



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. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Š. B.**, zastoupený JUDr. Pavlem Tomkem, advokátem se sídlem Polská 4, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 10. 2008, č. j. 57 Ca 170/2006 – 104,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Finanční úřad v Karlových Varech vyměřil žalobci daňovou povinnost podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Za zdaňovací období roku 2002 žalobce daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob nepodal, neboť tvrdil, že v té době neměl žádné další zdanitelné příjmy vedle příjmů ze závislé činnosti.

Správci daně byla následně doručena nepojmenovaná smlouva ze dne 11. 12. 2001, uzavřená dle § 51 občanského zákoníku, mezi společností I.C. Development Int., s. r. o., se sídlem Praha, Ruská 162, jako stavebníkem, společností Metrostav, a. s., se sídlem Praha, Koželužská 2246, jako ručitelem, a manžely J. a V. L., Š. a L. B. a Ing. Z. P., J. J. a J. J. jako spoluvlastníky předmětných nemovitostí, a to obytného bytového domu č. p. 1348 na pozemku st. p. č. 102, pozemku st. p. č. 102 o výměře 195 m² a pozemku p. č. 101 o výměře 189 m², to vše zapsáno v katastru nemovitostí pro k. ú. Karlovy Vary, vedeném Katastrálním úřadem pro Karlovarský kraj, na listu vlastnictví č. 1929.

Předmětné nemovitosti bezprostředně sousedí s pozemkem p. č. 99/1 o výměře 1079 m² a pozemkem st. p. č. 99/5 o výměře 1289 m², tvořícími dříve pozemek st. p. č. 99. Výlučným vlastníkem sousedících nemovitostí je stavebník, který je developerem bytového domu zahrnujícího 49 bytových jednotek, jenž je umístěn na pozemku st. p. č. 99/5, a zároveň vlastníkem budoucí stavby. Předmětem smlouvy má být 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 (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. Na základě čl. 4 nepojmenované smlouvy vyplatil stavebník žalobci v roce 2002 částku 119 250 Kč a v roce 2004 částku 238 500 Kč.

Na základě těchto skutečností vznikla správci daně pochybnost, zda žalobce zahrnul výše uvedené částky do základu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2004. Správce daně proto vyzval žalobce k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2002 (výzva ze dne 15. 8. 2005, č. j. 116107/05/128911/1400) a k podání dodatečného daňového přiznání za rok 2004 (výzva ze dne 15. 8. 2005, č. j. 116109/05/128911/1400). Žalobce k výzvám sdělil správci daně, že v roce 2002 byl zaměstnán a neměl žádné další příjmy, které by byly předmětem daně z příjmů fyzických osob. Dále uvedl, že daňové přiznání za rok 2004 podal v souladu s zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a uvedl v něm všechny příjmy podléhající dani. V průběhu ústního jednání dne 22. 11. 2005 žalobce dále uvedl, že obdržel výše uvedené částky v letech 2002 a 2004 jako náhradu škody a je přesvědčen, že tyto částky jsou proto osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob dle § 4 zákona o daních z příjmů.

Správce daně v rámci vytykácího řízení vyhodnotil důkazní prostředky a na základě zjištěných skutečností dospěl k závěru, že tato peněžní plnění nejsou náhradou škody

nebo nemajetkové újmy osvobozenou od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Podle § 442 odst. 1 občanského zákoníku se hradí až skutečná škoda a to, co poškozenému ušlo (ušlý zisk). Žalobci jako spoluvlastníku sousedních nemovitostí však žádná škoda ani nemajetková újma nevznikla a předmětná peněžní plnění jsou tak dle správce daně předmětem daně z příjmů fyzických osob. Následně vydal správce daně platební výměr ze dne 3. 2. 2006, č. j. 21065/06/128911/2904, kterým žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 62 845 Kč. Téhož dne správce daně vydal dodatečný platební výměr č. j. 21263/06/128911/2904, kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 52 566 Kč.

Proti platebnímu výměru za rok 2002 i dodatečnému platebnímu výměru za rok 2004 se žalobce odvolal. Namítl přitom, že správce daně vycházel z neúplně zjištěného skutkového stavu a z nesprávné aplikace práva. Poskytnuté peněžité plnění mělo dle smlouvy představovat jednak náhradu škody v podobě snížení ceny předmětných nemovitostí, jakož i náhradu nemajetkové újmy spočívající ve zhoršení životních podmínek žalobce v důsledku realizace stavby. Odškodnění kryje oba zmíněné aspekty omezení výkonu vlastnických práv žalobce, ke kterým mělo dojít v důsledku realizace stavby, k níž by bez souhlasu žalobce a ostatních spoluvlastníků nemohlo dojít. Žalobce byl dle svého názoru poškozen již okamžikem, kdy došlo k uzavření nepojmenované smlouvy, v níž se zavázal nevznášet námitky v řízeních před stavebním úřadem a strpět realizaci stavby. Tímto okamžikem došlo k omezení vlastnického práva žalobce k předmětným nemovitostem, a v důsledku toho i ke snížení hodnoty předmětných nemovitostí. Nelze tedy uvažovat, že by škoda vznikla teprve po vzniku stavby, neboť její realizace je jen faktickou záležitostí, která nic nemění na obligačních závazcích z nepojmenované smlouvy, tedy na již dříve nastalém omezení vlastnického práva žalobce a vyrovnání nastalé újmy v jeho majetkových poměrech. Žalobce proto považoval stavebníkem vyplacené plnění za náhradu škody a jiné nemajetkové újmy, jež je osvobozena od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

Žalovaný odvolání žalobce proti platebnímu výměru za rok 2002 a dodatečnému platebnímu výměru za rok 2004 zamítl. Konkrétně žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 10. 2006, č. j. 8489/06-1100-402937, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru za rok 2002 a rozhodnutím z téhož dne, č. j. 8492/06-1100-402937, zamítl odvolání žalobce 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 žalobci v době uzavření nepojmenované smlouvy a ani v době přijetí obou peněžitých plnění žádná skutečná škoda nevznikla, nelze tato plnění posuzovat jako příjem podle zákona o daních z příjmů od daně osvobozený. S odkazem na § 420 občanského zákoníku dále žalovaný konstatoval, že předpokladem vzniku práva na náhradu škody je porušení právní povinnosti, v důsledku něhož dojde ke vzniku škody. O porušení povinnosti se ovšem nejedná, je-li dána některá z okolností vylučujících protiprávnost. V daném případě shledal žalovaný, že žalobce se uzavřením nepojmenované smlouvy zavázal strpět omezení svých vlastnických práv, a to ještě před realizací stavby, čímž došlo k vyloučení

odpovědnosti stavebníka za škodu. Vyplacená plnění tak nemohla být náhradou škody, jež by byla od daně z příjmů fyzických osob osvobozena.

Pokud jde o náhradu nemajetkové újmy, jež měla spočívat ve zhoršení životních podmínek spoluvlastníků zejména v důsledku zastínění stavbou, žalovaný rovněž dospěl k závěru, že žalobci žádná nemajetková újma nevznikla, a proto nelze předmětné peněžitě 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 peněžitě plnění sestává z náhrady škody spočívající ve snížení hodnoty předmětných nemovitostí a z náhrady nemajetkové újmy spočívající ve zhoršení životních podmínek žalobce, je z uvedených skutečností zřejmé, že skutečným obsahem právního úkonu nebyla náhrada škody ani náhrada nemajetkové újmy, ale poskytnutí peněžitě plnění na základě dohody zúčastněných stran. Dle žalovaného využil žalobce možnost domáhat se dle § 126 odst. 1 občanského zákoníku ochrany svého vlastnického práva a dosáhl tak poskytnutí finančního narovnání za ztížení výkonu svého vlastnického práva. 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 omezení výkonu vlastnických práv spoluvlastníků na předmětných nemovitostech v souvislosti s realizací stavby.

Proti oběma zamítavým rozhodnutím žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Plzni, ve které uvedl následující námitky. (1) Správce daně při výkladu pojmu „skutečná škoda“ vycházel pouze z ustanovení § 442 občanského zákoníku a pokládal za skutečnou škodu zmenšení existujícího majetku poškozeného ve srovnání se stavem, jaký zde byl před způsobením škody. Opomenul tak dle žalobce dispozitivní charakter občanskoprávních vztahů, jež jsou ovládány zásadou smluvní volnosti. Samotná náhrada škody není kogentním právním institutem, jenž by byl vždy vázán na protiprávní jednání škůdce. Pokud tedy smluvní strany hodlají smluvně kompenzovat škodu, která bude způsobena, je nutno připustit, že přijaté plnění má funkci náhrady škody. (2) Ke vzniku škody došlo již okamžikem uzavření nepojmenované smlouvy, nikoliv až realizací samotné stavby, neboť již samotné uzavření smlouvy způsobilo omezení vlastnického práva žalobce. (3) Žalobce se ještě před uzavřením nepojmenované smlouvy aktivně bránil proti realizaci stavby řádnými a mimořádnými opravnými prostředky. Tímto způsobem dosáhl toho, že byl stavebním úřadem zamítnut návrh na umístění stavby. Až poté, co žalobce společně s ostatními spoluvlastníky uzavřel nepojmenovanou smlouvu se stavebníkem, respektoval žalobce omezení svého vlastnického práva. Spoluvlastníci a žalobce přitom společně dosáhli takového posouzení daných nároků, jež jednoznačně považuje stavbu za způsobitou k poškození práv žalobce. (4) Peněžitá plnění, jež přijal žalobce v roce 2002 a v roce 2004 na základě nepojmenované smlouvy, jsou odškodněním za ztížené vlastnické postavení doprovázené objektivním aspektem snížení hodnoty předmětných nemovitostí. Peněžitá plnění představují dle žalobce smluvně ošetřenou náhradu skutečné škody a jiné nemajetkové újmy, jež jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob. Pokud jde o nemajetkovou újmu, namítl žalobce, že ji nelze ve smlouvě kvantitativně vymezit a vyjadřuje spíše obtížně objektivizovatelné prvky ztíženého

výkonu vlastnického práva. (5) Žalovaný vyložil pojem náhrady škody a nemajetkové újmy dle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů příliš restriktivně a nepřihlédl k účelu tohoto ustanovení. Dle žalobce lze pod pojem náhrady škody zahrnout i zvláštní případy smluvně ošetřené náhrady škody, k čemuž došlo uzavřením nepojmenované smlouvy.

Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 30. 10. 2008, č. j. 57 Ca 170/2006 - 104, zamítl. K první žalobní námitce krajský soud uvedl, že žalovaný správně vycházel při výkladu pojmu „škoda“ ze znění § 442 odst. 1 a 2 občanského zákoníku, přičemž tato ustanovení vyložil správným způsobem. Vznik škody je dle krajského soudu jedním ze základních předpokladů vzniku odpovědnosti za škodu a povinnosti k náhradě škody. Žalovaný neopomenul dispozitivní charakter občanskoprávních vztahů, neboť smluvní volnost byla realizována uzavřením nepojmenované smlouvy. Žalovaný se jí zabýval, ale jen z pohledu posouzení charakteru peněžitých plnění přijatých na jejím základě, přičemž dospěl k závěrům, které řádně odůvodnil, a jeho postupu krajský soud nic nevytkl.

Ke druhé žalobní námitce krajský soud uvedl, že žalovaný dospěl ke správnému závěru, že v posuzované věci nejsou dány dva předpoklady pro vznik odpovědnosti za škodu, a to protiprávní jednání a existence zavinění, jelikož žalobce dal dle nepojmenované smlouvy souhlas k omezení svého vlastnického práva. Dále se krajský soud ztotožnil s hodnocením žalovaného, že žalobce využil svého práva domáhat se dle § 126 odst. 1 občanského zákoníku ochrany svého vlastnického práva a uzavřením nepojmenované smlouvy dosáhl finančního vyrovnání.

Ke třetí žalobní námitce krajský soud uvedl, že ke zrušení předcházejícího rozhodnutí stavebního úřadu o umístění stavby došlo z důvodu nesplnění zákonných podmínek pro stavbu, neboť návrh nebyl v souladu s platným územním plánem města Karlovy Vary a nesplňoval obecné technické požadavky na výstavbu.

Ke čtvrté žalobní námitce krajský soud uvedl, že žalovaný dospěl ke správnému závěru, že žalobci žádná nemajetková újma ve smyslu § 11 a § 13 občanského zákoníku nevznikla. Stejně tak považoval za správný závěr žalovaného, že peněžitá plnění poskytnutá na základě uvedené nepojmenované smlouvy nelze posuzovat jako příjem osvobozený od daně podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

K pátému žalobnímu bodu krajský soud uvedl, že ustanovení § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů nelze vykládat účelově. Žalovaný dle krajského soudu vyložil toto ustanovení v kontextu s ustanoveními občanského zákoníku a své závěry řádně odůvodnil, proč krajský soud shledal tuto námitku nedůvodnou.

Proti shora uvedenému rozsudku krajského soudu brojí žalobce (stěžovatel) kasační stížností ze dne 15. 12. 2008, v níž uvádí důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel především vytýká krajskému soudu, že zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Uvedl, že krajský soud nepovažoval „porušení ochrany osobnosti“ ze nemajetkovou újmu na straně stěžovatele, z čehož plyne, že považoval předmětné plnění za vzájemné finanční vyrovnání ve smyslu §

126 a § 127 občanského zákoníku. Tento závěr ovšem krajský soud v rozsudku výslovně neuvedl a samotný rozsudek proto není dle stěžovatele v tomto ohledu „přesvědčivý a nezpochybnitelný“, protože ho stěžovatel považuje za nepřezkoumatelný.

Další skupinou kasačních námitek brojil dále stěžovatel proti rozsudku krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

Za prvé stěžovatel uváděl, že krajský soud dospěl k nesprávnému posouzení právní otázky, že dané plnění bylo primárně sjednáno jako finanční vypořádání za imise ze strany stavebníka. Stěžovatel se domnívá, že ochrana proti imisím ze strany stavebníka podle § 127 odst. 1 občanského zákoníku je namířena pouze proti obtěžování či ohrožování výkonu práv, nikoliv proti porušení či poškození věci a výkonu práv.

Za druhé stěžovatel namítal, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, když konstatoval, že se žalovaný řádně vypořádal prostřednictvím odkazu na § 126 občanského zákoníku s námitkou stěžovatele, že k nevratnému poškození jeho vlastnických práv došlo již uzavřením nepojmenované smlouvy. Stěžovatel je toho názoru, že § 126 občanského zákoníku nelze v daném případě aplikovat, neboť v souladu s judikaturou (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 4. 3. 2002, č. j. 22 Cdo 735/2001, Soubor civilních rozhodnutí NS č. C 1076) se lze ochrany podle § 126 občanského zákoníku domáhat pouze v případě, pokud vlastník nemá k dispozici zvláštních prostředků ochrany svých práv. Náprava následků vzniklé škody spadá dle stěžovatele přednostně pod oblast náhrady škody.

Za třetí stěžovatel krajskému soudu vytýkal, že nesprávně posoudil otázku okamžiku vzniku škody. Poukázal na skutečnost, že žalovaný se v rozhodnutích soustředil pouze na „tradiční pojetí“ odpovědnosti za škodu, když chápal uzavření nepojmenované smlouvy jako vzdání se práva na náhradu škody. Krajský soud se pak přiklonil k závěru žalovaného, podle něhož ke vzniku škody dojde až faktickou realizací stavby, aniž se zabýval relevantním právním posouzením této otázky. Podle stěžovatele však dochází k nevratnému omezení jeho vlastnického práva a jeho osobnostních práv již od počátku stavebního řízení a s tím mu zároveň vzniká skutečná škoda na jeho věci a na výkonu jeho práv osobnostní povahy.

Za čtvrté měl stěžovatel za to, že obsah nepojmenované smlouvy by měl být vykládán v souladu s výkladovými pravidly podle § 35 odst. 2 občanského zákoníku. Strany nepojmenované smlouvy dle stěžovatele jasně a v souladu s právními předpisy předpokládaly vznik škody, jejíž výši v rámci smluvní autonomie vyčíslily, škůdce s její výší souhlasil a splnily všechny zákonné požadavky pro její úhradu. Nepojmenovaná smlouva vznikla ještě před samotnou škodní událostí, přičemž její strany jsou touto smlouvou vázány od okamžiku jejího uzavření. Samotné plnění je pak vázáno na podmínku, že škoda opravdu vznikne. Náhrada škody v předmětné věci nespadá pod odpovědnost za škodu podle § 420 a násl. občanského zákoníku, ale jedná se o smluvně sjednanou náhradu škody. V této souvislosti argumentuje stěžovatel podpůrně zněním § 725 a násl. obchodního zákoníku, který upravuje slib odškodnění. Dle stěžovatele je z existence tohoto institutu patrné, že právní řád připouští možnost vzniku závazku

k náhradě škody na základě soukromoprávního úkonu. Dále stěžovatel uvedl, že je nutno v rámci teleologického výkladu § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů dovodit, že nelze předmětná plnění považovat za jiná plnění než za náhradu škody a jiné nemajetkové újmy. Uzavřením nepojmenované smlouvy vznikl totiž stěžovateli závazek k reparaci nevratné škody na nemovitostech spoluvlastníků a na řádném výkonu práva na neměnné životní podmínky stěžovatele. Výše náhrady byla určena s ohledem na obtížné určení objektivních následků v hmotné a nehmotné sféře stěžovatele, to však nemění nic na jejím charakteru jako náhradě škody.

Za páté stěžovatel namítal, že krajský soud vyšel z nesprávného výkladu institutu náhrady škody (míněno patrně nemajetkové újmy), když samotné porušení ochrany osobnosti (míněno patrně porušení osobnostních práv) nevnímá jako nemajetkovou újmu.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

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 stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

V souladu se svou ustálenou judikaturou Nejvyšší správní soud přistoupil nejprve k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu a dospěl přitom k závěru, že není důvodná. Stěžovatel uvedl v žalobě k otázce existence nemajetkové újmy toliko, že *„Pokud jde o aspekt nemajetkové újmy, jeho podíl nelze kvantitativně ve smlouvě vymezit a vyjadřuje spíše obtížně objektivizované prvky ztíženého výkonu vlastnického práva (např. nadměrné zastínění) včetně určitých estetických kategorií (např. zhoršené výhledové poměry). Ve své podstatě jde nicméně opět o jednu z implikací celkového snížení ceny věci v důsledku realizace projektu“*. Krajský soud se následně k posouzení nemajetkové újmy v rozsudku vyjádřil tak, že při zjištění povahy nemajetkové újmy je nutno vycházet z úpravy obsažené v § 11 a § 13 občanského zákoníku. Následně konstatoval, že žalovaný dospěl ke správnému závěru, pokud dovedl z uvedených ustanovení občanského zákoníku v návaznosti na znění bodu 3.3 nepojmenované smlouvy, že stěžovateli žádná nemajetková újma nevznikla. Stejně tak krajský soud konstatoval, že žalovaný dospěl ke správnému závěru, že plnění označená ve smlouvě jako náhrada nemajetkové újmy nelze posuzovat jako příjem osvobozený od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

V souladu s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba proti rozhodnutí správního orgánu kromě obecných náležitostí podání obsahovat též žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Ve svém rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, publikovaném pod č. 835/2006 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl: *„Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.“* Z toho pro daný případ

plyne, že stěžovatel byl povinen vylicít v rámci žalobních bodů dostatečně jasným způsobem, z jakých důvodů považuje za nesprávný závěr žalovaného, že mu nevznikla žádná nemajetková újma. Stěžovatel však v žalobě nevylicil žádné konkrétní okolnosti, v nichž spatřuje nezákonnost závěrů žalovaného, ani vlastní právní náhled na to, proč se jedná o nezákonnost. Ve své podstatě stěžovatel uvedl pouze tvrzení týkající se možnosti určení výše náhrady za nehmotnou újmu způsobenou realizací stavby.

Za těchto okolností tedy nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů rozhodnutí, pokud krajský soud na námitku stěžovatele, která žádným způsobem nezpochybnila závěry žalovaného k dané otázce, reagoval tím, že odkázal na závěry žalovaného a uvedl, že se s nimi ztotožňuje. V souzené věci byla podstatou sporu otázka, zda je či není předmětné plnění náhradou škody či nemajetkové újmy podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů a v této souvislosti krajský soud jasně uvedl, že nepovažuje plnění na základě nepojmenované smlouvy z důvodů, které konstatoval již žalovaný, za náhradu škody či nemajetkové újmy, tj. za příjem osvobozený od daně z příjmů fyzických osob. Výslovné pozitivní vymezení právní povahy předmětného plnění nebylo z hlediska řádného odůvodnění závěru o neexistenci nemajetkové újmy nezbytné a jeho absence tudíž nemohla způsobit nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Z uvedených důvodů tedy shledal Nejvyšší správní soud námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu nedůvodnou.

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

Nejvyšší správní soud zejména poukazuje na to, že ve skutkově podobném případě již rozhodl o kasační stížnosti druhého spoluvlastníka předmětných nemovitostí, a to rozsudkem ze dne 29. 10. 2009, č. j. 5 Afs 76/2008 - 94, dostupném na www.nssoud.cz, v němž zaujal názor, že plnění přijatá od stavebníka 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 dle § 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. Z hospodářského hlediska 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 tomuto navýšení odpovídá na straně druhé újma postižené osoby, tedy neoprávněný zásah do jejích práv, zejména práva na ochranu osobnosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že již od vydání pravomocného územního rozhodnutí byla nevratně porušena jeho vlastnická a osobnostní práva, a to zejména s ohledem na předpokládané vydání stavebního povolení, když jeho majetková sféra trpí čím dál intenzivněji až do samotné kolaudace stavby. (V tomto bodě si nicméně stěžovatel částečně odporuje se svými tvrzeními, že ke vzniku majetkové škody i nemajetkové újmy došlo na jeho straně již okamžikem uzavření nepojmenované smlouvy.) Majetková újma na straně stěžovatele měla spočívat zejména v omezení vlastnických práv k předmětným nemovitostem, snížení jejich hodnoty, zatímco nemajetková újma měla spočívat zejména v zásahu do jeho osobnostních práv, neboť výstavbou na sousedním pozemku má dojít k výraznému zastínění předmětných nemovitostí a narušení estetických hodnot, např. ke zhoršení výhledu. Peněžitá plnění přijatá na základě nepojmenované smlouvy tedy stěžovatel chápe jako náhradu této škody a nemateriální újmy. Krajský soud ani žalovaný se s touto argumentací neztotožnili a vyšli z toho, že plnění nevycházejí z právní úpravy podle občanského zákoníku a v tomto smyslu nejsou náhradou škody ani nemajetkové újmy.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry žalovaného a krajského soudu, že nelze předmětné plnění na základě nepojmenované smlouvy považovat za náhradu škody ve smyslu § 420 občanského zákoníku, přičemž odkazuje na závěry, k nimž dospěl již ve výše uvedeném rozsudku č. j. 5 Afs 76/2008 - 94. To ostatně netvrdil ani sám stěžovatel, když v kasační stížnosti uvedl, že samotná náhrada škody v předmětné věci nespadá pod odpovědnost za škodu podle § 420 a násl. občanského zákoníku, neboť se jedná o smluvně sjednanou náhradu škody.

Nejvyšší správní soud musí ovšem částečně přisvědčit námitkám stěžovatele, že výkladem § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů lze dovodit, že náhrada škody podléhající osvobození od daně z příjmů fyzických osob nemusí nutně spočívat vždy v plnění škůdce, jemuž vznikla zákonná odpovědnost za škodu na základě § 420 či jiného ustanovení občanského zákoníku nebo na základě jiného právního předpisu. Lze si představit, že se k náhradě vzniklé škody z určitých důvodů smluvně zaváže i osoba, jíž zákon povinnost k náhradě škody neukládá. 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 proto vyloučit ani náhradu škody na základě zvláštního smluvního ujednání. 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, ať již má tato majetková újma podobu skutečné škody nebo i ušlého zisku (§ 442 občanského zákoníku).

Stěžovatel nesl dle § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní břemeno k prokázání skutečností, jež uvedl ve svém daňovém přiznání nebo které v daňovém řízení tvrdil, a nesl tedy i důkazní břemeno k prokázání, že mu v souvislosti s činností stavebníka vznikla majetková újma, a to v takové konkrétní výši, že plnění (či jejich část), která měla dle jeho tvrzení podléhat osvobození od daně, této škodě odpovídají a lze je proto považovat za skutečnou náhradu škody. Bylo tedy na stěžovateli, aby předložil správci daně nebo žalovanému relevantní důkazy (např. znalecký posudek) o tom, že mu vznikla škoda na jeho majetku a v jaké výši, čímž by bylo postaveno najisto, zda platby, které obdržel od stavebníka, nebo jejich část jsou náhradou škody odpovídající újmě stěžovatele v jeho majetkové sféře. Stěžovatel byl odpovědný za to, aby jím předložené důkazy byly konkrétní a prokazovaly jeho 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). Této své povinnosti ovšem stěžovatel nedostál.

Stěžovatel v této souvislosti také namítal, že žalovaný nesprávně posoudil otázku okamžiku vzniku škody. Stěžovatel uvedl, že v jeho majetkové sféře vznikla škoda v okamžiku, kdy bylo stavebním úřadem vydáno rozhodnutí o umístění stavby, stavební povolení, případně již v okamžiku uzavření nepojmenované smlouvy. Jistě nelze *a priori* vyloučit, že by vydáním uvedených rozhodnutí, případně, ač se to jeví nepravděpodobné, již okamžikem uzavření nepojmenované smlouvy, mohlo dojít ke snížení hodnoty předmětných nemovitostí a ke vzniku majetkové škody na straně stěžovatele. Nicméně nelze zcela vyloučit ani to, že mohlo dojít i ke zvýšení hodnoty těchto nemovitostí (např. pokud by se povolením stavby sousedního bytového domu stala daná lokalita pro případné investory atraktivnější). Podstatné je ovšem to, že úvaha stěžovatele v žalobě i v kasační stížnosti je v tomto směru pouze spekulativní, neboť na podporu svého tvrzení stěžovatel nepředložil v rámci daňového řízení žádné relevantní důkazy. Stěžovatel tak neunesl své důkazní břemeno, neboť zejména neprokázal, že ke snížení hodnoty předmětných nemovitostí skutečně došlo, v jakém okamžiku, ani jaké výše případně vzniklá škoda dosáhla. Přitom je třeba zdůraznit, že v relevantních zdaňovacích obdobích, kdy stěžovatel měl uvedené příjmy, nebyla stavba ještě realizována.

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

Stěžovatel dále namítal, že krajský soud nesprávně posoudil otázku vzniku nemajetkové újmy na straně stěžovatele, když dospěl k závěru, že mu nebyla způsobena nemajetková újma. Ta má spočívat zejména v zásahu do jeho osobnostních práv, neboť výstavbou na sousedním pozemku má dojít k výraznému zastínění předmětných nemovitostí a narušení estetických hodnot, např. ke zhoršení výhledu.

Ve shora uvedeném rozsudku č. j. 5 Afs 76/2008 - 94, na jehož odůvodnění pro stručnost Nejvyšší správní soud odkazuje, již Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že

zhoršení životních podmínek stěžovatele a podmínek užívání nemovitostí v jeho spoluvlastnictví zejména v důsledku nárůstu pohybu osob a vozidel, zvýšení hluchnosti a prašnosti, jakož i snížení proslunění nemovitosti, se obecně může stát způsobitelným zasáhnout do jeho osobnostních práv chráněných podle § 11 a násl. občanského zákoníku. Muselo by však být dosaženo určité minimální míry zásahu do těchto osobnostních práv.

Pro vznik zákonného nároku na náhradu nemajetkové újmy v penězích musí být kumulativně splněno více podmínek. Za prvé, musí jít o *neoprávněný* zásah do práva stěžovatele na zdravé životního prostředí, který navíc musí přesahovat určitou minimální intenzitu, aby byl způsobitelný zasáhnout do chráněných všeobecných osobnostních práv fyzické osoby (např. hodnoty hluku, znečištění vzduchu či vody, snížení proslunění přesahující povolené limity). Za druhé, tento zásah by musel vyvolat nehmotnou újmu ve sféře osobnosti stěžovatele a mezi zásahem a nehmotnou újmou by musel existovat vzájemný vztah příčinné souvislosti. Za třetí, zásah by musel způsobit takovou újmu, že by se nejevilo postačujícím nepeněžní zadostiučinění ve smyslu § 13 odst. 2 občanského zákoníku. A za čtvrté, pro určení výše peněžitého zadostiučinění by muselo být prokázáno, jaké závažnosti dosáhla vzniklá újma, případně za jakých okolností k ní došlo. Stěžovatel ovšem naplnění těchto podmínek v řízení před správcem daně ani před žalovaným neprokázal. Zejména neprokázal, jaká nemajetková újma mu vznikla, z jakých důvodů by v jeho případě nebylo dostačující nepeněžité zadostiučinění a konečně ani skutečnosti vedoucí k závěru o odpovídajícím vyčíslení výše přiměřeného peněžitého zadostiučinění. Stěžovatel v této souvislosti pouze obecně uvedl, že bylo zasazeno do jeho osobnostních práv, neboť výstavbou na sousedním pozemku má dojít k výraznému zastínění předmětných nemovitostí a narušení estetických hodnot, např. ke zhoršení výhledu. Stejně jako v případě tvrzeného vzniku škody tak stěžovatel neunesl své důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu a nepodařilo se mu prokázat, že peněžitá plnění, nebo alespoň jejich část přijatá v letech 2002 a 2004, tedy před realizací dané stavby, byla náhradou nemajetkové újmy, která je ve smyslu § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů osvobozena od daně z příjmů. Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační námitku stěžovatele nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, v níž napadl závěr krajského soudu, že předmětná plnění byla primárně sjednána jako finanční vyrovnání za omezení vlastnických práv ve smyslu § 126 a § 127 občanského zákoníku. Krajský soud se v napadeném rozsudku ztotožnil s názorem žalovaného, jenž konstatoval, že poplatník využil svého oprávnění domáhat se ve smyslu § 126 odst. 1 občanského zákoníku ochrany svého vlastnického práva a dosáhl tak poskytnutí finančního vyrovnání za ztížení výkonu svých vlastnických práv na předmětné nemovitosti. K povaze uzavřené smlouvy dále žalovaný ve svých rozhodnutích uvedl, že skutečným obsahem právního úkonu nebyla náhrada škody ani náhrada nemajetkové újmy, ale poskytnutí peněžitého plnění na základě dohody zúčastněných stran, a dále, že finanční plnění, jež poplatník obdržel na základě nepojmenované smlouvy, představuje vyrovnání ve smyslu § 127 občanského zákoníku.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je skutečnou protihodnotou plnění poskytnutých stavebníkem podle uvedené smlouvy především závazek spoluvlastníků sousedních nemovitostí, včetně stěžovatele, nevznášet v územním ani stavebním řízení námitky a nebrojit proti rozhodnutí stavebního úřadu odvoláním. Jak již ovšem bylo

uvedeno výše, tato otázka není v posuzované věci vůbec podstatná, podstatné je pouze to, zda stěžovatel prokázal, že mu vznikla k datu přijetí předmětných plnění činností stavebníka skutečná škoda či nemajetková újma a zda jsou tedy předmětná plnění náhradou škody či nemajetkové újmy podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud proto shledal i tuto námitku stěžovatele nedůvodnou.

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

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů neshledal kasační stížnost důvodnou a 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 11. února 2010

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu