ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Krupičkové a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Lukáše Pišvejce v právní věci žalobce: **J. P.**, zastoupený Mgr. Martinem Vovsíkem, advokátem se sídlem Malá 43/6, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 10. 2025, č. j. 77 Af 3/2025-46,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal dne 6. 6. 2020 řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019. Dne 28. 6. 2020 podal k téže dani opravné daňové přiznání, ve kterém doplnil příjem dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve výši 30 318 680 Kč spočívající v úplatě za zřízení věcného břemene pro realizaci podzemního vedení vysokotlakého plynovodu ve prospěch společnosti NET4GAS, s. r. o.

K daňovému přiznání přiložil oznámení o osvobozených příjmech podle § 38v ZDP spolu se smlouvami o zřízení a o úplatě za zřízení věcného břemene. Dne 30. 6. 2020 podal k téže dani dodatečné daňové přiznání, ve kterém příjem za zřízení věcného břemene nevykázal, neboť jej kvalifikoval jako osvobozený dle § 4 odst. 1 písm. zd) ZDP a opakovaně přiložil oznámení o osvobozených příjmech podle § 38v ZDP spolu se smlouvami o zřízení a o úplatě za zřízení věcného břemene.

[2] Správce daně zahájil s žalobcem výzvou ze dne 22. 8. 2023 postup k odstranění pochybností o údajích uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Jeho výsledkem bylo doměření daně z tvrzeného osvobozeného příjmu za zřízení věcného břemene. Žalobce napadl příslušný dodatečný platební výměr ze dne 2. 11. 2023 odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 1. 2025 zamítl a potvrdil závěry správce daně. Zdůraznil, že § 4 odst. 1 písm. zd) ZDP se neuplatní v případě smluvního zřízení služebnosti (věcného břemene). Dodal, že § 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), ve znění ke dni 31. 12. 2019, nezakládá vlastníkovi nemovitosti povinnost zřídit věcné břemeno provozovateli přepravní soustavy.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Plzni (dále též „krajský soud“) zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Konstatoval, že otázka zdanění příjmu za smluvní zřízení věcného břemene, o něž se v projednávané věci jednalo, byla vyřešena ustálenou judikaturou. Konkrétně poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 285/2022-33, a ze dne 8. 11. 2024, č. j. 5 Afs 177/2023-39, jakož i na nález Ústavního soudu ze dne 22. 5. 2025, sp. zn. III. ÚS 189/25. Soud se přitom se stěžejními body odůvodnění těchto soudních rozhodnutí ztotožnil. Shrnul, že podle uvedené prejudikatury je nutno sporný § 4 odst. 1 písm. zd) ZDP vykládat tak, že smluvní zřízení služebnosti není osvobozeno od daně. Zákonodárce tedy stanovil jako rozlišovací kritérium osvobození od daně právní důvod vzniku služebnosti a soud není oprávněn výkladem měnit jeho jednoznačnou vůli. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že věcná břemena byla zřízena fakticky ze zákona. Dodal, že sporné ustanovení nevede plošně k neodůvodněným rozdílům mezi daňovými subjekty. Příjem ze smlouvy o zřízení věcného břemene pak není ani náhradou za nucené omezení vlastnického práva v širším slova smyslu. Zákon o dani z příjmů jednoznačně rozlišuje mezi „dobrovolně“ strpěnou a povinně zřízenou služebností. Nelze hovořit ani o tom, že by žalobce uzavřením smlouvy dobrovolně splnil svou zákonnou povinnost.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Setrval na názoru, že má být celý příjem osvobozen od daně, neboť věcné břemeno bylo fakticky zřízeno ze zákona ve veřejném zájmu. Pokud by totiž neuzavřel smlouvu, došlo by k jeho zřízení vyvlastněním. Nesouhlasí proto s výkladem, který pro daňové účely rozlišuje mezi uzavřením smlouvy o zřízení věcného břemene a strpěním vyvlastnění. V obou případech jde podle něj o *de facto* nedobrovolné omezení vlastnického práva. Stěžovatel je přesvědčen o tom, že musí být osvobozen příjem ve výši rovnající se

obvyklé ceně za zřízení věcného břemene, kterou by inkasoval, pokud by došlo k nucenému omezení jeho vlastnického práva. Nemůže být sankcionován za to, že dobrovolně splnil svou zákonnou povinnost a věcné břemeno zřídil smluvně, namísto toho, aby čekal na vyvlastnění (a obecně prospěšnou stavbu tímto zdržoval). Je nepřípustné, aby měli horší postavení daňové subjekty, které věcné břemeno zřídí dobrovolně (smluvně). Žalobce je také přesvědčen, že závěry krajského soudu jsou v rozporu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva (dále též „ESLP“) a článkem 17 Listiny základních práv Evropské unie (dále též „Listina práv EU“). Pro výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti hojně odkázal na závěry krajského soudu. Dodal, že podle § 4 odst. 1 písm. zd) ZDP je možné od daně osvobodit pouze příjem plynoucí jako náhrada za služebnost vzniklou ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu nebo příjem plynoucí jako náhrada za vyvlastnění. O žádnou z těchto situací se v případě stěžovatele nejednalo. Navíc citované ustanovení hovoří o osvobození náhrady, nikoliv o osvobození úplaty. Úplata přitom může být navýšena o částku odpovídající dani. Pokud by platila argumentace stěžovatele o jeho potrestání za dobrovolné omezení jeho vlastnického práva, pak by dle stejné logiky, avšak jinou optikou, daňový subjekt, který obdrží náhradu ve vyvlastňovacím řízení, mohl uvádět, že byl potrestán, neboť mu byla přiznána v rozhodnutí vyvlastňovacího úřadu daleko menší částka než jeho sousedovi, který si vyjednal za zřízení služebnosti daleko větší částku. K námitce, že mělo dojít k osvobození příjmu alespoň v rozsahu ceny obvyklé, žalovaný poukázal na to, že ji stěžovatel uplatnil po lhůtě k podání žaloby. Jednalo se tedy o námitku nepřípustnou. Navíc by přijetí tohoto závěru znamenalo dotváření práva. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud v projednávané věci vyšel ze stejné prejudikatury jako krajský soud v napadeném rozsudku. Neshledal totiž důvod se od svých předchozích závěrů odchýlit. Ostatně stěžovatel tyto závěry fakticky nezpochybnil, neboť s obsahově obdobnými námitkami se Nejvyšší správní soud v předchozích rozsudcích vypořádal a nepřisvědčil jim.

[9] V rozsudku č. j. 8 Afs 285/2022-33 Nejvyšší správní soud *„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.“ V rozsudku č. j. 5 Afs 177/2023-39 doplnil, že „*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.*“ K tomu dodal, že „*pokud provozovatel přepravní soustavy nenabídl za tuto vstřícnost dostatečnou úplatu, stěžovatel nemusel smlouvu o zřízení služebnosti uzavírat a mohl vyčkat na rozhodnutí vyvlastňovacího úřadu.*“

[10] Kasační soud tak setrvale vychází z toho, že zákonodárce stanovil v ustanovení, které upravuje osvobození náhrad za omezení vlastnického práva, jasně jako rozlišovací kritérium právní důvod vzniku služebnosti (srov. rozsudek č. j. 5 Afs 177/2023-39). Jde-li o obdržení úplaty v rámci smluvního vztahu, tedy dobrovolné onerózní zřízení služebnosti, prosadí se zde princip autonomie vůle. Jak již bylo řečeno výše, vlastník pozemku, vůči kterému se služebnost zřizuje, se může svobodně rozhodnout, zda se dohodne na úplatě, nebo počká na vyvlastnění a s ním spojenou náhradu. Může pak vycházet z toho, že v rámci závazkového vztahu bude osoba, která chce zřídit služebnost, spíše ochotna zohlednit zvýšené náklady (daň) a ochotu daňového subjektu urychlit řízení ve veřejném zájmu. V opačném případě by šlo o obsoletní ustanovení. Navíc nelze tvrdit, že vyvlastňovací řízení povede vždy automaticky k vyvlastnění.

[11] Závěry rozsudku č. j. 5 Afs 177/2023-39 navíc aproboval Ústavní soud v nálezu sp. zn. III. ÚS 189/25. Vyslovil zde, že „*právní závěr správních soudů a daňových orgánů, že zákon o daních z příjmů jednoznačně stanoví, že osvobozený příjem představuje pouze náhrada za služebnost vzniklou ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu nebo jako náhrada za vyvlastnění, nikoliv však smluvně dohodnutá úplata za zřízení služebnosti na základě smlouvy, není neústavní. Ústavní soud tak zjistil, že k porušení kautel práva na řádně vedené soudní řízení nedošlo.*“

[12] Podle Ústavního soudu tedy není příslušné ustanovení ZDP ani neústavní. K tomu lze dodat, že při stanovení daně zákonodárce disponuje širokou mírou uvážení [srov. nález ze dne 19. 4. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 53/10 (N 75/61 SbNU 137; 119/2011 Sb.), bod 180]. Ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny totiž obsahuje ústavní zmocnění Parlamentu ke stanovení daní a poplatků, přičemž otázka potřebnosti daně právě v určité výši je otázkou politického charakteru, jejíž řešení je výlučně v kompetenci zákonodárce [srov. nález ze dne 10. 7. 2014 sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (N 138/74 SbNU 141; 162/2014 Sb.), bod 42]. Zdrženlivost Ústavního soudu v oblasti daňových zákonů se tak při posuzování míry zásahu do majetkových práv zdaňovaných subjektů projevuje v nižší intenzitě přezkumu daňových zákonů [srov. nález ze dne 28. 6. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 18/15 (N 121/81 SbNU 889; 271/2016 Sb.), bod 79]. V souzené věci daň není rdousící, nediskriminuje ani netrpí jiným deficitem ústavněprávního charakteru, což ostatně stěžovatel ani netvrdí. Diskriminaci nelze shledávat v tom, že důvod pro osvobození od daně tkví ve faktickém omezení vlastnického práva v rámci vyvlastňovacího řízení (dle energetického zákona) bez možnosti sjednání si

úplaty za toto omezení. Náhrada se nedaní, neboť se jednostranně ukládá, tedy vzniká mimo autonomii vůle daňového subjektu.

[13] Právní úprava nijak nekoliduje ani s Listinou práv EU a v ní ukotvenými zásadami. Ústavní soud v nálezu sp. zn. III. ÚS 189/25 připomněl, že ESLP opakovaně uvedl, že není možné vždy zajistit plnou náhradu za omezení vlastnického práva, jelikož může být ve veřejném zájmu požadovat nižší náhradu (rozsudek ze dne 31. 5. 2007, ve věci Bistrović proti Chorvatsku, č. stížnosti 25774/05, bod 34), a že dokonce v určité situaci se vyplacená náhrada za vyvlastněný majetek nemusí rovnat skutečné hodnotě majetku a je možné, aby z důvodu především naléhavého veřejného zájmu byla vyplacena náhrada nižší (rozsudek ze dne 24. 4. 2009, ve věci Urbárska obec Trenčianske Biskupice proti Slovensku, č. stížnosti 74258/01, bod 126). Nutno dodat, že v souzené věci nedošlo k vyvlastnění, ale stěžovatel zpochybňuje zdanění své soukromoprávní úplaty, byť smlouvu ani ujednání o výši úplaty nepovažoval za neplatné či jakkoliv rozporné s principy smluvního práva.

[14] V dalších podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje s ohledem na shodnost kasační argumentace stěžovatele na výše uvedenou prejudikaturu, neboť nepovažuje za účelné znovu opakovat již jednou vyřčené.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[16] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti 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. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. ledna 2026

Mgr. Lenka Krupičková
předsedkyně senátu