



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **J. S.**, zast. Mgr. Ing. Filipem Hejlem, advokátem se sídlem Revoluční 762/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 22. 6. 2023, č. j. 51 Af 18/2022-31,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] V oznámení o osvobozených příjmech podle § 38v zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), žalobce uvedl, že v roce 2019 nabyt příjem ve výši 7 500 000 Kč. Zdrojem příjmu byla úplata za zřízení služebnosti podle § 58 odst. 2 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), v relevantním znění (dále jen „energetický zákon“). Podle žalobce byl tento příjem osvobozen od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2023 [od 1. 1. 2024 došlo ke změně systematiky tohoto ustanovení, totožná podmínka pro osvobození je nyní upravena v § 4 odst. 1 písm. za) zákona o daních z příjmů]. Finanční úřad pro Středočeský kraj se neztotožnil s právním názorem žalobce, že by mělo jít o příjem osvobozený. Proto platebním výměrem ze dne

21. 9. 2021, č. j. 4068235/21/2110-51523-203839, vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 ve výši 1 100 160 Kč. Rozhodnutím ze dne 7. 10. 2022, č. j. 36957/22/5200-10422-713247, žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a rozhodnutí správce daně potvrdil. Podle žalovaného je příjem v podobě náhrady za služebnost osvobozen od daně z příjmů pouze tehdy, pokud služebnost vznikla přímo ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu. V žalobcově případě však služebnost vznikla na základě smlouvy o zřízení věcného břemene – služebnosti inženýrské sítě, uzavřené dne 28. 5. 2019 mezi žalobcem a společností NET4GAS, s.r.o., držitelem výlučné licence na provoz plynárenské přepravní soustavy na území České republiky. Žalovaný se neztotožnil s námitkou, že zřízení služebnosti bylo nedobrovolné – zdůraznil, že podle čl. XII, bodu 12.1 smlouvy její strany prohlásily, že ji uzavřely podle své pravé a svobodné vůle a dobrovolně. Upozornil rovněž, že žalobcem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2017, č. j. 8 As 187/2016-51 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), se týkal problematiky veřejného zájmu, nikoli vztahu způsobu vzniku služebnosti a § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů.

[2] Žalovaný zdůraznil, že znění § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů bylo jednoznačné, neexistovalo tedy více výkladů, mezi nimiž by bylo třeba volit. Smyslem tohoto ustanovení bylo osvobodit od daně příjmy, které tvoří toliko náhradu majetkové újmy. Žalovaný však poznamenal, že cena za zřízení služebnosti by měla zohledňovat zájem provozovatele přepravní soustavy na rychlosti a snahu vlastníka daných nemovitostí maximalizovat zisk ze smlouvy o zřízení služebnosti, kterou není povinen uzavřít. Tato cena tedy logicky musí být vyšší než náhrada, která by byla přiznána ve vyvlastňovacím řízení.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Praze. V ní namítal, že k omezení jeho vlastnického práva došlo na základě energetického zákona, předmětem daně tedy fakticky byla pouze náhrada za zřízení věcného břemene. Smlouva nebyla uzavřena dobrovolně, neboť v případě jejího neuzavření by bylo zahájeno vyvlastňovací řízení. Žalobce dovozoval, že z § 58 odst. 1 písm. d) energetického zákona vyplývá, že provozovateli přepravní soustavy vzniká věcné břemeno ze zákona, bez nutnosti dohody s vlastníkem nemovitosti. Podle jeho názoru omezení vlastnického práva v jeho případě splňovalo definici vyvlastnění, jehož základní podmínky jsou definovány v čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (ve veřejném zájmu, na základě zákona a za náhradu). Vlastník pozemku sice nemá kontraktační povinnost, jen ve výjimečných případech však bude možné vyvlastnění zcela zabránit. Jelikož ke vzniku věcného břemene dojde v každém případě, dává smysl uzavřít smlouvu pouze tehdy, pokud je navržená náhrada příliš nízká.

[4] Žalobce byl tudíž přesvědčen, že omezení vlastnického práva je stanoveno zákonem, nezávisle na vůli vlastníka pozemku. To podle něj potvrzovala i odborná literatura. Odkázal rovněž na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2012, č. j. 30 Af 114/2010-39. Žalovaný podle něj vykládal § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů formalisticky, když nepřihlédl k tomu, že u žalobce došlo k vyvlastnění (omezení vlastnického práva zřízením věcného břemene na jeho nemovitostech). Pokud by žalobci nebylo přiznáno osvobození jen z důvodu, že se ve svém věku rozhodl neabsolvovat zdlouhavé vyvlastňovací řízení, byl by to případ nerovnosti před zákonem. Žalobce se rovněž neztotožnil s úvahou, že zřízení věcného břemene nutně znamená vyšší náhradu – důsledným vedením vyvlastňovacího a posléze soudního řízení bylo podle něj možné získat náhradu i vyšší.

pokračování

[5] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu zamítl. Krajský soud obdobně jako žalovaný citoval část čl. XII smlouvy ze dne 28. 5. 2019 o zřízení služebnosti inženýrské sítě, v níž strany smlouvy deklarovaly, že ji uzavírají dobrovolně. Odkázal rovněž na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 14. 12. 2022, č. j. 52 Af 11/2022-35, s jehož posouzením obdobné věci se plně ztotožnil.

[6] Po předeštění možných způsobů vzniku služebnosti krajský soud zdůraznil, že smluvní zřízení služebnosti je spojeno s autonomií vůle smluvních stran a prvkem dobrovolnosti. Služebnost může být zřízena bezúplatně, či úplatně, výše úplaty závisí na vůli stran. Naproti tomu při vzniku služebnosti rozhodnutím orgánu veřejné moci dochází k jejímu zřízení autoritativně i proti vůli vlastníka zatěžovaného pozemku, za což mu náleží náhrada. Souhlasem vlastníka není podmíněn ani vznik zákonných služebností (např. povinnosti strpět na pozemku umístění zařízení ve veřejném zájmu či vstup určitých osob na pozemek) či jiných omezení vlastnického práva ve veřejném zájmu. Krajský soud shrnul, že v energetickém zákoně se soukromoprávní a vrchnostenský přístup prolínají. Primárním cílem je dohoda, až v případě neúspěchu lze podat návrh na zřízení služebnosti rozhodnutím příslušného správního orgánu.

[7] V případě zřízení věcného břemene (služebnosti) podle § 58 odst. 2 energetického zákona záleží pouze na vůli vlastníka nemovitosti, zda přistoupí na smlouvu, v níž si sjedná akceptovatelnou náhradu, nebo o zřízení služebnosti autoritativně rozhodne příslušný vyvlastňovací úřad a výše náhrady bude stanovena podle § 10 odst. 1 písm. b) a § 20 zákona č. 184/2006 Sb., o odnětí nebo omezení vlastnického práva k pozemku nebo ke stavbě (zákon o vyvlastnění), v relevantním znění (dále jen „zákon o vyvlastnění“). Krajský soud citoval část rozsudku ze dne 14. 12. 2022, č. j. 52 Af 11/2022-35, v němž se Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích zabýval motivací vlastníka nemovitosti uzavřít smlouvu o zřízení služebnosti (snahou o dosažení vyšší ceny, než by byla náhrada stanovená ve vyvlastňovacím řízení na základě znaleckého posudku). Krajský soud odkázal na smysl osvobození podle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů a zdůraznil, že v případě uzavření smlouvy zpravidla dojde k navýšení majetku vlastníka nemovitosti (nikoli pouze k náhradě škody). Rekapituloval rovněž legislativní vývoj daného ustanovení a důvodovou zprávu k novele provedené zákonem č. 492/2000 Sb., jímž bylo toto osvobození do zákona o daních z příjmů vloženo [od 1. 1. 2001 v § 4 odst. 1 písm. zf)].

[8] Krajský soud potvrdil závěr žalovaného, že v případě žalobce se jednalo o služebnost inženýrské sítě zřízenou na základě smlouvy, nikoli rozhodnutím vyvlastňovacího úřadu; připomněl rovněž, že sám žalobce ve smlouvě prohlásil, že ji uzavřel dobrovolně na základě své pravé a svobodné vůle. Nejednalo se tedy o nucené omezení vlastnického práva, na něž cílil § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů. Na povahu příjmu podle krajského soudu neměla vliv ani skutečnost, že daná služebnost mohla vzniknout též rozhodnutím vyvlastňovacího úřadu. Příjem z úplatného zřízení služebnosti tedy podléhal dani z příjmů fyzických osob.

[9] Námitce, že v projednávané věci vznikla služebnost přímo ze zákona, krajský soud nepřisvědčil. Ke vzniku služebnosti podle § 58 odst. 2 energetického zákona totiž ze zákona dojít vůbec nemůže. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou, že zřízení služebnosti naplňovalo definici vyvlastnění – tím se rozumí pouze nucené odnětí nebo omezení

vlastnického práva, nikoli jeho dobrovolné omezení na základě smlouvy. Žalobci zároveň nic nebránilo, aby se „*důsledně vedeným sporem*“ pokusil získat vyšší náhradu v rámci vyvlastňovacího a následného soudního řízení. Pokud se však rozhodl pro zřízení služebnosti smlouvou, nelze vytýkat daňovým orgánům, že mu z takového příjmu vyměřily daň. Závěrem krajský soud upozornil, že rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2012, č. j. 30 Af 114/2010-39, na který žalobce odkazoval, se týkal odlišné problematiky (vyměření darovací daně).

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[11] Podle stěžovatele vlastník nemovitosti nemůže nijak zabránit vzniku věcného břemene podle § 58 odst. 1 písm. d) a odst. 2 energetického zákona. Vyvlastňovací řízení má v takové situaci smysl pouze tehdy, pokud je nabízená úplata příliš nízká. Příslušná ustanovení energetického zákona jsou totiž formulována tak, aby prošla testem ústavnosti podle čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, nelze tedy očekávat vysokou úspěšnost sporů o nesplnění zákonných podmínek. Vlastník nemovitosti má pouze právo (nikoli povinnost) přezkumu výše náhrady ve vyvlastňovacím a případně soudním řízení. Na smluvní zřízení věcného břemene v takovém případě nelze pohlížet jako na dobrovolné. Dobrovolné je nanejvýš vzdání se možnosti správního a soudního přezkumu. Stěžovatel považuje za cynický odkaz krajského soudu na ustanovení smlouvy, dle něhož ji stěžovatel uzavřel dobrovolně na základě své pravé a svobodné vůle. Tato klauzule se přitom ustáleně používá k potvrzení splnění podmínek stanovených dříve v § 37 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013, a nyní v § 551 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), ale nijak nevyjadřuje dobrovolnost omezení vlastnického práva. Takový závěr podle stěžovatele neodpovídá zásadám právního státu.

[12] Krajskému soudu lze podle stěžovatele přisvědčit, že v případě spekulativního skupování pozemků s vědomím budoucího stavebního záměru může jít o dobrovolné omezení vlastnického práva, důkazní břemeno však musí nést žalovaný. Ten (ani správce daně) však nic takového netvrdil. Stěžovatel je přesvědčen, že neexistují žádné důkazy o tom, že by smlouvu uzavřel dobrovolně. Tak by tomu bylo jen tehdy, pokud by v případě jejího neuzavření nemohlo dojít k vyvlastňovacímu řízení.

[13] Stěžovatel opakuje svůj odkaz na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 7. 2002, sp. zn. 22 Cdo 1624/2000, z něhož dovozuje, že legální věcné břemeno (tedy věcné břemeno vznikající *ex lege*) není ekvivalentní věcnému břemenu v občanskoprávním smyslu. Přestože zákonodárce v § 58 odst. 1 písm. d) energetického zákona nepoužil tento termín, jednalo se podle stěžovatele ve skutečnosti o legální věcné břemeno. Způsob, jakým je přiznávána náhrada (aby toto ustanovení nebylo v rozporu s čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod), na tom nic nemění. Krajský soud se však s touto námitkou vůbec nevypořádal. K citaci rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 14. 12. 2022, č. j. 52 Af 11/2022-35, stěžovatel upozorňuje, že uvedená argumentace obsahuje velké množství pojmů připouštějících odlišný stav („*nejpravděpodobnější*“, „*zpravidla*“ či „*spíše*“). Názor krajského soudu podle stěžovatele není podložen fakty, krajský soud neuvádí

pokračování

žádnou statistiku ani jinou metodu, na jejímž základě ke své domněnce dospěl. Zaměstnanci provozovatele přepravní soustavy jsou povinni jednat s péčí řádného hospodáře, museli by tedy odůvodňovat, proč sjednali cenu vyšší, než určil znalecký posudek. Podle stěžovatele proto nelze uzavřít, že cena určená dohodou bude zpravidla vyšší než cena stanovená ve vyvlastňovacím řízení.

[14] V další námitce stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, publ. pod č. 843/2006 Sb. NSS, podle něhož lze zdaňovat pouze příjem skutečný, nikoli toliko zdánlivý. Podle stěžovatele je krajský soud nekonzistentní, pokud na jedné straně připouští, že náhrada škody příjmem není, ale zároveň tvrdí, že zřízení služebnosti na základě smlouvy charakter náhrady škody postrádá, neboť bude zpravidla docházet k jistému navýšení majetku vlastníka. Krajský soud podle stěžovatele implicitně připustil, že příjem má převážně charakter náhrady škody, neboť pouze jeho část zvyšuje majetek vlastníka nemovitosti. Krajský soud tedy měl žalobě vyhovět a zavázat žalovaného, aby v dalším řízení provedl důkaz znaleckým posudkem a zdanil toliko částku, o kterou by obdržená náhrada převyšovala náhradu, kterou by obdržel ve vyvlastňovacím řízení. Stěžovatel je toho názoru, že by v žádném případě neměl být zdaněn celý jeho příjem. Krajský soud svým postupem podle stěžovatele připustil konfiskační povahu daně, neboť daň určená z celkové výše náhrady bude s vysokou pravděpodobností vyšší než hodnota, o níž se zvýší majetek vlastníka nemovitosti. Stěžovatel namítá, že daň má charakter sankce za to, že si dovolil nevyužít svého práva na přezkoumání výše náhrady ve správním a případně soudním řízení.

[15] Stěžovatel nesouhlasí ani s vypořádáním námitky porušení zásady rovnosti. Namítá, že daňové orgány přistupují k vlastníkům nemovitostí různě v závislosti na tom, zda byla výše náhrady určena smluvně, či v rámci vyvlastňovacího řízení. Podle stěžovatele krajský soud výslovně uznal, že výše náhrady může být v obou případech stejná, přesto připustil rozdílný přístup.

[16] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a zároveň rozhodnutí žalovaného i předcházející rozhodnutí správce daně.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatelovy úvahy o nedobrovolnosti uzavření smlouvy se pouze účelově snaží postavit instituty vyvlastňovacího řízení a smlouvy o zřízení služebnosti ve vztahu k dani z příjmů naroven. Takový výklad je podle žalovaného v rozporu se smyslem a účelem § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů. S odkazem na odbornou literaturu a § 58 odst. 2 energetického zákona žalovaný připomíná, že bylo na svobodné vůli stěžovatele, zda smlouvu uzavře a jakou úplatu si v ní sjedná. Ze správního spisu nevyplývaly žádné skutečnosti, které by svědčily závěru o nedobrovolnosti uzavření smlouvy. Odkaz na znění smlouvy nepovažuje žalovaný za cynický – krajský soud pouze poukázal na to, s čím byl sám stěžovatel seznámen a co svým podpisem stvrdil.

[18] Krajský soud se podle žalovaného rovněž dostatečně zabýval námitkou, že ke vzniku služebnosti došlo ze zákona. Odkaz na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 7. 2002, sp. zn. 22 Cdo 1624/2000, nepokládá žalovaný za přílehlavý, neboť v projednávané věci byla služebnost zřízena na základě smlouvy. Podle žalovaného je třeba argumentaci krajského soudu posuzovat v celém kontextu, z něhož jednoznačně vyplývá, že při smluvním zřízení

služebnosti za dohodnutou jednorázovou úplatou lze očekávat, že tato úplata bude vyšší, než by byla náhrada přiznaná ve vyvlastňovacím řízení. Pokud by totiž konečná výše úplaty nebyla pro stěžovatele adekvátní, pravděpodobně by k uzavření smlouvy nedošlo. Stěžovatel měl podle žalovaného prostor pro licitaci, svá tvrzení, že by výsledná smluvní úplata odpovídala částce uvedené ve znaleckém posudku (pakliže takový posudek existuje), stěžovatel neprokázal.

[19] Námitka, dle níž měl být zdaněn pouze rozdíl mezi částkou, která byla vyplacena dle smlouvy, a potenciální náhradou, která mohla být přiznaná ve vyvlastňovacím řízení, byla uplatněna poprvé až v kasační stížnosti, podle žalovaného by ji tedy měl Nejvyšší správní soud považovat za nepřipustnou. Žalovaný v této souvislosti zdůrazňuje, že stěžovatel nepředložil žádné důkazní prostředky, z nichž by vyplýval rozdíl mezi částkou po zdanění a náhradou, která by byla stěžovateli vyplacena na základě rozhodnutí vyvlastňovacího úřadu. Žalovaný rovněž upozorňuje, že § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů nedopadá na případy, kdy ke zřízení služebnosti došlo na základě smlouvy, ale pouze na případy, kdy se tak stalo v důsledku nuceného omezení vlastnického práva. Tyto případy tedy nelze srovnávat. Daňové orgány jsou povinny řídit se zásadou zákonnosti, nemohou tedy pohlížet na příjem stěžovatele jako na příjem osvobozený podle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů, pokud k tomu nebyly splněny podmínky. V závěru žalovaný odkázal na řízení vedené o totožné právní otázce u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 285/2022.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval otázkou (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, k níž by bylo nutné přihlížet i bez námitek z úřední povinnosti. K problematice nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Není však projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[22] Podle stěžovatele je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, jelikož krajský soud nevysvětlil, na základě jakých podkladů dospěl k závěru, že úplata

pokračování

sjednaná ve smlouvě bude zpravidla vyšší než náhrada, kterou by jinak vlastník nemovitosti získal v rámci vyvlastňovacího řízení. K tomu Nejvyšší správní soud upozorňuje, že úvaha krajského soudu nemusela být založena na žádné statistice či přesných datech o konkrétní věci stěžovatele, neboť přímo vyplývá z čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Toto ústavní pravidlo totiž vlastníkovu nemovitosti zaručuje, že k případnému omezení jeho vlastnického práva může dojít pouze na základě zákona a za náhradu. Vlastník nemovitosti se tedy může spolehnout na to, že o nějakou kompenzaci nemůže přijít, a při vyjednávání o smlouvě tak nemusí přistoupit na jakoukoli nabídku. Sám stěžovatel uznává, že neměl kontraktační povinnost. V situaci, kdy vlastník nemovitosti má zaručeno, že obdrží přinejmenším náhradu podle zákona o vyvlastnění, lze očekávat, že nebude ochoten uzavřít smlouvu, pokud sjednaná úplata nebude vyšší než případná náhrada, na níž by měl v každém případě nárok v rámci vyvlastňovacího řízení.

[23] Na straně provozovatele přepravní soustavy je pak motivací k uzavření smlouvy (i za cenu vyšší, než by odpovídala znaleckému posudku) zákonná preference tohoto způsobu řešení (srov. § 58 odst. 2 energetického zákona) a především rychlost (není potřeba vedení dalšího řízení) a právní jistota (vlastník nemovitosti se vzdává svého práva na správní a následné soudní posouzení věci). I stěžovatel ostatně tvrdí, že by vyvlastňovací řízení mohlo být dlouhé a nákladné. V takové situaci zřejmě bude v souladu s požadavkem na péči řádného hospodáře, pokud provozovatel přepravní soustavy nabídne vlastníkovu nemovitosti úplatu za smluvní zřízení služebnosti vyšší, než jaká by byla náhrada přiznaná v rámci vyvlastňovacího řízení. Krajským soudům (krajskému soudu, který rozhodoval v projednávané věci, ani Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích, jehož rozsudek krajský soud v projednávané věci citoval) nelze klást k tíži, pokud s respektem ke smluvní volnosti stran připustily, že může dojít i k situaci, kdy sjednaná úplata nebude dosahovat výše potenciální náhrady za vyvlastnění. Pokud by však k takové situaci došlo, jejím původcem by byl vlastník nemovitosti, který by (ač neměl kontraktační povinnost) ze své vůle uzavřel smlouvu, jež by pro něj byla nevýhodná.

[24] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku rovněž v tom, že krajský soud se nevypořádal s námitkou upozorňující na výklad Nejvyššího soudu k podstatě veřejnoprávních věcných břemen. K tomu je třeba upozornit, že absence přímé reakce na každý jednotlivý argument účastníka řízení nepředstavuje nezákonnost ani nepřezkoumatelnost, pokud soud prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, či ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. jeho nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[25] Právě k tomu došlo v projednávané věci. Krajský soud dostatečně přesvědčivě vysvětlil, že se v tomto případě nejednalo o legální služebnost, neboť vznikla na základě smlouvy (body 11 až 14 napadeného rozsudku). Nebylo povinností krajského soudu konkrétně se vyjadřovat zrovna k dílčímu odkazu na závěry Nejvyššího soudu. Nejvyšší správní soud nad rámec nutného odůvodnění doplňuje, že rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 7. 2002, sp. zn. 22 Cdo 1624/2000, byl vydán za odlišné právní úpravy v odlišné věci, jeho závěry tudíž nelze zobecňovat na veškeré případy, kdy ke zřízení věcného břemene (či od 1. 1. 2014 služebnosti) došlo na základě veřejnoprávního předpisu. Lze rovněž poznamenat, že závěry Nejvyššího soudu následně korigoval Ústavní soud v nálezu ze dne

25. 1. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 25/04. Ústavní soud zdůraznil, že byť se veřejnoprávní věcná břemena řídí speciální úpravou, nejde o úpravu komplexní, takže na ně ve zbytku dopadá rovněž úprava občanskoprávní. Nelze tedy dovozovat, že každá služebnost zřízená v souladu s požadavky právního předpisu veřejnoprávní povahy bude služebností vzniklou *ex lege*, bez ohledu na to, že byla zřízena smlouvou.

[26] Podle § 58 odst. 1 písm. d) energetického zákona „[p]rovozovatel přepravní soustavy má právo v souladu se zvláštním právním předpisem zřizovat a provozovat na cizích nemovitostech plynárenská zařízení“.

[27] Podle § 58 odst. 2 energetického zákona „[p]rovozovatel přepravní soustavy je povinen zřídit věcné břemeno umožňující využití cizí nemovitosti nebo její části pro účely uvedené v odstavci 1 písm. d), a to smluvně s vlastníkem nemovitosti; v případě, že vlastník není znám nebo není určen nebo proto, že je prokazatelně nedosažitelný nebo nečinný nebo nedošlo k dohodě s ním a jsou-li dány podmínky pro omezení vlastnického práva k pozemku nebo ke stavbě podle zvláštního právního předpisu, příslušný vyvlastňovací úřad rozhodne na návrh provozovatele přepravní soustavy o zřízení věcného břemene umožňujícího využití této nemovitosti nebo její části. To platí i v případě, kdy je stavba, pro kterou se právo vyvlastňuje, zřizována nebo již byla zřízena a zřízení věcného břemene nezmařil provozovatel přepravní soustavy.“.

[28] Z citovaných ustanovení jednoznačně vyplývá, že energetický zákon připouští v případě zřizování plynárenských zařízení dva možné způsoby zřízení služebnosti: 1) smlouvou a 2) rozhodnutím vyvlastňovacího úřadu. Lze tedy plně přisvědčit krajskému soudu, že v projednávané věci vůbec nemohlo dojít ke zřízení věcného břemene (služebnosti) přímo ze zákona. Tato úvaha plně postačovala k vypořádání námítky, dle níž mělo jít o služebnost legální. Napadený rozsudek tedy není nepřezkoumatelný z důvodů namítaných stěžovatelem. Nejvyšší správní soud neshledal ani žádné jiné důvody, proč by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný, přistoupí tedy k jeho věcnému přezkoumání v rozsahu řádně uplatněných kasačních námitek.

[29] K otázce dobrovolnosti uzavření smlouvy Nejvyšší správní soud upozorňuje, že ač § 58 odst. 1 písm. d) energetického zákona určitým způsobem omezuje možnosti dotčených osob, sám stěžovatel připustil, že vzdání se možnosti správního a soudního přezkumu bylo z jeho strany dobrovolné. Pokud provozovatel přepravní soustavy nenabídl za tuto vstřícnost dostatečnou úplatu, stěžovatel nemusel smlouvu o zřízení služebnosti uzavírat a mohl vyčkat na rozhodnutí vyvlastňovacího úřadu. Takovým způsobem však stěžovatel nepostupoval.

[30] Sám stěžovatel rovněž odkazuje na § 551 a násl. občanského zákoníku. Tato ustanovení bývají v rámci smluvních ujednání obvykle zohledňována klauzulí o tom, že si strany smlouvu přečetly a uzavřely ji na základě své vážné a svobodné vůle. Odkaz na takové ustanovení smlouvy ze strany krajského soudu v žádném případě nelze považovat za „cynický“. Jednalo se naopak o relevantní připomenutí autonomie vůle stran při uzavírání soukromoprávní smlouvy. K tomu lze poznamenat, že platnost soukromoprávního jednání není závislá na pohnutce, ale na skutečně projevené vůli [„Od vůle je třeba odlišovat pohnutku (motiv) právního jednání. Pohnutka je vnitřní podnět vedoucí jednatelce k rozhodnutí provést určité právní jednání. Pohnutka jako podnět pro provedení právního jednání sama o sobě není součástí projevené vůle. Vzhledem k tomu, že z hlediska vzniku právního jednání je významná pouze taková vůle, která byla jednatelcem projevována, nemá pohnutka právní relevanci, a to ani

pokračování

tehdy, pokud byla druhé straně známa.“ (HANDLAR, Jiří. § 551 [Nedostatek vůle]. In: LAVICKÝ, Petr a kol. Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1–654). 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 1754, marg. č. 30.)).

[31] Stěžovatel netvrdí, že by byl k uzavření smlouvy o zřízení služebnosti přinucen bezprávnou výhrůžkou (srov. § 587 občanského zákoníku), a neuvedl ani neprokázal žádné jiné okolnosti, které by svědčily o neplatnosti či dokonce zdánlivosti smlouvy z jiného důvodu. Lze zároveň poukázat na nutnost ochrany druhé strany, která uzavřela smlouvu v dobré víře (srov. § 579 odst. 1 občanského zákoníku), a preferenci platnosti právních jednání (§ 574 občanského zákoníku). Krajský soud tedy postupoval správně, pokud vycházel ze smlouvy o zřízení služebnosti, nebyla-li prokázána její neplatnost či dokonce zdánlivost. Námitka „*nedobrovolnosti*“ uzavření smlouvy o zřízení služebnosti tedy není důvodná.

[32] Podle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2023, „*[o]d daně se osvobozuje příjem plynoucí jako náhrada za služebnost vzniklou ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu podle jiných právních předpisů a příjem plynoucí jako náhrada za vyvlastnění na základě jiných právních předpisů*“.

[33] Ze znění zákonného ustanovení, které upravuje osvobození náhrad za omezení vlastnického práva, je zřejmé, že to byl zákonodárce, který stanovil jako rozlišovací kritérium právní důvod vzniku služebnosti. Pokud zákonodárce jednoznačně stanovil určitou hranici, správce daně je podle § 5 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), povinen příslušné pravidlo aplikovat. Za „*skutkově shodné nebo podobné případy*“, o nichž by měl správce daně podle § 8 odst. 2 daňového řádu rozhodovat tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly, tedy nelze považovat případy zřízení služebnosti na základě smlouvy a zřízení služebnosti v rámci vyvlastňovacího řízení. Jde totiž právě o případy, které spadají na různé strany zákonodárcem vytyčené hranice. Ani ústavní princip rovnosti nebyl § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů, v relevantním znění, porušen, neboť jak již bylo vysvětleno, obě situace, tedy příjem ze služebnosti zřízené na základě smlouvy (byť při vědomí, že by jinak následovalo řízení o omezení vlastnického práva) a náhrada za toto omezení vlastnického práva na základě rozhodnutí příslušného správního orgánu, nejsou totožné, takže zákonodárce byl oprávněn jim z hlediska osvobození od daně z příjmů fyzických osob přisoudit odlišný režim.

[34] Nejvyšší správní soud v této souvislosti upozorňuje na jistou terminologickou nepřesnost, které se stěžovatel dopouští a která vede k závěrům rozporným s jednoznačným textem zákona. Stěžovatel totiž hovoří o příjmu, který získal, jako o „*náhradě*“. Z toho dovozuje, že věcné břemeno (služebnost) bylo zřízeno nuceným omezením vlastnického práva (vyvlastněním v širším slova smyslu). Vyvlastňovací řízení podle zákona o vyvlastnění však v projednávané věci vůbec neproběhlo. Byť to může stěžovatel subjektivně pociťovat jinak, jeho příjem představuje úplatu za smluvní zřízení služebnosti, nikoli náhradu ve smyslu § 10 zákona o vyvlastnění. I z tohoto pohledu je zřejmé, že projednávanou věc nelze srovnávat s případy, kdy vyvlastňovací řízení proběhlo a vlastník zatěžovaného pozemku obdržel pouze náhradu podle zákona o vyvlastnění, nikoli úplatu, o jejíž výši by autonomně spolutrochoval při vyjednávání o smlouvě. Ani námitka porušení zásady rovnosti tedy není důvodná.

[35] Poslední dosud nevypořádanou námitku představuje požadavek stěžovatele, aby byl předmětem zdanění pouze rozdíl mezi úplatou získanou na základě smlouvy a náhradou, kterou by mohl získat ve vyvlastňovacím řízení. Tuto námitku stěžovatel sice neuplatnil v řízení před krajským soudem, reagoval jí však na argumentaci krajského soudu v napadeném rozsudku. Nejvyšší správní soud ovšem odkazuje na svůj nedávný rozsudek ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 285/2022-33, vydaný v obdobné věci zmiňované již žalovaným, v němž se Nejvyšší správní soud taktéž ztotožnil se závěrem, že smluvní zřízení služebnosti není osvobozeno od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů (tímto rozsudkem byla zamítnuta kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 14. 12. 2022, č. j. 52 Af 11/2022-35, o němž se opíral krajský soud v nyní posuzované věci). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 285/2022-33, konstatoval: „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 výši 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.“

[36] Rovněž v nynější věci bylo předmětem soudního přezkumu toliko to, zda smluvní zřízení služebnosti je, či není osvobozeno od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů.

IV.

Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[38] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 8. listopadu 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu