



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **STEINEX a.s.**  
sídlem Zámecká 2019/13, Kuřim  
zastoupená Ing. Zdeňkem Urbanem  
sídlem Jungmannova 319, Jičín

proti  
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**  
sídlem Lazarská 7, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2020, čj. 444/20/7100-30121-050343

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „OFŘ“) o nařízení přezkumu platebního výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 15. 9.

2017, č. j. 4020652/17/3005-70462-801324 (dále též „platební výměr“), kterým byla žalobci podle opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném od 1. 11. 2016 (dále jen „zákonné opatření“) vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 305 600 Kč.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Napadené rozhodnutí je nezákonné a nesprávné. Žalovaný i OFŘ dospěli k nesprávnému závěru o existenci nesrovnalostí stran stanovení základu daně. Dle žalovaného a OFŘ je nutné přezkoumat vydaný platební výměr, neboť byl vydán v rozporu s právními předpisy. K dodatkům ke smlouvě o zřízení práva stavby lze přihlížet a lze zohlednit ujednání o stavebním platu v těchto dodatcích. K naplnění podmínek pro nařízení přezkoumání rozhodnutí nedošlo a platební výměr byl vydán v souladu s právními předpisy a důvod k jeho přezkoumání není.
4. Dodatky jsou jedinými dokumenty, kterými byl platně ujednan stavební plat. Až dodatkem ke smlouvě o zřízení práva stavby nastala skutečnost, jež je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Ve smlouvě o zřízení práva stavby nedošlo k platnému ujednání stavebního platu, neboť z jejího ustanovení nelze určit, od kdy, za jakou dobu a v jaké celkové výši by měl být stavební plat uhrazen.
5. Mylné je tvrzení a úvaha žalovaného stran nesprávného stanovení sjednané ceny při stanovení základu daně. Při sjednání práva stavby na dobu 20 let je cena sjednaná dle správce daně ve výši 48 000 000 Kč. Doba placení stavebního platu by logicky byla kratší než doba trvání práva stavby. Stavba v době zřízení práva stavby ještě nebyla zkolaudována a nebylo známo, zda bude stavební plat hrazen za dobu 10 let, jednoho roku, či vůbec. Není možné k celkové částce stavebního platu dospět násobkem doby, na níž bylo právo stavby sjednáno, a splátkou stavebního platu. Ujednání stran stavebního platu bylo ve smlouvě o zřízení práva stavby vázáno na nejistou budoucí událost. K takovému ujednání se podle § 1247 občanského zákoníku nepřihlíží. Tato chyba byla napravena ujednáním dodatku ke smlouvě o zřízení práva stavby. Stavební plat nesmí být závislý na budoucích nejistých vnějších vlivech. Ke dni uzavření smlouvy o zřízení práva stavby ani ke dni účinků vkladu do katastru nemovitostí nebylo možno určit celkovou částku stavebního platu a počátek jeho splácení, a zda vůbec bude realizován.
6. Napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné. Dle žalovaného ujednání ve smlouvě nevzbuzují pochybnosti, od kdy má být stavební plat hrazen, zároveň je ale třeba došetřit, k jakému datu byla stavba kolaudována a stanovit cenu sjednanou jako podklad pro výpočet základu daně. Okamžik počátku splácení stavebního platu však dle žalobce nelze ze smlouvy jednoznačně určit. Stavební plat byl vázán na kolaudaci stavby, ke které ale nemuselo dojít. Počátek placení tak nemusel vůbec nastat. Tento okamžik musí být vázán na předvídanou a určitou událost, o níž se ví, že určitě nastane. Ujednání, dle kterého má být stavební plat hrazen po dokončení a zkolaudování stavby postrádá právní význam.
7. Ujednání o stavebním platu neodpovídalo nejen ust. § 1247 občanského zákoníku, ale nebylo ani v souladu s dobrými mravy (takové jednání je neplatné). Úplata za zřízení práva stavby neměla reálný základ. Toto vyplývá i z porovnání ocenění práva stavby na základě znaleckého posudku zpracovaného soudní znalkyní a ocenění provedené správcem daně.

8. Správce daně postupoval správně, poněvadž přihlížel jen k předmětným dodatkům. Z těchto je nutno vycházet, z dodatku č. 1, resp. dodatku č. 2, který od počátku zrušil a nahradil dodatek č. 1. Dodatek č. 2 musí být shledán platným. Ve smlouvě byla určena forma pro budoucí jednání a tato byla dodržena. Žalovaný naopak dospěl k nesprávnému názoru, že nelze k dodatkům přihlížet. Dodatky ke smlouvě je nutno vzít v potaz, v samotné smlouvě k ujednání o stavebním platu totiž nelze přihlížet.
9. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009-62, na který odkazuje žalovaný, je na posuzovanou věc nepřiléhavý. V tomto případě nedošlo dodatkem ke smlouvě ke snížení stavebního platu, jak tvrdí žalovaný, ale ke zhojení neplatnosti jeho úpravy ve smlouvě. Stavební plat nebyl ve smlouvě vůbec sjednán. Dodatek č. 2 byl předmětem zápisu do katastru a byl příslušnému katastrálnímu úřadu předložen. Toto judikatura uváděná žalovaným neřešila. Dodatek č. 2 řešil nejenom otázku zhojení vady sjednání úplaty za zřízení práva stavby, ale také samotný předmět smlouvy. Předmět byl tímto dodatkem upřesněn. Pokud by nemělo být přihlíženo k dodatkům a vycházelo by se pouze ze smlouvy, zřízení práva stavby by vůbec nepodléhalo zdanění. Stavební plat byl ve smlouvě sjednán neplatně a nelze k němu přihlížet.
10. Pokud by poplatník sepisem dodatku ke smlouvě vložené do katastru nemovitostí mohl měnit pouze pro účel stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí cenu sjednanou, nejedná se o případ žalobce. Dodatek byl totiž uzavřen za účelem zhojení vad smlouvy. Úvaha žalovaného, že by pro účely zdanění bylo nutno vždy vycházet pouze z ujednání smlouvy vložené do katastru nemovitostí bez ohledu na dodatek, je absurdní. Smluvní strany by tak mohly zřídit právo stavby bezúplatně či za minimální částku. Zřízení práva stavby by tak nebylo předmětem daně, popř. velmi nízké, úplata či vyšší úplata by smluvní strany sjednaly dodatkem.
11. Lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 42/2005. Přestože se uvedený rozsudek týká daně z příjmů, lze vyslovený názor použít i na řešenou situaci. Předmětem daně má být skutečná hodnota plnění, nikoli virtuální hodnota na základě neplatného ujednání, jež nebude realizována. S ohledem na platnost dodatku č. 2 a neplatnosti ujednání o stavebním platu ve smlouvě je jisté, že nedojde a nikdy nemohlo dojít k plnění stavebního platu ve výši, kterou žalovaný dovozuje. Tato hodnota stavebního platu nemůže být legitimní nabývací hodnotou pro vyměření daně z nabytí nemovitých věcí. Sjednanou hodnotou je veškeré plnění, které je poskytnuto za přijaté plnění – za zřízení práva stavby. Zdanění plnění, jehož účinky nikdy nenastaly a které nebylo a nebude nikdy realizováno, nelze považovat za ústavně komformní.
12. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby bylo napadená rozhodnutí zrušeno a žalovanému bylo uloženo zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

### III. Shrnutí obsahu vyjádření žalovaného

13. Žalovaný zopakoval průběh řízení a vyjádřil se k žalobním námitkám. Nelze souhlasit, že smluvní strany smlouvy o zřízení práva stavby napravily pochybení při sjednání stavebního platu prostřednictvím dodatků. Dále nelze souhlasit, že je nezbytné považovat dodatky za jediné dokumenty, kterými došlo k platnému sjednání stavebního platu. Nedodržení formy by nevedlo ke vzniku práva stavby, nebylo by možné ho zapsat do veřejného seznamu. Daň z nabytí nemovitých věcí je odvislá od zápisů v katastru nemovitostí. Nelze souhlasit s tím, že je ujednání o stavebním platu ve smlouvě vázáno na nejistou budoucí událost. Úplata může být sjednána libovolně, právo stavby může být

zřízeno i bezúplatně. Nejistou budoucí událostí není, pokud strany sjednají přesný a dopředu předvídatelný způsob úpravy výše stavebního platu a počátku jeho splácení. Smlouva, jenž byla přílohou návrhu na vklad do katastru nemovitostí, obsahuje ujednání smluvních stran o stavebním platu ve výši 2 400 000 Kč ročně.

14. V dodatcích ke smlouvě je výše stavebního platu snížena oproti stavebnímu platu sjednanému ve smlouvě. K těmto dodatkům nelze přihlížet, neboť byly sepsány až po právních účincích vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě smlouvy. Správce daně se bude zabývat stanovením ceny sjednané jako podklad pro výpočet základu daně až v rámci přezkumného řízení. Tvzení žalobce o rozpornosti napadeného rozhodnutí, se nezakládá na pravdě. Žalovaný jako odvolací orgán měl povinnost zkoumat, zda byly naplněny podmínky pro postup OFŘ podle § 121 odst. 1 daňového řádu. Stěžejní je určení závěru, zda správce daně při vyměření daně vycházel ze správných údajů a listin. Správce daně přihlédl při stanovení základu daně i k listinám, které ke dni právních účinků vkladu do katastru nemovitostí vůbec neexistovaly. Podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí byly naplněny. Postup dle § 121 odst. 3 daňového řádu byl zcela v souladu se zákonem. K problematice přezkumu rozhodnutí lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2010, sp. zn. 1 Afs 85/2009. Přezkoumání rozhodnutí určitým způsobem oslabuje právní jistotu daňových subjektů, avšak tento princip právní jistoty není absolutní, je nutné jej vyvažovat s jinými právními zásadami. Princip právní jistoty se projevuje v právní úpravě předmětného dozorčího prostředku prostřednictvím lhůty pro jeho uplatnění.
15. Správce daně vydal dne 13. 7. 2020 rozhodnutí, kterým změnil výši vyměřené daně v původním platebním výměru, a to z částky 305 600 Kč na 1 736 000 Kč (dále také „druhý platební výměr“). Tento postup správce daně byl v souladu s postupem uvedeným v napadeném rozhodnutí. Správce daně ověřil skutečnosti stran předmětné stavby na pozemku p. č. 4333 v k. ú. Kuřim. V rámci změnového rozhodnutí správce daně zcela vyvrátil pochybnosti žalobce týkající se jednoznačného určení okamžiku splácení stavebního platu. Správce daně v návaznosti na kolaudační souhlas s užíváním stavby – Masozávod Kuřim, stanovil celkovou výši stavebního platu jako součet částky stavebního platu za 18 let a poměrné částky odpovídající výši stavebního platu za jeden měsíc ve výši 43 400 000 Kč. Stanovením skutečné výše stavebního platu v souladu se smlouvou potvrdil správce daně oprávněnost postupu nadřízených orgánů stran nařízení přezkoumání platebního výměru. Prokázal, že ujednání o stavebním platu uvedené ve smlouvě může vyvolat právní následky opravňující správce daně vyměřit daň z převodu nemovitostí. Tohoto si žalobce musel být vědom, neboť svou argumentaci v žalobě opíral o vyvolání pochybností o schopnosti správce daně jednoznačně a bez pochybností určit okamžik počátku splácení stavebního platu. Toto tvrdil, aniž by upozornil, že kolaudace stavby byla již v roce 2017 a že správce daně tak bude schopen stanovit přesnou výši stavebního platu, ale i vyměřit příslušnou daň z nabytí nemovitých věcí. Zákonné podmínky pro přezkoumání platebního výměru byly naplněny.
16. Obsah pojmu dobré mravy není možné v právu přesně definovat. Jedná se o neurčitý pojem. Lze jej chápat jako samostatnou množinu norem chování stojící mimo právo, které jsou v právu užívány na základě přímého zákonného odkazu. Jde o silně kulturně a společensky podmíněnou kategorii, jejíž obsah se liší podle odlišností v náboženské, kulturní i právní tradici. Naproti tomu lze argumentovat smluvní volností mezi smluvními stranami. Smlouva obsahuje ujednání o povinnosti vlastníka po zániku práva stavby nahradit stavebníkovi náhradu za stavbu ve výši 70 % tržní ceny stavby. To neodpovídá

obvyklému uspořádání předpokládanému v obecné úpravě v občanském zákoníku. Správce daně ani žalovaný tak neměli pochybnosti o svobodném rozhodnutí stran výše stavebního platu. Tvrzení žalobce je účelové. V ustálené judikatuře NSS jsou dobré mravy vymezeny jako souhrn určitých etických a kulturních obecně zachovávaných a uznávaných zásad. Zhodnocení, zda jde o rozpor s dobrými mravy, je třeba pečlivě uvážit. Mezi stěžejní principy občanského zákoníku náleží smluvní volnost a dispozitivnost právní úpravy. Úplata za sjednání práva stavby může být téměř libovolná, jelikož výše stavebního platu je založena dohodou stran. V daném případě byla smlouva uzavřena mezi MVDr. J. S. jako vlastníkem pozemků a žalobcem, zastoupeným MVDr. J. S., stavebníkem. Ujednání ve Smlouvě není v rozporu s dobrými mravy. Pokud spolu jednají osobně vzájemně provázané, lze předpokládat, že si mohou dohodnout smluvní podmínky odlišně, než u nezávislých osob. Nejde o nic nezákonného či v rozporu s dobrými mravy, mohou totiž plně využít smluvní volnosti. Nelze tak souhlasit s tvrzením žalobce o neplatnosti posuzovaného ujednání o stavebním platu.

17. Žalobce odhlíží od závěrů rozsudku NSS ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009-62 a setrvává na svých tvrzeních. V napadeném rozhodnutí žalovaný odkazoval na rozsudek NSS, kdy nebylo přihlédnuto k dodatku ke smlouvě, neboť nebyl předložen spolu se smlouvou příslušnému katastrálnímu úřadu. Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 5/2009-62 neřešil tutéž otázku, ale jeho závěr lze zobecnit a vztáhnout na daný případ. Daňově právní vztah se posuzuje vždy ke dni právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. K tomuto datu se rovněž posuzují všechny základní atributy daně, jedním z nich je nabývací hodnota - základ daně. Nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Právo stavby nevznikne automaticky uzavřením smlouvy, nýbrž jeho zápisem do katastru nemovitostí. Při nedodržení formy by nebylo možné provést jeho zápis do veřejného seznamu. Smlouva splňuje dané náležitosti. Zápisem smlouvy do katastru nemovitostí došlo ke zřízení práva stavby a ke vzniku předmětu daně z nabytí nemovitých věcí. Skutečnost, kdy by dodatky zhojily nedostatky spočívající ve specifikaci předmětu převodu, by měla vliv na stanovení ceny zjištěné k datu právních účinků smlouvy do katastru nemovitostí, ne však na cenu sjednanou na základě ujednání o stavebním platu ve smlouvě. Nabývací hodnota se určí porovnáním sjednané ceny a srovnávací daňové hodnoty určené ze zjištěné ceny.
18. Z konstrukce ceny sjednané je zřejmé, že základ daně nelze posuzovat jako „virtuální hodnotu“. Nabývací hodnota je upravena v Pokynech k vyplnění Přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí do 31. 10. 2016. Správce daně vychází primárně z listin, jež jsou podkladem pro právní jednání, na jehož základě vzniká předmět daně. Je třeba vycházet z okolností a údajů, které existovaly ke dni právních účinků vkladu do katastru nemovitostí, tedy smlouvy, jejímž prostřednictvím došlo ke zřízení práva stavby.
19. OFŘ shledalo, že správce daně nesprávně vyměřil daň podle pomůcek, neboť zde byl důvod pro stanovení daně dokazováním. Dále byl uveden chybný odkaz na spisovou značku katastrálního úřadu. Tyto skutečnosti představují samostatné a svébytné důvody pro nařízení přezkoumání předmětného platebního výměru.
20. Z uvedených důvodů navrhl, aby žaloby byly zamítnuty.

#### IV. Shrnutí obsahu replik žalobce

21. Dle žalovaného by nedodržení náležitostí smlouvy nevedlo ke vzniku práva stavby. Tento závěr je nesprávný. Je třeba odlišit ujednání o stavebním platu a samotné zřízení práva stavby. K zápisu práva stavby může dojít i přes neplatné ujednání stavebního platu. Jelikož lze právo stavby zřídit úplatně i bezúplatně, nejde o nezbytnou náležitost smlouvy o zřízení práva stavby. Pokud k ustanovení o stavebním platu není přihlíženo, mohlo i tak dojít k zápisu práva stavby, neboť zdánlivé ustanovení o výši stavebního platu nezpůsobuje neplatnost ostatních ustanovení smlouvy. Došlo-li k zápisu práva stavby, nelze dovozovat, že ujednání o stavebním platu bylo platné. Stavební plat nebyl předmětem zápisu do katastru nemovitostí a toto ustanovení smlouvy nebylo katastrálním úřadem posuzováno.
22. Stavební plat ve výši 2 400 000 Kč ročně je vázán na nejistou událost. Kolaudace stavby je nejistou budoucí událostí. Okamžik splácení musí být vázán na událost, o které se ví, že nastane. Stavební plat nelze sjednat podmíněčně. Zda událost nastane, záviselo na vydání souhlasu ze strany orgánu veřejné správy, tedy okolnosti nelze ovlivnit některou ze smluvních stran. Přestože ke kolaudaci skutečně došlo, nemění to nic na tom, že se jednalo o nejistou budoucí událost. Důležité je, jak se tato událost jevila v sobě uzavření smlouvy. Ze smlouvy nelze jednoznačně určit počátek splácení stavebního platu. Ke dni účinků vkladu práva do katastru nemovitostí z ujednání o stavebním platu ve smlouvě nebylo možné určit, kdy, za jakou dobu a v jaké výši by měl být stavební plat uhrazen. Kdyby ke kolaudaci nedošlo, přesná výše stavebního platu by nešla určit. Stavební plat tedy s ohledem na ustanovení § 1247 občanského zákoníku nebyl sjednán. Vzhledem k tomu, že k uvedenému jednání nebylo možno přihlížet, smluvní strany uzavřely dodatek ke smlouvě.
23. Není pravdou, že žalobce odhlédl od závěrů NSS v rozsudku čj. 1 Afs 5/2009-62. Již v žalobě bylo namítáno, že tento rozsudek je na posuzovanou věc nepřiléhavý. K platnému sjednání stavebního platu došlo až dodatkem, kdy dodatek č. 2 byl předmětem zápisu do katastru nemovitostí a příslušnému katastrálnímu úřadu byl předložen.
24. Správce daně správně dodatek ke smlouvě osvědčil jako důkazní prostředek, neboť v případě úplaty za zřízení práva stavby (stavebního platu) lze přihlížet pouze a jen k předmětným dodatkům. Naopak žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, že k dodatkům nelze přihlížet. K naplnění podmínek pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu nedošlo.
25. Závěrem žalobce setrval na svém procesním stanovisku.

## V. Ústní jednání

26. Dne 28. 6. 2022 proběhlo ve věci jednání před Krajským soudem v Brně. Účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích k věci.

## VI. Posouzení věci soudem

27. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) ve smyslu § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
28. Předně soud uvádí, že dle závěrů plynoucích z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, čj. 1 Afs 21/2006-52, není rozhodnutí o nařízení přezkoumání daňového

rozhodnutí vyloučeno ze soudního přezkumu. Tento závěr byl vysloven ve vztahu k již neúčinné právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nicméně lze je vztáhnout i k právní úpravě obsažené v daňovém řádu, čemuž ostatně odpovídá i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. bod 13 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2018, čj. 6 Afs 215/2017-40).

29. V nynější věci žalobce napadá rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru (resp. rozhodnutí o odvolání proti nařízení přezkoumání). K nařízení přezkoumání rozhodnutí z moci úřední může dojít dle § 121 odst. 1 daňového řádu za předpokladu, že *správce daně dojde po předběžném posouzení věci k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se přitom nepřihlíží.* Dále je důležité upozornit na § 122 odst. 3 daňového řádu, který říká, že *přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně lze nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Přezkoumání rozhodnutí vydaného v řízení při placení daní lze nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. Přezkoumání jiného rozhodnutí lze nařídit do 3 let ode dne právní moci tohoto rozhodnutí.*
30. Z pohledu soudního přezkumu tohoto typu rozhodnutí lze přezkoumat, zda správce daně správně dospěl po předběžném posouzení věci k závěru o rozporu rozhodnutí s konkrétním právním předpisem a tento svůj závěr přezkoumatelně odůvodnil. Rovněž lze přezkoumat, zda byly dodrženy příslušné lhůty, v rámci kterých je možné přezkoumání rozhodnutí nařídit.
31. Konkrétní podstatou věci je otázka, jestli ujednání o stavebním platu ve smlouvě o zřízení práva stavby bylo v souladu se zákonem a je možné k němu přihlížet. Dle žalobce správce daně v původním platebním výměru postupoval správně, neboť zohlednil dodatky ke smlouvě o zřízení práva stavby.
32. Podle § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) platí, že *daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.*
33. Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákonného opatření senátu o dani z nabytí nemovitých věcí *předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je právem stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území České republiky.* Podle § 3 odst. 1 písm. b) bod 2 téhož zákonného opatření *za nabytí vlastnického práva k nemovité věci se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považuje také nabytí stavby, která se stane součástí pozemku a která byla součástí práva stavby.* Podle § 4 zákonného opatření *se úplatou rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty za přijaté plnění.* Podle § 10 zákonného opatření *je základem daně z nabytí nemovitých věcí nabyvací hodnota snížená o uznatelný výdaj.* Nabyvací hodnota se podle § 11 odst. 2 zákonného opatření *stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.* Podle § 12 odst. 1 písm. a) zákonného opatření *je nabyvací hodnotou sjednaná cena, je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě.* Podle § 13 zákonného opatření *se sjednanou cenou pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci.*
34. Podle § 498 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném k datu vzniku daňové povinnosti (dále jen „občanský zákoník“) jsou nemovité věci *pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která*

*za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.*

35. Podle § 506 odst. 1 občanského zákoníku je součástí pozemku *prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech*. Občanský zákoník tedy vychází ze zásady *superficies solo cedit*, neboli „povrch je součástí pozemku“ a z principu, že součástí pozemku je i prostor nad a pod ním. Právo stavby představuje dílčí výjimku z této zásady, neboť umožňuje, aby stavebník měl ve svém vlastnictví stavbu na cizím pozemku, aniž by stavba připadla vlastníkovi pozemku. Uvedené platí pochopitelně pouze po dobu trvání práva stavby, které lze vždy zřídit jen jako dočasné. Na stavbu je proto třeba nahlížet odlišně za doby trvání práva stavby a po jeho zániku. Dle § 560 občanského zákoníku vyžaduje písemnou formu *právní jednání, kterým se zřizuje nebo převádí věcné právo k nemovité věci, jakož i právní jednání, kterým se takové právo mění nebo ruší*. Podle § 561 odst. 2 občanského zákoníku jedná-li více osob, vyžadují se jejich projevy na téže listině při právním jednání, kterým se zřizuje či převádí věcné právo k nemovité věci.
36. Podle § 1240 občanského zákoníku může být pozemek *zatížen věcným právem jiné osoby (stavebníka) mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu. Nezáleží na tom, zda se jedná o stavbu již zřízenou či dosud nezřízenou*. Právo stavby upravuje § 1242 jako věc nemovitou. *Stavba vyhovující právu stavby je jeho součástí, ale také podléhá ustanovením o nemovitých věcech*. Podle § 1243 odst. 1 občanského zákoníku se právo stavby *nabývá smlouvou, vydržením, anebo, stanoví-li tak zákon, rozhodnutím orgánu veřejné moci*. Podle § 1243 odst. 2 občanského zákoníku *právo stavby zřízené smlouvou vzniká zápisem do veřejného seznamu*. Podle § 1247 občanského zákoníku *bylo-li právo stavby zřízeno za úplaty a ujednala-li se úplata v opětujících se dávkách jako stavební plat, zatěžuje právo stavby jako reálné břemeno. Nepřihlíží se k ujednání, podle kterého změny výše stavebního platu závisí na nejisté budoucí události; to neplatí, ujednala-li se závislost výše stavebního platu na míře zhodnocování a znehodnocování peněz*. (pozn. potvrzeno soudem)
37. Ze zákonných ustanovení tedy vyplývá, že právo stavby je věcí nemovitou. Právo stavby zřízené smlouvou vzniká jeho zápisem do veřejného seznamu (katastru nemovitostí). Hlavním titulem pro zřízení práva stavby je smlouva o zřízení práva stavby. Právo stavby tedy nevzniká uzavřením smlouvy, nýbrž jeho zápisem do katastru nemovitostí jako veřejného seznamu. Jednou z náležitostí smlouvy o zřízení práva stavby je sjednání úplatnosti či bezúplatnosti práva stavby.
38. Právo stavby je dle § 3 odst. 1 písm. f) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „katastrální zákon“) předmětem evidence v katastru nemovitostí. Podle § 3 odst. 3 katastrálního zákona se *zapisují práva a další skutečnosti, o kterých to stanoví právní předpis*. S ohledem na skutečnost, že je pro právo stavby vyžadována písemná forma a podpisy smluvních stran na téže listině, nevedlo by nedodržení formy ke vzniku práva stavby, poněvadž by v takovém případě nebylo možné provést jeho zápis do veřejného seznamu.
39. Právo stavby se řadí mezi věcná práva k cizím věcem. Z pohledu systematiky občanského práva se jedná o absolutní majetkové právo, které upravuje část třetí občanského zákoníku. Od ustanovení této části se přitom *lze odchylně ujednáním s účinky vůči třetím osobám, jen*

*připouští-li to zákon* (§ 978 občanského zákoníku). Současně platí smluvní volnost smluvních stran při uzavírání smluv, tj. v tomto případě smlouvy o zřízení práva stavby.

40. V řešeném případě bylo předmětné právo stavby zapsáno do katastru nemovitostí na základě smlouvy o zřízení práva stavby ze dne 1. 2. 2016 (dále jen „Smlouva“). Smlouva byla zaevidována v katastru nemovitostí, vklad práva byl proveden dne 23. 2. 2016 s právními účinky ke dni 1. 2. 2016. Okamžikem vzniku skutečnosti zakládající daňovou povinnost je den právních účinků vkladu Smlouvy do katastru nemovitostí. Jak uvedl soud výše, nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, jež je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.
41. Pro posouzení věci je rozhodné znění zákonného opatření v době vzniku daňové povinnosti, kterou je ve smyslu § 3 daňového řádu a § 2 zákonného opatření okamžik přechodu vlastnického práva z prodávajícího na kupujícího (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2019, č. j. 4 Afs 8/2019 – 41), v tomto případě okamžik vzniku práva stavby svědčící stavebníkovi, tedy den vkladu do katastru nemovitostí. Proto i předmětný stavební plat a tedy daň z nabytí nemovitých věcí je nutné posuzovat k tomuto okamžiku.
42. Základní náležitostí smlouvy o zřízení práva stavby je mimo jiné i sjednání stavebního platu. Ve Smlouvě je v čl. IV. odst. 2 upraveno, že se stavebník zavazuje platit vlastníkovu stavební plat ve výši 2 400 000 Kč ročně. V čl. IV. odst. 3 je uvedeno, že stavební plat je splatný vždy do 31. ledna roku následujícího po roce, za který se stavební plat hradí. První stavební plat náleží vlastníkovu za kalendářní rok, který následuje po kolaudaci stavby. Smlouva tak obsahovala základní náležitosti, neboť by jinak nemohla být zapsána do katastru nemovitostí. Pokud by Smlouva neobsahovala základní náležitosti, byl by žalobce předmětným katastrálním úřadem vyzván ke zhojení vad návrhu.
43. Žalobce posléze uzavřel Dodatek č. 1 ke smlouvě o zřízení práva stavby ze dne 1. 2. 2016 (dále jen „dodatek č. 1“) a Dodatek č. 2 ke smlouvě o zřízení práva stavby ze dne 1. 2. 2016 (dále jen „dodatek č. 2“; souhrnně „dodatky“). V dodatcích je výše stavebního platu snížena. Jak soud uvedl výše, podle § 11 zákonného opatření se nabývací hodnota stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. V době zápisu práva stavby do katastru nemovitostí byl stavební plat ujednan ve výši 2 400 000 Kč ročně s tím, že první stavební plat náleží za kalendářní rok, který následuje po kolaudaci stavby. Předmětné dodatky byly sepsány po právních účincích vkladu do katastru nemovitostí Smlouvy. Jelikož jsou rozhodující listiny ke dni právních účinků vkladu, tedy datum, kdy byl daný návrh na vklad podán katastrálnímu úřadu, nemohl správce daně k předmětným dodatkům přihlížet.
44. Jak uvedl NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 5/2009-62 ze dne 28. 1. 2009, skutečnost, že byla stejný den podepsána smlouva, v níž byl ujednan stavební plat nižší, nemá na základ daně žádný vliv. *„Základ daně nelze snížit jen proto, že oba dokumenty nesou stejné datum; podstatné totiž není to, kdy se strany dohodly na nižší ceně, ale to, jakou cenu učinily obsahem smlouvy předložené katastrálnímu úřadu.“* Tento rozsudek lze vztáhnout i na zde řešenou věc. Skutečnost, že stavební plat byl předmětnými dodatky změněn (snížen), nezakládá povinnost správce daně k nim přihlídnout, neboť ke dni vzniku práva stavby ještě neexistovaly. Nelze souhlasit s žalobcem, pokud tvrdí, že je předmětný rozsudek nepřiléhavý, neboť dodatky došlo ke zhojení neplatnosti úpravy stavebního platu ve smlouvě. Stavení plat ve smlouvě, jak soud rozvede dále, byl ujednan v souladu se

zákonem. Dodatek č. 2 byl sice posléze předmětem zápisu do katastru nemovitostí a byl katastrálnímu úřadu předložen, avšak, jak již soud uvedl výše, je třeba posuzovat předmětnou situaci při vkladu práva stavby do katastru nemovitostí. Co se týče upřesnění předmětu smlouvy dodatkem č. 2, dle soudu tato skutečnost nemá vliv stavební plat, neboť ten si strany sjednaly na základě smluvní volnosti.

45. Správce daně vydal platební výměr, kterým vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 305 600 Kč. Po zjištění, že vycházel ze špatné ceny sjednané, podal správce daně OFŘ návrh na přezkoumání rozhodnutí. OFŘ předmětný přezkum nařídilo a žalobce se proti tomuto nařízení přezkoumání rozhodnutí odvolal. Poté žalovaný odvolání žalobce zamítl. Správce daně po nařízeném přezkoumání platebního výměru správce daně zohlednil datum kolaudace předmětné stavby a upřesnil výpočet předmětné daně z nabytí nemovitých věcí. Poněvadž nebyly předmětné dodatky přiloženy ke Smlouvě do katastru nemovitostí, nebylo možné zohlednit úpravu stran sjednané ceny, tedy stavebního platu. Správce daně v předmětném druhém platebním výměru ze dne 13. 7. 2020 tuto skutečnost stran chybného výpočtu uvedl. První stavební plat tak dle správce daně náleží vlastníkovi za období roku 2018, neboť kolaudační souhlas byl vydán dne 29. 12. 2017. Celkový stavební plat je tak dle správce daně součtem částky stavebního platu za 18 let a poměrné částky odpovídající výši stavebního platu za jeden měsíc, tedy 43 400 000 Kč. Správce daně v takovém případě postupoval při výpočtu správně.
46. Námitka žalobce, že nedošlo k naplnění podmínek pro nařízení přezkoumání rozhodnutí, není důvodná. Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně vycházel při vydání platebního výměru nejen ze Smlouvy, ale i dodatků, které však ke dni podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí (tedy ke dni vzniku předmětu daně z nabytí nemovitých věcí) nebyly uzavřeny, tedy neexistovaly. Postup OFŘ a žalovaného tedy byl v souladu s § 121 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný k tomuto správně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2010, č.j. Afs 85/2009-104, v němž NSS řešil, že pro případ nesprávného postupu je v daňovém řádu institut sloužící k napravení pochybení nadřízeným orgánem.
47. Tvrzení žalobce, že dodatky byly jedinými dokumenty, kterými byl platně ujednan stavební plat, neobstojí. Stavební plat byl dle názoru soudu stanoven již v rámci Smlouvy, neboť byla upravena jeho roční výše v částce 2 400 000 Kč. Rovněž počátek placení dle soudu jednoznačně ze Smlouvy vyplývá. Z informací obsažených ve Smlouvě lze tedy zjistit, od kdy, za jakou dobu a v jaké celkové výši by měl být stavební plat uhrazen.
48. K námitce mylné úvahy žalovaného ohledně nesprávného stanovení sjednané ceny soud odkazuje na platební výměr ze dne 13. 7. 2020, v němž správce daně spočítal stavební plat od kolaudace předmětné stavby, tedy jak bylo ujednáno smluvními stranami ve Smlouvě. Doba placení je kratší než doba trvání práva stavby, s tím lze s žalobcem souhlasit. Soud nespátňuje v napadeném rozhodnutí rozpornost. Ze Smlouvy jasně vyplývá, od kdy má být stavební plat splácet a v jaké výši. Skutečnost, že bylo třeba došetřit datum kolaudace, není v rozporu s ustanovením o způsobu placení stavebního platu a toto bylo napraveno platebním výměrem ze dne 13. 7. 2020.
49. Námitka žalobce, že ujednání o stavebním platu nebylo v souladu s dobrými mravy, je nedůvodná. Dobré mravy jsou vymezeny v ustálené judikatuře (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 33 Odo 538/2003 ze dne 25. 10. 2004, sp. zn. 33 Odo 29/2005 ze dne 16. 3. 2005) jako souhrn určitých etických a kulturních obecně zachovávaných a uznávaných zásad, jejichž dodržování je mnohdy zajišťováno i právními normami tak, aby

každé jednání bylo v souladu s obecnými morálními zásadami demokratické společnosti. K takovému závěru došel i Ústavní soud v nálezu ze dne 26. 2. 1998, sp. zn. II. ÚS 249/19.

50. Podle rozsudku Nejvyššího soudu sp. zn. 32 Odo 1022/2004 (srov. 21 Cdo 486/2002) ustanovení, v nichž je obsažen pojem dobrých mravů „patří k právním normám s relativně neurčitou (abstraktní) hypotézou, tj. k právním normám, jejichž hypotéza není stanovena přímo právním předpisem a které tak přenechávají soudu, aby podle svého uvážení v každém jednotlivém případě vymezil sám hypotézu právní normy ze širokého, předem neomezeného okruhu okolností. Pro posouzení, zda je jednání účastníka v souladu či v rozporu s dobrými mravy, zákon výslovně nestanoví, z jakých hledisek má soud vycházet; vymezení hypotézy právní normy tedy závisí v každém konkrétním případě na úvaze soudu. Rozhodnutí o tom, zda jsou splněny podmínky pro použití ustanovení § 3 odst. 1 obč. zák. nebo § 39 obč. zák., je vždy třeba učinit vždy po pečlivé úvaze, v jejímž rámci musí být zváženy všechny rozhodné okolnosti případu.“
51. Ujednání o stavebním platu s ohledem na ustálenou judikaturu dle názoru soudu dobré mravy neporušují. Smlouva byla sepsána mezi ekonomicky a personálně provázanými osobami, s ohledem na smluvní volnost si strany mohly upravit stavební plat odlišně, než je obvyklé u spolu neprovázaných osob. S ohledem na smluvní volnost mohla být stranami upravena i výše úplaty, přestože žalobce tvrdí, že ta neměla reálný základ, i s ohledem na ocenění práva stavby. Smlouva obsahuje také povinnost vlastníka po zániku práva stavby nahradit stavebníkovi náhradu za stavbu ve výši 70 % tržní ceny stavby. Pokud si strany upravily výši úplaty a splácení stavebního platu od roku následujícího po roku, v němž byla stavba kolaudována, není tato skutečnost porušením dobrých mravů. Jak již soud uvedl výše, občanský zákoník stojí na smluvní volnosti a dispozitivnosti. Strany si tak mohly jednotlivá ustanovení upravit odlišně, než je běžné, zvláště když šlo o osoby personálně a ekonomicky provázané.
52. Další námitkou byla skutečnost, že ke kolaudaci nemuselo vůbec dojít a dle žalobce je předmětná kolaudace stavby nejistou událostí, a tedy podle § 1247 občanského zákoníku nebyl sjednán stavební plat v souladu se zákonem. Stavební plat byl ve smlouvě sjednán řádně, neboť bylo upraveno od kdy a v jaké výši má být hrazen. Občanský zákoník je postaven na smluvní volnosti a dispozitivnosti. Smluvní strany si upravily předvídatelný způsob úpravy výše stavebního platu a počátku jeho splácení.
53. V § 1274 občanského zákoníku je výslovně uvedeno, že se nepřihlíží k ujednání, podle kterého by změna výše stavebního platu závisela na nejisté budoucí události. Výkladem tohoto ustanovení lze dojít k závěru, že na nejisté budoucí události musí záviset daná změna výše stavebního platu, nikoli ujednání o stavebním platu jako takové. S ohledem na smluvní volnost lze dovodit, že při uzavírání smlouvy o zřízení práva stavby strany Smlouvy očekávaly, že předmětná stavba bude zkolaudována. Stavebník by se tedy měl při stavbě chovat tak a činit kroky k tomu, aby stavba byla zkolaudována. Pojem nejisté události upravené v ustanovení § 1247 občanského zákoníku se nevztahuje na ujednání počátku splácení stavebního platu.
54. Rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 42/2005 je na daný případ nepřiléhavý. Rozsudek se týká daně z příjmů a v něm řešeném případě NSS uvedl *příjmem podléhající dani z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů je navýšení majetku daňového poplatníka. Musí se přitom jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý.* V případě žalobce však nelze hovořit o virtuální hodnotě či zdánlivosti jeho příjmu z předmětného

práva stavby, neboť stavební plat byl ujednáán ve smlouvě určitě a srozumitelně, v přesně stanovené výši a počátku splácení.

55. Nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že k zápisu práva stavby může dojít i přes neplatné ujednání stavebního platu. Stavební plat je jednou z náležitostí smlouvy o zřízení práva stavby, byť je možné zřídit jej úplatně či bezúplatně. Pokud by byl stavební plat sjednán neplatně, nebylo by právo stavby zřízeno. Správce daně tak po nařízení přezkoumání rozhodnutí správně vycházel právě ze Smlouvy, v níž byl stavební plat upraven dostatečně určitě.
56. Postup OFŘ i žalovaného dle zdejšího soudu odpovídal potřebným zákonným požadavkům a v takovém legitimním přístupu nelze spatřovat pochybení stran posouzení správné úpravy stran stavebního platu. Správním orgánům právní úprava neumožňuje vycházet z listin, které nebyly ke dni účinků zapsání práva stavby do katastru nemovitostí přiloženy k návrhu. Ze strany OFŘ a žalovaného tak nedošlo k pochybení, pokud byl přezkum předmětného platebního výměru nařízen, respektive pokud žalovaný toto nařízení potvrdil zamítnutím odvolání žalobce.
57. Soud považuje dále za potřebné zdůraznit, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že při vyměření daně z nabytí nemovitosti vycházel správce daně ze zákonem stanovených kritérií a dalších skutečností, kterými se podrobně zabýval. V tomto směru mu nelze ničeho vytknout.
58. Krajský soud dále musí zdůraznit, že jsou splněny podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí i z jiného důvodu. Správce daně, jak žalovaný správně poznamenal, vyměřil daň podle pomůcek, ačkoli byly splněny podmínky pro vyměření daně dokazováním. K tomuto lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 11. listopadu 2003, sp. zn. 30 Ca 249/2001, v němž krajský soud uvedl: *„Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.“* Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 – 38 *„Při výkladu sporného ustanovení vycházel soud zejména ze smyslu a účelu daňového řádu, z cíle správy daně a ze základních zásad daňového řízení. Daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním, neboť správné zjištění a stanovení daně je prvořadým cílem správy daně.“* Dále NSS uvedl *„Za určitých okolností může být daňová povinnost stanovena náhradním způsobem, a to buď stanovením daně podle pomůcek, případně sjednáním daně. Stanovení daně podle pomůcek bude připadat v úvahu především tehdy, nesplní-li daňový subjekt některou ze svých zákonem stanovených povinností při dokazování svých daňových tvrzení v takovém rozsahu, že výsledky provedeného dokazování neumožňují spolehlivě stanovit daň dokazováním (srov. komentář k § 98), popř. znemožní-li správci zahájit daňovou kontrolu za podmínek stanovených v § 87 odst. 5 či neposkytne-li správci daně potřebnou součinnost k odstranění pochybností podle § 90 odst. 4. Daň podle pomůcek může být vyměřena popř. doměřena i tehdy, nepodal-li daňový subjekt řádné daňové tvrzení či dodatečné daňové tvrzení ani poté, kdy byl k jeho podání správcem daně vyzván. V takovém případě se neuplatní zásada součinnosti, a správce daně stanoví daň podle pomůcek, které si sám k tomu účelu opatří a jejichž příkladný výčet obsahuje ustanovení § 98 odst. 3.“* S ohledem na to, že správce daně daň vyměřil podle pomůcek, nikoli dokazováním, byly splněny podmínky k nařízení přezkoumání předmětného rozhodnutí správce daně.

59. Vzhledem k výše uvedenému má soud za to, že OFŘ a žalovaný postupovali správně, když shledali podmínky pro nařízení přezkoumání platebního výměru.

## VII. Závěr a náklady řízení

60. Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud neshledal podanou žalobu jako důvodnou. Proto ji v souladu s § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
61. O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
62. Žalobce neměl ve věci úspěch, tudíž nemá právo na náhradu nákladů. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti.

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 28. června 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu