zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku (dále jen „zákon o půdě“), přičemž tento nárok byl uspokojen vydáním náhradních pozemků Pozemkovým fondem ČR, které následně prodal. Žalobce měl za to, že příjmy z prodeje pozemků takto vydaných jsou osvobozeny od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Z hlediska zákona o daních z příjmů není rozdíl mezi postavením a povinnostmi skutečně oprávněné osoby a nabyvatele nároků takové osoby. Dle § 16 odst. 3 zákona o půdě oprávněná osoba „vyzve k vydání náhrady“. Z této formulace je dle žalobce zřejmé, že i podle zákonodárce poskytnutí náhrady na základě výzvy k vydání je rovnocenné vydání oné původní nárokové věci. Žalobce na podporu svých závěrů poukázal v žalobě a následně v replice na názor ing. M. N., CSc., publikovaný ve finančním, daňovém a účetním bulletinu 4/94 a č. 1/98, na stanovisko JUDr. M. K., CSc., názory daňových poradců ing. P. Ř., ing. P. Š. a F. P. a rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ve věci sp. zn. 30 Ca 357/99.

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 7. 3. 2007, č. j. 15 Ca 154/2006 - 58, žalobu zamítl, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že žalobce uzavřel dne 23. 7. 1997 s Pozemkovým fondem ČR podle zákona o půdě smlouvu č. 147 R 97/42 o převodu nemovitostí (náhradních pozemků) z důvodu uspokojení pohledávky žalobce vůči Pozemkovému fondu ČR. Tuto pohledávku žalobce získal na základě postupní smlouvy ze dne 22. 7. 1997 od oprávněné osoby A. K. Dále krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že žalobce dne 22. 4. 1999, 30. 4. 1999, 21. 5. 1999, 9. 6. 1999, 11. 8. 1999 a 19. 10. 1999 některé z náhradních pozemků prodal za celkovou částku 1 519 190 Kč. Další náhradní pozemky vydané Pozemkovým fondem ČR žalobce prodal dne 1. 11. 2000 a 15. 11. 2000 za celkovou částku 181 408 Kč. Žalobce do svých příjmů za zdaňovací období roků 1999 a 2000 výše uvedené příjmy z prodeje náhradních pozemků získaných v důsledku postoupení pohledávek od Pozemkového fondu ČR nezahrnul, protože měl za to, že tyto příjmy podléhají osvobození od předmětné daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Finanční úřad v Chomutově (správce daně) měl naproti tomu za to, že žalobce nesplňuje podmínky pro osvobození od daně dle citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů a po provedené daňové kontrole žalobci vyměřil na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 částku ve výši 396 940 Kč zvýšenou o 2000 Kč za nepodání daňového přiznání a za zdaňovací období roku 2000 částku ve výši 32 540 Kč taktéž zvýšenou o 2000 Kč za nepodání daňového přiznání. Žalovaný v rámci odvolacího řízení platební výměr týkající se roku 1999 potvrdil a platební výměr týkající se roku 2000 změnil tak, že vyměřenou daň zvýšil na částku 83 132 Kč, když dospěl k závěru, že finanční úřad nezahrnul částku 181 408 Kč do celkových příjmů žalobce při původním vyměření daně, ačkoli do něho naopak zahrnul tomu odpovídající výdaje.

Krajský soud dospěl k závěru, že v daném případě nebyly žalobci předmětné pozemky vydány jako náhrada podle zákona o půdě. Osobou oprávněnou ve smyslu § 4 zákona o půdě byla paní A. K. Vzhledem k existenci zákonných překážek pro vydání původních nemovitostí měla tato oprávněná osoba právo na bezúplatné převedení jiných pozemků podle § 11 odst. 2 zákona o půdě. Bezúplatné převedení pozemků ve smyslu § 11 odst. 2 zákona o půdě ovšem nelze dle krajského soudu 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. Podle § 33a zákona o půdě jsou veškeré nároky na poskytnutí náhrad pohledávkami, které lze smluvně převádět na jiné osoby, přičemž nabyvatel má postavení oprávněné osoby. Těmito náhradami se přitom rozumí náhrady toliko ve smyslu § 14 až § 16 a § 20 zákona o půdě. Nikoliv tedy vše, co je vydáno namísto věci původní – např. vydání náhradního pozemku podle § 11 zákona o půdě. Ustanovení § 33a zákona o půdě, které přiznává postavení oprávněné osoby i tomu, kdo nabyt nárok na poskytnutí náhrady smluvně, na daný případ nedopadá, neboť žalobce nabyt svůj nárok na základě smlouvy o postoupení pohledávky ve smyslu § 524 a násl. občanského zákoníku. Není přitom rozhodné, jak byla smlouva s Pozemkovým fondem ČR koncipována, tedy že se tak stalo v intencích zákona o půdě.

Krajský soud uzavřel, že pokud byl žalobci vydán pozemek, je nutné toto vydání z hlediska zdanění příjmů považovat nikoliv za vydání podle zvláštních předpisů (zákon o půdě), nýbrž na základě nároku nabytého postoupením dle výše citovaných ustanovení občanského zákoníku. Příjem z prodeje pozemku není proto od daně osvobozen a je předmětem daně, pokud se uskuteční do pěti let od nabytí nemovitosti, jestliže nebyl zahrnut do obchodního majetku. Žalovaný ani správce daně tedy dle názoru krajského soudu neporušili zákon o daních z příjmů, když žalobcovy příjmy z prodeje předmětných pozemků ve zdaňovacím období roků 1999 a 2000 považovali za příjmy podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a přikročili k jejich zdanění.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel ve svém prvním podání označeném jako kasační stížnost zopakoval své argumenty polemizující se závěrem správce daně i žalovaného tak, jak je již uvedl v žalobě. K výzvě Krajského soudu v Ústí nad Labem pak kasační stížnost upřesnil tak, že její důvody spatřuje ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a to zejména proto, že se krajský soud zcela ztotožnil s právním názorem žalovaného, který nesprávně posoudil postavení stěžovatele jako nabyvatele restitučního nároku.

Dle stěžovatele je z hlediska daňového postavení oprávněné osoby dle zákona o půdě a postavení stěžovatele coby nabyvatele restitučního nároku rovnocenné. Názor žalovaného, který přejal i krajský soud, totiž že stěžovatel získal nárok na vydání pozemků podle příslušných ustanovení občanského zákoníku a nikoliv na základě ustanovení § 33a zákona o půdě, je nesprávný. Stěžovatel měl za to, že dle § 33a odst. 1 věta druhá zákona o půdě je postavení skutečně oprávněné osoby a nabyvatele nároku ex lege rovnocenné.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí s tím, že trvá na správnosti výsledku daňového řízení i správnosti právního názoru krajského soudu. Žalovaný se při svém rozhodnutí řídil mimo jiné relevantní judikaturou – viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2004, č. j. 5 Afs 37/2003 - 73, usnesení Ústavního soudu ČR ze dne 14. 6. 2001, sp. zn. IV. ÚS 60/01.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, jsa vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti takto:

Základní otázkou v dané věci je otázka právní – totiž zda příjmy z prodeje pozemků stěžovatele lze podřadit pod pojem „příjmy z prodeje nemovitostí vydaných podle zvláštních předpisů“, ve smyslu § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, kteréžto jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny.

Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 22. 1. 2004, č. j. 3 Afs 8/2003 - 53, publikovaný pod č. 259/2004 Sb. NSS, již zmíněný rozsudek ze dne 21. 9. 2004, č. j. 5 Afs 37/2003 - 73, dostupný na www.nssoud.cz nebo z recentní judikatury rozsudek ze dne 17. 4. 2007, č. j. 8 Afs 6/2006 - 63, www.nssoud.cz), 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. Podle ustanovení § 33a zákona o půdě jsou veškeré nároky na poskytnutí náhrad pohledávkami, které lze smluvně převádět na jiné osoby, přičemž nabyvatel má postavení oprávněné osoby. Těmito náhradami se přitom rozumí náhrady ve smyslu § 14 až § 16 a § 20 zákona o půdě. Náhradou a tudíž ani pohledávkou ve smyslu zákona o půdě není samotný nárok na vydání pozemku podle § 6, případně vydání jiného pozemku podle § 11 zákona o půdě. Příjem plynoucí z vydání (vyplacení) náhrady je příjmem od daně osvobozeným podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Je-li tato náhrada po dohodě s povinnou osobou vydána ve věcném plnění (ve formě movité nebo nemovité věci nebo ve formě akcií) a tato věc je příjemcem následně prodána, je příjem z toho plynoucí od daně z příjmů fyzických osob rovněž osvobozen, pokud nebyl vložen do obchodního majetku. Ustanovení § 33a tak přiznává postavení oprávněné osoby jen tomu, kdo smluvně nabyl nárok na poskytnutí náhrady, přičemž náhradou je třeba rozumět právě jen náhrady ve smyslu § 14 až § 16 a § 20 zákona o půdě.

Shodný názor na tuto otázku vyplývá i z judikatury Ústavního soudu. V usnesení ze dne 8. 2. 2005, sp. zn. IV. ÚS 438/04, jímž byla pro zjevnou neopodstatněnost odmítnuta ústavní stížnost právě proti citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2004, č. j. 5 Afs 37/2003 - 73, Ústavní soud konstatoval, že se nelze spokojit pouze s jazykovým výkladem § 11 odst. 2 zákona o půdě, ale je třeba se také opřít o výklad systematický zohledňující zařazení tohoto ustanovení v kontextu celého zákona. Současně však nelze pominout metodu teleologického výkladu, která se ptá po úmyslu zákonodárce při přijímání té které normy. Právo slouží jako nástroj regulace společenských vztahů, tedy každý právní předpis je přijímán s úmyslem určitým způsobem tyto vztahy utvářet; každý právní předpis má určité „teleologické pozadí“. Metoda teleologického výkladu neznamená

zkoumání vnitřních psychických pohnutek konkrétní osoby vydávající právní předpis, ale pátrá po cíli a s ohledem na něj pak v něm obsaženou právní normu vykládá tak, aby směřovala k dosažení takového cíle. Smysl ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, spočívá v umožnění jakési další kompenzace osobám, které v minulosti utrpěly křivdu protiprávním odebráním majetku. Zákonodárce ustanovením § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů zamýšlel poskytnout výhodu spočívající ve zproštění daňové povinnosti, která by jinak dopadla na osoby oprávněné z restitučních předpisů, jestliže by vlastnictví k takto nabytému majetku dále převáděly. Výjimka zakotvená v zákoně o daních z příjmů má zacíleno především na restituenty ve vztahu k jejich restituovanému majetku, nikoli na restituovaný majetek jako takový bez ohledu na nabyvatele. Pokud však někdo nabude nemovitosti nikoliv jako osoba, již se v minulosti děla křivda, nýbrž do postavení oprávněné osoby vstoupí smlouvou o postoupení pohledávky, nelze jeho příjem z převodu vlastnického práva k restituovanému majetku pokládat za osvobozený od daně z příjmu ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů.

Stejně tak v usnesení ze dne 14. 6. 2001, sp. zn. IV. ÚS 60/01, Ústavní soud judikoval, že za nemovitosti vydané podle zvláštního předpisu, tak jak má na mysli ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, 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. Shodný přístup k předmětné otázce Ústavní soud potvrdil i ve svém nálezu ze dne 13. 12. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 6/05.

Nejvyšší správní soud neshledává důvod, proč se od výše uvedené konstantní judikatury odchýlit. Stěžovatelem předkládané názory právní doktríny či daňové praxe, resp. ojedinělý názor Krajského soudu v Plzni pocházejí z doby před přijetím výše uvedených rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, resp. Ústavního soudu a jsou založeny na zjednodušené úvaze o tom, že veškeré pozemky vydané od Pozemkového fondu České republiky, jsou pozemky, jejichž další prodej je osvobozen od daně z příjmů. Opomíjí, že postavení osoby, která není původním restituentským, nýbrž osobou, která restituční nároky nabyla smluvně (obvykle za účelem zisku) obecně není postavena na roveň osobám skutečně minulým režimem poškozeným, pro jejichž alespoň částečné odškodnění byl zákon o půdě přijat. Z této premisy existuje zákonem výslovně uvedená výjimka – dle § 33a odst. 1 zákona o půdě.

Dle tohoto ustanovení jsou „veškeré nároky na poskytnutí náhrad podle tohoto zákona pohledávkami, které lze smluvně převádět na jiné osoby. Nabyvatel má postavení oprávněné osoby podle tohoto zákona“. Stěžovatel však dle názoru Nejvyššího správního soudu do okruhu osob, na něž tato výjimka dopadá, nepatří.

Přestože stěžovatel 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. občanského zákoníku, kterou stěžovatel uzavřel s postupitelkou, paní A. K. jako osobou oprávněnou. Není přitom rozhodující, že ve smlouvě o převodu nemovitostí ze dne 23. 7. 1997, podle které stěžovatel nabyl předmětné pozemky, byl v záhlaví uveden odkaz na zákon o půdě. Postoupením

nároku na převedení jiného pozemku podle § 11 zákona o půdě nabyvatel nároku nenabývá postavení oprávněné osoby podle zákona o půdě, neboť se nejednalo o náhradu ve smyslu zákona o půdě. Není tudíž oprávněnou osobou ve smyslu tohoto zákona.

Byly-li stěžovateli pozemky vydány, je nutné toto vydání z hlediska zdanění příjmů považovat nikoliv za vydání podle zvláštního předpisu – zákona o půdě, nýbrž podle výše citovaného ustanovení občanského zákoníku. Příjem z prodeje pozemku není proto od daně osvobozen a je předmětem daně, pokud se prodej uskuteční do pěti let od nabytí nemovitosti. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v citované judikatuře, osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů se vztahuje jen na nemovitosti vydané podle zvláštních zákonů, přičemž tyto zvláštní zákony upravují i okruh osob, kterým právo na vydání majetku podle zákona přiznávají. Nelze proto oddělit, tak jak činí stěžovatel, zdanění pozemků od osob, které s nimi disponují.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem žalovaného i krajského soudu, 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.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 17. ledna 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu