



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **JPD Hodonín s.r.o.**, IČO 02905248, se sídlem Horní Plesová 4375, Hodonín, zast. JUDr. Marií Cackovou, advokátkou, se sídlem Čelakovského 6, Blansko, proti žalovaným: **1) Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, **2) Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného 1) ze dne 12. 10. 2020, č. j. 38378/20/5100-31461-012952, a rozhodnutím žalovaného 2) ze dne 6. 11. 2020, č. j. 4593453/20/3010-00460-712414, a ze dne 17. 12. 2020, č. j. 4966729/20/3010-00460-712414, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2022, č. j. 30 Af 76/2020-49, ve znění usnesení ze dne 2. 2. 2023, č. j. 30 Af 76/2020-68,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Smlouvou ze dne 8. 4. 2015 si žalobkyně (stavebník) a spoluvlastníci zatíženého pozemku, Ján Jordán a Petr Jordán, sjednali zřízení práva stavby. Dne 20. 4. 2018 provedl Katastrální úřad pro Jihomoravský kraj, Katastrální pracoviště Hodonín, k návrhu žalobkyně vklad práva stavby do katastru nemovitostí, a to s právními účinky ke dni 23. 3. 2018. Mezitím byla na pozemku, na němž shora uvedené strany smluvně vyjádřily vůli zřídit právo stavby, postavena stavba vyhovující právu stavby – Polyfunkční dům.

[2] Žalobkyně coby nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci (právu stavby) ve smyslu § 1 odst. 1 zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), nepodala v zákonné lhůtě daňové přiznání, proto ji k tomu žalovaný 2) vyzval. Žalovaný 2) následně v rámci postupu k odstranění pochybností nechal vypracovat znalecký posudek o ceně věcného práva k nemovité věci (práva stavby). Z něj vyplynulo, že do ceny práva stavby je třeba započítat i zřízenou stavbu Polyfunkční dům, která stála na pozemku zatíženém právem stavby. Žalovaný 2) proto platebním výměrem ze dne 1. 4. 2019, č. j. 1210973/19/3010-00460-712414, vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 334.500 Kč.

[3] K odvolání žalobkyně žalovaný 1) rozhodnutím ze dne 12. 10. 2020, č. j. 38378/20/5100-31461-012952 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil rozhodnutí žalovaného 2) tak, že žalobkyni vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 197.520 Kč. Zjistil totiž podstatné chyby ve znaleckém posudku. Po doplnění dokazování bylo zjištěno, že skutečná zjištěná cena práva stavby je podstatně nižší, proto žalovaný 2) napadeným rozhodnutím snížil vyměřenou daň. Zaujal nicméně názor, že právo stavby vzniklo [ve smyslu § 1243 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“)] až dnem zápisu do katastru nemovitostí (nikoliv uzavřením smlouvy o právu stavby). Stavba vyhovující právu stavby - Polyfunkční dům - sice fyzicky vznikla na pozemku, na němž bylo smluvně sjednáno právo stavby, avšak ještě před vznikem tohoto práva stavby, stala se tudíž v souladu se zásadou *superficies solo cedit* (§ 1084 odst. 1 občanského zákoníku) součástí pozemku a připadla do vlastnictví jeho majitelů. Pokud bylo původním záměrem žalobkyně zřídit právo stavby za účelem vystavění Polyfunkčního domu, měla učinit návrh na vklad do katastru bezprostředně po uzavření smlouvy v roce 2015. Stavba Polyfunkční dům tedy byla před vznikem práva stavby ve vlastnictví převodců (majitelů pozemku). Po vkladu práva stavby do katastru nemovitostí se však stala stavba součástí práva stavby, proto bylo třeba její cenu zohlednit při ocenění práva stavby, neboť jeho hodnota se posuzuje podle skutečného stavu ke dni jeho vzniku. Ke dvojímu zdanění nedošlo ani dojít nemohlo - zdaněno bylo pouze úplatné nabytí vlastnického práva k právu stavby zatěžující pozemek, jehož součástí byla stavba.

[4] Žalovaný 2) následně platebním výměrem ze dne 6. 11. 2020, č. j. 4593453/20/3010-00460-712414, uložil žalobkyni pokutu za opožděné podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí ve výši 2.865 Kč, a platebním výměrem ze dne 17. 12. 2020, č. j. 4966729/20/3010-00460-712414, žalobkyni vyrozuměl o předpisu úroku z prodlení úhrady daně z nabytí nemovitých věcí na její osobní daňový účet do dne 30. 11. 2020 ve výši 56.687 Kč (dále společně též jen „platební výměry na pokutu a úrok z prodlení“). Pokuta i úrok z prodlení byly vypočteny z daně stanovené žalovaným 1) v napadeném rozhodnutí, tj. 197.520 Kč. Proti platebním výměrům žalobkyně nepodala odvolání.

[5] Proti napadenému rozhodnutí žalovaného 1) a platebním výměrům na pokutu a úrok z prodlení podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Nesouhlasila s tím, že do základu daně byla započtena i hodnota stavby Polyfunkční dům, kterou na své náklady postavila. Faktické zdanění stavby, kterou žalobkyně sama postavila, je nespravedlivé. Daňové orgány měly právní předpisy vyložit ústavně konformně, logicky a v souladu s jejich účelem.

pokračování

[6] Krajský soud žalobu ve vztahu k napadenému rozhodnutí žalovaného 1) zamítl. Vyložil, že nabývací hodnota práva stavby, která je určující pro výpočet základu daně z nabytí nemovitých věcí, se stanoví ke dni zápisu práva stavby do katastru nemovitostí. To je totiž den, kdy stavebník nabude vlastnické právo k právu stavby, tj. nastane skutečnost, která je předmětem daně. Při určení nabývací hodnoty nemovité věci (práva stavby) je tedy třeba brát v potaz takový stav práva stavby, který tu byl v době zápisu do katastru. Tento názor, byť za lehce odlišných skutkových okolností, byl aprobován i Ústavním soudem v usnesení ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. IV. ÚS 2323/21. Ke dni zápisu práva stavby již stavba Polyfunkční dům existovala, byla zkolaudována a dodatkem č. 1 ze dne 21. 3. 2018 ke smlouvě o právu stavby zahrnuta do práva stavby. Daňové orgány proto postupovaly v souladu se zákonem, pokud vyšly při ocenění nabývací hodnoty práva stavby z faktického i právního stavu, tedy daň vypočetly nejen z hodnoty pozemku, ale také z již existující stavby Polyfunkční dům. Nabytím práva stavby žalobkyně (stavebník) dosáhla nejen práva užívat pozemek, ale hlavně nabyla stavbu, jejíž hodnotu tak daňové orgány po právu zdanily.

[7] Nepřisvědčil žalobní námitce, že daňové orgány postupovaly „jen“ v souladu s jazykovým výkladem. Teleologický výklad totiž také svědčí ve prospěch zahrnutí hodnoty existující stavby do nabývací hodnoty práva stavby. Stejný závěr dovodil krajský soud i z důvodové zprávy k zákonu č. 254/2016 Sb., kterým došlo ke změně zákonného opatření mj. v subjektu poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí. Podle zmíněné důvodové zprávy je daň z nabytí nemovitých věcí úzce spjata se samotným majetkem. Proto je podle krajského soudu logické, že se výše daně odvozuje i od hodnoty stavby, kterou stavebník (na základě smlouvy o právu stavby) nabývá do vlastnického práva jako součást práva stavby.

[8] To, na čí náklady byla stavba postavena, je z hlediska smyslu daně z nabytí nemovitých věcí bezvýznamné. Před změnou v subjektu poplatníka interpretovala judikatura smysl daně z nabytí nemovitých věcí jako zatížení „výnosu *převodce* z převodu nemovitosti“, proto lze dovodit nynější smysl daně jako zatížení výnosu (resp. ekonomické výhody) *nabyvatele*. Pojem výnos nelze zaměňovat s pojmem „zisk“, což je, ve smyslu civilistické judikatury, rozdíl mezi výnosy a náklady. Náklady vynaložené stavebníkem na výstavbu stavby před jejím nabytím do vlastnictví nejsou právně relevantní. Nadto je tvrzení žalobkyně, že Polyfunkční dům postavila na své náklady, sporné. Nelze bez dalšího dovodit, kdo skutečně hradil náklady na stavbu, pouze z toho, že v kolaudačním souhlasu figuruje žalobkyně jako stavebník. Personální propojení žalobkyně a vlastníků zatíženého pozemku dobře ilustruje, proč je to, na čí náklady byla stavba zhotovena, pro určení daně z nabytí nemovitých věcí bezpředmětné. Žalobkyně tvrdí, že Polyfunkční dům byl mj. postaven svépomocí. Pokud svépomoc poskytl společníci žalobkyně, jen těžko bude možné spolehlivě určit, zda při tom vystupovali za žalobkyni či jako vlastníci pozemku.

[9] Smlouva o právu stavby sice nese datum 8. 4. 2015, nicméně obsahuje výňatek z listu vlastnictví ze dne 1. 2. 2017. Zjevně dle krajského soudu byla antidatována (nejdříve mohla být podepsána 1. 2. 2017, anebo možná až 21. 3. 2018 spolu s ověřením podpisů na

n). Tyto rozpory žalobkyně vůbec nevysvětlila a navíc uvedla, že smlouvu na katastr nemovitostí nepředložila „ze strategických důvodů“, což ještě více zpochybňuje její tvrzení.

[10] Zákonné opatření bylo zrušeno až po vzniku daňové povinnosti žalobkyně, a to nikoliv pro „nemravnost“ daně z nabytí nemovitých věcí, nýbrž primárně pro zjednodušení a zpřehlednění daňového systému. Námitka, že došlo k porušení zákazu pravé retroaktivity, je nedůvodná. Nelze přihlídnout ani k zákonu č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, neboť ten je již od 1. 1. 2014 neúčinný, a nelze analogicky aplikovat ani § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, protože se týká jiné daně. Daň z nabytí nemovitých věcí měla v rozhodné době svou vlastní komplexní úpravu a nebylo v právu mezery, kterou by bylo třeba překlenout analogií. Zahnutí hodnoty Polyfunkčního domu do základu daně v souzené věci krajský soud nepovažuje za extrémně disproporcionální ani za porušení principu rovnosti, a ani jinak protiústavní.

[11] Krajský soud výrokem II. napadeného rozsudku odmítl jako nepřipustnou žalobu v té části, v níž žalobkyně napadla platební výměry na pokutu a úrok z prodlení, a to pro nevyčerpání všech procesních prostředků k ochraně práv dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného 1)

[12] Proti napadenému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatelka v první řadě namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Tu spatřuje v tom, že se krajský soud vůbec nezabýval jednak tím, kdo stavbu Polyfunkčního domu zřídil, jednak tím, kdy se stavba právně stala součástí práva stavby.

[14] Stěžovatelka dále nesouhlasí s aplikací doslovného jazykového výkladu právních předpisů, k níž přistoupily jak daňové orgány, tak krajský soud. Je totiž podle ní třeba důsledně odlišit okamžik vzniku práva stavby od okamžiku, v němž se stala stavba právně součástí práva stavby. Ke vzniku práva stavby nesporně došlo jeho zápisem do katastru nemovitostí, což bylo 23. 3. 2018. V tuto chvíli stavba fakticky existovala, ale právně součástí práva stavby být nemohla, protože ani toto právo do 23. 3. 2018 neexistovalo. Jako součást práva stavby byla budova zapsána do katastru nemovitostí na základě ohlášení stěžovatelky až po zápisu práva stavby. Stavba tudíž k okamžiku vzniku práva stavby nebyla jako jeho součást v katastru zapsána. To zcela boří tezi, že lze základ daně z nabytí práva stavby určit i z hodnoty stavby. Ta právně součástí práva stavby nebyla.

[15] Zákonné opatření, které dostatečně nereflektuje instituty nehmotných nemovitých věcí zavedených občanským zákoníkem, nerozlišuje situaci, kdy stavba fakticky existuje, byla realizována podle smlouvy o právu stavby, ale právně součástí práva stavby není. To má zcela zásadní dopad na určení základu daně a tato nedůslednost zákonodárce

pokračování

nemůže být vykládána ve stěžovatelčin neprospěch. Usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. IV. ÚS 2323/21, považuje za nepřiléhavé pro skutkové odlišnosti.

[16] Ač se stěžovatelka ztotožňuje s výrokem II. napadeného rozsudku, v případě zrušení výroku I. napadeného rozsudku je podle ní třeba zrušit i výrok II., a to přes formální nenaplnění procesních podmínek v řízení před krajským soudem. Proto stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek v celém rozsahu.

