



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D. a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **JPD Hodonín s.r.o.**, IČO 02905248, sídlem Horní Plesová 4375, Hodonín

zastoupen advokátem JUDr. Mgr. Davidem Rašovským, sídlem Hlinky 135/68, Brno

proti žalovanému: **1. Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno  
**2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, sídlem Náměstí Svobody 4, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí 1. žalovaného z 12. 10. 2020 č. j. 38378/20/5100-31461-012952 a 2. žalovaného z 6. 11. 2020 č. j. 4046933/18/3010-00460-712414 a z 17. 12. 2020 č. j. 4046933/18/3010-00460-712414

**takto:**

- I. Žaloba se v části směřující proti rozhodnutí 1. žalovaného ze dne 12. 10. 2020, č. j. 38378/20/5100-31461-012952 **zamítá**.
- II. Žaloba se v části směřující proti rozhodnutím 2. žalovaného z 6. 11. 2020 č. j. 4046933/18/3010-00460-712414 a z 17. 12. 2020 č. j. 4046933/18/3010-00460-712414 – **odmítá**.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:****I. Předmět řízení**

1. Odvolací finanční ředitelství (dále „1. žalovaný“) přezkoumalo (k odvolání žalobce) platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále „prvostupňový orgán“) z 1. 4. 2019 č. j. 1210973/19/3010-00460-712414, kterým byla podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do dne 31. 10. 2019 (dále „zákonné opatření“), na základě daňového přiznání žalobce ze dne 5. 9. 2018, vyměřena žalobci daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 334 500 Kč. Žalovaný rozhodnutím z 12. 10. 2020, č. j. 38378/20/5100-31461-012952 (dále „napadené rozhodnutí“) změnil rozhodnutí prvostupňového orgánu tak, že se žalobci vyměřuje daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 197 520 Kč.
2. Prvostupňový orgán dne 6. 11. 2020 pod č. j. 4046933/18/3010-00460-712414 vydal platební výměr, kterým žalobci uložil pokutu za opožděné podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí ve výši 2 865 Kč, dle ust. § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Pokuta byla vypočtena ze stanovené daně 197 520 Kč.
3. Prvostupňový orgán dne 17. 12. 2020 pod č. j. 4046933/18/3010-00460-712414 vydal platební výměr, kterým vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností v podobě daně z nabytí nemovitých věcí za období od 1. 8. 2018 do 16. 11. 2020. Úrok byl předepsán do evidence na osobní daňový účet do dne 30. 11. 202 ve výši 56 687 Kč.

**II. Obsah žaloby**

4. Žalobce v žalobě směřující proti rozhodnutí 1. žalovaného uplatnil následující námitky. Podle žalobce měly správní orgány vypočítat daň z nabytí práva stavby ze základu daně, jímž by byla zjištěná cena práva stavby bez hodnoty stavby, kterou totiž vytvořil sám žalobce (tj. nikoli vlastník pozemku). Opačný výklad je mj. v rozporu s teleologickým výkladem, výkladem reductio ad absurdum, historickým výkladem, logickým výkladem per analogiam a nepřihlíží důsledně k původnímu zákonu č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitosti, kdy úmyslem zákonodárce nebylo učinit předmětem daně faktické originární nabytí nemovité věci. Žalobce navrhl zrušit i platební výměr z 6. 11. 2020 a 17. 12. 2020. Namítl, že sice dle § 252 odst. 2 daňového řádu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti až do dne platby včetně. Avšak není jasná výše

daně a přesto je třeba hradit úroky i zpětně; „má snad uhradit daň, aniž by věděl, kolik činí?“.

### III. Vyjádření 1. žalovaného a replika žalobce

5. První žalovaný navrhl žalobu směřující proti rozhodnutí z 12. 10. 2020 zamítnout jako nedůvodnou. Setrval na svých rozhodovacích důvodech. Pro určení výše daně není rozhodné, na čí náklad či z jakého právního titulu, či kdy, vznikla stavba na předmětném pozemku, kdy tato byla ke dni vzniku předmětné daně součástí předmětného pozemku, a tedy i předmětem práva stavby ve smyslu § 1240 a násl. o. z. Výklad 1. žalovaného není nerozumný či nespravedlivý. Nerozumnost či nespravedlnost nelze spatřovat v tom, že by žalobci byla vyměřena daň v nižší výši, nabyli-li by právo stavby k předmětnému pozemku před tím, než na něm zřídil stavbu. Je pouze odpovědností žalobce, že nezvolil takový postup, dle něhož by mu vznikla nižší povinnost k dani (např. zřídil předmětnou stavbu až poté, co vznikne, tedy bude zavkládováno v příslušném katastru nemovitostí, právo stavby), či že taková soukromoprávní ujednání, jež vedla ke vzniku daně, uzavřel. Tvzení žalobce stran doby vzniku předmětné smlouvy jsou nevěrohodná, kdy tato smlouva, byť označena datem podpisu 8. 4. 2015, obsahuje fotokopii části výpisu z katastru nemovitostí, v níž jsou obsaženy údaje o řízení, jímž bylo do příslušného katastru nemovitostí vloženo v roce 2017 věcné břemeno. Je tak zřejmé, že smlouva nemohla vzniknout dříve než v roce 2017, a je tak antedatována. Žalobu směřující proti platebním výměrům z 6. 11. 2020 a 17. 12. 2020 1. žalovaný navrhl odmítnout pro nepřípustnost, jelikož žalobce proti nim nepodal odvolání.
6. Žalobce v replice uvedl, že nevyužil opravných prostředků vzhledem k formalistické praxi, kterou finanční orgány předvedly v řízení o věci samé. Žalovaný nic nevrátí bez donucení soudem, ať už se jedná o daň či její protiprávně stanovené příslušenství, kdy není možno za několik let zpětně stanovit příslušenství daně, přičemž daň byla stanovena až v samotném závěru daňového řízení.

### IV. Posouzení věci krajským soudem

#### IV. A) Žaloba proti rozhodnutí 1. žalovaného (ze dne 12. 10. 2020)

7. Soud na základě včas podané žaloby přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní - dále jako „s. ř. s.“) i řízení předcházející jeho vydání.
8. Podstatou sporu mezi účastníky je otázka, zda správní orgány byly oprávněny zohlednit hodnotu stavby při oceňování práva stavby. Žalobce zastává názor o neoprávněnosti zohlednění hodnoty stavby při oceňování práva stavby - dle žalobce měla být daň vypočtena jen z hodnoty pozemku. Správní orgány jsou názoru opačného.
9. Žalobce předložil smlouvu označenou jako smlouva o právu stavby uzavřenou dle § 1243 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jako „o. z.“), datovanou 8. 4. 2015, přičemž podpisy účastníků smlouvy byly ověřeny (až) 21. 3. 2018. Šlo o smlouvu uzavřenou mezi Ing. J. J. a MUDr. P. J. v pozici zřizovatelů práva stavby a spoluvlastníků dotčených pozemků na straně jedné a žalobcem jako stavebníkem na straně druhé. Za žalobce smlouvu podepsali jako jednatele stejné osoby jako zřizovatele práva stavby. Dle smlouvy zřizovatelé práva stavby zřídili ve prospěch stavebníka (žalobce) právo stavby spočívající v právu stavebníka mít na povrchu dotčených pozemků stavbu označenou v projektové dokumentaci „Polyfunkční dům II“. Právo stavby bylo zřízeno na 15 let od

jeho vzniku, za stavební plat 60 000 Kč ročně a stavebník se zavázal provést stavbu do 28. 2. 2018. Účastníci smlouvy se dohodli, že návrh na vklad do katastru nemovitostí bude podán do 4 měsíců od provedení stavby a s návrhem na vklad práva stavby bude podán návrh na zápis stavby do katastru jako součásti práva stavby.

10. Stavební úřad dne 8. 1. 2018 vydal žalobci jako stavebníkovi kolaudační souhlas s užíváním stavby (Polyfunkční dům) s tím že stavba byla realizována na základě veřejnoprávní smlouvy nahrazující územní rozhodnutí o umístění stavby a stavební povolení vydané dne 3. 9. 2015.
11. Zřizovatelé práva stavby a žalobce jako stavebník uzavřeli 21. 3. 2018 Dodatek č. 1 k citované smlouvě o právu stavby, ve kterém prohlásili, že stavebník provedl stavbu odpovídající charakteristice stavby a že se stavba stane součástí práva stavby a takto bude zapsána do katastru nemovitostí s tím, že návrh na vklad bude podán neprodleně po uzavření Dodatku č. 1.
12. Návrh na vklad práva stavby (zahrnující i zřízenou stavbu) byl podán 23. 3. 2018 a vklad byl proveden 20. 4. 2018, s účinky k 23. 3. 2018.
13. Podle § 1240 odst. 1 o. z. „Pozemek může být 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.“. Podle § 1242 o. z.: „Právo stavby je věc nemovitá. Stavba vyhovující právu stavby je jeho součástí, ale také podléhá ustanovením o nemovitých věcech.“. Podle § 1243 o. z.: „(1) Právo stavby se nabyvá smlouvou, vydržením, anebo, stanoví-li tak zákon, rozhodnutím orgánu veřejné moci. (2) Právo stavby zřízené smlouvou vzniká zápisem do veřejného seznamu. Zápisu do veřejného seznamu podléhá i právo stavby vzniklé rozhodnutím orgánu veřejné moci.“. Podle § 1244 odst. 1 o. z. „Právo stavby lze zřídit jen jako dočasné; nesmí být zřízeno na více než 99 let...“. Dle § 1250 o. z.: „Co do stavby vyhovující právu stavby má stavebník stejná práva jako vlastník; pokud se jedná o jiné užívání pozemku zatíženého právem stavby, má stejná práva jako poživatel, ledaže je ujednáno něco jiného.“. Dle § 1252 odst. 1 o. z.: „Právo stavby lze převést i zatížit.“. Podle § 506 odst. 1 o. z. 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 výjimku z této zásady, neboť umožňuje, aby stavebník měl ve svém vlastnictví právo stavby, jehož součástí je i stavba na cizím pozemku, aniž by stavba připadla vlastníkovi pozemku. Uvedené platí jen po dobu trvání práva stavby, které lze zřídit jen jako dočasné.
14. Z citovaného plyne, že právo stavby je (nehmotnou) nemovitou věcí. 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 nevzniká uzavřením smlouvy, nýbrž jeho zápisem do katastru nemovitostí. Právo stavby je [dle § 3 odst. 1 písm. f) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí] předmětem evidence v katastru nemovitostí [srov. i § 11 odst. 1 písm. b) katastrálního zákona a § 12 vyhlášky č. 357/2013 Sb., katastrální vyhláška].
15. Podle § 3 daňového řádu „daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.“. Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákonného opatření „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 § 10 zákonného opatření je „základem daně z nabytí nemovitých věcí nabývací hodnota snižená o uznatelný výdaj.“. Podle § 11 odst. 2 zákonného opatření „Nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.“. Podle § 1243 odst. 2 o. z.: „Právo stavby zřízené smlouvou vzniká zápisem do veřejného seznamu.“. Z citovaného plyne, že dnem, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně (ve smyslu § 11 odst. 2 zákonného opatření), se rozumí vznik práva stavby – tedy den zápisu do katastru nemovitostí. Totiž až dnem zápisu práva stavby do katastru nemovitostí (nikoli již dnem uzavření smlouvy o právu stavby) stavebník nabývá vlastnické právo k nemovité věci (tj. k právu stavby).

16. O správnosti takového výkladu svědčí i důvodová zpráva k § 11 odst. 2 zákonného opatření („Nabývací hodnota se stanoví ke dni nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tj. ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně.“) i judikatura (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu – dále jako „NSS“ – z 21. 3. 2018 č. j. 1 Afs 451/2017-25, bod 20, nebo rozsudek Krajského soudu v Brně z 28. 6. 2022 č. j. 29 Af 38/2020-45, bod 40. a 41.).
17. Pokud se nabývací hodnota (§ 11 odst. 2 zákonného opatření) stanoví ke dni zápisu práva stavby do katastru nemovitostí, pak to znamená, že se nabývací hodnota stanoví podle **stavu** nemovité věci (práva stavby) ke dni zápisu práva stavby do katastru nemovitostí. Ostatně stejný závěr dovodila judikatura i k předchůdci zákonného opatření, tj. k dani z převodu nemovitostí regulované v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí [srov. k § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. např. usnesení Ústavního soudu z 19. 11. 2002 sp. zn. II. ÚS 644/01 či z 24. 9. 2002 sp. zn. I. ÚS 738/01, která z ústavně právních hledisek aprobovala výklad správních soudů, dle kterého ke stanovení zákonného způsobu ocenění stavby je určující charakter stavby a její právní stav, jak je shledán ke dni nabytí nemovitosti; obdobně srov. např. rozsudek NSS z 12. 1. 2005 č. j. 1 Afs 76/2004-59, Sb. NSS č. 653/2005 či rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové z 20. 2. 2003 č. j. 31 Ca 8/2002-20, Sb. NSS č. 137/2004].
18. Ke dni zápisu práva stavby do katastru nemovitostí přitom již stavba existovala (mj. zkolaudována) a byla též zahrnuta (Dodatkem č. 1) do smlouvy o právu stavby. Správní orgány postupovaly v souladu s výše uvedenými právními pravidly (mj. s § 11 odst. 2 ZO), pokud vyšly při ocenění práva stavby (nabývací hodnoty) z charakteru práva stavby (stavba již existující) a jejího právního stavu (dodatek smlouvy o právu stavby zahrnující již existující stavbu do práva stavby), a tedy po právu vypočetly daň nejen z hodnoty pozemku, ale i z již existující stavby.
19. Žalobce ani nepopírá, že jazykový výklad právních předpisů svědčí ve prospěch správnosti výkladu správních orgánů. Správním orgánům žalobce „jen“ vyčítá, že údajně postupovaly jen v souladu s jazykovým výkladem. Této námitce žalobce nelze přisvědčit. Ve skutečnosti i výklad dle smyslu a účelu zkoumaného ustanovení (tj. teleologický výklad, kterého se žalobce dovolává) svědčí ve prospěch ocenění i existující stavby jako součásti práva stavby.
20. Pro nalezení smyslu daně z nabytí nemovitostí lze užít judikaturu k předchůdci daně z nabytí nemovitostí (daně z převodu nemovitostí). Jak vysvětlil Ústavní soud v nálezu z 21. 4. 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (bod 51.), „Daň z převodu nemovitostí je tradiční

historickou daní tvořící doplňující prvek daňové soustavy... k tzv. daním převodním (transferovým)... ke zdanění majetku dochází jednorázově v okamžiku změny držitele... Úmyslem zákonodárce je zatížení hodnoty převáděné nemovitosti, tedy převodcem dosažený finanční výnos nemovitosti, případně dosažitelný finanční výnos z prodeje nemovitostí, je-li dohodnutá cena nižší než zjištěná...“ (obdobně např. náleží Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 487/01). Smyslem daně z nabytí nemovitosti tak je zatížení hodnoty nabývané nemovité věci, tj. práva stavby. Správní orgány postupovaly v souladu se smyslem a účelem daně z nabytí nemovitosti, pokud výši daně určily z ocenění nejen pozemku, ale i již existující stavby. Totiž okamžikem zápisu práva stavby do katastru nemovitostí žalobce nabytí vlastnické právo k právu stavby, jehož součástí byla i zřízená stavba (k tomu ostatně směřovala výslovně vůle účastníků smlouvy vyjádřená i v Dodatku č. 1 smlouvy o právu smlouvy, který byl uzavřen až v době, kdy již stavba byla postavena). Nebýt smlouvy o právu stavby, resp. jejího vkladu do katastru nemovitostí, stavba postavená – byť třeba i skutečně výlučně z peněz žalobce (jak žalobce tvrdí) - na pozemku zřizovatele práva stavby by se stala vlastnictvím zřizovatele práva stavby jako vlastníka pozemku (kvůli principu, že součástí pozemku je i prostor nad ním). Okolnost, či náklady byly na výstavbu stavby (která je z vůle smluvních stran součástí práva stavby) použity, je z hlediska smyslu daně z nabytí nemovitosti – tj. zatížit hodnotu nabývané nemovité věci (tj. práva stavby) - bezvýznamná.

21. Ke stejnému interpretačnímu závěru je namístě dospět při reflexi důvodové zprávy k zákonu č. 254/2016 Sb., kterým došlo ke změně zákonného opatření mj. v subjektu poplatníka daně z nabytí nemovitosti. Dle § 1 zákonného opatření ve znění do 31. 10. 2016 platilo: „(1) Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je a) převodce vlastnického práva k nemovité věci, jde-li o nabytí vlastnického práva koupí nebo směnou a převodce a nabyvatel se v kupní nebo směnné smlouvě nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel, b) nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci v ostatních případech.“. Ve znění zákona č. 254/2016 Sb. dle § 1 zákonného opatření platilo: „(1) Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. (2) Jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci do podílového fondu, fondu obhospodařovaného penzijní společností nebo svěřenského fondu, hledí se na tyto fondy jako na jediné nabyvatele vlastnického práva k nemovité věci.“. V důvodové zprávě k zákonu č. 254/2016 Sb. byla uvedená změna v osobě poplatníka odůvodněna tím, že „...současná úprava... nekoresponduje s vymezením předmětu daně z nabytí nemovitých věcí jako takového, jímž je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Vzhledem k tomu, že se jedná o jednu z majetkových daní, jež jsou vždy svým charakterem úzce spjaty se samotným majetkem, poplatníkem této daně má být ten, kdo nemovitou věc nabývá, tj. nabyvatel.“ (viz důvodová zpráva k § 1 odst. 1). Pokud daň z nabytí nemovité věci byla majetkovou daní, která je svým charakterem spjata se samotným majetkem, pak je logické, že se výše daně odvozuje i od hodnoty stavby, kterou totiž stavebník (na základě smlouvy o právu stavby) nabývá do vlastnického práva ve smyslu součásti práva stavby.
22. Ke stejnému výkladovému závěru je dospěno i při užití teleologického kritéria nastíněného citovanou judikaturou (včetně Ústavního soudu), která interpretovala zákon o mj. dani z převodu nemovitostí, podle kterého byl poplatníkem daně převodce (§ 8 odst. 1). Dle § 1 odst. 1 zákonného opatření byl poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci, tj. zde žalobce. Pokud byl judikován smysl daně z převodu nemovitostí jako finanční výnos převodce z převodu nemovitostí, pak lze - s přihlédnutím ke změně v subjektu poplatníka daně - dovést smysl daně z nabytí

nemovitosti v podobě finančního „výnosu“ – resp. ekonomické výhody - stavebníka z nabytí nemovité věci. Pak však nejsou právně relevantní náklady stavebníkem event. vynaložené na výstavbu stavby před jejím nabytím do vlastnictví stavebníka (resp. před nabytím práva stavby – zahrnujícího i stavbu – do vlastnictví stavebníka). Pojem výnos nelze zaměňovat s pojmem „zisk“, tedy s rozdílem mezi výnosy a náklady (tj. které stavebník vynaložil na výstavbu stavby před nabytím této stavby) [srov. např. z civilistické judikatury rozdíl mezi výnosem a ziskem kupř. rozsudek Nejvyššího soudu z 24. 2. 2005 sp. zn. 22 Cdo 2545/2003].

23. Stejný výkladový závěr lze přitom dovodit i ze soudní praxe. Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci v rozsudku z 20. 5. 2020 č. j. 65 Af 11/2019-54 schválil postup finančních orgánů, které v dani z nabytí nemovitosti zohlednily hodnotu stavby navzdory tomu, že stavbu postavil stavebník (tj. nikoli vlastník pozemku). Konkrétnosti tehdejší věci se sice o něco liší oproti posuzované věci – tehdy smluvní strany uzavřely smlouvu o právu stavby zahrnující i právo stavebníka v budoucnu postavit stavbu na zatíženém pozemku vlastníka, stavebník stavbu postavil, ale vlastník pozemku odstoupil od smlouvy o právu stavby a následně byla uzavřena mezi stejnými stranami nová smlouva o právu stavby zahrnující již předtím postavenou stavbu. Nicméně i v tehdejší věci by stavebník mohl namítat, že je nerozumné a nespravedlivé do daně zohlednit hodnotu stavby, kterou sám postavil. Přesto však nejen Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci, ale i Nejvyšší správní soud v rozsudku z 23. 6. 2021 č. j. 2 Afs 228/2020-25 a Ústavní soud v usnesení z 14. 9. 2021 sp. zn. IV. ÚS 2323/21 aprobovaly právní názor, že je namístě zohlednit ve výši daně i hodnotu stavby (tj. bez ohledu na to, kdo ji postavil na své náklady).
24. Nadto tvrzení žalobce, že stavbu postavil na své náklady, je sporné. Žalobce sice předložil kolaudační souhlas stavebního úřadu, který uvádí žalobce jako stavebníka. Nicméně z prosté skutečnosti, kdo figuruje před stavebním úřadem jako stavebník, ještě neplyne, kdo skutečně hradí náklady na stavbu (ostatně srov. i občanskoprávní judikaturu k zákonu č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, že pro posouzení, kdo je stavebníkem, není samo o sobě rozhodné, komu bylo adresováno rozhodnutí o stavebním povolení, resp. obdobný akt podle stavebního zákona – např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 14. 12. 2011, sp. zn. 22 Cdo 4053/2011). Vlastníkem zatíženého pozemku jsou bratři a tito jsou současně jediní jednatelé a společníci žalobce a stavba měla být realizována částečně svépomocí. Též skutkové okolnosti souzené věci přílehavě demonstrují správnost výkladu, že skutečnost, na čí náklady byla stavba postavena, je z hlediska daně z nabytí nemovitosti bezvýznamná. Opačný výklad by znamenal mj. nutnost komplikovaného rozklíčování, kdo fakticky vynaložil tu kterou částku na stavební činnost, s reálným rizikem nemožnosti dospět k jednoznačným, spolehlivým závěrům. V tomto smyslu lze poukázat např. na eventualitu, že by se na výstavbě podílel vlastník zatíženého pozemku i stavebník (např. z důvodu, že by ve výsledku oběma těmito subjektům byla ku prospěchu). Nebo lze odkázat i na okolnosti souzené věci, kdy výstavba měla probíhat i svépomocně; pokud by svépomoc poskytli společníci žalobce, pak by stěží bylo možné spolehlivě posoudit, zda vystupovali za žalobce či jako vlastníci pozemku. Opačný výklad by mohl vytvářet prostor i k účelovému vystupování oprávněného ze smlouvy o právu stavby jako „stavebník“ před stavebním úřadem (ačkoli by faktickým stavebníkem byl vlastník pozemku), a to právě za účelem zdanění jen hodnoty pozemku (a nikoli stavby), s obdobnou argumentací jako užil žalobce. Opačný výklad by tak byl proti smyslu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí, kterým bylo mj. předcházet zneužívání daňové optimalizace (srov. i např. důvodovou zprávu k § 2 zákonného opatření: „Nabytí práva stavby bylo zahrnuto do předmětu daně v

návaznosti na nový občanský zákoník, podle něhož jde o nemovitou věc, ke které je možné nabýt vlastnické právo, a to s ohledem na skutečnost, že jinak by mohl být tento institut následně zneužíván k daňovým optimalizacím.“).

25. Navíc žalobce vychází z nesprávné premisy, že účastníci podepsali smlouvu o právu stavby již 8. 4. 2015. Sice smlouva o právu stavby nese datum 8. 4. 2015 jako datum podpisu smlouvy. Avšak jak správně uvádí 2. žalovaný v napadeném rozhodnutí, smlouva s datem podpisu 8. 4. 2015 obsahuje výňatek z listu vlastnictví týkající se věcného břemena, který obsahuje datum 1. 2. 2017. Z toho plyne, že smlouva o právu stavby nebyla podepsána 8. 4. 2015 (mohla být podepsána nejdříve 1. 2. 2017). Kdo ví, kdy smlouva o právu stavby byla podepsána - zda nebyla podepsána např. až 21. 3. 2018 s Dodatkem č. 1 ke smlouvě o právu stavby, kdy až 21. 3. 2018 byly úředně ověřeny podpisy smluvních stran. Přílehlavě uvádí žalovaný ve vyjádření k žalobě, že smlouva o právu stavby byla antedatována. Žalobce ani v řízení před soudem nevysvětlil, proč účastníci smlouvy fingovali datum uzavření smlouvy o právu stavby. Koneckonců i vysvětlení žalobce, že účastníci nepředložili smlouvu o právu stavby na katastr nemovitostí po jejím podpisu „ze strategických důvodů“, je vágní a ještě více zpochybňuje verzi žalobce.
26. Námitky žalobce jsou nedůvodné.
27. Žalobce argumentuje *reductio ad absurdum* ve smyslu, že by vlastník pozemku před 1. 1. 2014 stavebníkovi umožnil postavit na náklady stavebníka na pozemku vlastníka budovu s tím, že se stavebník stane vlastníkem budovy. Žalobce pokračuje v úvaze, že po 1. 1. 2014 by se vlastník pozemku i vlastník stavby (zapsané do katastru nemovitosti před 1. 1. 2014 jako vlastnictví stavebníka) rozhodli uzavřít smlouvu o právu stavby, přičemž by bylo absurdní výpočet daně odvodit z hodnoty stavebníkem vybudované a vlastněné, v katastru již evidované budovy. Tato argumentace žalobce je nepřiléhavá už proto, že ji užívá na podstatně jinou skutkovou situaci. Podstatným rozdílem oproti souzené věci je, že žalobcem uvažovaný vlastník stavby by již před uzavřením smlouvy o právu stavby byl vlastníkem stavby a smlouva o právu stavby by tak vlastníkově stavby - nově - zakládala toliko právní titul mít vlastní stavbu na pozemku smluvního partnera (ve smyslu právního důvodu k užívání pozemku, na němž stavba stojí). Vlastník stavby by na základě smlouvy (o právu stavby) logicky nenabýval jí už vlastněnou stavbu. V souzené věci však přidanou hodnotou smlouvy o právu stavby pro žalobce bylo nejen získání právního důvodu užívání pozemku cizí osoby, ale hlavně stavby, která by jinak byla součástí pozemku. Navíc až na základě smlouvy o právu stavby žalobci vzniklo právo převést (či zatížit) právo stavby, a tím i získat ekonomickou výhodu (viz § 1252 odst. 1 o. z.). Pokud správní orgány v souzené věci zahrnuly do ocenění i stavbu, pak to neznamená, že by obdobně postupovaly i v případě žalobcem hypoteticky usuzovaném. Žalobce srovnává nesrovnatelné.
28. Žalobce namítá, že zákonem č. 386/2020 Sb. bylo zrušeno zákonné opatření, a to pro „nemravnost“ daně z nabytí nemovitých věcí. Avšak ani žalobce správně neuvádí, že by zrušení zákona č. 386/2020 Sb. mělo (mj. v rozporu se zákazem pravé retroaktivity) dopadat i na právní poměry vzniklé před nabytím účinnosti tohoto zákona (tj. před 26. 9. 2020) [srov. i Část první, čl. II. 1. Přejícných ustanovení zákona č. 386/2020 Sb.]. Fakt zrušení zákonného opatření až po vzniku daňové povinnosti u žalobce tak je již proto právně bezvýznamný. Nadto žalobce vychází z nesprávného předpokladu, že zákonné opatření bylo zrušeno pro nemravnost daně. Ve skutečnosti byla daň z nabytí nemovitosti zrušena kvůli zjednodušení a zpřehlednění daňového systému, kvůli potýkání se

společnosti se šířením viru SARS-CoV-2, snížení motivace pro zakládání účelových obchodních korporací vlastnicích nemovité věci (viz důvodová zpráva k zákonu č. 386/2020 Sb.).

29. Žalobce odkazuje na zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí v tom smyslu, že předmětem daně nebylo originární nabytí vlastnického práva k novostavbě a že v souzené věci šlo o „faktické originární nabytí vlastnického práva k nové stavbě“. Tato námitka argumentuje neaplikovatelnou úpravou. Dále je námitka neopodstatněná již kvůli vnitřnímu rozporu; rovina de facto a de iure jsou odlišné, a proto nelze objektivně uvažovat o „faktickém“ (rovina de facto) a současně „originárním nabytí vlastnického práva k nové stavbě“ (rovina de iure). V tom spočívá i rozdíl oproti zákonu č. 357/1992 Sb., kdy za jeho účinnosti (do 31. 12. 2013), pokud stavebník postavil na cizím pozemku stavbu, pak se tato nestávala součástí pozemku, stavebník nabýval vlastnické právo ke stavbě a nebyl tak povinen platit daň z (totiž) neexistujícího úplatného převodu. Zatímco v souzené věci, pokud by žalobce skutečně postavil stavbu na pozemku zřizovatele stavby, pak se automaticky (faktickým postavením stavby) nemohl stát vlastníkem stavby. Naopak by se taková stavba stala součástí pozemku, tedy předmětem vlastnictví majitele pozemku. Smlouvou o právu stavby však stavebník dosáhl nejen práva užívat pozemek, ale hlavně nabyl stavbu, jejíž hodnotu tak správní orgány po právu zdanily.
30. Žalobce odkazuje na „logický výklad s využitím argumentu „per analogiam““ ve smyslu aplikace zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně § 23 odst. 1: „Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.“. Této námitce nelze vyhovět již proto, že se zákon č. 56/1992 Sb. týká jiné daně (o daních z příjmů) a daň z nabytí nemovitých věcí měla i v rozhodné době samostatnou komplexní právní regulaci právě v zákonném opatření, které zakotvovalo odlišnou definici základu daně (§ 10) než zákon č. 56/1992 Sb. Není tu proto mezera v zákoně, kterou by orgány veřejné moci mohly a měly vyplnit cestou analogie jako jednoho z nástrojů tzv. dotváření práva (z rozhodovací praxe Ústavního soudu srov. např. nález z 27. 3. 2014 sp. zn. III. ÚS 2264/13, z 27. 3. 2018 sp. zn. I. ÚS 3960/16, rozsudek Nejvyššího soudu z 25. 3. 2021 sp. zn. 32 Cdo 3237/2019, bod 64., rozsudek NSS z 17. 12. 2014 č. j. 9 As 75/2014 – 44, bod 21., rozsudek NSS z 11. 7. 2022 5 As 95/2021 – 27, bod 27.).
31. Nedůvodné jsou i námitky žalobce, že správní orgány porušily základní zásady daňového řízení jako zásada spravedlnosti, zákaz dvojího zdanění, jednoznačnosti daňového práva, únosnosti daně, zásadu in dubio pro libertate, resp. in dubio mitius. Nedůvodnost těchto námitek spočívá již v jejich vágnosti (neurčitosti). Žalobce např. nevysvětluje, v čem konkrétně se výklad a aplikace práva správních orgánů protíví uvedeným zásadám. Nad rámec soud uvádí následující.
32. Žalobce namítá, že správní orgány vychází jen z gramatického výkladu. Tím i žalobce připouští, že správní orgány rozhodly v souladu s textem zákona (jazykový výklad). Pokud správní orgány rozhodly v souladu s dikcí, o porušení zásady jednoznačnosti daňového práva logicky jít nemůže.
33. Žalobce namítl porušení zásady in dubio pro libertate, resp. in dubio mitius. Tyto zásady nelze vykládat tak, že každou myslitelnou intepretaci právní normy podanou žalobcem by

měly správní orgány a soudy zohlednit jako možnost dvojího výkladu. Relevantní je jen rovnocenný konkurenční výklad práva. Výklad provedený správními orgány byl správný a žalobcem navrženou alternativu nelze považovat za rovnocennou, a to již s ohledem na soulad doslovného znění zákona se smyslem a účelem zákona (metodologicky obdobně např. rozsudek NSS z 28. 8. 2020 č. j. 5 Afs 266/2019 - 26, bod 22. a 23, usnesení Ústavního soudu z 5. 12. 2017 sp. zn. IV.ÚS 4257/16).

34. Žalobce namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí 1. žalovaného, ale nekonkretizuje, v čem je nepřezkoumatelné. Žalobce zmiňuje tezi 1. žalovaného, že postup navržený žalobcem (nezohlednění skutečné existence stavby při zdanění) by byl v rozporu s rovností daňových subjektů. Tato teze není přezkoumatelná; 1. žalovaný tím vyjádřil, že by žalobce byl zvýhodněn (nižší daní) oproti daňovým subjektům, které rovněž nabyly do vlastnictví právo stavby s již existující stavbou, a proto by k ní v jejich případech bylo při zdanění přihlíženo.
35. Obdobně vágní je námitka žalobce, že ústavně konformní výklad je jen výklad žalobce. Žalobce konkrétně v ústavněprávní rovině neargumentuje. Výklad správních orgánů je ústavně konformní. Podle čl. 11 odst. 5 Listiny je možno daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Článek 11 odst. 5 Listiny představuje ústavně aprobované omezení vlastnického práva, které může být legitimně omezeno za účelem stanovení, vyměření a výběru daně. Do autonomní sféry jednotlivce je tak veřejné moci umožněno zasáhnout z důvodu ústavně aprobovaného veřejného zájmu, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků. Ústavní přezkum daně, poplatku a peněžitě sankce zahrnuje vyloučení extrémní disproportionality a dodržení ústavního principu rovnosti. Otázka vhodnosti a nezbytnosti daného opatření je zásadně ponechána na vůli zákonodárce. Zahrnutí hodnoty i stavby do základu daně v souzené věci soud nepovažuje za extrémně disproportionální ani porušení principu rovnosti a hlavně opak (např. rdousící efekt daně daň ve výši 197 520 Kč) netvrdí ani žalobce. V tomto smyslu soud odkazuje i např. na náleží Ústavního soudu z 21. 4. 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (bod 38. až 57.), rozsudek NSS z 31. 1. 2022 č. j. 3 Afs 392/2019 - 47 (bod 15.) či rozsudek Krajského soudu v Brně z 21. 2. 2019 č. j. 30 Af 10/2017 - 57 (bod 50. až 53.).

#### **IV.B) Žaloba proti rozhodnutí 2. žalovaného (z 6. 11. 2020 a z 17. 12. 2020)**

36. Žalobce proti dvěma platebním výměřům ohledně příslušenství daně (pokuta a úrok z prodlení) odvolání nepodal. V žalobě proti těmto platebním výměřům nenamítal jen nesprávnost odvozenou od nezákonnosti stanovení daně. Protiprávnost příslušenství namítl též z důvodu, že není možno za několik let zpětně stanovit příslušenství daně, kdy daň byla stanovena až v samotném závěru daňového řízení. Žalobce namítl, že aby se poplatník takové sankci preventivně vyhnul, „má snad uhradit daň, aniž by věděl, kolik činí?“. Již proto nelze přisvědčit názoru žalobce, že pokud 1. žalovaný jeho odvolání ve věci stanovení daně zamítl, tak že by nutně musel zamítnout i žalobcovu odvolání proti platebním výměřům o příslušenství daně, a že by tak šlo o zjevně bezúčelná odvolání. Už z těchto důvodů soud žalobu směřující proti platebním výměřům 2. žalovaného ohledně příslušenství daně odmítl jako nepřípustnou pro nevyčerpání všech procesních prostředků k ochraně práv dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s. Nad rámec soud odkazuje obdobně např. na rozsudek NSS z 15. 1. 2021 č. j. 5 Afs 292/2019 - 30 a tam citovanou judikaturu NSS či na usnesení Ústavního soudu z 17. 9. 2019, sp. zn. III. ÚS 2317/19, bod 12. až 14. Nadto v souzené věci nejde o to, že by žalobce podal v řádném

termínu, ze své iniciativy daňové přiznání a „jen“ daň špatně vypočítal. Lhůta k podání daňového přiznání uplynula 31. 7. 2018, žalobce daňové přiznání nepodal, a proto jej musel správce daně vyzvat k jeho podání.

#### **V. Závěr a náklady řízení**

Soud z uvedených důvodů shledal žalobu směřující proti rozhodnutí 1. žalovaného nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Žalobu směřující proti platebním výměrům 2. žalovaného ohledně příslušenství daně soud odmítl jako nepřipustnou dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

#### **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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. listopadu 2022

Mgr. Milan Procházka v. r.  
předseda senátu