5. 8. 2025

ID: 119862

Daň z příjmů

Výklad, podle kterého smluvní zřízení služebnosti není osvobozeno od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2023 [dnes podle § 4 odst. 1 písm. za) zákona o daních z příjmů], není v rozporu s čl. 11 odst. 1, 4 a 5 Listiny základních práv a svobod. To platí i tehdy, pokud by v případě neuzavření smlouvy mohlo následně dojít ke zřízení služebnosti ve vyvlastňovacím řízení.

(Nález Ústavního soudu České republiky sp.zn. III.ÚS 189/25 ze dne 22.5.2025)

Ústavní soud rozhodl o ústavní stížnosti stěžovatele J.S., zastoupeného Mgr. Ing. F.H., advokátem, sídlem P., proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. listopadu 2024 č. j. 5 Afs 177/2023-39, rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 22. června 2023 č. j. 51 Af 18/2022-31 a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. října 2022 č. j. 36957/22/5200-10422-713247, za účasti Nejvyššího správního soudu, Krajského soudu v Praze a Odvolacího finančního ředitelství, tak, že ústavní stížnost se zamítá.

Z odůvodnění

I. Skutkové okolnosti posuzované věci a obsah napadených rozhodnutí

1. Stěžovatel se ústavní stížností podle čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy České republiky (dále jen "Ústava") a § 72 a násl. zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o Ústavním soudu"), domáhá zrušení výše uvedených rozhodnutí s tvrzením, že jimi byla porušena jeho ústavně zaručená práva podle čl. 11 odst. 1, 4 a 5 a čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen "Listina").

2. Z ústavní stížnosti, jejích příloh a vyžádaných soudních a daňových spisů se podává, že v oznámení o osvobozených příjmech podle § 38v zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc (dále jen "zákon o daních z příjmů"), stěžovatel uvedl, že v roce 2019 nabyl 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), ve znění rozhodném pro posuzovanou věc (dále jen "energetický zákon"). Podle stěžovatele 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 [pozn. Ústavního soudu: od 1. 1. 2024 došlo ke změně systematiky tohoto ustanovení, přičemž totožná podmínka pro osvobození je nyní upravena v § 4 odst. 1 písm. za) zákona o daních z příjmů - dále v textu bude Ústavní soud odkazovat na § 4 odst. 1 písm. zd) citovaného zákona].

3. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen "správce daně") se neztotožnil s právním názorem stěžovatele, že by mělo jít o příjem osvobozený. Proto platebním výměrem ze dne 21. 9. 2021 č. j. 4068235/21/2110-51523-203839 vyměřil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 ve výši 1 100 160 Kč.

4. Odvolání stěžovatele Odvolací finanční ředitelství napadeným rozhodnutím zamítlo a rozhodnutí správce daně potvrdilo.

5. Žalobu stěžovatele proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Praze (dále jen "krajský soud") napadeným rozsudkem zamítl (výrok I) a rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Krajský soud shledal, že příjem z úplatného zřízení služebnosti na základě smlouvy není osvobozen od daně podle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů.

6. Ke kasační stížnosti stěžovatele rozhodl Nejvyšší správní soud napadeným rozsudkem, že se kasační stížnost zamítá (výrok I), a že se Odvolacímu finančnímu ředitelství náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (výrok II). Nejvyšší správní soud setrval na svém právním názoru vyjádřeném v rozsudku ze dne 25. 4. 2024 č. j. 8 Afs 285/2022-33, podle kterého smluvní zřízení služebnosti není osvobozeno od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů, přičemž to platí i tehdy, pokud by v případě neuzavření smlouvy mohlo následně dojít ke zřízení služebnosti ve vyvlastňovacím řízení. Nejvyšší správní soud v nynější věci shledal, že ze znění § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů je zřejmé, že to byl zákonodárce, který stanovil jako rozlišovací kritérium právní důvod vzniku služebnosti. Nebyl tak porušen ani ústavní princip rovnosti, neboť 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. 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. Vyvlastňovací řízení podle zákona o vyvlastnění tak v projednávané věci vůbec neproběhlo. Byť to může stěžovatel subjektivně pociťovat jinak, jeho příjem představuje úplatu za smluvní zřízení služebnosti, nikoli náhradu ve smyslu vyvlastnění.

II. Argumentace stěžovatele

7. Stěžovatel je zejména přesvědčen, že sice dobrovolně uzavřel smlouvu o zřízení věcného břemene namísto toho, aby podstoupil vyvlastňovací řízení, avšak neomezil dobrovolně svoje vlastnické právo k předmětným pozemkům. Stěžovatel tak má za to, že ve spojitosti s uvedeným nelze tvrdit, že mu s předmětným omezením vlastnického práva nevznikla újma. Aby bylo možno hovořit o dobrovolném omezení vlastnického práva, musel by provozovatel přepravní soustavy nabídnout stěžovateli možnost, že přes jeho pozemek povede plynovod a stěžovatel by se mohl rozhodnout, zdali tuto možnost využije či nikoliv a nepřijal-li by, žádný plynovod by přes jeho pozemek nevedl. V takovém případě by byla smlouva uzavřena dobrovolně a újma by byla vyloučena, vztah mezi oběma stranami by se podobal vztahu nájemnímu. V řízení v žádném stupni nebylo prokázáno, že by to celé takto proběhlo a nadto to ani nikdo netvrdil. Je tedy nutné konstatovat, že zdaněním náhrady vyplacené stěžovateli za nucené omezení vlastnického práva došlo k porušení čl. 11 odst. 4 Listiny, kdy část náhrady byla stěžovateli posléze odejmuta jako daň z příjmů. Argumentace správních soudů pak stojí mimo jiné na tom, že náhrada za zřízení věcného břemene vznikla na základě dohody mezi stěžovatelem a provozovatelem přepravní soustavy, a tedy že zpravidla a pravděpodobně takto určená náhrada je vyšší, než by byla náhrada určená ve vyvlastňovacím řízení. V tomto směru však nebylo provedené žádné dokazování, a to v žádném stupni řízení.

III. Vyjádření účastníků řízení a replika stěžovatele

8. Soudce zpravodaj postupem podle § 42 odst. 4 zákona o Ústavním soudu zaslal ústavní stížnost k vyjádření účastníkům řízení.

9. Nejvyšší správní soud ve svém vyjádření zejména uvedl, že v posuzované věci 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. Zákon neumožňuje správci daně, aby jako kritérium pro osvobození od daně posuzoval výhodnost či nevýhodnost transakce pro poplatníka, který sjednal služebnost smluvně. Stěžovatel se dopouští terminologické nesprávnosti, na níž de facto zakládá svou argumentaci. Tím, že nesprávně nazývá úplatu za zřízení služebnosti "náhradou", přibližuje svou situaci případům náhrady škody či náhrady za vyvlastnění. Jeho situace je ale výrazně blíže případu, od něhož se snažil distancovat (dobrovolné zřízení služebnosti v situaci, kdy nehrozí vyvlastňovací řízení), neboť skutečně uzavřel soukromoprávní smlouvu, v níž si s provozovatelem přepravní soustavy sjednal výši úplaty. K nucenému omezení vlastnického práva ve smyslu čl. 11 odst. 4 Listiny tedy nedošlo.

10. Krajský soud ve svém vyjádření zejména uvedl, že vznik daňové povinnosti se neodvíjel od omezení vlastnického práva jako takového, ale od toho, co bylo důvodem (titulem) pro poskytnutí finanční úplaty za toto omezení. Byla-li by tímto titulem smlouva uzavřená s energetickou společností, pak by finanční úplata poskytnutá na základě této smlouvy měla charakter zdanitelného příjmu. Naopak bylo-li by tímto titulem rozhodnutí orgánu veřejné moci o vyvlastnění, pak by finanční úplata poskytnutá na základě tohoto rozhodnutí měla charakter náhrady osvobozené od daně. A právě ve volbě mezi těmito dvěma možnostmi - tedy rozhodnout se mezi uzavřením smlouvy nebo nechat proběhnout vyvlastňovací řízení - měl stěžovatel svobodu dobrovolného rozhodování. I kdyby měl stěžovatel pravdu, že omezení vlastnického práva se do budoucna nemohl nijak vyhnout, tak to nemění nic na tom, že měl stále svobodu volby ohledně důvodu pro založení finanční kompenzace za zřízení služebnosti. Správní soudy pouze poukázaly na to, že v případě smlouvy existuje možnost sjednání vyšší úplaty - rubem této možnosti je však podřazení sjednané úplaty pod režim zdanitelného příjmu.

11. Odvolací finanční ředitelství ve svém vyjádření zejména uvedlo, že podle jeho přesvědčení daná věc ústavně právní rozměr nemá. Vyvlastňovací řízení v posuzované věci vůbec neproběhlo. Byť to může stěžovatel subjektivně pociťovat jinak, jeho příjem představuje úplatu za smluvní zřízení služebnosti, nikoli náhradu za vyvlastnění, která by jinak skutečně byla od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů osvobozena. Při vyjednávání o smlouvě nemusel stěžovatel přistoupit na jakoukoli nabídku. Samotný stěžovatel opakovaně uváděl, že neměl kontraktační povinnost. V situaci, kdy vlastník nemovité věci má zaručeno, že obdrží přinejmenším náhradu podle zákona o vyvlastnění, lze vcelku logicky očekávat, že nebude ochoten uzavřít smlouvu, pokud sjednaná úplata nebude vyšší než případná náhrada, na kterou by měl v každém případě nárok v rámci (nákladného a zdlouhavého) vyvlastňovacího řízení. Stěžovatel tak mohl při jednání o výši úplaty za smluvní zřízení služebnosti v rámci své smluvní volnosti zohlednit i výši daně z příjmů fyzických osob.

12. Stěžovatel ve své replice na výše uvedená vyjádření reagoval na konkrétní argumentaci účastníků řízení a uzavřel, že trvá na tom, že s vedením plynovodu přes svůj pozemek nesouhlasil a nemožností svým nesouhlasem dosáhnout kýženého efektu došlo u něj k nepřípustnému zásahu do vlastnického práva. Tvrdí, že skutečným obsahem jednání stěžovatele s provozovatelem přenosové soustavy je mj. dohoda o výši náhrady za nucené omezení vlastnického práva. Zcela neprávnicky, ale velmi výstižně lze situaci stěžovatele podle jeho tvrzení popsat slovy, že "Přišli jsme zřídit věcné břemeno na Vašem pozemku. Chcete to po dobrém, nebo po zlém?" Předmětný příjem tedy byl náhradou za nucené omezení vlastnického práva bez ohledu na to, jak byl označen, a měl být tedy od daně z příjmů osvobozen.

IV. Procesní předpoklady projednání návrhu

13. Ústavní soud posoudil splnění procesních předpokladů řízení. Dospěl k závěru, že ústavní stížnost byla podána včas oprávněným stěžovatelem, který byl účastníkem řízení, ve kterých byla

vydána rozhodnutí napadená ústavní stížností. Ústavní soud je k jejímu projednání příslušný. Stěžovatel je právně zastoupen v souladu s § 29 až 31 zákona o Ústavním soudu. Jeho ústavní stížnost je přípustná (§ 75 odst. 1 téhož zákona a contrario), neboť vyčerpal všechny zákonné prostředky k ochraně svého práva.

V. Posouzení důvodnosti ústavní stížnosti

14. Ústavní soud je soudním orgánem ochrany ústavnosti (čl. 83 Ústavy), který stojí mimo soustavu soudů (čl. 91 odst. 1 Ústavy). Vzhledem k tomu jej nelze, vykonává-li svoji pravomoc tak, že podle čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy rozhoduje o ústavní stížnosti proti pravomocnému soudnímu rozhodnutí, považovat za další, "superrevizní" instanci v systému obecné justice, oprávněnou vlastním rozhodováním (nepřímo) nahrazovat rozhodování soudů. Úkolem Ústavního soudu je "toliko" přezkoumat ústavnost soudních rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházelo. Proto vedení řízení, zjišťování a hodnocení skutkového stavu, výklad podústavního práva a jeho použití na jednotlivý případ je v zásadě věcí soudů, a o zásahu Ústavního soudu do jejich rozhodovací činnosti lze uvažovat za situace, kdy je jejich rozhodování stiženo vadami, které mají za následek porušení ústavnosti (tzv. kvalifikované vady); o jaké vady jde, lze zjistit z judikatury Ústavního soudu.

15. Proces interpretace a aplikace podústavního práva pak bývá stižen takovouto kvalifikovanou vadou zpravidla tehdy, nezohlední-li obecné soudy správně (či vůbec) dopad některého ústavně zaručeného základního práva (svobody) na posuzovanou věc, nebo se dopustí - z hlediska řádně vedeného soudního řízení - neakceptovatelné "libovůle", spočívající buď v nerespektování jednoznačně znějící kogentní normy, nebo ve zjevném a neodůvodněném vybočení ze standardů výkladu, jenž je v soudní praxi podáván, resp. který odpovídá všeobecně přijímanému (doktrinálnímu) chápání dotčených právních institutů [srov. např. nález ze dne 25. 9. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 85/06 (N 148/46 SbNU 471)].

16. Směřuje-li ústavní stížnost proti rozhodnutí vydanému v soudním řízení správním či jemu předcházejícím daňovém řízení, není samo o sobě významné, je-li namítána jeho věcná nesprávnost, neboť Ústavní soud není povolán k instančnímu přezkumu rozhodnutí správních soudů či daňových orgánů. Jeho pravomoc je založena výlučně k přezkumu z hlediska dodržení ústavnosti, tj. zda v řízeních (rozhodnutími v nich vydanými) nebyly dotčeny předpisy ústavního pořádku chráněná práva nebo svobody jeho účastníka a zda řízení bylo vedeno v souladu s ústavními principy. Ústavněprávním požadavkem též je, aby soudy vydaná rozhodnutí byla řádně, srozumitelně a logicky odůvodněna.

17. Z hlediska ústavněprávního může být posouzena pouze otázka, zda skutková zjištění mají dostatečnou a racionální základnu, zda právní závěry správních soudů (a daňových orgánů) nejsou s nimi v extrémním nesouladu a zda podaný výklad práva je i ústavně konformní, resp. není-li naopak zatížen libovůlí. Ústavní soud proto přezkoumal napadená rozhodnutí, jakož i řízení jim předcházející, a po seznámení se s vyžádanými soudními i správními spisy dospěl k následujícím závěrům.

18. Článek 11 odst. 1 Listiny stanoví: "Každý má právo vlastnit majetek. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Dědění se zaručuje."

19. Článek 11 odst. 4 Listiny stanoví: "Vyvlastnění nebo nucené omezení vlastnického práva je možné ve veřejném zájmu, a to na základě zákona a za náhradu."

20. Článek 11 odst. 5 Listiny stanoví: "Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona."

21. 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."

22. 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."

23. Podle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů "[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."

24. Těžištěm posuzované věci je, zda je ústavně konformní takový výklad výše uvedených právních předpisů, podle kterého smluvní zřízení služebnosti není osvobozeno od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů [dnes podle § 4 odst. 1 písm. za) zákona o daních z příjmů], přičemž to platí i tehdy, pokud by v případě neuzavření smlouvy mohlo následně dojít ke zřízení služebnosti ve vyvlastňovacím řízení, jak se domnívají daňové orgány a správní soudy.

25. V posuzované věci je podle Ústavního soudu nepochybné, že v případě, kdyby stěžovatel neuzavřel s provozovatelem přepravní soustavy dobrovolně smlouvu o zřízení věcného břemene - služebnosti inženýrské sítě, dříve či později by k omezení jeho vlastnického práva bezpochyby došlo prostřednictvím institutu vyvlastnění. Je to dáno tím, že záměr "VTL PLYNOVOD DN1400, RU KATEŘINSKÝ POTOK - RU PŘIMDA", kvůli kterému je vlastnické právo stěžovatele omezeno, je součástí projektu Capacity4Gas, "jehož hlavním cílem je zajištění bezpečnosti energetických dodávek a řešení nedostatku kapacit mezi nabídkou a poptávkou po zemním plynu v Evropě. Projekt Capacity4Gas je součástí větší iniciativy, zaměřené na zajištění bezpečného a finančně efektivního přístupu k dodávkám plynu prostřednictvím nových plynovodních kapacit, zejména v Baltském moři, přičemž nově budovaná infrastruktura v České republice bude dostupná všem zájemcům z řad účastníků trhu a bude sloužit pro přepravu všech druhů zemního plynu bez ohledu na jejich původ. Projekt Capacity4Gas přispěje ke zvýšení bezpečnosti dodávek plynu v České republice a v celém regionu střední a východní Evropy. Zároveň s tím projekt dále posílí strategickou roli České republiky v oblasti mezinárodního tranzitu plynu. Udržení tranzitní role České republiky v oblasti mezinárodní přepravy zemního plynu a posílení přeshraničního propojení plynárenské soustavy v severojižním směru je jedním z hlavních cílů Státní energetické koncepce České republiky v oblasti plynárenství. Cílem záměru je tedy propojit plynárenskou infrastrukturu provozovanou společností NET4GAS s plánovaným plynovodem EUGAL v Německu a zvýšit její kapacitu pro potřeby dodávek plynu do České republiky a pro další tranzit." (viz dokumentace vlivu záměrů na životní prostředí - dostupná zde: https://portal.cenia.cz/eiasea/download/RUlBX01aUDQ3N19kb2t1bWVudGFjZURPQ181OTY0Njc5MTExMDUwNTcwNzg0LnBkZg/MZP477_dokumentace.pdf). Vzhledem k této skutečnosti je tak z pohledu Ústavního soudu patrné, že konstatování stěžovatele v jeho replice "Přišli jsme zřídit věcné břemeno na Vašem pozemku. Chcete to po dobrém, nebo po zlém?" je vesměs trefné.

26. Ústavní soud však musí konstatovat, že česká právní úprava, jak je shrnuta výše, nezná institut tzv. vynuceného prodeje (nebo vynuceného omezení vlastnického práva) v provazbě na daňové úlevy, jak jej zná např. německá právní úprava [§ 6b německého zákona o dani z příjmů

(Einkommensteuergesetz - EstG)], podle které poplatník může využít daňových úlev i v případě formálně dobrovolného prodeje pod hrozbou vyvlastnění, pokud je taková hrozba dostatečně konkrétní a zdokumentovaná. Podle rozhodnutí Spolkového finančního soudu (Bundesfinanzhof) ze dne 23. 7. 2019 (IX R 28/18) lze daňové výhody aplikovat i na případy, kdy vlastník formálně "dobrovolně" prodá nemovitost, avšak činí tak pod reálnou hrozbou vyvlastnění. Soud v tomto rozhodnutí definoval pět klíčových kritérií pro uznání takového prodeje jako "vynuceného" pro daňové účely, a to existence reálné a konkrétní hrozby vyvlastnění v blízké budoucnosti, přímá časová souvislost mezi hrozbou vyvlastnění a realizací prodeje, dostatečná formální dokumentace hrozby vyvlastnění, přiměřenost kupní ceny vůči odhadované náhradě při vyvlastnění a primární motivace prodeje hrozbou vyvlastnění. Na základě této právní úpravy a judikatury mohou němečtí daňoví poplatníci využít významných daňových výhod i při prodeji nemovitostí pod hrozbou vyvlastnění, pokud splní stanovená kritéria a řádně zdokumentují existenci této hrozby. Německá právní úprava a judikatura tak uznává ekonomickou realitu těchto transakcí a odstraňuje rozdíl v daňovém zacházení mezi formálním vyvlastněním a situací, kdy vlastník "dobrovolně" prodá nemovitost pouze proto, aby předešel nákladnému a zdlouhavému vyvlastňovacímu řízení s nejistým výsledkem.

27. Nicméně česká právní úprava je zjevně koncipována odlišně, a je nutno zdůraznit, že tato striktně z hlediska daňového odděluje situaci, kdy vlastník "dobrovolně" zatíží svou nemovitost, nebo když je podroben institutu vyvlastnění. Jde v podstatě o pohled na dvě relativně podobné situace 1.) poplatník se smluvně dohodne, např. se subjektem zajišťujícím rozvodné sítě, a tento poplatníkovi vyplatí smluvní cenu za způsobenou "škodu" a 2.) poplatník nesouhlasí se zřízením věcného břemene, dotyčný subjekt však ze zákona záměr realizuje a poskytuje poplatníkovi náhradu vzniklé škody. Základní filozofie tohoto ustanovení tedy spočívá v rozdělení příjmů jako náhrady věcných břemen na 1.) "dobrovolně" strpěná - příjmy od daně neosvobozené a 2.) zřízena povinně, ze zákona, ale nikoliv po smluvním ujednání - příjmy od daně osvobozené (srov. též NEŠLEHA, Matěj. In Zákon o daních z příjmů: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2024. ISBN: 978-80-286-0054-9. K § 4.). Ke stejnému závěru pak dospívá i doktrína, podle které "Služebnost může vzniknout ze zákona, rozhodnutím státního orgánu, a též soukromoprávním ujednáním; první dvě - služebnost vzniklá ze zákona nebo rozhodnutím státního orgánu - jsou z daňového hlediska chápány jako majetková újma poplatníka; příjmy z takto zřízené služebnosti mají charakter náhrady škody, proto jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny" [srov. PELC, Vladimír. § 4 (Osvobození od daně). In Daně z příjmů. Praha: C. H. Beck, 2021, ISBN 978-80-7400-833-7. S. 64-65.]. Z uvedeného vyplývá, že i v odborné literatuře je shoda na tom, že příjem ze služebnosti vzniklé soukromoprávním ujednáním není od daně z příjmů fyzických osob osvobozen.

28. Není rolí Ústavního soudu, aby dotvářel jednoznačnou vůli zákonodárce, i když by se mu jiné řešení (např. zvolené v německé právní úpravě) mohlo zdát lepší či ve svém důsledku "spravedlivější". Ústavní soud v nálezu ze dne 11. 9. 2024 sp. zn. Pl. ÚS 23/24 (část VI.2) upozornil, že s ohledem na dělbu moci ve státě nejsou výkladové možnosti soudu neomezené. Soudy mohou právo vykládat a dotvářet, nikoli je měnit. Mohou vykročit mimo hranice nejširšího možného jazykového významu zákonných ustanovení, respektují-li přitom obecně uznávané metody dotváření práva. Při dotváření práva soudce tedy "toliko" domýšlí existující právní řád do důsledků a zůstává na půdě platného práva, zatímco realizace právně politické představy soudce, která je v rozporu s platným právem, je možná jen cestou změny zákona. Určujícím pro odlišení tvorby a dotváření práva je vědomé rozhodnutí zákonodárce. Soud se tedy prostřednictvím teleologického výkladu nemůže odchýlit od textu zákona do té míry, že by popřel jednoznačně vyjádřenou vůli zákonodárce; taková situace by představovala ústavně nepřípustnou libovůli a odporovala principu dělby moci (srov. též nález ze dne 6. 1. 2025 sp. zn. I. ÚS 1937/24). Kdyby Ústavní soud v nyní posuzované věci vykládal právní normu, tak, jak se domáhá stěžovatel, vydal by se právě již cestou oné nepřípustné libovůle, když právě Ústavní soud by měl mít největší úctu před nálezy, které sám vydal ("A proto úctu před

zákonem největší mějž zákonodárce sám!" - VRCHLICKÝ, Jaroslav. Noc na Karlštejně. 3. vyd. Praha: F. Šimáček, 1893. Jednání druhé, výstup desátý, s. 79.).

29. V této souvislosti je též nutno připomenut, že právě Nejvyšší správní soud je vrcholným soudem, který má specifickou funkci zajišťovat jednotu a zákonnost rozhodování soudů činných ve správním soudnictví. K tomu disponuje zejména procesními nástroji a postupy, na prvním místě vlastní rozhodovací činností (srov. např. usnesení pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013 č. j. S 4/2013-2/3). Úkolem Ústavního soudu není přezkoumávat věcnou správnost názoru daňových orgánů či správních soudů, ale toliko to, nevybočil-li jejich právní názor uvedený v napadených rozhodnutích extrémně z výkladových pravidel s ústavní relevancí, a jestli byly při jejich rozhodování zachovány ústavní kautely řádně vedeného soudního řízení.

30. Na základě výše uvedeného tedy lze z ústavněprávního hlediska a s přihlédnutím k tomu, že je to právě Nejvyšší správní soud, který má zajišťovat jednotu a zákonnost rozhodování soudů činných ve správním soudnictví, akceptovat takový výklad správních soudů, podle kterého smluvní zřízení služebnosti není osvobozeno od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů [dnes podle § 4 odst. 1 písm. za) zákona o daních z příjmů], přičemž to platí i tehdy, pokud by v případě neuzavření smlouvy mohlo následně dojít ke zřízení služebnosti ve vyvlastňovacím řízení. Tento výklad a samotné ustanovení je též souladné s ústavními kautelami čl. 11 odst. 1 a 4 Listiny a s postavením Parlamentu jako zákonodárného sboru, který je oprávněn či zavázán v zájmu státu v obecné rovině stanovit, co je či není předmětem zdanění, a tím vymezit zákonný rámec pro daňové orgány v těchto věcech.

31. Proto ve věci rozhodující senát Ústavního soudu neshledal ani důvod pro postup podle § 78 odst. 2 zákona o Ústavním soudu, kterým by předložil návrh na zrušení předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů pro jeho rozpor s ústavním zákonem. Ústavní soud totiž nezpochybňuje širokou míru uvážení, kterou zákonodárce disponuje při stanovení daňové povinnosti [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 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].

32. Ústavní soud tedy konstatuje, že podrobné právní závěry Nejvyššího správního soudu (sub 6 a body 21 až 36 napadeného rozsudku) jsou obsáhle a důkladně odůvodněny, a to i s odkazy na příslušnou právní úpravu a relevantní judikaturu, pročež nelze tyto právní závěry označit za neústavní. Ústavní soud zdůrazňuje, 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. Ústavní soud také neshledal prvky libovůle či porušení jiného atributu právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy. Z předložených podkladů je přitom evidentní, že žaloba stěžovatele byla řádně projednána a přezkoumána v řádně vedeném soudním řízení. Tvrzené a ústavně zaručené právo stěžovatele na přístup k soudu v mezích ústavního pořádku proto porušeno nebylo. Takovéto posouzení nemohou změnit ani okolnosti uvedené stěžovatelem v ústavní stížnosti.

33. Stěžovatel tak v nyní posuzované věci je v jiné situaci, než jakou předvídají např. nález ze dne 30. 6. 2015 sp. zn. II. ÚS 1135/14 (N 124/77 SbNU 899) či nález ze dne 11. 8. 2015 sp. zn. I. ÚS 1904/14

(N 139/78 SbNU 171), podle kterých v případě vyvlastňování pro potřebu výstavby silnic (což by bylo možné vztáhnout též na plynárenskou infrastrukturu) je v rozumném poměru k hodnotě majetku v zásadě pouze plná náhrada ve výši tržní ceny, protože zde neexistuje závažný veřejný zájem, který by ospravedlnil náhradu nižší. Toto pravidlo by pak muselo platit jak pro odnětí, tak omezení vlastnického práva, a to u všech druhů služebností, u kterých vyvlastnění přichází v úvahu (srov. HANÁK, Jakub, ŽIDEK, Dominik, ČERNOCKÝ, Robert. Zákon o vyvlastnění. Praktický komentář. 2., přepracované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-511-5. S. 99.). Nicméně tím, že stěžovatel sám "dobrovolně" uzavřel soukromoprávní smlouvu o zřízení služebnosti, nelze v jeho případě ani posuzovat to, zda úplata za zřízení služebnosti je či není ve výši běžné tržní ceny, tedy, jestli je "ospravedlnitelná" v kontextu výše citované judikatury, jelikož se v jeho případně musí uplatnit zásada smluvní volnosti.

34. Ústavní soud pro úplnost shrnuje, že výše uvedené závěry pak nejsou ani rozporné s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva (dále jen "ESLP"), který v ní ostatně zdůrazňuje, že mu nepřísluší nahrazovat rozhodnutí vnitrostátních soudů, zejména pokud se jedná o interpretaci vnitrostátního práva. Je zde pouze kontrolou toho, zda vnitrostátní soudy nerozhodují svévolně (rozsudek ESLP ze dne 11. 7. 2022, ve věci Lallement proti Francii, č. stížnosti 46044/99, body 23 a 24). Ústavní soud připomíná konstatování ESLP, že není možné vždy zajistit plnou náhradu za omezení vlastnického práva, jelikož může být ve veřejném zájmu požadovat nižší náhradu (rozsudek ESLP 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 ESLP ze dne 24. 4. 2009, ve věci Urbárska obec Trenčianske Biskupice proti Slovensku, č. stížnosti 74258/01, bod 126). Tím spíše budou tyto závěry platit za situace, kdy, jako v nyní posuzované věci, k samotnému vyvlastnění ani nedošlo, ale byla uzavřena soukromoprávní smlouva o zřízení služebnosti, byť za situace, kdy vyvlastnění stěžovateli reálně hrozilo.

35. Ústavní soud nad rámec uvedeného připomíná dalším subjektům, které by se ocitly v obdobné situaci jako stěžovatel v nyní posuzované věci, aby si byly vědomy, že při jednání o výši úplaty za smluvní zřízení služebnosti v případě, kdy by po neuzavření smlouvy mohlo následně dojít ke zřízení služebnosti ve vyvlastňovacím řízení, v rámci své smluvní volnosti zohlednily i výši daně z příjmů.

VI. Závěr

36. Ústavní soud posoudil ústavní stížnost z hlediska kompetencí daných mu Ústavou, tj. z pozice soudního orgánu ochrany ústavnosti (čl. 83 Ústavy). Protože ze shora uvedených důvodů nezjistil namítané porušení základních práv stěžovatele zakotvených v čl. 11 odst. 1, 4 a 5 a čl. 36 odst. 1 Listiny, zamítl jeho ústavní stížnost mimo ústní jednání bez přítomnosti účastníků podle § 82 odst. 1 zákona o Ústavním soudu.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Autonomie vůle (exkluzivně pro předplatitele)
- Správní žaloba a trestní rozsudek
- Střídavá péče (exkluzivně pro předplatitele)
- Styk dítěte s rodičem (exkluzivně pro předplatitele)
- Nesprávné poučení

- Nájem bytu
- Nároky pozůstalých (exkluzivně pro předplatitele)
- Odpovědnost státu za újmu (exkluzivně pro předplatitele)
- Promlčení (exkluzivně pro předplatitele)
- Valná hromada (exkluzivně pro předplatitele)
- Doručování