[17] Žalovaný 1) navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Krajský soud správně uvedl, že výstavba dané stavby na náklady stěžovatelky nebyla prokázána. Důkazní břemeno stran tvrzení o tom, na čí náklady ve skutečnosti byla stavba postavena, vázlo na stěžovatelce. Ta jej neunesla, a navíc je zodpovězení otázky, na čí náklady byl dům postaven, pro posuzovanou věc zcela bezvýznamné. Není vůbec rozhodné, kdy stěžovatelka navrhl zápis stavby do katastru nemovitostí. Právní úprava upřednostňuje faktický stav před stavem formálním, přičemž tímto logicky sleduje konstrukci daně z nabytí nemovité věci jako daně, při jejímž výpočtu se vychází z hodnoty předmětu daně transakce (v tomto případě práva stavby).

[18] Nesouhlasí ani s tím, že napadený rozsudek trpí vadou nepřezkoumatelnosti. Otázkou faktického zhotovitele se krajský soud výslovně zabýval v bodě 24 napadeného rozsudku. Námitka, že krajský soud nezodpověděl otázku, kdy se stavba stala součástí práva stavby, je jednak nepřipustná, protože v této oblasti stěžovatelka v žalobě ničeho nenamítala, jednak je její zodpovězení pro věc nepodstatné. Krajský soud ji nadto nepřímo zodpověděl konstatováním, že pro výpočet základu daně z nabytí práva stavby je relevantní, kdy došlo k zápisu práva stavby do katastru nemovitostí.

[19] Žalovaný 2) se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti. Ta byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Soud se zabýval v první řadě namítanou nepřezkoumatelností, neboť vlastní přezkum napadeného rozsudku krajského soudu je možný pouze za předpokladu, že je rozsudek srozumitelný a je z jeho odůvodnění zřejmé, na jakých skutkových a právních závěrech je zbudován.

[23] Podle stěžovatelky krajský soud dospěl k závěru, že nabyla právo stavby, jehož součástí byl i postavený dům, „aniž by se relevantně a nad rámec spekulací nemajících podklad ve spisovém materiálu zabýval tím, kdo stavbu zřídil“. Ve skutečnosti však krajský soud provedl (a v bodě 22 a 24 napadeného rozsudku předestřel) velmi podrobnou úvahu o tom, že ze spisového materiálu není zjistitelné, na čí náklady byl dům postaven. Vyložil, že z pouhé pozice stavebníka ve stavebním řízení není možné dovodit, že skutečně stěžovatelka dům postavila na své náklady, a to mj. i s ohledem na to, že její jediní společníci a jednatelé jsou současně vlastníci pozemku, na němž je právo stavby zřízeno. Dále srozumitelně vysvětlil, proč není daná otázka pro stanovení základu daně podstatná. Zkoumání toho, kdo na své náklady postavil stavbu na pozemku zatíženém právem stavby, by bylo dle krajského soudu v rozporu se smyslem daně z nabytí nemovitých věcí, jímž je zatížení hodnoty dosaženého či dosažitelného výnosu z nabytí té které nemovité věci. Stěžovatelkou zastávaný výklad by dle krajského soudu umožňoval účelové vystupování oprávněného ze smlouvy o právu stavby jako stavebníka před stavebními úřady. To by vedlo ke zneužívání daňové optimalizace. Svě úvahy krajský soud opřel o důvodovou zprávu k zákonnému opatření i judikaturu. Takové odůvodnění lze stěží označit za nepřezkoumatelné, neboť je z něj zcela zřejmé, jakými úvahami se krajský soud řídil a k čemu dospěl. Lze dodat, že stěžovatelka blíže nerozvedla, co přesně považuje za spekulace nemající podklad ve spisovém materiálu. Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší za stěžovatelku domýšlet, které teze krajského soudu nemají podle ní oporu ve spise.

[24] Dle stěžovatelky krajský soud nedostatečně posoudil a odůvodnil, kdy se stavba právně stane součástí práva stavby. Ani v tomto směru netrpí napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Krajský soud konstatoval, že „(s)právní 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.“ Z odůvodnění rozsudku je dále zřejmé, že krajský soud shledal v dané věci rozhodující faktickou existenci Polyfunkčního domu na pozemku zatíženém právem stavby v době vzniku práva stavby jeho zápisem do katastru nemovitostí dne 23. 3. 2018. Ve světle toho, že stěžovatelka v žalobě výslovně vadně posouzení této otázky daňovými orgány nenamítala, shledal Nejvyšší správní soud vypořádání tohoto problému krajským soudem zcela dostatečným.

[25] V návaznosti na právě uvedené je třeba zdůraznit, že argumentace stěžovatelky uplatněná v kasační stížnosti se zřetelně posunula. V daňovém řízení spočívala její argumentace na tom, že nabyla vlastnické právo ke stavbě originárně, neboť stavbu provedla na základě jí vydaných povolení stavebního úřadu, smlouvy o právu stavby a pomocí vlastních finančních prostředků. Jinými slovy řečeno, tvrdila, že vlastnické právo ke stavbě nabyla před vznikem práva stavby. V kasační stížnosti poukazuje na to, že v době vzniku práva stavby ještě nebyla stavba zapsána v katastru nemovitostí, a proto na ni nepřešla společně se vznikem práva stavby (jinými slovy tvrdí, že získala právní vztah ke stavbě až po vzniku práva stavby). Posledně uvedenou argumentaci ovšem v žalobě nezmínila, proč nelze krajskému soudu vytýkat, že se s ní nevypořádal. Byť ústředním bodem argumentace stěžovatelky zůstává, že spolu se vznikem práva stavby, které je

pokračování

předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, nezískala vlastnictví ke stavbě, právní argumenty, které postupně předkládá, jsou odlišné.

[26] Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů spočívající v absenci posouzení, kdo financoval výstavbu Polyfunkčního domu a kdy se tato stavba právně stala součástí práva stavby.

[27] Nejvyšší správní soud proto přistoupil k vypořádání stížní argumentace, v níž stěžovatelka namítla nesprávné posouzení otázky, zda je základ daně pro výpočet daně z nabytí nemovitých věcí tvořen zjištěnou cenou práva stavby bez hodnoty již existující stavby, anebo s ní. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že krajský soud i daňové orgány posoudily věc v souladu se zákonem, jakož i s jeho smyslem a účelem.

[28] Podle § 3 daňového řádu *daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.*

[29] 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.*

[30] Podle § 10 zákonného opatření *základem daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj.*

[31] Podle § 11 odst. 2 zákonného opatření *nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.*

[32] Podle § 1084 odst. 1 občanského zákoníku *stavba zřízená na cizím pozemku připadá vlastníkovu pozemku.*

[33] Podle § 1240 odst. 1 občanského zákoníku *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.*

[34] Podle § 1242 občanského zákoníku *právo stavby je věc nemovitá. Stavba vyhovující právu stavby je jeho součástí, ale také podléhá ustanovením o nemovitých věcech.*

[35] Podle § 1243 odst. 2 věty první občanského zákoníku *právo stavby zřízené smlouvou vzniká zápisem do veřejného seznamu.*

[36] Soud v daňovém spisu ověřil, že smlouva o právu stavby je datována dnem 8. 4. 2015, podpisy na ní byly ověřeny (uznány za vlastní) dne 21. 3. 2018. Charakteristika stavby vyhovující zřízenému právu stavby je definovaná v čl. III. smlouvy o právu stavby. V dodatku č. 1 ze dne 21. 3. 2018 ke smlouvě o právu stavby smluvní strany prohlásily, že stavebníkem (stěžovatelkou) provedená stavba zcela vyhovuje právu stavby a že se tato

stane součástí práva stavby. Současně prohlásily, že *návrh na vklad práva stavby bude ... podán ... neprodleně po uzavření dodatku č. 1. Zároveň s návrhem na vklad práva stavby bude podán návrh na zápis stavby do katastru nemovitostí jako součást práva stavby.*

[37] Je třeba plně přisvědčit závěru žalovaného 1), že pokud nebylo v roce 2015, kdy byla (údajně) uzavřena smlouva o právu stavby, toto právo zapsáno do katastru nemovitostí, stavba vznikající mezi lety 2015 a 2018 na daném pozemku se stala ve světle zásady *superficies solo cedit* vyjádřené v § 1084 odst. 1 občanského zákoníku součástí tohoto pozemku, který byl ve vlastnictví bratří J. (zřizovatelů práva stavby a spoluvlastníků dotčených pozemků). Je zcela lhostejno, na čí náklady byla zbudována. Tomuto následku mohli účastníci smlouvy o zřízení práva stavby předejít tím, že by právo stavby vložili do katastru nemovitostí ještě před zahájením stavby. Pokud tak však neučinili, stala se stavba součástí pozemku, a tedy její vlastnický režim nemohl být oddělen od samotného pozemku. Důsledky plynoucí z toho, že stěžovatelka investovala vlastní prostředky do majetku třetích osob, který tím zhodnotila (zbudováním stavby), je třeba řešit jinými nástroji soukromého práva obligačního či kvazideliktního charakteru. Tyto okolnosti nemohou nic změnit na vlastnickém režimu stavby jakožto součásti pozemku.

[38] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí vzniká zápisem vlastnického práva k nemovité věci do veřejného seznamu (katastru nemovitostí), neboť tímto okamžikem je nabyto vlastnické právo k dané nemovité věci, a nastává tedy skutečnost, která je předmětem daně. V nynější věci byl tímto okamžikem den 23. 3. 2018, k němuž nastaly právní účinky vkladu práva stavby do katastru nemovitostí. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 451/2017-25, zabýval obdobnou věcí a konstatoval, že *„je pak zcela irrelevantní, kdy došlo ke skutečným, které předcházely tomuto okamžiku (...). Veřejnoprávní norma stanovící okamžik vzniku daňové povinnosti je navázána na jednu konkrétní skutečnost, kterou je jen a pouze okamžik, ke kterému došlo k úplatnému nabytí vlastnického práva. Zkoumání skutečností jiných je proto z hlediska daňového zcela bezpředmětné.“*

[39] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu pak plyne, že pro stanovení daně je rozhodující skutečný stav věci, nikoliv katastrální evidence (rozsudky ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004-50, č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 21. 11. 2018, č. j. 7 Afs 351/2018-32). Stěžovatelka proto marně poukazuje na to, že stavba Polyfunkční dům nebyla ke dni 23. 3. 2018 zapsána v katastru nemovitostí – na věc to nemá pražádný vliv. Skutečný stav věci byl ke dni 23. 3. 2018 takový, že Polyfunkční dům na pozemku zatíženém právem stavby fakticky stál, byl zkolaudován, a nadto stěžovatelka i zřizovatelé práva stavby v dodatku č. 1 ze dne 21. 3. 2018 projevíli jednoznačnou vůli učinit stavbu součástí práva stavby, a to návrhem na vklad do katastru nemovitostí. Zápis stavby do katastru nemovitostí nemá konstitutivní účinky. Stavba se stává předmětem právních vztahů (nikoliv však samostatným předmětem, neboť je buď součástí pozemku, nebo součástí práva stavby) jejím faktickým prováděním.

[40] Daňové orgány ani krajský soud netvrdily, že by dne 23. 3. 2018 byla stavba Polyfunkční dům součástí práva stavby. Naopak, žalovaný 1) vycházel z toho, že stavba se stala součástí pozemku a připadla do vlastnictví jeho spoluvlastníků, protože právo stavby

pokračování

v důsledku nezapsání do katastru nemovitostí nevzniklo. V návaznosti na argumentaci, kterou stěžovatelka rozvíjí až v kasační stížnosti, je třeba doplnit, že v situaci, kdy byla stavba součástí pozemku, k němuž následně vzniklo právo stavby, jehož obsahem bylo právo zřídit na pozemku právě tuto stavbu (viz čl. II. a III. smlouvy o právu stavby ze dne 8. 4. 2015 a čl. II. a III. dodatku č. 1 k této smlouvě), pak vznikem práva stavby bez dalšího přestala být stavba součástí pozemku a stala se součástí práva stavby. Tato změna v režimu stavby nevyžadovala jiné (další) právní jednání. Těmto následkům nemohla zabránit ani skutečnost, že stavba nebyla v té době zapsána v katastru nemovitostí. Provedení vkladu práva stavby do katastru nemovitostí na základě smlouvy o právu stavby a jejího dodatku č. 1 má za daných skutkových okolností za následek vznik práva stavby, jehož součástí se tato stavba stala. Z hlediska majetkového tak stěžovatelka vkladem práva stavby nabyla nikoliv „holé“ právo opravňující ji v budoucnu zřídit na pozemku stavbu, nýbrž právo mít na pozemku zřízení již existující stavbu, včetně této stavby, která je součástí tohoto práva (součástí práva stavby jakožto nemovité věci nelze od něj oddělit). Hodnota práva stavby tak v sobě zahrnuje i hodnotu vlastní stavby. Stěžovatelka tedy dne 20. 4. 2018, kdy byl proveden vklad práva stavby do katastru nemovitostí, nabyla s právními účinky ke dni 23. 3. 2018 právo stavby včetně jeho součástí (polyfunkční dům č. p. X).

[41] Toliko na okraj lze doplnit, že není pravdivé tvrzení stěžovatelky uvedené v kasační stížnosti, že nejprve bylo do katastru nemovitostí zapsáno právo stavby a teprve následně stavba samotná. Z vyrozumění katastrálního úřadu ze dne 23. 4. 2018 ve věci sp. zn. V-2396/2018-706, které je součástí daňového spisu, jednoznačně plyne, že právo stavby a stavba, která je jeho součástí, byly zapsány do katastru nemovitostí současně.

[42] Na rozdíl od stěžovatelky je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že závěry vyjádřené v rozsudku ze dne 23. 6. 2021, č. j. 2 Afs 228/2020-25, který aproboval Ústavní soud usnesením ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. IV. ÚS 2323/21, plně dopadají na nyní projednávanou věc. V tehdy souzené věci se jednalo, zrovna tak jako v případě nynějším, o situaci, kdy bylo sjednáno právo stavby, jehož obsahem bylo právo mít na pozemku již zřízenou stavbu. Nejvyšší správní soud tehdy dovodil, že správní orgány nepochybily, pokud při stanovení daně z nabytí nemovitých věcí zohlednily hodnotu stavby, která byla součástí pozemku. Nuance ve skutkových okolnostech spočívající v tom, že v nynější věci nedošlo k odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby, není podstatná. V konečném důsledku se jedná o to, zda má správce daně při zjišťování nabývací hodnoty práva stavby zohlednit i samotnou stavbu, byť není formálně součástí práva stavby. Jak již bylo řečeno shora, rozhodující pro stanovení daně je stav skutečný. Ten daňové orgány náležitě reflektovaly, pokud při stanovení základu daně vzaly v potaz i hodnotu stavby stojící na pozemku zatíženém právem stavby.

[43] Pro stanovení daně je též irelevantní, na čí náklady byla stavba postavena. Stěžovatelka zapříčinila, že se stavba stala ve smyslu § 1084 odst. 1 občanského zákoníku součástí pozemku třetích osob, sama svou liknavostí. Kdyby podala návrh na vklad svého vlastnického práva k právu stavby ihned po uzavření smlouvy o právu stavby, bylo by právo stavby vzniklo a následně prováděná stavba vyhovující právu stavby by se stala součástí jejího práva stavby, nikoliv součástí pozemku třetích osob. Za dané situace se lze

jen těžko dovolávat řešení podle stěžovatelčiny představy spravedlnosti (obdobně srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 4. 2018, sp. zn. 20 Cdo 451/2018). Podle ní by patrně bylo spravedlivé, kdyby úplatně nabyla právo stavby vázající na pozemku, na kterém stojí stavba vyhovující právu stavby, avšak daň by odvedla za „holé“ právo stavby. Takovou variantu je třeba jednoznačně odmítnout, i kdyby skutečně stěžovatelka postavila stavbu na své náklady. Výše soud vysvětlil, jaké všechny majetkové hodnoty stěžovatelka nabyla na základě vkladu práva stavby do katastru nemovitostí, a ty tvoří základ pro stanovení daně z nabytí nemovitých věcí. Od hodnoty nabyté nemovité věci (práva stavby včetně jeho součástí) nelze odečíst náklady na vznik součásti práva stavby vynaložené stěžovatelkou. To zákon o dani z nabytí nemovitých věcí neumožňuje. Ani zákon o oceňování majetku neumožňuje při ocenění práva stavby zohlednit náklady vynaložené stěžovatelkou na realizaci součásti této nemovité věci.

[44] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem jak v tom, že pro určení daně není rozhodné, na čí náklady byla stavba postavena, tak v tom, že rozhodující pro určení základu daně je skutečný stav věci. Stěžovatelčina stížní argumentace nemá oporu v zákoně ani v judikatuře, a není proto důvodná.

[45] Krajský soud vyčerpávajícím způsobem vysvětlil, proč tento postup není v rozporu s účelem zdanění úplatného převodu nemovitých věcí. Citoval důvodovou zprávu k zákonnému opatření, podle níž je jeho záměrem *v zásadě zachovat tradiční rozsah předmětu příslušné daně, tj. vázat ho na nabytí hmotných nemovitých věcí a nepodrobovat této dani nabytí jiných nemovitých věcí ve smyslu nového občanského zákoníku. Z věcných práv má být předmětem daně pouze nabytí práva stavby, a to zejména proto, že jeho součástí je stavba, která byla podle dosavadních právních předpisů předmětem daně jakožto samostatná nemovitá věc. (...) Nabytí práva stavby bylo zahrnuto do předmětu daně v návaznosti na nový občanský zákoník, podle něhož jde o nemovitou věc, ke které je možné nabyt vlastnícké právo, a to s ohledem na skutečnost, že jinak by mohl být tento institut následně zneužíván k daňovým optimalizacím. Do předmětu daně spadá jak úplatné nabytí práva stavby při jeho zřízení vlastníkem stavebního pozemku ve prospěch stavebníka, tak také úplatné nabytí již trvajících práva stavby.* Nedůvodná je tudíž i obecná stížní argumentace, jíž stěžovatelka v podstatě namítla nespravedlnost právní úpravy zdanění práva stavby daní z nabytí nemovitých věcí. Skutečnost, že zákonné opatření bylo zrušeno, na věc nemá vůbec žádný vliv a nelze z ní plošně dovozovat nespravedlnost daně z nabytí práva stavby jako takové. Stěžovatelka dovozuje, že právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí dostatečně nediferencuje různé případy nabytí práva stavby. Přitom ovšem zcela pomíjí, že tato právní úprava jí umožňovala zdanit nabytí práva stavby tak, jak by to odpovídalo její představě spravedlnosti. Postačovalo, aby nechala zapsat do katastru nemovitostí právo stavby, jakmile byla uzavřena smlouva o právu stavby a dříve, než začala stavbu realizovat.

[46] Stěžovatelka dále argumentovala ve prospěch svého tvrzení o skutečném datu podpisu smlouvy o právu stavby. Tvrdila, že smlouvu o právu stavby předložila stavebnímu úřadu před zahájením stavby, protože jí bylo přiznáno postavení stavebníka a následně jí byl udělen kolaudační souhlas, který stěžovatelka navrhla provést jako důkaz. Stavba tudíž od počátku vznikala v režimu smlouvy o právu stavby. V tom se však stěžovatelka mýlí – stavba nemohla vznikat „v režimu“ práva stavby, pokud právo stavby

pokračování

po právu nevzniklo jeho zápisem do katastru nemovitostí. Nejvyšší správní soud považuje za bezvýznamné zaobírat se tím, zda stavební úřad na základě smlouvy o právu stavby přiznal stěžovatelce postavení stavebníka ve stavebním řízení. Na stanovení základu daně to žádný vliv nemá.

[47] Kolaudační souhlas ze dne 8. 1. 2018 s užíváním stavby Polyfunkční dům je součástí daňového spisu. Obsahem správního (tj. též daňového) spisu se zpravidla nedokazuje (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2006, č. j. 7 Afs 39/2005-53, anebo rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 4 As 113/2018-39). K provedení této listiny jako důkazu proto neshledal Nejvyšší správní soud důvod, z jejího obsahu nicméně vycházel jakožto z obsahu daňového spisu.

[48] Následně soud přezkoumal v rozsahu uplatněné stížní námitky i výrok II. napadeného rozsudku, kterým krajský soud odmítl žalobu v části, již stěžovatelka napadla platební výměry na pokutu a na úrok z prodlení. Proti těmto platebním výměrům stěžovatelka nepodala odvolání, což ostatně sama připustila (v žalobě uvedla, že to považovala za zbytečné). Subjektivní názor stěžovatelky, že by bylo zbytečné podávat proti platebním výměrům na pokutu a úrok z prodlení odvolání, nemění nic na tom, že bylo její povinností vyčerpat dostupné řádné opravné prostředky před tím, než se obrátila na soud (zásada subsidiarity soudní ochrany). Protože nevyčerpala opravné prostředky v řízení před daňovými orgány, které jí poskytuje daňový řád, krajský soud po právu žalobu proti nim podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s. odmítl.

[49] I kdyby Nejvyšší správní soud shledal důvod zrušit rozsudek krajského soudu v rozsahu výroku I. a případě současně též napadené rozhodnutí žalovaného 1), nemohl by jen v důsledku toho zrušit výrok II. rozsudku krajského soudu ani platební výměry žalovaného 2) na pokutu a úrok z prodlení. Výrok I. a II. rozsudku krajského soudu nejsou na sobě závislé. Pokud byla správní rozhodnutí napadena žalobou, která je nepřijatelná, nemůže soud tato rozhodnutí věcně přezkoumat, a tedy ani zrušit.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[51] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaným nevznikly náklady řízení nad rámec jejich běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. března 2023

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu