



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **V. F.**, zastoupený JUDr. Zuzanou Zlatohlávkovou, advokátkou se sídlem Riegrovo nám. 1493, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, ve věci kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 3. 2007, sp. zn. 31 Ca 165/2006,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupkyně JUDr. Zuzany Zlatohlávkové do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2856 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým soud zrušil jeho rozhodnutí ze dne 25. 5. 2006, č. j. FŘ/301/110/2006-Va. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“), jimiž byly žalobci dodatečně sníženy daňové ztráty za zdaňovací období roku 2001, 2002, 2003 a následně mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003.

II.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

Stěžovatel ve své stížnosti nejdříve velice podrobně popisuje skutkový stav, zejména průběh daňové kontroly a navazující soudní řízení a shrnuje, že za zásadní považuje posouzení otázky, kdy se pozemek stává věcí v právním smyslu. V daném případě se stal žalobce vlastníkem dotčených pozemků parc. č. 468 a č. 453/16 v obci Skalice na základě kupní smlouvy ze dne 18. 1. 1977. Žalobce následně provedl rozdělení těchto pozemků, přičemž v roce 2001 a 2003 Katastrální úřad v Hradci Králové potvrdil nové geometrické plány, jimiž byly rozdělené pozemky nově číselně označeny. Stěžovatel se domnívá, že potvrzením těchto geometrických plánů vznikly z původních pozemků pozemky nové, jež jsou ve smyslu ustanovení § 118 odst. 1 a § 119 odst. 2 občanského zákoníku existujícími nemovitými věcmi, tedy předmětem občanskoprávních vztahů. Tyto oddělené pozemky žalobce v průběhu let 2001 a 2003 prodal. Pokud ovšem z původního pozemku parc. č. 468 vznikly potvrzením geometrického plánu katastrálním úřadem v roce 2001 pozemky nové – označené parc. č. 468/3 a č. 468/5, a tyto byly zapsány u Katastrálního úřadu v Hradci Králové v katastru nemovitostí, pak prodej těchto nových pozemků v roce 2001 nebyl ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) osvobozen od daňové povinnosti. Rovněž tak nebyl osvobozen v roce 2002 prodej několika dalších nových/oddělených pozemků označených par. č. 468/1, 468/8 a 468/9. Také v roce 2003 vznikly z pozemku par. č. 453/16 nové pozemky parc. č. 453/29, 453/30 a 453/35, jejichž prodej v roce 2003 opět měl být předmětem daně z příjmů fyzických osob podle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel v této souvislosti připomíná nálezy Ústavního soudu ze dne 25. 4. 2000, sp. zn. I. ÚS 28/99, ze kterého vyplývá, že potvrzením geometrického plánu vznikají z původního pozemku pozemky nové, tj. odlišné od dosavadního stavu evidovaného v katastrálních operátech, jež jsou předmětem občanskoprávních vztahů.

Stěžovatel uzavírá, že výše uvedené geometrické plány byly ověřeny, katastrální úřad na nich následně potvrdil soulad očíslování parcel s údaji v katastru nemovitostí a tyto nové pozemky byly po provedení vkladu předmětem prodeje. Mezi jejich nabytím a prodejem neuplynula zákonná lhůta 5 let, rozhodná pro osvobození od daně z příjmů fyzických osob ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že předmětem sporu je rozdílný názor na okamžik nabytí vlastnického práva k nemovitostem, když tato skutečnost má vliv na posouzení, zda byl prodej předmětných pozemků osvobozen od daně z příjmů. Žalobce odkazuje na obsah daňového spisu a své odvolání ze dne 20. 12. 2005, kde podrobně své námitky (zejména označení rozporů s ustanoveními několika právních předpisů) rozvedl; svá tvrzení již dostatečně zdůvodnil také v žalobě. Doplňuje pouze, že si je vědom své povinnosti respektovat právní řád České republiky, zároveň je však přesvědčen, že povinnosti mu mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích (čl. 4 Listiny základních práv a svobod). Stěžovatelův postup je v rozporu s ustanoveními čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že žalobce se stal na základě kupní smlouvy ze dne 18. 1. 1977, registrované Státním notářstvím v Hradci Králové pod sp. zn. RI 38/77, vlastníkem pozemků parc. č. 468 a č. 453/16 v obci Skalice, katastrální území Skalice u Smiřic. Následně provedl rozdělení těchto pozemků na menší parcely, přičemž Katastrální úřad v Hradci Králové potvrdil nové geometrické plány pod. č. 201-16/2001, č. 205-182/2001 a č. 216-41/2003 - žalobcem původně nabyté pozemky parc. č. 468 a 453/16 byly rozděleny a nově očíslovány jako pozemky parc. č. 468/1, 468/2, 468/3, 468/4, 468/5, 468/6, 468/7, 468/8, 468/9 a 453/16, 453/29, 453/30, 453/31, 453/32, 453/33, 453/34, 453/35, 453/36. Takto oddělené pozemky žalobce během let 2001 až 2003 prodal (viz kupní smlouvy na č. l. 91 – 130 správního spisu). Mezi účastníky řízení není sporu ohledně těchto skutkových okolností.

Dne 24. 6. 2005 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů za zdaňovací období 2001, 2002 a 2003. Při této kontrole zjistil nedostatky ve zdanění žalobcových příjmů (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 22. 11. 2005, č. l. 10 – 17 správního spisu) a dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 11. 2005, č. j. 217233/05/228911/4108 o dodatečném snížení daňové ztráty za zdaňovací období 2001; č. j. 217325/05/228911/4108 o dodatečném snížení daňové ztráty a dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2002; č. j. 217390/05/228911/ 4108 o dodatečném snížení daňové ztráty a dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2003; žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob v celkové výši 36 945 Kč (viz. č. l. 29 – 32 správního spisu).

Dne 21. 12. 2005 podal žalobce odvolání proti shora citovaným rozhodnutím správce daně, ve kterém mj. uvedl, že na základě geometrických plánů žádné nové pozemky nenabyl, pouze prodal část pozemků ze svého výlučného vlastnictví. Dodal, že nesouhlasí s konstrukcí správce daně, že by se zemský povrch pouhým dělením pozemků rozrůstal. Evidence pozemků pod novými parcelními čísly totiž neznamená, že by se na jejich hmotném substrátu cokoli změnilo. Proto také žalobce ve svém odvolání tvrdil, že postupoval v souladu se zákonem o daních z příjmů, když považoval prodej svých pozemků za osvobozený od daně z příjmů.

Stěžovatel rozhodl o tomto odvolání shora citovaným rozhodnutím ze dne 25. 5. 2006 tak, že je zamítl s odůvodněním, že rozdělením původních pozemkových parcel vznikly nové pozemky, které byly nově u Katastrálního úřadu v Hradci Králové zapsány do katastru nemovitostí. Žalobce s nimi začal disponovat jako se samostatnými věcmi a postupně je prodal, přičemž tyto prodeje byly předmětem doměrku v roce 2001, 2002 a 2003, neboť mezi nabytím předmětných pozemků a jejich prodejem neuplynula lhůta 5-ti let rozhodná pro osvobození od daně z příjmů fyzických osob. Stěžovatel mj. zopakoval, že potvrzením předmětných geometrických plánů vznikly z původních pozemků v roce 2001 až 2003 pozemky nové, a proto nebyly příjmy z jejich prodeje ve stejném období (tedy v letech 2001 – 2003) od daně z příjmů ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů osvobozeny.

Toto rozhodnutí stěžovatele zrušil Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem, napadeným nyní projednávanou kasační stížností.

V.

Poté, co Nejvyšší správní soud konstatoval splnění procesních podmínek řízení, přistoupil k posouzení důvodnosti kasační stížnosti, přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodu obsaženého v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem. Konkrétně se jedná o výklad ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů z hlediska vymezení pozemku coby věci v právním smyslu.

Krajský soud k tomu v napadeném rozsudku zejména uvedl, že pozemek je věcí nemovitou ve smyslu ustanovení § 119 odst. 2 občanského zákoníku a jako takový je předmětem právních vztahů (§ 118 odst. 1 občanského zákoníku); v posuzovaném případě byl předmětem práva vlastnického. Krajský soud dodal, že charakteristiku pozemku obsahuje ustanovení § 27 písm. a) zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), dále jen „katastrální zákon“, podle něhož se pozemkem rozumí část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, apod. Pod písm. b) je pak vymezen termín „parcela“, a sice jako pozemek, který je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem. Krajský soud uzavřel, že je-li předmětem právních vztahů pozemek jako část zemského povrchu, nemůže být rozhodující, jakým způsobem je evidován v katastru nemovitostí. Jestliže dojde k rozdělení původního předmětu vlastnického práva (v daném případě pozemku) na jeho části, jež jsou označeny parcelními čísly a jsou geometricky určeny, stále se jedná o jednu a tutéž část zemského povrchu. Při rozdělení pozemku na jeho části nedochází k nabytí vlastnického práva, pouze je jeho část označena jinými individualizujícími znaky. Krajský soud na základě této úvahy dospěl k závěru, že žalobce vlastnil předmětné pozemky před jejich prodejem po dobu delší než pět let (od roku 1977), protože doba vlastnictví původních pozemků před jejich rozdělením je součástí této lhůty. Rozdělení pozemků na více částí nelze pro účely ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů považovat za skutečnost, od které by se pětiletá lhůta počítala nově; příjem z prodeje výše definovaných rozdělených pozemků byl tedy od daně z příjmů osvobozen.

Zdejší soud se s výše citovaným výkladem ztotožňuje a považuje ho za správný jak z hlediska díkce aplikovaných právních norem, tak zejména s ohledem na jejich smysl. Podle ustanovení § 4 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou totiž v případě fyzických osob od daně osvobozeny mj. příjmy z prodeje nemovitostí, přesáhne-li doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let. Zákon zde totiž vychází z presumpce, že v tomto případě nejde o pořízení a následný prodej s cílem dosažení zisku (tzv. spekuláční obchod - srov. P. Pelech, V. Pelc: *Daně z příjmů s komentářem ke 4. 4. 2007*, Nakladatelství ANAG, Olomouc 2007). Jinak řečeno, logika osvobození od daně v těchto případech je založena na tom, že se ve skutečnosti nejedná o příjem ve smyslu přírůstku majetku daňového subjektu, nýbrž toliko o transformaci vlastnictví věci (nemovitosti) v její peněžitý ekvivalent.

Pro nyní projednávaný případ je proto klíčovým posouzení toho, co se podle citovaného ustanovení zákona rozumí „nabytím“.

U nemovitostí je třeba za den nabytí považovat den převodu nebo přechodu vlastnických práv k nemovitostem. Podle ustanovení § 132 občanského zákoníku platí:

„(1) Vlastnictví věci lze nabyt koupí, darovací nebo jinou smlouvou, děděním, rozhodnutím státního orgánu nebo na základě jiných skutečností stanovených zákonem.

(2) Nabyvá-li se vlastnictví rozhodnutím státního orgánu, nabyvá se vlastnictví dnem v něm určeným, a není-li určen, dnem právní moci rozhodnutí.

§ 133:

(1) Převádí-li se movitá věc na základě smlouvy, nabyvá se vlastnictví převzetím věci, není-li právním předpisem stanoveno nebo účastníky dohodnuto jinak.

(2) Převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabyvá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.

(3) Převádí-li se na základě smlouvy nemovitá věc, která není předmětem evidence v katastru nemovitostí, nabyvá se vlastnictví okamžikem účinnosti této smlouvy. “

Pro běh doby tzv. „časového testu“ je důležitý počátek lhůty – tedy právě den nabytí. Jen pro úplnost je možno doplnit, že rovněž Pokyn řady „D“ vydaný Ministerstvem financí (konkrétně Pokyn D-190 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů) se vyjadřuje k otázce nabytí práv, přičemž k § 4 odst. 1 uvádí: „...2. Dnem „nabytí“ se rozumí zejména a) u nemovitostí den převodu nebo přechodu vlastnických práv k nemovitostem...“ K převodu a přechodu vlastnictví pak pokračuje: „...V daňových zákonech jsou používány rozdílné pojmy přechod vlastnictví a převod vlastnictví. Převod vlastnictví znamená změnu vlastnického práva k předmětu převodu, k něž dochází na základě smluvní volnosti, tj. dohodou smluvních stran. Smluvní strany dobrovolně převádějí (mění) vlastnické vztahy vzájemným ujednáním. Přechod vlastnictví vyjadřuje ostatní případy změn vlastnického práva (tedy jiné než převody vlastnictví); jde o změny vlastnického práva mimo smluvní ujednání, nikoli dohodou smluvních stran, nýbrž na základě zákona či rozhodnutí orgánu státu. Vlastnictví přechází na jiný subjekt nikoli dobrovolným vzájemným ujednáním, nýbrž z důvodu povinnosti uložené právní normou...“.

Pro nabývání pozemků je určující jejich zápis do katastru nemovitostí a tento den je rozhodující pro posouzení splnění podmínek pro osvobození příjmů z jejich prodeje od daně z příjmů fyzických osob. Zápis údajů o právních vztazích upravuje katastrální zákon v ustanovení § 5: „(1) V listinách, které jsou podkladem pro zápis do katastru, musejí být označeny a) pozemky parcelním číslem s uvedením názvu katastrálního území, ve kterém leží, a v případě, že jsou v katastrálním území pozemky vedeny ve dvou číselných řadách, též údajem, zda se jedná o pozemkovou nebo stavební parcelu, ... (2) Má-li být část pozemku sloučena do pozemku sousedícího nebo má-li z více částí vzniknout nový pozemek, je přípustné též označení převáděné části pozemku v listině písmenem malé abecedy s odkazem na geometrický plán, kterým je vymezena, pokud z listin předložených pro zápis do katastru vyplývá realizace všech nezbytných změn právních vztahů podle takového geometrického plánu. (3) Katastrální úřad provede a) vklad údajů o právních vztazích do katastru na základě pravomocného rozhodnutí o povolení vkladu ke dni, kdy mu byl tento návrh doručen,

b) význam údajů o právních vztazích do katastru do 30 dnů po doručení rozhodnutí státního orgánu nebo jiné listiny potvrzující nebo osvědčující právní vztahy, c) poznámku v katastru do 30 dnů po doručení listiny způsobilé k vyznačení poznámky v katastru; tuto poznámku katastrální úřad zruší do 30 dnů po doručení listiny, na základě které důvody pro její vyznačení pominuly... ... (5) Pro zápis nových staveb, reálně oddělovaných částí nemovitostí, jakož i věcného břemene k části pozemku do katastru, musí být předložen též geometrický plán, u nových staveb též doklad o přidělení čísla popisného nebo evidenčního, pokud se jim přiděluje, a u rozestavěných budov, bytů a nebytových prostor čestné prohlášení vlastníka nebo jiného oprávněného s jeho úředně ověřeným podpisem, že se jedná o rozestavěnou budovu, byt a nebytový prostor. Povinnosti vlastníků upravuje ustanovení § 10: „(1) Vlastníci a jiní oprávnění jsou povinni a) zúčastnit se na výzvu katastrálního úřadu jednání nebo na toto jednání vyslat svého zástupce, b) označit ve stanovené lhůtě, ne však kratší 30 dnů, trvalým způsobem a na vlastní náklad nesporné hranice svých pozemků, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak, c) na vyzvání doplnit chybějící údaje a odstranit chyby v jimi vyhotovených listinách, které předkládají k zápisu do katastru, a to do 30 dnů ode dne, kdy jim byla doručena výzva, d) ohlásit katastrálnímu úřadu změny údajů katastru týkající se jejich nemovitostí, a to do 30 dnů ode dne jejich vzniku, a předložit listinu, která změnu dokládá...

K ustanovení § 5 odst. 5, resp. k označení stavby (analogicky i pozemku) dosud neevidované v katastru uvedl např. Krajský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 27. 5. 1997, sp. zn. 44 Ca 78/97: „...Zápis vkladu vlastnického práva do KN ke stavbám, které dosud v KN zobrazeny nejsou, je možný jen po předložení geometrického plánu, který je podle ust. § 5 odst. 5 katastrálního zákona nutným podkladem pro zápis nových staveb. Podle ust. § 19 odst. 1 katastrálního zákona je pak geometrický plán neoddělitelnou součástí listin, podle nichž má být proveden zápis do katastru, je-li potřeba předmět zápisu zobrazit do katastrální mapy...“ Charakter a náležitosti geometrického plánu stanovuje ustanovení § 19: „(1) Geometrický plán je neoddělitelnou součástí listin, podle nichž má být proveden zápis do katastru, je-li třeba předmět zápisu zobrazit do katastrální mapy... ... (2) Geometrický plán musí být ověřen, že svými náležitostmi a přesností odpovídá platným předpisům, a opatřen soublasem katastrálního úřadu s očíslováním parcel. (3) Kopie geometrického plánu, zřetelně jako kopie označená, může být ověřena osobou s úředním oprávněním. § 19a... ... (4) Na průběh vytyčené nebo vlastníky upřesněné hranice pozemků se vyhotoví geometrický plán, který je neoddělitelnou součástí listin, podle kterých má být do katastru zapsáno zpřesněné geometrické a polohové určení pozemku a jemu odpovídající zpřesněná výměra parcely. (5) Zpřesněním evidenčních údajů katastru o geometrickém a polohovém určení hranice pozemku a výměře parcely nedochází ke změně právních vztahů k pozemku.

V posuzovaném případě Katastrální úřad v Hradci Králové potvrdil nový geometrický plán (viz. č. l. 63 - 64 správního spisu) a vyznačil na něm, že vklad práva byl zapsán dne 9. 10. 2001 a právní účinky vkladu vznikly dnem 4. 5. 2001 (v případě dělení pozemku parc. č. 468); z následného výpisu z katastru nemovitostí (ze dne 20. 6. 2001, viz. č. l. 57 správního spisu) ovšem vyplývá, že nabývacím titulem/jiným podkladem pro zápis byla smlouva o převodu nemovitosti RI 38/1977 KS z 6. 1. 1977.

Na tomto místě je vhodné připomenout, že předmětem převodu vlastnictví může být jen samostatná věc ve smyslu právním. Co je však *res iuris*, není nikde přesně definováno. Např. obecný zákoník občanský z roku 1811 stanovil, že „*všechno, co od osoby je rozdílné a slouží k užívání lidí, sluje věc v právním smyslu.*“ Charakteristickými znaky *res iuris* tedy byly tyto skutečnosti: a) jednalo se o něco, co je rozdílné od osoby, b) jednalo se o něco, co slouží k užívání lidí, c) věc existovala samostatně, tj. nejednalo se jen o součást věci jiné. Z uvedeného tedy vyplývá, že lze převést např. celý pozemek, nikoliv jen jeho reálnou část. Pokud tedy někdo chce prodat část pozemku, musí nejprve nechat tuto část zaměřit a vyhotovit geometrický plán, ve kterém bude této „části“ pozemku přiděleno samostatné parcelní číslo. Tímto způsobem dojde k reálnému oddělení části pozemku, tato „část“ se stane samostatným pozemkem, jenž jako samostatná věc již může být předmětem občanskoprávních vztahů. Geometrický plán musí být v takovém případě neoddělitelnou součástí listiny, na základě které se provádí vklad do katastru nemovitostí.

V okamžiku rozdělení původních pozemků, resp. potvrzením nového geometrického plánu, tedy žádné nové vlastnické právo nevzniká. Jakkoliv totiž není sporu o tom, že vznikají nové parcely (tj. nové věci), je zachován stejný rozsah i obsah vlastnického práva a práva vlastníka proto nejsou nikterak dotčena. Pořád se jedná o vlastnictví stejné části ohraničeného zemského povrchu a jde tak ve skutečnosti o originární nabytí vlastnického práva vznikajícího cestou rozdělení věci (původního pozemku).

V této souvislosti je nutno vycházet ze zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, který v ustanovení § 1 definuje účel tohoto zákona: „(1) K nemovitostem evidovaným v katastru nemovitostí České republiky (dále jen "katastr") se zapisuje vlastnické právo, zástavní právo, právo odpovídající věcnému břemeni a předkupní právo s účinky věcného práva. 2) Do katastru se zapisují i další práva, pokud tak stanoví zvláštní zákon. (3) Zápisem se rozumí vklad (§ 2),

záznam (§ 7), poznámka (§ 9) nebo jejich výmaz. (4) Zápisy mají právní a evidenční účinky podle tohoto zákona.“ Za převod se sice v minulosti považovalo i rozdělení nemovitosti, nicméně zákon č. 65/1951 Sb. zrušil vládní nařízení č. 218/1939 Sb. zákonů a nařízení, o přechodném obmezení zcizení a propachtování určitých druhů nemovitostí; toto nařízení bylo účelové a bylo vázáno na přesně specifikovanou dobu od 23. 9. 1938 do 28. 2. 1939 (srov. E. Barešová, P. Baudyš: *Zákon o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem – právní předpisy, komentář, judikatura*, C. H. BECK, Praha 2002). Ustanovení § 2 upravuje vklad práva: (1) Práva uvedená v § 1 odst. 1 se zapisují do katastru nemovitostí zápisem vkladu práva nebo výmazu vkladu práva (dále jen "vklad"), pokud tento zákon nestanoví jinak (2) Práva uvedená v § 1 odst. 1 vznikají, mění se nebo zanikají dnem vkladu do katastru, pokud občanský zákoník nebo jiný zákon nestanoví jinak. (3) Právní účinky vkladu vznikají na základě pravomocného rozhodnutí o jeho povolení ke dni, kdy návrh na vklad byl doručen katastrálnímu úřadu. Každý má právo nahlédnout do evidence doručených návrhů. § 3 (1) Vklad podle § 2 lze provést jen na základě pravomocného rozhodnutí katastrálního úřadu...“: V době rozhodování stěžovatele platná vyhláška Českého úřadu zeměměřického a katastrálního č. 190/1996 Sb., kterou se provádí zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve svém ustanovení § 33 odst. 1 a 2 stanovila, co bylo předmětem vkladu: „(1) Předmětem vkladu jsou práva zapisovaná do katastru na základě: a) smlouvy o převodu vlastnictví nemovitosti, b) smlouvy o zástavním právu k nemovitostem, c) smlouvy o oprávnění, které odpovídá věcnému břemenu, d) smlouvy o předkupním právu k nemovitostem s věcnými účinky, e) smlouvy o převodu bytu a nebytového prostoru, včetně rozestavěného, f) dohody o vydání věci uzavřené podle zvláštního předpisu, g) prohlášení vkladatele s úředně ověřeným podpisem o vložení nemovitosti do základního jmění obchodní společnosti nebo do jiného obdobného jmění právnické osoby (dále jen "základní jmění"), doloženého společenskou smlouvou nebo zakladatelskou smlouvou nebo zakladatelskou listinou nebo jinou listinou s projevem vůle právnické osoby (např. usnesení valné hromady) přijmout nemovitost do svého základního jmění, a v případě zvýšení základního jmění též výpisem z obchodního nebo jiného zákonem stanoveného rejstříku dokládajícím zvýšení základního jmění, h) dohody o vypořádání společného jmění manželů, je-li předmětem vypořádání nemovitost, i) dohody o změně stanoveného rozsahu společného jmění manželů, týkají-li se konkrétní nemovitosti nebo jednotky, j) dohody všech vlastníků jednotek v domě o změně vlastnictví jednotek na podílové spoluvlastnictví budovy, k) prohlášení vlastníka všech jednotek v domě o zrušení vymezení jednotek v domě a změně vlastnictví jednotek na vlastnictví budovy, l) dohody o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem, m) smlouvy o výstavbě, jejichž součástí je převod spoluvlastnických podílů pozemků. (2) Předmětem vkladu je dále prohlášení vlastníka budovy.“

Právní vztahy k nemovitostem evidovaným v katastru nemovitostí tedy vznikají, mění se nebo zanikají vkladem, jenž má konstitutivní charakter. Vlastnické právo ovšem podle ustanovení § 133 odst. 2 občanského zákoníku vzniká na základě smlouvy (= nabývací titul – právní důvod – titulus) vkladem do katastru (= právní způsob nabytí – modus). Tyto dva instituty, titulus a modus, nelze od sebe oddělovat. Bez platného nabývacího titulu nemůže právo vkladem vzniknout. V daném případě, jak bylo podáno shora, došlo ke vzniku nových samostatných parcel, a to rozdělením parcely původní. Nelze tedy říci, že by žalobce nabyl „nové“ vlastnické právo s dopady do daňové oblasti ve shora popsaném smyslu: toto právo vztahující se k určitému předmětu vlastnictví se totiž nezměnilo co do svého rozsahu ani obsahu, nýbrž došlo pouze k rozdělení věci (podmíněné akceptací geometrického plánu katastrálním úřadem) a v důsledku toho žalobce nabyl právo ke všem částem věci původní, které se staly věcmi samostatnými.

S tímto názorem určitě není v rozporu ani nálezný Ústavního soudu ze dne 25. 4. 2000, sp. zn. I. ÚS 28/99 (www.nalus.usoud.cz), na který stěžovatel poukazuje. Podle něho totiž potvrzením geometrického plánu vznikají z původního pozemku pozemky nové, tj. odlišné od dosavadního stavu evidovaného v katastrálních operátech, jež jsou předmětem občanskoprávních vztahů. „Ve smyslu právní úpravy platné pro oddělení části pozemku je zapotřebí nejprve

vyhotovit geometrický plán, a to osobou oprávněnou podle zvláštního předpisu. Geometrický plán obsahuje označení dosavadního pozemku, nový stav vzniklý po oddělení (včetně parcelního čísla a názvu katastrálního území) a geometrické určení nemovitosti. Geometrický plán je následně zapotřebí ověřit, tzn. vyznačit datem, číslem podle evidence ověřovaných výsledků, otiskem úředně oprávněné osoby a jejím vlastnoručním podpisem na všech kopiích, které se mají stát prvopisem plánu. Na takto ověřeném plánu pak katastrální úřad potvrdí soulad očíslování parcel s údaji katastru.....Okamžikem potvrzení geometrického plánu katastrálním úřadem existuje pozemek jako samostatná věc, neboť je označen jako parcela, se kterou je možno dále disponovat...“ „...Při reálném rozdělení předmětného pozemku se jednalo o postup podle katastrálního zákona a jeho prováděcí vyhlášky č. 126/1993 Sb., platné ke dni rozdělení pozemku. Vzhledem k okolnosti, že tento postup byl dodržen, Ústavní soud dovodil, že potvrzením geometrického plánu ze dne 14. 1. 1994 příslušným katastrálním úřadem vznikly z původního pozemku pozemky (parcely) nové, tj. odlišné od dosavadního stavu evidovaného v katastrálních operátech. Takové pozemky jsou ve smyslu ustanovení § 118 odst. 1 a § 119 odst. 2 občanského zákoníku existujícími nemovitými věcmi, tedy předměty občanskoprávních vztahů...“; nicméně dále také konstatoval, že „považuje za nepřijatelné dovozovat neexistenci pozemků, které byly postupem předvídaným v ustanovení § 1 restitučního zákona státem odňaty, ze samotného jejich následného rozdělení, sloučení, přeparcelování, resp. přečíslování. Skutečnost, že jako části zemského povrchu oddělené od zbytku zemského povrchu hranicemi, byly pozemky postupem doby v operátech evidence nemovitostí, popř. v operátech katastru nemovitostí evidovány pod různými parcelními čísly a s rozmanitým geometrickým určením, neznamená, že se na jejich hmotném substrátu, jímž je samotná půda jako produkt přírody vzniklý bez přičinění člověka, který je z ekonomického hlediska nenabraditelný, nerozřozmnožitelný a nezastupitelný, cokoli změnilo. Nelze proto vyloučit vydání stávajícího pozemku jako věci v právním smyslu, která co do své půdní podstaty byla předmětem rozdělování, slučování a přeparcelování, a to i tehdy, jestliže v porovnání se stavem evidence nemovitostí v době jejího odnětí jde z kvantitativního a evidenčního pohledu o „část věci“ státem odňaté původním vlastníkům.“

Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše citované závěry Ústavního soudu podotýká, že potvrzením nových geometrických plánů sice z původních pozemků parc. č. 468 a č. 453/16 nepochybně vznikly pozemky nové, jež se staly ve smyslu ustanovení § 118 odst. 1 a § 119 odst. 2 občanského zákoníku existujícími nemovitými věcmi a mohly být předmětem občanskoprávních vztahů. Tyto oddělené pozemky ovšem zůstaly ve výlučném vlastnictví žalobce až do okamžiku, kdy se jimi rozhodl disponovat, rozhodl se je postupně prodat. Tento prodej v letech 2001, 2002 a 2003 byl proto ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů od daňové povinnosti osvobozen, neboť doba mezi nabytím původních pozemků (v roce 1977) a prodejem nově oddělených pozemků (v letech 2001 až 2003) přesáhla pět let.

VI.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v daném případě neshledal naplnění namítaného důvodu kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Úspěšný žalobce naopak má podle ustanovení § 60 s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. Ze soudního spisu vyplývá, že žalobce byl zastoupen advokátkou, která podala vyjádření ke kasační stížnosti; soud proto určil odměnu advokátky částkou 1 x 2100 Kč za jeden úkon právní služby a 1 x 300 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění pozdějších předpisů, celkem tedy 2400 Kč. Vzhledem k tomu, že je žalobcova advokátka plátkyní daně z přidané hodnoty (dále jen "daň"), zvyšuje se tento nárok vůči státu o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst.7 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená

dle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., činí 456 Kč. JUDr. Zuzaně Zlatohlávkové se tedy přiznává náhrada nákladů v celkové výši 2856 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do šedesáti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. května 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu