



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **Ing. P. K.**, zastoupeného JUDr. Petrem Orctem, advokátem AK Kocián Šolc Balaščík, Karlovy Vary, Na Vyhlídce 53, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2003, č. j. 28 Ca 709/2002 - 41,

**t a k t o :**

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á.**

II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 8. 2002, č. j. 6404/02-110 bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ze dne 22. 3. 2002, č. j. 17085/02/031920/1824 vydanému Finančním úřadem ve Slaném, kterým mu byla doměřena daň ve výši 105 608 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, která byla výše označeným rozsudkem soudu jako nedůvodná zamítnuta. V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku stěžovatel uplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.) a domnívá se, že soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se výkladu ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Namítá, že částka 316 718,72 Kč, ze které byla dodatečně vyměřena daň, představuje příjem z prodeje pozemků, které byly vydány dle zvláštního zákona – zákona o půdě a nikoli příjem z prodeje pozemků získaných na základě smlouvy o postoupení pohledávky, jedná se tudíž o příjem osvobozený od daně podle ust. § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Osvobození od daně dle uvedeného ustanovení se vztahuje na prodej takového majetku, který zákon výslovně uvádí a není rozhodující, zda osobou, jež uvedený nárok uplatňuje je osoba, které vznikl nárok originárně nebo odvozeně na základě smlouvy o postoupení pohledávky. Citované ustanovení hovoří o příjmech z prodeje nemovitostí vydaných podle zvláštních předpisů, nikoli o příjmech osob

oprávněných podle zvláštních předpisů. Podle názoru stěžovatele je klíčovým zákonným znakem pro osvobození od daně v daném případě pouze ta okolnost, zda sporné pozemky byly anebo nebyly vydány podle zákona o půdě. Není přitom rozhodující, zda byly náhradní pozemky vydány přímo osobě oprávněné dle zákona o půdě anebo, zda byly vydány třetí osobě, stalo se tak totiž výlučně na základě zvláštního předpisu, a to zákona o půdě. Poukazuje v této souvislosti na to, že negativní důsledky v právní úpravě, ať již jde o absenci příslušných norem nebo jejich nesrozumitelnou formulaci, pokud jsou jimi ze strany státu ukládány povinnosti jednotlivcům, nesly právě tyto subjekty - viz. nálezy II. ÚS 487/2000 ze dne 11. 4. 2001; stejné důsledky potom dovozuje i z rozsudků KS v Hradci Králové a v Plzni v kasační stížnosti označených. Z uvedených důvodů požaduje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření uvedl, že v daném případě nebyl uplatňován extenzivní výklad zákona – ust. § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel nebyl ani nemohl být posuzován jako osoba, které byl vydán pozemek z Pozemkového fondu podle zvláštního předpisu – v daném případě zákona č. 229/1991 Sb., když podle tohoto zákona mohla být vydána nemovitost jen osobě oprávněné. Takovou osobou stěžovatel ve smyslu ust. § 4 v návaznosti na ust. § 6 uvedeného zákona nebyl, přičemž nebyl ani v tzv. postavení oprávněné osoby podle § 33a. Podle názoru žalovaného se nelze stát oprávněnou osobou podle zákona č. 229/1991 Sb. na základě občanskoprávní smlouvy s výjimkou případů stanovených v § 33a zákona. Pozemkový fond tak nemohl stěžovateli vydat pozemek na základě zákona č. 229/1991 Sb., když stěžovatel nebyl oprávněnou osobou dle tohoto zákona, ale vydal stěžovateli pozemek na základě toho, že právo na vydání pozemku si stěžovatel od restituentky koupil uzavřením smlouvy o postoupení pohledávky. Názor stěžovatele, z něhož dovozuje právo na osvobození z dílce zákona nelze považovat za logické. Podle ust. § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je osvobozen příjem z prodeje uskutečněný po pěti letech od nabytí nemovitosti. Ust. § 4 odst. 1 písm. g) cit. zákona, pak u majetku, u něhož vlastníci (oprávněné osoby), pozbyli vlastnická práva proti své vůli, tedy způsobem uvedeným ve zvláštním předpise – v daném případě v ust. § 6 zákona č. 229/1991 Sb., zakládá u těchto bývalých vlastníků nemovitostí nárok na osvobození tak, jako by vlastnická práva k majetku ani nepozbyli. Stěžovatel však mezi takové osoby nepatří.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu důvodu kasační stížnosti uplatněného dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Kasační stížnost se opírá především o důvod, uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky – výkladu ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Takové pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku Městského soudu v Praze neshledal.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že na základě smlouvy ze dne 12. 7. 1995 o postoupení pohledávky uzavřené podle § 524 an. občanského zákoníku stěžovatel odkoupil od paní B. Š., která měla nárok na vydání náhradních pozemků, pohledávku vůči Pozemkovému fondu za účelem získání p. č. kat. 1623/1, LV č. 3640 o výměře 3692,25 m<sup>2</sup> v katastrálním území S. Dne 14. 12. 1995 stěžovatel a pan L. K. uzavřeli s Pozemkovým ČR „dohodu o poskytnutí náhradního pozemku, ve které je uvedeno, že oprávněným osobám panu L. K. a stěžovateli P. K. vznikl nárok na vydání náhradního pozemku na základě postoupení pohledávky od postupitelky paní B. Š., který jí vznikl nevydáním původních pozemků na základě zákona č. 229/1991 Sb. Pozemek takto získaný stěžovatel poté nezahrnul do obchodního majetku a jeho část prodal; příjmy z prodeje nebyly přiznány ke zdanění. Protože stěžovatel nespĺňoval podmínky pro osvobození od daně dle § 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, na základě daňové kontroly provedené správcem daně Finančním úřadem ve Slaném byl stěžovateli zvýšen základ daně o 316 718,72 Kč a vydán dodatečný platební výměr na daň ve výši 105 608 Kč.

Podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmu fyzických osob osvobozeny mimo jiné náhrady přijaté v souvislosti s nápravou majetkových křivd podle zvláštních právních předpisů, příjmy z prodeje nemovitostí vydaných podle zvláštních právních předpisů. Tímto zvláštním předpisem ve smyslu citovaného ustanovení je rovněž uváděný zákon o půdě. V daném případě však nelze dospět k závěru, že stěžovateli byly předmětné pozemky, jež poté v roce 1997 a 1998 prodal, vydány podle zákona o půdě. Osobami oprávněnými ve smyslu § 4 zákona o půdě byla paní B. Š., která měla z důvodu zákonných překážek vydání původních nemovitostí právo jako oprávněné osoby na bezúplatné převedení jiných pozemků podle § 11 odst. 2 zákona č. 229/1991 Sb., a to postupem podle § 8 odst. 4 zákona č. 284/1991 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech, ve znění pozdějších předpisů. Bezúplatné převedení pozemků ve smyslu § 11 odst. 2 zákona o půdě nelze považovat za náhradu ve smyslu zákona o půdě, a to z důvodu systematického zařazení § 11 odst. 2 zákona o půdě mimo ustanovení týkajících se náhrad. Podle ustanovení § 33a zákona č. 229/1991 Sb. Ustanovení § 33a zákona č. 229/1991 Sb. 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 ust. § 4 až 16 a § 20 zákona č. 229/1991 Sb. Náhradou a tudíž ani pohledávkou ve smyslu zákona č. 229/1991 Sb. není nárok na vydání pozemku podle § 6, případně vydání jiného pozemku podle § 11 zákona č. 229/1991 Sb. 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 jím nebyl vložen do obchodního majetku.

Ustanovení § 33a tak přiznává postavení oprávněné osoby jen tomu, kdo smluvně nabyt nárok na poskytnutí náhrady, což však nebyl tento případ.

Přestože stěžovatel předmětné pozemky nabyt 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 žalobce uzavřel s postupitelkou, paní B. Š. jako osobou oprávněnou. Není přitom rozhodující, jak byla smlouva s Pozemkovým fondem koncipována. Postoupením nároku na vydání jiného pozemku podle § 11 zákona č. 229/1991 Sb. nenabývá nabyvatel nároku postavení oprávněné

osoby podle zákona č. 229/1991 Sb. Není tudíž oprávněnou osobou ve smyslu tohoto zákona, ale nárok na vydání nabyt podle § 524 a násl. občanského zákoníku.

Byl-li stěžovateli pozemek vydán, je nutné toto vydání z hlediska zdanění příjmů považovat nikoliv za vydání podle zvláštního předpisu – zákona č. 229/1991 Sb., 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, (nebyl-li zahrnut do obchodního majetku). Ust. § 4 odst.1 písm. g) zákona o daních z příjmů osvobození od daně z příjmů 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, 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. Z koncepce tohoto ustanovení vyplývá zřejmý úmysl zákonodárce přiznat osvobození od daně z příjmů osobám dříve postiženým, jimž byl jejich majetek navrácen, a nikoliv osobám dalším; za nemovitosti vydávané podle zvláštního předpisu, tak jak má na mysli citované ustanovení, je nutno považovat nemovitosti vydávané oprávněným osobám na základě právní skutečnosti, jejímž smyslem bylo odstranění způsobených majetkových křivd, a nikoliv nemovitosti, vydané z jiného již odvozeného titulu.

Nejvyšší správní soud tak na základě shora uvedeného konstatuje, že žalovaný neporušil zákon o daních z příjmů, když příjem z prodeje pozemku ve zdaňovacím období roku 1997 považoval za příjmy podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů; při vydání napadeného dodatečného platebního výměru tedy nebyl ze strany žalovaného porušen zákon.

Jako neopodstatněné shledal Nejvyšší správní soud i námitky stěžovatele, v nichž argumentuje nálezem Ústavního soudu a krajských soudů. V případě stěžovatele se nejednalo o případ, kdy by žalovaný nesprávně vyložil „mezeru“ v právním předpise, nebo kdy by vykládal právní předpis nesrozumitelný, resp. z právní úpravy by nebylo možno dovodit jednoznačný závěr.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 21. 9. 2004

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu