



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce J. P.**, zastoupeného JUDr. Petrem Nevrlou, advokátem se sídlem Královský vršek 25, Jihlava, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2001, FŘ 110/1091/01-0107, o kasační stížnosti žalovaného proti rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 2. 9. 2003, č. j. 29 Ca 415/2001 – 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 2. 9. 2003, č. j. 29 Ca 415/2001 – 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 30. 7. 2001 žalovaný zamítl odvolání žalobce (dále též „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 27. 10. 2000, č. j. 73952/00/351912/6750, - dodatečnému platebnímu výměru, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 99 692 Kč. Rozhodnutí žalovaný odůvodnil tím, že žalobce v roce 1999 uzavřel kupní smlouvu se společností T. s. r. o. za dohodnutou kupní cenu 743 850 Kč. Jednalo se o pozemky, které byly žalobci vydány Pozemkovým fondem ČR na základě smlouvy o podmínkách bezúplatného převodu jiných pozemků ve vlastnictví státu podle § 11 odst. 2 zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, v platném znění (dále též „zákon o půdě“) ze dne 11. 11. 1998, a to na základě smlouvy o postoupení pohledávky uzavřené podle § 524 a násl. občanského zákoníku a § 33a zákona č. 229/1991 Sb. mezi žalobcem jako postupníkem a M. S. jako postupitelem dne 3. 8. 1998. Žalovaný dospěl k závěru, že nárok na vydání jiného pozemku podle § 11 zákona o půdě není

náhradou ve smyslu tohoto zákona, právní postavení postupníka se v tomto případě neřídí právním režimem zákona o půdě, ale právním režimem občanského zákoníku, a proto se na příjmy z prodeje takto získaného majetku nemůže vztahovat osvobození od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, které je vázáno na přijaté náhrady podle zvláštních předpisů.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, jíž se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí. Namítal, že pozemek nabyt jako oprávněná osoba podle restitučních předpisů; vydání náhradního pozemku je možné pouze podle § 11 odst. 2 zákona o půdě a žalobce se mohl stát oprávněnou osobou pouze na základě § 33a citovaného zákona. Zákon nerozlišuje pojem oprávněné osoby „přímé“ a „nepřímé“, která by svůj statut nabytla postoupením pohledávky a takové oprávněné osoby musí mít i rovná práva a povinnosti. Podle žalobce je rozhodné, zda mu byly vydány pozemky postupem podle zákona o půdě; naopak není právně relevantní, zda osoba uplatňující nárok na vydání pozemků, je oprávněnou osobou, které byly v minulosti způsobeny majetkové či jiné křivdy, nebo zda má postavení odlišné. Podle žalobce je tak rozhodující samotný postup vydání a zákon o daních z příjmů neosvobozuje oprávněnou osobu, ale prodej věci vydané postupem podle restitučního předpisu.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 2. 9. 2003 napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu žalobce splnil podmínky pro osvobození od daně stanovené v § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, neboť se v jeho případě jednalo o příjmy plynoucí z prodeje nemovitostí, které mu byly vydány na základě zákona o půdě, tedy „zvláštního předpisu“. Jednalo se o pozemky, které byly žalobci vydány Pozemkovým fondem ČR postupem podle § 11 odst. 2 zákona o půdě, neboť jiný zákonný podklad neexistuje a žádnou jinou podmínku pro osvobození od daně z příjmů zákon v § 4 odst. 1 písm. g) nestanoví. Smluvní cese, která se uskutečnila na základě smlouvy o postoupení pohledávky mezi oprávněnou osobou podle zákona o půdě a žalobcem, je typem smluvní cese, kterou má na mysli § 33a zákona o půdě, neboť jiné pozemky ve smyslu § 11 odst. 2 zákona o půdě jsou svojí povahou toliko a pouze náhradou za nevydané pozemky a činit rozdíly mezi těmito typy náhrad a náhradami explicitně takto označenými dle § 14 zákona o půdě nemá zákonnou oporu.

Proti rozhodnutí krajského soudu brojí žalovaný včas podanou kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. tvrzenou nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Namítá, že krajský soud nesprávně posoudil možnost aplikace § 33a odst. 1 zákona o půdě v předmětné věci. Bezúplatné převedení jiných pozemků ve smyslu § 11 odst. 2 zákona o půdě je v citovaném zákoně zařazeno mimo ta ustanovení, která jsou věnována náhradám (§ 14, 16, a 20 téhož zákona, která jsou uvedena nadpisem „Náhrady“), proto se na toto bezúplatné převedení jiných pozemků nevztahuje § 33a zákona o půdě o smluvním převodu nároků (pohledávek) na poskytnutí náhrad podle tohoto zákona; v tomto směru poukazuje na právní závěr obsažený ve stanovisku Nejvyššího soudu Cpnj 36/95 uveřejněném ve Sb. NS ročníku 1996. Podle žalovaného pokud nedojde k postoupení pohledávky na základě ustanovení § 33a odst. 1 zákona o půdě, pak nabyvatel nezíská postavení oprávněné osoby podle tohoto zákona. Oprávněnou osobou, které vznikl nárok na vydání nemovitostí podle zákona o půdě byla M. S., jejíž nárok vznikl poté, co jej v zákonné lhůtě uplatnila. Jestliže se poté zjistilo, že jí původní pozemky nelze vydat z důvodů uvedených v § 11 odst. 1 zákona o půdě, vznikl jí nárok na vydání jiných pozemků podle odstavce 2, když s tímto postupem projevila souhlas.

Teprve tento nárok oprávněná osoba postoupila stěžovateli; v případě stěžovatele se tak nejednalo o nabytí pozemků vydáním nemovitostí na základě zvláštních předpisů uvedených v § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů a proto příjmy z prodeje těchto nemovitostí nemohly být od daně osvobozeny. M. S. nemohla stěžovateli postoupit postavení oprávněné osoby protože to neumožňovalo ustanovení § 33a odst. 1 zákona o půdě, postoupením podle § 524 a násl. občanského zákoníku mu mohla postoupit pouze nárok na vydání jiných pozemků Pozemkovým fondem ČR a nejednalo se o vydání nemovitostí na základě zvláštních předpisů.

Kasační stížnost je důvodná.

Podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů 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 1999 prodal, vydány podle zákona o půdě. Osobou oprávněnou ve smyslu § 4 zákona o půdě byla paní M. S., která měla z důvodu zákonných překážek vydání původních nemovitostí právo jako oprávněná osoba na bezúplatné převedení jiných pozemků podle § 11 odst. 2 zákona o půdě, 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 tohoto zákona, a to z důvodu systematického zařazení § 11 odst. 2 zákona o půdě mimo ustanovení týkajících se náhrad. Podle ustanovení § 33a zákona o půdě jsou veškeré nároky na poskytnutí náhrad pohledávkami, které lze smluvně převádět na jiné osoby, přičemž nabyvatel má postavení oprávněné osoby. Těmito náhradami se přitom rozumí náhrady ve smyslu § 4 až 16 a § 20 zákona o půdě. Náhradou a tudíž ani pohledávkou ve smyslu citovaného zákona není nárok na vydání pozemku podle § 6, případně vydání jiného pozemku podle § 11. 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 zákona o půdě 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 ČR, 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 M. S. jako osobou oprávněnou. Není přitom rozhodující, jak byla smlouva s Pozemkovým fondem koncipována. Postoupením nároku na vydání jiného pozemku podle § 11 odst. 2 zákona č. 229/1991 Sb. nenabývá nabyvatel nároku postavení oprávněné osoby podle zákona č. 229/1991 Sb. Není proto 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 o půdě, ale 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). Ustanovení § 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. Tento výklad shledal ústavně konformním i Ústavní soud v obdobné věci (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2001 sp. zn. I. Ús 406/2000).

Krajský soud v Brně pochybil, jestliže zaujal odchylný právní názor a napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil. Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. 1. 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu