



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: J. J., zast. JUDr. Davidem Kourou, advokátem se sídlem Františkánská 7, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 5. 2008, č. j. 57 Ca 155/2006 - 54,

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 :

I.

Vymezení věci

Žalobkyně podala řádná daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2002 a 2004. Předmětem její podnikatelské činnosti v obou letech bylo vedení účetnictví. Finanční úřad v Karlových Varech (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni daňovou povinnost za roky 2002 a 2004 podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Následně byla správci daně doručena nepojmenovaná smlouva, uzavřená ve smyslu § 51 občanského zákoníku, podle níž žalobkyně v roce 2002 obdržela 63 225 Kč a v roce 2004 126 450 Kč. Smlouva byla uzavřena dne 11. 12. 2001 mezi společností I.C.

Development Int., s. r. o., se sídlem Praha, Ruská 162 (stavebník), společností Metrostav, a. s., se sídlem Praha, Koželužská 2246 (ručitel) a manželé J. a V. L., Š. a L. B. a Ing. Z. P., J. J. a J. J. (spoluvlastníci).

Z nepojmenované smlouvy vyplývá, že žalobkyně je podílovým spoluvlastníkem nemovitostí – obytného bytového domu č. p. 1348 na pozemku st. p. č. 102 (zastavěná plocha) a pozemku p. č. 101 (ostatní plocha, zeleň v zástavbě) v k. ú. Karlovy Vary, zapsaných v katastru nemovitostí vedeném Katastrálním úřadem v Karlových Varech, na listu vlastnictví č. 1929. Předmětné nemovitosti bezprostředně sousedí s pozemkem st. p. č. 99, jehož výlučným vlastníkem je stavebník, který je zároveň developerem bytového projektu zahrnujícího rezidenční kondominium 49 bytových jednotek umístěné na pozemku st. p. č. 99 a budoucím vlastníkem stavby. Předmětem smlouvy je řešení sousedských práv ve smyslu § 127 občanského zákoníku a poskytnutí finančního vyrovnání za ztížení, resp. omezení výkonu vlastnických práv spoluvlastníků na předmětných nemovitostech v souvislosti s realizací stavby dle projektu. (čl. 3.1.). Smluvní strany shodně prohlásily, že berou na vědomí a činí nesporným, že v souvislosti s realizací stavby stavebníkem dle projektu, dojde na straně spoluvlastníků ke ztížení a omezení výkonu vlastnických práv k předmětným nemovitostem, kteréžto se bude sestávat ze snížení jejich prodejní ceny a zhoršení životních podmínek spoluvlastníků (čl. 3.2.). V důsledku skutečností uvedených v čl. 3.2. smlouvy se stavebník výslovně zavázal poskytnout spoluvlastníkům peněžité plnění ve výši a způsobem uvedeným v čl. 4. smlouvy za ztížení vlastnických práv, kteréžto se bude sestávat z náhrady škody spočívající ve snížení prodejní ceny předmětných nemovitostí, náhrady nemajetkové újmy spočívající v zásadní změně – zhoršení životních podmínek spoluvlastníků a podmínek spoluvlastníků pro užívání předmětných nemovitostí zejména v důsledku zastínění stavbou realizovanou stavebníkem dle projektu (čl. 3.3.).

Na základě uvedeného vznikly správci daně pochybnosti, zda žalobkyně zahrnula do základu daně za rok 2002 částku 63 225 Kč a za rok 2004 částku 126 450 Kč, které obdržela v těchto letech na základě uvedené smlouvy. Proto správce daně žalobkyni vyzval k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2002 a 2004 (výzva ze dne 18. 7. 2005, č. j. 106492/05/128911/1234 a výzva ze dne 18. 7. 2005, č. j. 106493/05/128911/1234). V odpovědi žalobkyně sdělila, že řádná daňová přiznání za roky 2002 a 2004 podala a v řádném termínu uhradila všechny své daňové povinnosti, a tudíž nemá důvod dodatečná daňová přiznání podávat. Správce daně proto žalobkyni písemně sdělil, na základě kterých skutečností je povinna dodatečná daňová přiznání podat. Žalobkyně následně dodatečná daňová přiznání správci daně zaslala a uvedla v nich stejný základ daně a stejnou daňovou povinnost jako v řádném daňovém přiznání za předmětná zdaňovací období.

Správce daně na to žalobkyni vyzval podle § 43 odst. 1 daňového řádu k odstranění pochybností o údajích tam uvedených (výzva ze dne 18. 11. 2005, č. j. 157436/05/128911/1234 a č. j. 157444/05/128911/1234). Žalobkyně správci daně předložila dne 29. 11. 2005 účetní doklady, účetní knihy a bankovní výpisy za roky 2002 a 2004. Kontrolou těchto dokladů správce daně zjistil, že žalobkyně příjem ve výši 63 225 Kč za rok 2002 a ve výši 126 450 Kč za rok 2004 do základu daně nezahrnula, přestože tyto částky přijala na soukromý bankovní účet, jak bylo stanoveno ve smlouvě.

Správce daně v rámci vytykácího řízení vyhodnotil důkazní prostředky a dospěl k závěru, že přestože předmětná peněžní plnění jsou v nepojmenované smlouvě nazvána náhradou škody, o náhradu škody ve smyslu občanského zákoníku se nejedná, neboť žalobkyni zatím žádná škoda nevznikla. Podle § 442 odst. 1 občanského zákoníku se hradí až skutečná škoda a to, co poškozenému ušlo (ušlý zisk). Rovněž v případě peněžního plnění nazvaného v nepojmenované smlouvě náhrada nemajetkové újmy, dospěl k závěru, že žalobkyni nemajetková újma nevznikla, neboť z § 13 občanského zákoníku vyplývá, že fyzická osoba má právo na náhradu nemajetkové újmy v penězích, pokud byla ve značné míře snížena důstojnost fyzické osoby nebo její vážnost ve společnosti. Proto učinil závěr, že ani jedno z těchto peněžitých plnění není podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění relevantním pro daná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), od daně z příjmů osvobozeno a obě jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob podle § 10 odst. 1 cit. zákona.

Na základě těchto závěrů vydal správce daně dne 10. 1. 2006 dodatečný platební výměr č. j. 4110/06/128911/1234, kterým žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 12 640 Kč. Téhož dne správce daně vydal dodatečný platební výměr č. j. 4116/06/128911/1234, kterým žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 36 693 Kč.

Proti oběma dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala. V odvolání uvedla, že platbu přijala jako náhradu škody od společnosti I.C. Development Int., s. r. o. Namítala, že správce daně posoudil platbu jako příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů a odmítl akceptovat nárok na jeho osvobození podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Sdělila, že částka 63 225 Kč byla poskytnuta v souvislosti s nabytím právní moci územního rozhodnutí a částka 126 450 Kč v souvislosti s právní mocí stavebního povolení, na jejichž základě bude uvedené společnosti umožněna výstavba na pozemku sousedícím s nemovitostmi, jejichž je spoluvlastníkem. Žalobkyně namítala, že samotná existence obou pravomocných rozhodnutí, která jsou nezbytným předpokladem pro realizaci stavby na sousedním pozemku, snižuje tržní cenu nemovitostí, neboť pravděpodobnost realizace stavby je vysoká a v jejím průběhu a následně její existencí dojde k podstatnému ztížení užívání nemovitostí. Tvrdila, že tak nepochybně došlo k reálné škodě ve formě snížení hodnoty existujícího majetku, a to v důsledku provozní činnosti společnosti I.C. Development Int., s. r. o., která nese za tuto škodu ve smyslu § 420a občanského zákoníku objektivní odpovědnost. Podle žalobkyně přijatá náhrada škody splňuje podmínky § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, a proto je od daně z příjmů osvobozena.

Žalovaný odvolání žalobkyně proti oběma dodatečným platebním výměrům zamítl. Konkrétně žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 9. 2006, č. j. 8117/06-1100-402937, zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2002 a rozhodnutím z téhož dne č. j. 8119/06-1100-402937 zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2004.

Jako hlavní důvod zamítnutí žalovaný uvedl, že právo na náhradu škody poškozenému vzniká teprve tehdy, když škoda skutečně vznikla. Vzhledem k tomu, že žalobkyni v době uzavření nepojmenované smlouvy a ani v době přijetí obou peněžních

plnění žádná skutečná škoda nevznikla, nelze tato peněžní plnění posuzovat jako příjem podle zákona o daních z příjmů od daně osvobozený. Pokud jde o náhradu nemajetkové újmy spočívající v zásadní změně – zhoršení životních podmínek spoluvlastníků a podmínek spoluvlastníků pro užívání nemovitostí zejména v důsledku zastínění stavbou, žalovaný rovněž dospěl k závěru, že žalobkyni žádná nemajetková újma nevznikla, a proto nelze předmětné peněžité plnění nazvané v nepojmenované smlouvě jako náhrada nemajetkové újmy posuzovat jako příjem, který je podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů od daně osvobozen.

S odkazem na § 2 odst. 7 daňového řádu žalovaný konstatoval, že přestože je v čl. 3.3. nepojmenované smlouvy stanoveno, že se peněžité plnění sestává z náhrady škody spočívající ve snížení prodejní ceny nemovitostí a z náhrady nemajetkové újmy spočívající v zásadní změně, zhoršení životních podmínek spoluvlastníků, je z uvedených skutečností zřejmé, že skutečným obsahem právního úkonu nebyla náhrada škody ani náhrada nemajetkové újmy, ale poskytnutí peněžního plnění na základě dohody zúčastněných stran. Tuto skutečnost podle žalovaného potvrzuje i čl. 3.1. nepojmenované smlouvy, v němž je uvedeno, že předmětem této smlouvy je řešení sousedských práv ve smyslu § 127 občanského zákoníku a poskytnutí finančního vyrovnání za ztížení, resp. omezení výkonu vlastnických práv spoluvlastníků na předmětných nemovitostech v souvislosti s realizací stavby.

Žalovaný dále konstatoval, že nezpochybňuje tvrzení žalobkyně v odvolání, v němž sděluje, že samotná existence obou pravomocných rozhodnutí (územního rozhodnutí a stavebního povolení), která jsou nezbytným předpokladem pro realizaci stavby na sousedním pozemku, významně snižuje tržní cenu nemovitosti. K tomuto tvrzení však žalovaný uvedl, že přijatá peněžítá plnění, jež žalobkyně za tvrzené dotčení obdržela, není podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů od daně osvobozeno.

Pokud jde o námitku žalobkyně, že k reálné škodě ve formě snížení hodnoty existujícího majetku došlo v důsledku provozní činnosti předmětné společnosti, žalovaný souhlasil s žalobkyní v tom, že § 420a občanského zákoníku vymezuje odpovědnost za škodu způsobenou jinému provozní činností a tato odpovědnost je založena na principu objektivní odpovědnosti, tzn. že povinnost k náhradě škody způsobené provozní činností je dána nejen tehdy, je-li škoda způsobena porušením právní povinnosti při realizaci provozní činnosti, ale i tehdy, vznikla-li škoda v důsledku události, mající původ v provozní činnosti. Nicméně z § 420a občanského zákoníku podle žalovaného vyplývá, že *provozní činností* společnosti I.C. Development Int., s. r. o. žalobkyni žádná škoda způsobena nebyla, a tudíž nelze předmětná peněžní plnění posuzovat jako náhradu škody, jejíž přijetí by bylo podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů od daně osvobozeno. Náhradu škody by bylo možné přiznat za škodu na majetku žalobkyně, kterou by společnost I.C. Development Int., s. r. o. svojí provozní činností skutečně způsobila, nikoliv však za provozní činnost samotnou.

Proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Plzni, ve které uváděla následující námitky: (1) že peněžítá plnění, která přijala v roce 2002 a v roce 2004 na základě nepojmenované smlouvy jako spoluvlastnice nemovitostí sousedících s pozemkem, na němž bylo společnosti I.C.

Development Int., s. r. o. umožněno provádět výstavbu, jsou náhradou škody, a proto se jedná o příjem osvobozený od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů; (2) že žalovaný potvrdil závěr správce daně, že se nejedná o příjem od daně osvobozený, ale o příjem podle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, aniž by uvedl, jaký druh příjmu má konkrétně na mysli; (3) že pokud nejsou přijaté částky náhradou škody, když žalovaný uzavřel, že žalobkyni žádná škoda nevznikla, jednalo by se o dar, který podle § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů předmětem daně z příjmů není; (4) že žalovaný blíže nespecifikoval, z jakého důvodu dospěl k závěru, že v době uzavření nepojmenované smlouvy a ani v době přijetí předmětných peněžitých plnění žalobkyni žádná skutečná škoda nevznikla a že náhradu škody by bylo možné přiznat za škodu na majetku žalobkyně, kterou by společnost I.C. Development. Int., s. r. o. svojí činností skutečně způsobila, nikoliv však za samotnou provozní činnost této společnosti; a že závěr žalovaného je vnitřně rozporný, neboť následně žalovaný konstatoval, že nepochybně tvrzení žalobkyně uvedené v odvolání, že samotná existence územního rozhodnutí, resp. stavebního povolení na stavbu na sousedním pozemku významně snižuje tržní hodnotu nemovitosti; (5) že žalovaný tvrdí, že skutečným obsahem právního úkonu spočívajícího v poskytnutí peněžitého plnění na základě nepojmenované smlouvy nebyla náhrada škody, ale poskytnutí peněžitého plnění na základě dohody zúčastněných stran, nicméně blíže nespecifikuje, z jakého důvodu nemůže být takové peněžité plnění náhradou škody v případech, kdy vznik škody lze v okamžiku uzavření dohody anticipovat; (6) že se správce daně ani žalovaný neseznámili se stavebně technickou dokumentací a rozhodnutí založili na neúplném důkazním řízení.

Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 5. 5. 2008, č. j. 57 Ca 155/2006 - 54, zamítl. K první žalobní námitce krajský soud uvedl, že z § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nutno vycházet za situace, kdy má být hodnocen příjem, který nespadá do žádné z kategorií příjmů uvedených v § 3 odst. 1 písm. a) až d) zákona o daních z příjmů. Podle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů ostatními příjmy jsou příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9. Krajský soud posléze detailně rozebral § 11 až 13, § 420 a § 420a občanského zákoníku a jednotlivá ustanovení nepojmenované smlouvy a posléze dospěl k následujícím závěrům: (1) v žádném případě se v projednávaném případě nemohlo jednat o náhradu škody za porušení právní povinnosti ve smyslu § 420 občanského zákoníku, neboť žádná právní povinnost nebyla porušena, ale o určitý druh kompenzace poskytnutý na základě dohody zúčastněných stran, což je zřejmé i z čl. 3.1. a čl. 3.6. nepojmenované smlouvy, kde je výslovně uvedeno, že jsou jí řešena sousedská práva ve smyslu § 127 občanského zákoníku (možný vznik škody ve smyslu § 420a občanského zákoníku je v nepojmenované smlouvě důsledně oddělen od předmětného peněžitého plnění); (2) právo na náhradu škody vzniká poškozenému teprve, když škoda skutečně vznikla a žalobkyni v době uzavření nepojmenované smlouvy ani v době přijetí obou peněžitých plnění žádná skutečná škoda nevznikla; (3) nejedná se ani o škodu způsobenou jinému provozní činností ve smyslu § 420a občanského zákoníku; a (4) nemajetková újma může být způsobena fyzické osobě toliko zásahem do její práva na ochranu osobnosti a o povinnosti upustit od takových zásahů příp. o výši náhrady vyjádřené v penězích rozhodne soud.

Z výše uvedeného krajský soud dovodil, že peněžité plnění, které nevykazuje znaky náhrady škody za majetkovou újmu ve smyslu odpovědnosti za škodu podle § 420

a násl. občanského zákoníku ani znaky náhrady za nemajetkovou újmu související s ochranou osobnosti podle § 11 a násl. občanského zákoníku, není přijatou náhradou škody a tedy příjmem od daně osvobozeným podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Krajský soud proto shodně s žalovaným dospěl k závěru, že peněžitá plnění, která žalobkyně obdržela na základě nepojmenované smlouvy, nelze posoudit jako přijatou náhradu škody ani jako náhradu nemajetkové újmy a že tedy tato peněžitá plnění nesplňují podmínky § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů a tudíž se nejedná o příjem, který je od daně osvobozen.

Ke druhé žalobní námitce krajský soud uvedl, že postačí předmětný příjem pojmenovat jako příjem ostatní v souladu s § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když je z kontextu rozhodnutí žalovaného zřejmé, že se nejedná o příjem od daně osvobozený. Toto zařazení žalobkyní přijatých peněžitých plnění jako příjmu, který je předmětem daně z příjmů, je postačující, neboť ostatními příjmy jsou dle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů všechny příjmy, které nespádají do kategorií uvedených v § 6 až 9 zákona o daních z příjmů. Dále krajský soud podotkl, že žalovaný posoudil předmětný příjem jako poskytnutí peněžitého plnění na základě nepojmenované smlouvy. Ani tvrzení žalobkyně, že žalovaný blíže nespecifikoval, o jaký ostatní příjem se jedná, tedy není příslušné.

Ke třetí žalobní námitce krajský soud uvedl, že darování je bezúplatným převodem majetku. Při posuzování žalobkyní přijatého peněžitého plnění je nutno vycházet z textu nepojmenované smlouvy, ze kterého je zřejmé, zejména z čl. 3.1. - Předmět smlouvy, že se nejedná o smlouvu darovací a čl. 4 upravuje výši a způsob úhrady úplaty. Proto se v daném případě o dar nejedná.

Ke čtvrté žalobní námitce krajský soud uvedl, že žalovaný chtěl uvést zcela podrobně možnosti, kdy by bylo možné náhradu škody způsobenou v důsledku provozní činnosti přiznat. Tento závěr žalovaného se krajskému soudu nejevil jako blíže nespecifikovaný. Soud se rovněž neztotožnil s názorem žalobkyně, že je závěr žalovaného vnitřně rozporný, když na str. 6 v druhém odstavci uvedl, že nezpochybňuje tvrzení žalobkyně, že samotná existence územního rozhodnutí, resp. stavebního povolení na stavbu na sousedním pozemku významně snižuje tržní hodnotu nemovitosti a v závěru tohoto odstavce zopakoval, že přijaté peněžní plnění, které žalobkyně za tvrzené dotčení obdržela, není z již výše uvedených důvodů dle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů od daně osvobozeno.

K páté žalobní námitce krajský soud uvedl, že právo na náhradu škody vzniká poškozenému teprve tehdy, když škoda skutečně vznikla, ovšem v daném případě k realizaci stavby a tudíž ke ztíženému užívání nemovitosti dosud nedošlo, tudíž nebyla žalobkyni způsobena žádná škoda. Dále krajský soud konstatoval, že povinnost k náhradě škody nelze v daném případě dovozovat ani z § 127 občanského zákoníku.

K šesté žalobní námitce krajský soud uvedl, že je třeba vycházet z § 31 odst. 9 daňového řádu, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že důkazní povinnost je v daňovém řízení prvotně na daňovém subjektu, tj. na žalobkyni, která měla

navrhovat nebo označit důkazy k prokázání svých tvrzení. Krajský soud se rovněž ztotožnil se žalovaným, že by provedení důkazu stavebně technickou dokumentací stavby na sousedním pozemku, ze které by pravděpodobně bylo možné zjistit, že realizací stavby dojde ke zhoršení kvality sousedních nemovitostí v důsledku jejich zastínění a omezení výhledu, nemělo vliv na závěr žalovaného, že žalobkyní přijatá peněžitá plnění nelze posuzovat jako příjem dle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů od daně osvobozený.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

Žalobkyně („stěžovatelka“) napadla rozsudek Krajského soudu v Plzni kasační stížností, v níž uvádí důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatelka shledává v tom, (1) že krajský soud neuvedl, pod jakou kategorií ostatních příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů by měl daný případ spadat, přičemž extenzivní výklad slova „zejména“ v tomto ustanovení je v rozporu s čl. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod; (2) že krajský soud vůbec nevysvětlil, z jakého jiného právního důvodu, než jako náhrada škody či zadostiučinění za nemajetkovou újmu, bylo podle jeho názoru předmětné peněžní plnění stěžovatelce poskytnuto, přičemž zobecnění typu „*poskytnutí peněžního plnění na základě dohody zúčastněných stran*“ je natolik neurčité, že nemůže při posuzování věci obstát.

Pokud jde o kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., stěžovatelka nejprve konstatuje, že podstatou právního posouzení projednávané věci je výklad § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů ve vztahu k příslušným ustanovením nepojmenované smlouvy. Konkrétně jde o to, zda plnění poskytnutá stěžovatelce podle této smlouvy lze podřadit pod pojem škoda a/nebo nemajetková újma. Stěžovatelka na podporu svého závěru uvádí následující argumenty.

Za prvé, z povahy věci je naprosto zřejmé, že pokud v těsné blízkosti její nemovitosti má vyrůst rezidenční kondominium 49 bytových jednotek (čl. 2.1. smlouvy), dojde tím jednak ke snížení hodnoty její nemovitosti v případě jejího prodeje, jednak ke zhoršení užívání nemovitosti v důsledku zastínění, zvýšení hlučnosti a omezení soukromí. Vyplacená částka je proto evidentně náhradou škody, resp. nemajetkové újmy, když jiný právní titul pro danou situaci nelze nalézt. Použitý výklad příslušných ustanovení občanského zákoníku je podle názoru stěžovatelky příliš formalistický, restriktivní a v důsledku toho nesprávný.

Za druhé, stěžovatelka nesouhlasí se závěrem, že jí v době uzavření nepojmenované smlouvy ani v době přijetí obou peněžitých plnění žádná skutečná škoda nevznikla, neboť již samotným vydáním územního rozhodnutí a stavebního povolení nepochybně klesla hodnota nemovitostí stěžovatelky, která před zveřejněním záměru výstavby byla nepochybně vyšší než po jeho zveřejnění. Je-li hodnota nemovitostí podstatně snížena, vzniká tím současně škoda na majetku stěžovatelky.

Za třetí, Krajský soud v Plzni nevysvětlil, v jakém okamžiku by podle jeho názoru měla škoda vzniknout a od jakého okamžiku by tedy byl dán nárok stěžovatelky na její náhradu. Jediná možnost, která by se snad nabízela, je stanovit okamžik vzniku škody na dobu vyplacení kupní ceny při prodeji nemovitosti stěžovatelkou, kdy se snížení hodnoty nemovitosti nepochybně promítne právě do kupní ceny. V tomto okamžiku skutečně stěžovatelce vznikne „hmatatelná“ újma v její finanční sféře. Kdyby se však stěžovatelka teprve nyní rozhodla požadovat náhradu škody po stavebníkovi, s odkazem na existenci nepojmenované smlouvy by nemohla uspět, neboť vznik škody byl stavebníkem již předem uznán a náhrada této škody byla v paušální výši již předem vyplacena. Vznik škody proto nelze vázat na prodej nemovitosti, k němuž ostatně nemusí dojít, ale již na samou skutečnost, že hodnota nemovitosti se snížila (na podporu své argumentace cituje stěžovatelka rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR, č. Rc 25/90, stanovisko Nejvyššího soudu ČSR, č. Rc 55/71 a nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2000, sp. zn. IV. ÚS 548/99).

Za čtvrté, stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, že by na věc nebylo možno aplikovat § 420 odst. 1 občanského zákoníku. Škodou je v daném případě snížení hodnoty nemovitosti, právní povinností je pak povinnost vlastníka věci zdržet se všeho, čím by nad míru přiměřenou poměrům obtěžoval jiného nebo čím by ohrožoval výkon jeho práv (§ 127 odst. 1 občanského zákoníku). Bez povšimnutí nemůže zůstat ani § 415 občanského zákoníku, podle kterého je každý povinen si počínat tak, aby nedocházelo ke škodám na zdraví, na majetku, na přírodě a životním prostředí. I tato právní povinnost byla stavebníkem porušena, resp. v době uzavření nepojmenované smlouvy bylo její porušení v budoucnu předpokládáno a očekáváno. Stavebník v podstatě uznal, že svou právní povinnost poruší, a proto s předstihem uzavřel smlouvu, kterou náhradu škody paušálně vyčíslil.

Za páté, na daný případ by zřejmě bylo možno aplikovat i ustanovení § 420a odst. 1 a odst. 2 písm. c) občanského zákoníku, podle kterého každý odpovídá za škodu, kterou způsobí jinému provozní činností. Škoda je způsobena provozní činností, je-li způsobena oprávněným prováděním nebo zajištěním prací, jimiž je způsobena jinému škoda na nemovitosti nebo je mu podstatně ztíženo nebo znemožněno užívání nemovitosti. V daném případě byla stavebníkem obstarávána příslušná povolení, jednalo se tedy nikoli ještě o provádění prací, ale o jejich zajišťování. V důsledku vydání příslušných povolení pak došlo ke snížení hodnoty nemovitostí, čímž byla stěžovatelce způsobena škoda.

Za šesté, pokud jde o nemajetkovou újmu, stěžovatelka namítá, že Krajský soud v Plzni opět postupoval při výkladu velice formalisticky a restriktivně. Nepojmenovaná smlouva uvádí jako důvod vzniku nemajetkové újmy zásadní změnu – zhoršení životních podmínek spoluvlastníků a podmínek spoluvlastníků pro užívání předmětných nemovitostí zejména v důsledku zastínění stavbou realizovanou stavebníkem dle projektu. K těmto výslovně uvedeným důvodům lze nepochybně přiřadit i ztrátu soukromí v důsledku nárůstu pohybu osob i automobilů, zvýšení hluchnosti či prašnosti, a to jak při samotném provádění stavby, tak v menší míře i po jejím dokončení. Tyto faktory samy o sobě zpravidla nepůsobí přímou škodu, ale lze je podřadit právě pod pojem nemajetkové újmy. I pokud bychom pojem nemajetkové újmy redukovali na jeho použití v souvislosti s ochranou osobnosti, nelze přehlédnout, že podle § 11 občanského zákoníku má fyzická

osoba právo mimo jiné na ochranu života a zdraví, jakož i soukromí. Jak bylo uvedeno výše, dokončením stavby dojde k nezanedbatelné ztrátě soukromí tím, že v bezprostřední blízkosti nemovitosti stěžovatelky bude vybudován rozsáhlý bytový komplex. V souvislosti s prováděním výstavby lze očekávat i nadměrnou hlučnost a prašnost, což by se mohlo dotknout i práva stěžovatelky na ochranu života a zdraví.

Za sedmé, lze připustit, že právo umožňuje v tomto případě několiký výklad. Podle čl. 2 odst. 2 Listiny státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví (obdobně čl. 2 odst. 3 Ústavy). V daňovém řízení to znamená, že v případě pochybností o výkladu zákona je třeba zvolit takový výklad, který šetří podstatu základních práv a svobod, tedy výklad, který je vůči daňovému subjektu příznivější či mírnější (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05).

Žalovaný se zcela ztotožnil se závěry krajského soudu a ke kasační stížnosti se více nevyjádřil.

III.

Právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

V souladu se svou ustálenou judikaturou Nejvyšší správní soud přistoupil nejprve k posouzení přezkoumatelnosti napadeného rozsudku a dospěl k názoru, že námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu není důvodná. Krajský soud ve shodě se žalovaným v napadeném rozsudku uvedl, že částky přijaté stěžovatelkou na základě nepojmenované smlouvy jsou ostatním příjmem ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů. Podle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů *„ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména ...“* a dále následuje výčet druhů příjmů fyzických osob, které jsou považovány za ostatní příjmy. Výkladem tohoto ustanovení tak lze dospět k závěru, že tento výčet není vyčerpávající, nýbrž pouze demonstrativní (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publikovaný pod č. 1396/2007 Sb. NSS). Ustanovení § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů obsahuje ovšem kromě demonstrativního výčtu příjmů spadajících pod toto ustanovení dvě obecné charakteristiky ostatních příjmů fyzických osob: (1) musí jít o příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku (pozitivní definiční kritérium); a (2) musí jít o příjmy, které nespádají pod § 6 až § 9 téhož zákona (negativní definiční kritérium). Slovo „zejména“ v návěti § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů tedy neznamená, že jakékoliv příjmy nespádající pod § 6 až § 9 zákona o daních z příjmů bude vždy bez dalšího možné zařadit do „reziduální“ kategorie ostatních příjmů dle § 10 téhož zákona. Vždy musí dojít rovněž ke zvýšení majetku daňového subjektu. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, pokud v kasační stížnosti naznačovala, že by tento výklad § 10 odst. 1 zákona

o daních z příjmů, který potvrzuje citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu, byl neurčitý a tudíž v rozporu s čl. 11 odst. 5 či s čl. 2 Listiny základních práv a svobod. Uvedený závěr je zároveň nutné mít na paměti i při výkladu jednotlivých příjmových položek, které jsou osvobozeny od daně z příjmů.

Peněžitá plnění přijatá stěžovatelkou v roce 2002 a 2004 na základě nepojmenované smlouvy vedla ke zvýšení majetku stěžovatelky. Jedná se o příjem skutečný, a nikoliv pouze zdánlivý, tedy o příjem, který se reálně projevil v právní sféře stěžovatelky. Pro stěžovatelku byl tento příjem také reálně využitelný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, publikovaný pod č. 843/2006 Sb. NSS). Zároveň platí, že jej nelze podřadit pod žádný z příjmů uvedených v § 6 až § 9 zákona o daních z příjmů. Předmětný příjem stěžovatelky tak splňuje znaky ostatního příjmu dle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů bez toho, aniž by byl blíže specifikován v demonstrativním výčtu uvedeném v tomto ustanovení. Pokud tedy krajský soud nepodřadil uvedený příjem pod žádný z příkladů demonstrativně uvedených v § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale zároveň vycházel z toho, že se jedná o příjem fyzické osoby dle tohoto ustanovení, neboť tento příjem splňoval jeho obecné definiční znaky, je tento závěr plně přezkoumatelný a navíc se s ním Nejvyšší správní soud, jak vyplývá z jeho dosavadní argumentace, ztotožňuje.

Ani námitka, že rozsudek krajského soudu není přezkoumatelný, jelikož krajský soud blíže nespecifikoval, z jakého právního důvodu bylo stěžovatelce poskytnuto plnění, není důvodná. Krajský soud se uvedenou námitkou zabýval a dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil, když neshledal, že by se v daném případě jednalo o náhradu škody nebo o zadostiučinění za nemajetkovou újmu. Zároveň vyloučil i možnost uváděnou stěžovatelkou v žalobě, že by se jednalo o plnění na základě smlouvy darovací. Z logiky věci totiž vyplývá, že bližší specifikace právního titulu, na základě něhož došlo k plnění stěžovatelce, není možná. Daná smlouva má totiž jak podle svého označení, tak i podle svého obsahu povahu inominátní smlouvy podle § 51 občanského zákoníku a její zařazení pod některý ze smluvních typů soukromého práva je tak pojmově vyloučeno. S tím koresponduje navíc i výše uvedený závěr o nemožnosti podřadit příjem stěžovatelky pod některý z druhů příjmů demonstrativně uvedených v § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Příjmy na základě inominátních smluv nejsou v demonstrativním výčtu ostatních příjmů uvedeny, neboť zákon ani nemůže předvídat všechny druhy příjmů, které mohou daňovým poplatníkům z řad fyzických osob na jejich základě vzniknout. Tyto příjmy fyzických osob je nutno zahrnout mezi příjmy dle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokud naplňují jejich obecnou definici, právě proto, že výčet uvedený v tomto ustanovení je demonstrativní povahy. Pokud se tedy krajský soud přiklonil k argumentaci žalovaného, že se jedná o plnění na základě nepojmenované smlouvy a tento závěr také řádně odůvodnil, je jeho rozsudek i z tohoto pohledu plně přezkoumatelný a Nejvyšší správní soud se navíc s tímto závěrem, jak vyplývá z výše uvedeného, ztotožňuje.

Stěžovatelka dále namítá, že napadený rozsudek je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem. V projednávaném případě se v podstatě všechny námitky stěžovatelky týkají jediné hmotně-právní otázky, zda plnění poskytnutá stěžovatelce podle nepojmenované smlouvy lze podřadit pod pojem „škoda“ a/nebo „nemajetková újma“ ve smyslu § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

Plnění přijatá stěžovatelkou v průběhu roku 2002 a 2004 jsou ostatními příjmy ve smyslu § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů a jsou jako taková způsobilá být předmětem daně z příjmů fyzických osob podle § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny „*přijatá náhrada škody, náhrada nemajetkové újmy, plnění z pojištění majetku a plnění z pojištění odpovědnosti za škody, kromě plateb přijatých náhradou za ztrátu příjmu a plateb přijatých jako náhrada za škody způsobené na majetku, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti v době vzniku škody, nebo přijatých jako náhrada za škody způsobené na majetku sloužícím v době vzniku škody k pronájmu a kromě plnění z pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností poplatníka a za škodu způsobenou poplatníkem v souvislosti s pronájmem*“. Účelem osvobození těchto příjmů je skutečnost, že se ve většině těchto případů nejedná fakticky o zvětšení majetku poplatníka, nýbrž toliko o náhradu za předchozí majetkovou újmu, kterou poplatník sám utrpěl. Náhradou škody se tak poplatník dostává do situace, ve které by byl, pokud by ke škodě nedošlo. Ekonomicky tedy na jeho straně k žádnému zvětšení jeho majetku nedochází (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2008, č. j. 2 Afs 70/2007 - 55, publikovaný pod č. 1631/2008 Sb. NSS). Určitou výjimkou z této zásady je náhrada nemajetkové újmy, neboť takovou újmu nelze přímo vyjádřit v penězích. Ovšem pokud se tomu, kdo utrpěl nemajetkovou újmu, poskytuje přiměřené zadostiučinění v penězích, jedná se i v tomto případě o jistý druh kompenzace, při němž sice dochází k navýšení majetku na straně jedné, ovšem touto navýšení odpovídá na straně druhé újma postižené osoby, tedy neoprávněný zásah do jejích práv, zejména práva na ochranu osobnosti.

Stěžovatelka argumentuje tím, že na její straně došlo v důsledku činnosti stavebníka k majetkové škodě jakož i k nemajetkové újmě v důsledku plánované výstavby budovy kondominia na pozemku bezprostředně sousedícím s předmětnými nemovitostmi. Plánovanou výstavbou mělo dojít konkrétně ke snížení hodnoty jejích nemovitostí a ke ztížení možnosti užívání nemovitostí v důsledku zastínění, zvýšení hluchnosti a omezení soukromí. Škoda měla vzniknout už v okamžiku vydání územního rozhodnutí a posléze stavebního povolení na plánovanou stavbu budovy kondominia, neboť po vydání těchto správních rozhodnutí bylo již velice pravděpodobné, že k realizaci stavby dojde. Peněžitá plnění přijatá stěžovatelkou na základě nepojmenované smlouvy tedy jsou náhradou této majetkové škody, jakož i zadostiučiněním za způsobenou nemajetkovou újmu. Krajský soud ani žalovaný se s touto argumentací neztotožnili a vyšli z toho, že plnění nevycházejí z právní úpravy odpovědnosti za škodu podle občanského zákoníku a v tomto smyslu nejsou náhradou škody.

V § 420a odst. 1 občanského zákoníku je stanoveno, že každý odpovídá za škodu, kterou způsobí jinému provozní činností. Podle § 420a odst. 2 občanského zákoníku je škoda způsobena provozní činností, je-li způsobena a) činností, která má provozní povahu, nebo věcí použitou při činnosti, b) fyzikálními, chemickými, popřípadě biologickými vlivy provozu na okolí, c) oprávněným prováděním nebo zajištěním prací, jimiž je způsobena jinému škoda na nemovitosti nebo je mu podstatně ztíženo nebo znemožněno užívání nemovitosti. Tato odpovědnost za provozní činnost má povahu objektivní odpovědnosti, takže předpokladem jejího vzniku není zavinění škůdce ani porušení právní povinnosti

škůdcem. Provozní činností se obecně rozumí zejména činnost související s předmětem činnosti (zpravidla podnikatelské, obchodní), kterou fyzická či právnická osoba *provozně* vyvíjí. Jedná se o činnost soustavně prováděnou, která je organizována v určitém *provozu* (k tomu např. Švestka, J., Spáčil, J., Hulmák, M. a kol. Občanský zákoník I. § 1 - 459. Komentář. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2009, s. 1219). Pojmům „provozní činnost“ a „provoz“ neodpovídá „administrativní“ činnost stavebníka směřující k zahájení územního či stavebního řízení ani samotné vydání rozhodnutí o umístění stavby a stavebního povolení stavebním úřadem.

Za škodu způsobenou provozní činností stavebníka by tak bylo možno považovat dle názoru Nejvyššího správního soudu pouze škodu vzniklou na předmětných nemovitostech ve spoluvlastnictví stěžovatelky v důsledku samotné výstavby nové budovy, například v důsledku mechanických otřesů narušením statiky, předměty, které by se mohly během výstavby bytového komplexu uvolnit a poškodit předmětné nemovitosti ve spoluvlastnictví stěžovatelky či by ke škodě na těchto nemovitostech v důsledku provádění dané stavby došlo jiným způsobem. Podle čl. 3.6. nepojmenované smlouvy ovšem náhrada jiné škody způsobené *„realizací Stavby dle Projektu nebo porušením povinností Stavebníka při Realizaci Stavby dle Projektu, zejména náhrada škody spočívající v narušení statiky Objektu apod.“* není zahrnuta v dohodnuté úplatě. Z výše uvedeného tedy vyplývá závěr, že stěžovatelce by sice mohl za určitých okolností vzniknout v důsledku výstavby budovy kondominia nárok na náhradu škody podle § 420a občanského zákoníku, náhrada této škody ovšem nebyla zahrnuta do plnění podle nepojmenované smlouvy. Navíc v době přijetí předmětných plnění ze strany stavebníka ani v době daňového řízení ještě nebyla stavba kondominia zahájena, nemohlo tedy ještě dojít ke škodě způsobené provozní činností v rámci dané stavby. Krajský soud tak nepochybil, pokud dospěl k názoru, že § 420a občanského zákoníku na danou situaci nedopadá.

Podle § 420 občanského zákoníku každý odpovídá za škodu, kterou způsobil porušením právní povinnosti. Předpokladem pro vznik povinnosti k náhradě škody poškozenému jsou tedy: (1) porušení právní povinnosti škůdcem, (2) vznik majetkové škody na straně poškozeného, (3) příčinná souvislost mezi protiprávním jednáním škůdce a vznikem škody a (4) zavinění škůdce, alespoň ve formě nedbalosti. Stěžovatelka argumentuje, že stavebník měl porušit svoji povinnost zdržet se všeho, čím by nad míru přiměřenou poměrům obtěžoval jiného nebo čím by vážně ohrožoval výkon jeho práv (§ 127 odst. 1 občanského zákoníku) a obecnou prevenční povinnost počínat si tak, aby nedocházelo ke škodám na zdraví, na majetku, na přírodě a na životním prostředí (§ 415 občanského zákoníku).

V první řadě je třeba říci, že pokud se stěžovatelka dovolávala toho, že plnění, která přijala od stavebníka, odpovídají náhradě za škodu, kterou jí stavebník způsobil zaviněným porušením právní povinnosti, pak žádné takové porušení, tj. protiprávní jednání ze strany stavebníka neprokázala. Skutečnost, že stavebník podal žádost o vydání územního rozhodnutí a posléze stavebního povolení, k níž byl povinen přiložit mj. příslušnou projektovou dokumentaci na danou stavbu, bez dalšího neznamená, že by porušil jakoukoli právní povinnost, a to ani prevenční povinnost dle § 415 občanského zákoníku či povinnost vlastníka věci dle § 127 odst. 1 občanského zákoníku. Stěžovatelka žádným způsobem neupřesnila, zda je podle jejího názoru daná stavba v rozporu se stavebním

zákonem či s právními předpisy upravujícími obecné technické požadavky na výstavbu, s jinými (např. hygienickými) právními předpisy, s platným územním plánem města Karlovy Vary, s technickými normami apod. Nic takového stěžovatelka netvrdila, natož pak, aby některou z těchto skutečností prokázala. Navíc, pokud by takový rozpor projektové dokumentace s platnými právními předpisy či s územním plánem byl dán, nemohl by stavební úřad rozhodnout o umístění dané stavby, resp. k ní vydat stavební povolení. Skutečnost, že se stěžovatelka a další spoluvlastníci v nepojmenované smlouvě zavázali nevznášet v územním ani stavebním řízení námitky a nebýt proti rozhodnutím stavebního úřadu odvoláním, nic nemění na povinnosti stavebního úřadu posoudit soulad stavby s relevantními právními předpisy z úřední povinnosti. Stěžovatelka netvrdila, že by rozhodnutí stavebního úřadu byla nezákonná, že tedy k dané stavbě nemělo být vydáno územní rozhodnutí ani stavební povolení. Stěžovatelka tedy neprokázala, že by v souvislosti s vydáním územního rozhodnutí či stavebního povolení, po jejichž vydání jí byla poskytnuta sporná plnění, došlo k zaviněnému porušení právní povinnosti stavebníkem. Tím méně pak mohla prokázat, že se stavebník dopustil protiprávního jednání v souvislosti s prováděním stavby, jestliže v době přijetí předmětných plnění ani v době daňového řízení ještě realizace stavby nebyla zahájena.

Přesto je třeba připustit, a v tomto ohledu je nutno právní názor krajského soudu i žalovaného poněkud korigovat, že náhrada škody podléhající osvobození od daně z příjmů fyzických osob dle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů nemusí vždy spočívat pouze v plnění škůdce, jemuž vznikla odpovědnost za škodu na základě § 420, § 420a či jiného ustanovení občanského zákoníku nebo jiného právního předpisu. Lze si představit, že se k náhradě vzniklé škody z určitých důvodů smluvně zaváže i někdo, komu zákonná povinnost tuto škodu nahradit nevznikla. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů neomezuje osvobození od daně pouze na náhradu škody ze strany toho, kdo k tomu byl povinen ze zákona, nelze vyloučit ani náhradu škody na základě k tomuto účelu uzavřené smlouvy. Vždy se však musí jednat nikoli pouze formálním označením ve smlouvě, ale materiálně o „náhradu škody“, tedy o částku odpovídající újmě v majetkové sféře poškozeného vyjádřitelné všeobecným ekvivalentem, tj. penězi (viz výše citovaný komentář k občanskému zákoníku, s. 1282), ať již má tato majetková újma podobu skutečné škody nebo i ušlého zisku (§ 442 občanského zákoníku).

Stěžovatelka, která nese dle § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní břemeno k prokázání skutečností, které uvedla ve svém daňovém přiznání, tedy měla v každém případě povinnost prokázat, že jí v souvislosti s činností stavebníka vznikla škoda na jejím majetku, a to v takové konkrétní výši, že plnění (či jejich část), která mají dle jejího tvrzení podléhat osvobození od daně, takto vzniklé škodě odpovídají a lze je proto považovat za náhradu této škody. Bylo tedy na stěžovatelce, aby předložila správci daně nebo žalovanému relevantní důkazy (např. znalecký posudek) o tom, že jí vznikla škoda na jejím majetku a v jaké výši, čímž by bylo postaveno najisto, že platby, které obdržela od stavebníka, nebo jejich část jsou náhradou škody. Stěžovatelka byla odpovědná za to, aby jí předložené důkazy byly konkrétní a prokazovaly její tvrzení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb. NSS). Na tuto skutečnost ostatně poukázal v napadeném rozsudku i krajský soud.

Této své zákonné povinnosti ovšem stěžovatelka nedostála. Stěžovatelka především odvozovala vznik škody od okamžiku, kdy bylo stavebním úřadem vydáno rozhodnutí o umístění stavby a posléze stavební povolení. Jistě nelze *a priori* vyloučit, že by v okamžiku vydání rozhodnutí o umístění stavby, případně stavebního povolení mohlo dojít ke snížení hodnoty předmětných nemovitostí a ke vzniku škody na straně stěžovatelky. Zrovna tak ovšem nelze zcela vyloučit ani to, že mohlo dojít i ke zvýšení hodnoty těchto nemovitostí (např. pokud by se povolením stavby sousední budovy kondominia stala daná lokalita pro investory atraktivnější). Úvaha stěžovatelky v žalobě i v kasační stížnosti je pouze spekulativní, neboť stěžovatelka na podporu svého tvrzení nepředložila v rámci daňového řízení žádné relevantní důkazy; ani znaleckým posudkem ani žádným jiným důkazem neprokázala, že ke snížení hodnoty předmětných nemovitostí v souvislosti s vydáním územního rozhodnutí a následně stavebního povolení skutečně došlo, a případně v jaké výši. Tím méně pak stěžovatelka mohla prokázat vznik škody v souvislosti se samotnou realizací stavby, jestliže, jak již bylo řečeno, v době přijetí předmětných plnění ani v době daňového řízení ještě tato stavba nebyla zahájena.

Námítky stěžovatelky týkající se osvobození přijatých plnění z titulu náhrady škody tedy neshledal Nejvyšší správní soud z celkového hlediska důvodnými.

Stěžovatelka dále namítá, že během výstavby obytného komplexu a poté, co bude jeho výstavba ukončena, budou dotčena a omezena její osobnostní práva na ochranu života, zdraví a soukromí podle § 11 občanského zákoníku. Jako důvod uvádí zhoršení životních podmínek a podmínek užívání předmětné nemovitosti, zejména v důsledku nárůstu pohybu osob a vozidel, zvýšení hluchosti a prašnosti, jakož i snížení proslunění nemovitosti.

Podle § 11 občanského zákoníku má fyzická osoba „*právo na ochranu své osobnosti, zejména života a zdraví, občanské cti a lidské důstojnosti, jakož i soukromí, svého jména a projevů osobní povahy*“. Výčet těchto jednotlivých práv tak, jak jsou uvedena v občanském zákoníku, je pak pouze demonstrativní. Proto do skupiny těchto práv lze například zařadit i jiná v § 11 občanského zákoníku výslovně nezmíněná práva (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 7. 2000, sp. zn. 30 Cdo 2304/99, uveřejněný v časopise Soudní rozhledy, č. 3/2003). Především pod vlivem judikatury Evropského soudu pro lidská práva se katalog těchto práv rozšiřuje (k tomu viz výše citovaný komentář k občanskému zákoníku, s. 133).

Mezi subjektivní osobnostní práva je tak řazeno i právo na zdravé životní prostředí (srov. čl. 35 Listiny základních práv a svobod a např. nález Ústavního soudu ze dne 10. 7. 1997, sp. zn. III. ÚS 70/97, publikovaný pod č. 96/1997 Sb. n. u. ÚS). Lze odkázat i na poměrně rozsáhlou judikaturu Evropského soudu pro lidská práva, který vychází z toho, že právo na čisté a klidné životní prostředí sice samo o sobě chráněné Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod není, nicméně v případech, kdy je jednotlivec přímo a vážně zasažen hlukem nebo jiným znečištěním, může být narušeno jeho právo na respektování soukromého a rodinného života, obydlí a korespondence podle čl. 8 odst. 1 Úmluvy. Nepříznivé dopady znečištění musí dosahovat určité minimální úrovně, pokud mají spadat pod ochranu dle čl. 8 Úmluvy. Posouzení tohoto minima je relativní a závisí na všech okolnostech případu, jako je intenzita a trvání obtěžování i jeho následky na fyzické

nebo duševní zdraví (srov. např. rozsudek ESLP ze dne 9. 12. 1994, *López Ostra proti Španělsku*, stížnost č. 16798/90, rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 7. 8. 2003, *Hatton a ostatní proti Spojenému království*, stížnost č. 16798/90, rozsudek ESLP ze dne 9. 6. 2005, *Fadějevová proti Rusku*, stížnost č. 55723/00). Zhoršení životních podmínek a podmínek užívání předmětné nemovitosti, zejména v důsledku nárůstu pohybu osob a vozidel, zvýšení hlučnosti a prašnosti, jakož i snížení proslunění nemovitosti, které uvádí stěžovatelka, se tedy obecně může stát způsobilým zasáhnout do osobnostních práv stěžovatelky chráněných podle § 11 a násl. občanského zákoníku. Muselo by však dosáhnout určité minimální míry zásahu do těchto osobnostních práv.

Předpoklady pro vznik odpovědnosti za zásah do osobnostních práv fyzické osoby jsou: (1) neoprávněný zásah do chráněného všeobecného osobnostního práva fyzické osoby, který je objektivně způsobilý porušit či ohrozit osobnost fyzické osoby, (2) nehmotná újma ve sféře osobnosti postižené fyzické osoby a (3) příčinná souvislost mezi neoprávněným zásahem a nehmotnou újmou (viz citovaný komentář k občanskému zákoníku, s. 184).

Ustanovení § 13 občanského zákoníku stanoví:

„(1) Fyzická osoba má právo se zejména domáhat, aby bylo upuštěno od neoprávněných zásahů do práva na ochranu její osobnosti, aby byly odstraněny následky těchto zásahů a aby jí bylo dáno přiměřené zadostiučinění.

(2) Pokud by se nejevilo postačujícím zadostiučinění podle odstavce 1 zejména proto, že byla ve značné míře snížena důstojnost fyzické osoby nebo její vážnost ve společnosti, má fyzická osoba též právo na náhradu nemajetkové újmy v penězích.

(3) Výši náhrady podle odstavce 2 určí soud s přihlédnutím k závažnosti vzniklé újmy a k okolnostem, za nichž k porušení práva došlo.“

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pro vznik nároku na náhradu nemajetkové újmy v penězích musí být kumulativně splněno více podmínek. Za prvé, musí jít o *neoprávněný* zásah do práva stěžovatelky na zdravé životního prostředí, který navíc musí přesahovat určitou minimální intenzitu, aby byl způsobilý zasáhnout do chráněných všeobecných osobnostních práv fyzické osoby (např. hodnoty hluku, znečištění vzduchu či vody přesahující povolené limity). Za druhé by tento zásah musel vyvolat nehmotnou újmu ve sféře osobnosti stěžovatelky a mezi zásahem a nehmotnou újmou by musel existovat vztah příčinné souvislosti. Za třetí by musel zásah způsobit takovou újmu, že by se nejevilo postačujícím nepeněžní zadostiučinění. A za čtvrté, pro určení výše peněžitého zadostiučinění by muselo být prokázáno, jaké závažnosti dosáhla vzniklá újma a za jakých okolností k ní došlo. Stěžovatelka ovšem naplnění těchto podmínek v řízení před správcem daně ani před žalovaným, neprokázala, pouze tvrdila zásah do svých osobnostních práv. Zejména netvrdila ani neprokázala, jaká nemajetková újma jí vznikla, z jakých důvodů by v jejím případě nebylo dostačující nepeněžité zadostiučinění a konečně ani skutečnosti vedoucí k závěru o odpovídajícím vyčíslení výše přiměřeného peněžitého zadostiučinění. Stejně jako v případě tvrzeného vzniku škody tak stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu a nepodařilo se jí prokázat, že peněžitá plnění,

nebo alespoň jejich část přijatá v letech 2002 a 2004 byla náhradou nemajetkové újmy, která je ve smyslu § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů osvobozena od daně z příjmů.

Stěžovatelka v této souvislosti pouze obecně uvedla, že k zásahu do jejich všeobecných osobnostní práv dojde v důsledku zhoršení životních podmínek a podmínek užívání předmětné nemovitosti, zejména v důsledku nárůstu pohybu osob a vozidel, zvýšení hlučnosti a prašnosti, jakož i snížení proslunění nemovitosti. Tento zásah by ovšem mohl vzniknout nejdříve v okamžiku zahájení stavby. Jak však již bylo opakovaně konstatováno, k zahájení stavby došlo nejen po té, co stěžovatelka přijala sporná plnění, ale dokonce až po vydání žalobou napadených rozhodnutí. Tím spíše tedy platí výše uvedený závěr, že stěžovatelka vznik takové nemateriální újmy, jež by odůvodňovala přijetí přiměřeného zadostiučinění v penězích v určité výši, v souvislosti s činností stavebníka neprokázala a vlastně ani prokázat nemohla. Se samotným vydáním územního rozhodnutí a následně stavebního povolení samozřejmě žádná nemateriální újma stěžovatelky spojována být nemůže.

Ani argumentace stěžovatelky, že při dvojím možném výkladu pojmu „ostatní příjem“ ve smyslu § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je třeba zvolit takový výklad, který je vůči stěžovateli příznivější, jinak dojde k porušení čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod a zásahu do ústavně zaručeného práva stěžovatelky na ochranu vlastnického práva v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny, není dle názoru Nejvyššího správního soudu opodstatněná.

Jednou z hlavních kautel základních lidských práv, chráněných ústavním pořádkem České republiky jakož i mezinárodními smlouvami o lidských právech, kterými je Česká republika vázána, je bezesporu zásada, že povinnosti lze stanovit subjektům práva pouze na základě zákona. Tato zásada je v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod konkretizována tak, že i daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Peněžitá plnění přijatá stěžovatelkou v letech 2002 a 2004 na základě nepojmenované smlouvy byla příjmy stěžovatelky, které jsou předmětem zdanění jako tzv. „ostatní příjmy“ podle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů zde neumožňuje jiný výklad, který by byl pro stěžovatelku příznivější. V podrobnostech odkazuje Nejvyšší správní soud na svou argumentaci uvedenou výše.

Příjmy jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob, jestliže jde mj. o přijatou náhradu škody nebo náhradu nemajetkové újmy. Předpokladem pro osvobození příjmu od daně z příjmů fyzických osob je tak v tomto případě naplnění dvou podmínek, a to, že (1) došlo ke vzniku majetkové škody či nemajetkové újmy a že (2) tento příjem je náhradou za tuto majetkovou škodu nebo nemajetkovou újmu. Z tohoto hlediska není podstatné, zda byla náhrada vyplacena v plné výši vzniklé škody nebo se strany dohodly na náhradě jen části škody, zda došlo k náhradě najednou anebo postupně ve splátkách, ani zda došlo k náhradě za škodu z důvodu vzniku zákonné odpovědnosti za škodu, nebo na základě dobrovolného přijetí závazku nahradit vzniklou škodu. Podstatné je pouze to, že daný příjem je skutečně kompenzací za utrženou majetkovou škodu, resp. přiměřeným zadostiučiněním za vzniklou nemajetkovou újmu.

Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatelce se v daňovém řízení nepodařilo prokázat, že by jí majetková škoda či nemajetková újma skutečně vznikla a případně v jaké výši, ač byla správcem daně k předložení relevantních důkazů vyzvána. Stěžovatelka tedy neprokázala, že peněžitá plnění, která přijala na základě nepojmenované smlouvy v letech 2002 a 2004, jsou od daně osvobozena na základě § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, doměřením daně z těchto příjmů tedy finanční orgány neporušily čl. 4 odst. 4 ani čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a porušení těchto ustanovení se nedopustil ani krajský soud, pokud žalobu směřující vůči rozhodnutím finančních orgánů zamítl.

IV.

Shrnutí a náklady řízení

Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvodnou stížní námitku vytýkající napadenému rozsudku krajského soudu jeho nepřezkoumatelnost. Nejvyšší správní soud dospěl dále i k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že by se v případě peněžitých plnění přijatých v letech 2002 a 2004 na základě nepojmenované smlouvy jednalo o náhradu majetkové škody či nemajetkové újmy a že tyto příjmy jsou tudíž osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, nezbývá mu tedy, než ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítnout.

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 29. října 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu