



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: **A. S.**, zast. JUDr. Jiřím Lukášem, advokátem se sídlem Komenského 160, Ústí nad Orlicí, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2022, čj. 11332/22/5200-10421-712985, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 14. 12. 2022, čj. 52 Af 11/2022-35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je to, zda smluvní náhrada za zřízení věcného břemene je osvobozena od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2019 [nyní podle § 4 odst. 1 písm. za)]. Nejvyšší správní soud se však touto otázkou zabýval jen velmi omezeně, neboť stěžovatel na argumentaci krajského soudu reagoval pouze velmi omezeně.

[2] Žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2019 vykázal mimo jiné příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů ve výši 6 326 000 Kč, vyplacený jako náhrada za zřízení věcného břemene, a to služebnosti inženýrské sítě ve prospěch společnosti NET4GAS, s.r.o. Následně podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém tento příjem

nevykázal, jelikož měl za to, že se jedná o osvobozený příjem. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále „správce daně“) dodatečným platebním výměrem původní daňovou povinnost žalobce nezměnil. Dospěl totiž k závěru, že služebnost nevznikla ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu. Nejsou proto splněny podmínky pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů. Proti rozhodnutí správce daně se žalobce odvolal. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím dodatečný platební výměr potvrdil a odvolání zamítl.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou. Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích shora uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Krajský soud se s daňovými orgány ztotožnil v tom, že příjem žalobce nelze považovat za osvobozený od daně, jelikož služebnost nevznikla ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu. Za smluvní sjednání služebnosti vlastník obdrží obvykle vyšší finanční kompenzaci. Příjmy ze služebností vzniklých ze zákona a rozhodnutím státního orgánu mají charakter náhrady škody, proto jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny. To neplatí pro příjem získaný smluvně. Postup daňových orgánů proto není nespravedlivý. Princip *in dubio pro libertate* či *in dubio mitius* nelze v dané věci aplikovat, jelikož zákon nenabízí více obhajitelných výkladů právní normy. Není pravda, že by žalobce byl fakticky trestán za dobrovolné sjednání věcného břemene. Odlišené zdanění v rámci služebnosti zřízené ze zákona či rozhodnutím státního orgánu a na základě smlouvy má své logické opodstatnění. Žalobci při jednání o výši smluvní náhrady objektivně nic nebránilo, aby kalkulovanou náhradu upravil o výši odvedené daně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. V ní tvrdí, že by se osvobození od daně mělo vztahovat i na smluvní zřízení služebnosti. Z hlediska smyslu i účelu zákona není rozhodné, jaký je důvod zřízení služebnosti. K tomu stěžovatel zopakoval svoji žalobní argumentaci týkající se výkladových metod s tvrzením, že se s ní krajský soud nevypořádal v souladu se zákonem. Dále namítl, že krajský soud v bodech 26 a 29 napadeného rozsudku, které se týkaly ceny za zřízení služebnosti, vycházel z podkladů, které nejsou ve spisu. Stěžovatel není schopen posoudit, zda smluvená cena odpovídá náhradám v ve srovnatelných situacích. To však nemohl posoudit ani krajský soud, jelikož srovnání není obsahem spisu.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že osvobození od daně se týká pouze jednostranného omezení vlastnického práva ze strany veřejné moci. Stěžovatel však uzavřel smlouvu dobrovolně. Zmíněné postupy zasáhnou do vlastnického práva daňového subjektu stejně. Rozdíl je však ve výši náhrady za zřízení služebnosti. V rámci smluvní dohody bývá náhrada vyšší. Zákon předpokládá odlišné zdanění příjmů ze služebností v závislosti na jejich vzniku. Nemohlo tak dojít ani k porušení zásady *in dubio mitius*. Krajský soud se stanovením ceny zabýval pouze obecně, v kontextu legislativního vývoje právní úpravy. Nezabýval se tedy konkrétní cenou v případě stěžovatele. Totéž platí pro bod 29 napadeného rozsudku, ve kterém se krajský soud vyjádřil k tvrzené nespravedlivosti postupu správce daně. Pokud konstatoval, že spis neobsahuje podklady, ze kterých by bylo zřejmé, zda je výše náhrady spravedlivá, neznamená to, že krajský soud dospěl k závěru o nedostatečnosti zjištěného skutkového stavu.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud se předně zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřijatelná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatel musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[8] Stěžovatel předně tvrdí, že i na příjem z věcného břemene zřízeného smlouvou by se mělo vztahovat osvobození od daně. Svá tvrzení podporuje argumentací, jež je shodná s jeho žalobní argumentací. S touto se však krajský soud dostatečně vypořádal (bod [3]). Stěžovatel v rámci této námítky netvrdí, v čem konkrétně jsou závěry krajského soudu nesprávné. Opakuje, že je třeba netrvat jen na doslovném výkladu zákona, ale zohlednit i účel a smysl zákona. Tím se však krajský soud zabýval, když dospěl k závěru, že smyslem bylo osvobodit od daně ty příjmy, které představují svou podstatou náhradu škody v důsledku jednostranného omezení vlastnického práva. Dále setrvává na tom, že v pochybnostech by mělo být rozhodováno mírněji, či ve prospěch svobody. Krajský soud však jednoznačně uvedl, tyto principy lze užít pouze v případě existence více možných obhajitelných výkladů právní normy, což není tento případ. Stěžovatel však na tyto závěry krajského soudu nikterak nereaguje. Nadto pomíjí, že krajský soud své závěry opřel i o další závěry poukazující na rozdílné postavení osob, které uzavřely smlouvu, a kterým bylo vlastnické právo omezené jednostranně, zejména pokud jde o smluvní volnost ve výši sjednané náhrady. Ani tyto závěry stěžovatel nespornuje. Námitky jsou proto nepřijatelné.

[9] Stěžovatel dále namítá, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech. To dovozuje ze závěrů krajského soudu týkajících se sjednané ceny, konkrétně z bodů 26 a 29 napadeného rozsudku. V nich krajský soud uvedl, že nemá možnost zjistit rozdíl mezi částkou, kterou stěžovatel získal dle smlouvy o úplatě za zřízení věcného břemene, po jejím zdanění, a částkou, která by mu byla případně vyplacena na základě rozhodnutí vyvlastňovacího úřadu. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že stěžovatel pomíjí kontext, ve kterém krajský soud výše uvedené uvedl. Krajský soud měl jednoznačně za to, že § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů nelze aplikovat na zřízení služebnosti na základě smlouvy. Rozlišení v rámci osvobození od daně dle způsobu vzniku služebnosti obecně neshledal ani nespravedlivé, jelikož výše náhrady může být i po zdanění vyšší v rámci smluvního zřízení služebnosti, než kolik by daňový subjekt získal v rámci vyvlastňovacího řízení. Stěžovatel mohl při jednání o výši smluvní náhrady zohlednit vyšší daně. Lze tak mít za to, že krajský soud pouze nad rámec konstatoval, že v dané věci nelze ověřit, zda stěžovatel i po zdanění získal více finančních prostředků, než kolik by případně získal v rámci vyvlastňovacího řízení. Z kontextu napadeného rozsudku

však lze zároveň dovodit, že i pokud by stěžovateli v dané věci po zdanění zbylo méně, nemělo by toto zjištění vliv na možné osvobození tohoto příjmu od daně. To by pouze mohlo znamenat, že by tento výsledek byl pro stěžovatele nespravedlivý. Z toho však nelze dovodit, že by byl postup daňových orgánů nezákonný. Krajský soud v bodě 30 navíc doplnil, že ačkoli stěžovatel může subjektivně pocítovat předmětnou právní úpravu jako nespravedlivou, jde o pravidla, která mají své logické opodstatnění. Nelze se tak se stěžovatelem ztotožnit v tom, že by z argumentace krajského soudu bylo možné dovodit závěr o nedostatečnosti zjištění skutkového stavu jen proto, že ze spisu nelze ověřit, kolik by stěžovatel mohl získat ve vyvlastňovacím řízení.

[10] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že stěžovatel namítal toliko nespravedlnost zdanění příjmu ze sjednané služebnosti. Pokud si stěžovatel v tomto konkrétním případně sjednal částku za zřízení služebnosti po zdanění nižší, než kolik by případně získal ve vyvlastňovacím řízení, neznamená to, že by § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů plošně vedl k neodůvodněným rozdílům mezi daňovými subjekty. To ostatně zcela jednoznačně vysvětlil již krajský soud. Pro posouzení námitky je však rozhodné především to, že sjednaná výše smluvní ceny za zřízení služebnosti nemá vliv na možné osvobození tohoto příjmu. To již konstatoval krajský soud, byť se i nad rámec zabýval možnou nespravedlností výsledku v tomto konkrétním případě. Částka, kterou by mohl stěžovatel získat v případném vyvlastňovacím řízení pro posouzení věci však není rozhodná. Z tohoto hlediska lze dospět k závěru, že pokud daná informace není součástí spisu, neznamená to, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí možným rozdílem v příjmech stěžovatele ani nezabýval, což je pochopitelné, jelikož tento rozdíl je pro posouzení případného osvobození nerozhodný. Námitka je proto nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[11] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[12] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 25. dubna 2024

Petr Mikeš
předseda senátu