



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka, soudkyně Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a soudce JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **POMNĚNKA 21 a.s.**, IČO: 27899373  
sídlem Koutecká 132, Poděbrady

zastoupená advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M.  
sídlem Na Poříčí 1079/3a, Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2021, č. j. 6616/21/5100-31461-012952,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2021, č. j. 6616/21/5100-31461-012952, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradu nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám jejího zástupce JUDr. Ondřeje Trubače, Ph.D., LL.M., advokáta.

**Odůvodnění:**

*Vymezení věci*

1. Spornou otázkou v této věci je, zda došlo k zániku daňové povinnosti žalobkyně (jako osoby oprávněné z práva stavby) na dani z nabytí nemovitých věcí poté, co zaniklo právo stavby

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

v důsledku odstoupení vlastníka pozemku od smlouvy o jeho zřízení.

2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 6. 11. 2019 platební výměr č. j. 4870726/19/2119-70462-203853, kterým vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 396 000 Kč, a to na základě nabytí práva stavby zřízeného vlastníkem pozemku ve prospěch žalobkyně jako stavebníka.
3. Dne 16. 11. 2019 podala žalobkyně dodatečné přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí na daň vyčíslenou částkou - 396 000 Kč. Vrácení daně se domáhala z důvodu zániku práva stavby, který nastal v důsledku odstoupení vlastníka pozemku od smlouvy o zřízení práva stavby.
4. Správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 4. 2020, č. j. 1130591/20/2119-00460-203853 (dále jen „dodatečný platební výměr“) doměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí částkou ve výši 0 Kč. Rozhodnutím označeným v záhlaví (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl žalobkynino odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr.
5. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 21. 4. 2021 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

#### *Obsah žaloby*

6. Žalobkyně uvedla, že dne 4. 2. 2019 uzavřela smlouvu o zřízení práva stavby, které bylo zřízeno v její prospěch k pozemkům p. č. XA a p. č. XB, k. ú. X. Vklad práva stavby byl do katastru nemovitostí zapsán s účinky ke dni 5. 2. 2019. Vlastník pozemku od smlouvy dne 21. 8. 2019 odstoupil a právo stavby bylo vymazáno z katastru nemovitostí s právními účinky ke dni 23. 8. 2019.
7. Žalobkyně namítá nesprávné právní posouzení, neboť byly splněny podmínky pro zánik daňové povinnosti podle § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění zákona č. 254/2016 Sb. (dále jen „zákonné opatření“). Dle žalobkyně platí, že pokud dojde k odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby, oprávnění mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu nezanikne, ale toto oprávnění se opět stane součástí vlastnického práva původního vlastníka. V této souvislosti odkázala žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci ze dne 20. 5. 2020, č. j. 65 Af 11/2019-54, podle kterého vybudovaná stavba zánikem práva stavba ze zákona případně vlastníkovu pozemku. Ačkoliv vychází rozsudek z jiného skutkové stavu, dle žalobkyně se uplatní stejný závěr i v případě, že stavba dosud nebyla zřízena. Výklad finančních orgánů je čistě formální a odporuje smyslu § 2 odst. 1 zákonného opatření. Ustanovení § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření je přitom nutné interpretovat teleologicky extenzivně, neboť se jedná o obdobný případ jako při odstoupení od smlouvy o převodu vlastnického práva k jiným nemovitým věcem. Možnost analogie je v tomto případě ve prospěch žalobkyně přípustná. Jde o zákonodárcem nezamýšlenou mezeru v zákoně, která vede k neopodstatněné nerovnosti.
8. Dle žalobkyně je napadené rozhodnutí rovněž v rozporu se zásadou proporcionality a spravedlivého zdanění. V této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000-55.

#### *Obsah vyjádření žalovaného*

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Vyjádření k žalobě se z podstatné části shoduje s obsahem napadeného rozhodnutí. Nad rámec již uvedeného v napadeném rozhodnutí žalovaný konstatoval, že neužil striktně formální výklad § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření, ale jazykově-logický výklad, který má přednost před teleologickým extenzivním výkladem. Aplikace analogie je na místě tam, kde právní úprava zcela chybí, ne v případě, že žalobkyně s právní úpravou nesouhlasí.
10. Dále žalovaný uvedl, že byt respektuje vůli stran uzavřít závazek a následně od něj odstoupit, nelze přehlédnout snahu žalobkyně snížit či se zcela vyhnout daňové povinnosti. Žalobkyně nejprve podala daňové přiznání s vyčíslenou daní desetkrát nižší. Následně po upozornění správce daně na chybu se snažila žalobkyně snížit daňovou povinnost dodatkem č. 1 ke smlouvě o zřízení práva stavby. Poté podala dodatečné daňové přiznání z důvodu odstoupení od smlouvy pro porušení smlouvy podstatným způsobem podle § 2002 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění zákona č. 33/2020 Sb. (dále jen „občanský zákoník“). Žalobkyně tvrdí, že kvůli nepříznivé finanční situaci nebyla schopna financovat stavbu a uhradit stavební plat. Neschopnost financovat stavbu je však překážkou na straně stavebníka, nikoliv podstatným porušením smlouvy. Žalobkyně po 6 měsících od uzavření smlouvy a přibližně měsíc poté, co zjistila, že při stanovení daně nebude přihlíženo k dodatku č. 1, odstoupila od smlouvy pro nemožnost úhrady stavebního platu ve výši 10 000 Kč ročně. S ohledem na to, že vlastník pozemku a jednatelka žalobkyně je totožná osoba, má žalovaný pochybnosti, zda odstoupení od smlouvy nebylo snahou žalobkyně obejít daňovou povinnost.
11. K rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci ze dne 20. 5. 2020, č. j. 65 Af 11/2019-54, žalovaný uvedl, že jde o skutkově odlišný případ, který se týkal otázky, zda se stavba po odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby stane součástí pozemku a zda se pak následně stane součástí nově zřízeného práva stavby. Tento rozsudek byl potvrzen NSS rozsudkem ze dne 23. 6. 2021, č. j. 2 Afs 228/2020-25. NSS dospěl k závěru, že zánikem práva stavby zaniká toto právo jako nemovitá věc, stavba samotná se však nemůže dostat do právního vzduchoprázdna. I z judikatury tedy vyplývá, že právo stavby a stavba jsou dvě odlišné nemovité věci, jejichž právní úpravu nelze slučovat. Názor NSS je tak souladný s názorem žalovaného.

#### *Obsah repliky*

12. Žalobkyně v replice uvedla, že skutečnost, že vlastník pozemku nebyl formálně vlastníkem práva stavby, protože právo stavby vzniká až zápisem do veřejného seznamu, nebrání výkladu žalobkyně. Navrácením v předchozí stav v důsledku odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby stavebník přichází o užitek. Vlastníkovi pozemku zároveň zaniká zatížení pozemku a rozsah jeho vlastnických oprávnění se vrací zpět do stavu před zřízením práva stavby. Analogie s pozbytím a navrácením vlastnického práva k nemovitosti původnímu vlastníku je tedy dle žalobkyně nezpochybnitelná. Tvrdí-li žalovaný, že právo stavby okamžikem odstoupení od smlouvy zaniklo od počátku, a že se na něj hledí jako by nikdy nevzniklo, klade si žalobkyně otázku, proč má jeho nabytí stavebníkem tedy podléhat zdanění. Žalobkyně nesouhlasí s předností gramaticko-logického výkladu před výkladem teleologickým. Striktně formalistický přístup zakládá zjevně nerovný přístup ke skutkově obdobným případům, přestože předmět daňové povinnosti (nabytí vlastnického práva k nemovitosti) i důvod jejího zániku (odstoupení od smlouvy) jsou v obou případech shodné. Úvahu žalovaného nad pohnutkami jednání vlastníka pozemku a žalobkyně i nad zákazem rozvazovací podmínky považuje žalobkyně za nemístnou a pro posouzení věci zcela

bezpředmětnou. Žalobkyni nemůže být přičítáno k tíži jednání vlastníka pozemku, jednala-li navíc v zákonných mezích smluvní autonomie.

13. Dle žalobkyně i NSS v rozsudku ze dne 23. 6. 2021, č. j. 2 Afs 228/2020-25, potvrzuje, že stavba nemůže existovat odděleně od práva stavby nebo pozemku. Proto neobstojí argumentace, že odstoupení od smlouvy zakládá účinky jen do budoucna. Ačkoliv se jednalo o skutkově jinou situaci, nic to nemění na podstatě práv plynoucích z práva stavby. Stává-li se zřízená stavba po zániku práva stavby znovu součástí pozemku, musí se k pozemku (do sféry vlastníka) logicky vrátit i právo na pozemku stavbu zřídit. Vlastníkovi pozemku se navrácí „předmět“ práva stavby, tj. užitek, který by měl být předmětem zdanění, pokud by právo stavby nebylo zrušeno.

#### *Obsah správního spisu*

14. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 4. 2. 2019 byla uzavřena Smlouva o zřízení práva stavby mezi L. M. jako vlastníkem pozemku a žalobkyní (jednající prostřednictvím L. M. jako předsedkyně představenstva) jako stavebníkem. Právo stavby bylo zřízeno k pozemkům ve vlastnictví L. M. p. č. XA, XB, k. ú. X, zapsaných na LV č. XC (nyní ve vlastnictví žalobkyně zapsané na LV č. XD - pozn. soudu). Právo stavby bylo zřízeno na dobu 99 let s vyšší stavebního platu 100 000 Kč ročně. Vklad do katastru nemovitostí byl proveden dne 27. 2. 2019 s právními účinky ke dni 5. 2. 2019.
15. Žalobkyně nesplnila povinnost podat daňové přiznání, proto ji k tomu správce daně vyzval dne 17. 6. 2019. Dne 1. 7. 2019 bylo správci daně doručeno přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, daň byla vyčíslena ve výši 39 600 Kč. Po e-mailové komunikaci upozorňující na chyby daňového přiznání, žalobkyně předložila mj. dodatek č. 1 ke smlouvě o zřízení práva stavby uzavřený dne 1. 3. 2019, který snížil stavební plat na částku 10 000 Kč ročně.
16. Dne 6. 11. 2019 správce daně vydal platební výměr č. j. 4870726/19/2119-70462-203853, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 396 000 Kč vyčíslená ze základu daně, kterým byla nabývací hodnota sjednaná ve výši 9 900 000 Kč. Správce daně dále samostatnými platebními výměry uložil žalobkyni pokutu za opožděné tvrzení daně a předepsal úrok z prodlení. Proti těmto platebním výměrům se žalobkyně neodvolala.
17. Dne 16. 11. 2019 podala žalobkyně dodatečné přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí s vyčíslenou daní ve výši - 396 000 Kč. Přílohou podání bylo vyrozumění o zápisu do katastru nemovitostí spočívajícím ve výmazu práva stavby (zápis proveden dne 17. 9. 2019 s právními účinky ke dni 23. 8. 2019, na základě listiny „*Souhlasné prohlášení o odstoupení od smlouvy*“), odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby ze dne 21. 8. 2019 a „*Souhlasné prohlášení vlastníka pozemku a stavebníka o zániku práva stavby*“ ze dne 21. 8. 2019.
18. Správce daně se neztotožnil s názorem žalobkyně o zániku daňové povinnosti podle § 55 zákonného opatření, a proto žalobkyni vyzval k odstranění pochybností. Žalobkyně se vyjádřila dne 10. 2. 2020. K vyjádření připojila dopis stavebníka ze dne 13. 8. 2019 označený „*Sdělení o nemožnosti dodržení závazků plynoucích ze Smlouvy o zřízení práva stavby ze dne 4. 2. 2019.*“
19. Dne 1. 4. 2020 správce daně vydal dodatečný platební výměr. V odůvodnění uvedl, že vlastnické právo k právu stavby sice zaniklo, ale neobnovilo se. Nebyla tedy naplněna jedna ze zákonných podmínek nezbytných pro zánik daňové povinnosti. Nestačí, aby původní vlastník přestal být omezen ve svém právu postavit na svém pozemku stavbu, ale musí být

splněna i podmínka, aby se původnímu vlastníkovi navrátila nemovitá věc, která byla předmětem právních vztahů. V tomto případě se tak nestalo.

20. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Odvolací námitky jsou obdobné jako námitky, které žalobkyně uplatnila v žalobě.
21. Dne 22. 2. 2021 vydal žalovaný napadené rozhodnutí. V odůvodnění uvedl, že nebyla splněna podmínka pro zánik daňové povinnosti podle § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření. Právo stavby jako nemovitá věc totiž vzniklo až jeho zřízením a jeho prvním vlastníkem byla žalobkyně. Právo stavby přestalo po odstoupení od smlouvy existovat. Vlastník pozemku nepřevodil na stavebníka vlastnické právo k pozemku, ale jeho vlastnické právo bylo pouze omezeno smlouvou o zřízení práva stavby. Vlastnické právo k právu stavby tedy stavebníkovi na základě smlouvy vzniklo a na základě odstoupení od smlouvy zaniklo, nevracelo se vlastníkovi pozemku. Žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci ze dne 20. 5. 2020, č. j. 65 Af 11/2019-54, ze kterého vyvodil, že vlastnictví ke zřízenému právu stavby se prvotně přisuzuje stavebníkovi. Má-li být pro uplatnění zániku daňové povinnosti splněna podmínka podle § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření, musí se právo stavby vrátit původnímu vlastníkovi, čehož však v případě zániku práva stavby nelze docílit. Tuto podmínku lze splnit pouze v případě zpětného převodu již trvajících práva stavby, nikoliv při jeho zániku. Nemovitá věc (právo stavby) zápisem do katastru nemovitostí teprve vznikla a prvním i původním vlastníkem byl stavebník. Proto u nabytí vlastnictví k právu stavby nelze docílit standardního převodu nemovité věci jako v případě kupních smluv jiných nemovitých věcí. Vlastník pozemku nepřevádí nemovitou věc (právo stavby), ale teprve ji ve prospěch stavebníka zřizuje a prvním vlastníkem nemovité věci je stavebník. Vlastník pozemku nemůže být současně vlastníkem práva stavby ke svému pozemku, neboť superficiální zásada ani při existenci práva stavby zcela nevymizela.
22. K rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000-55, na který odkázala žalobkyně, žalovaný uvedl, že šlo o situaci, kdy smlouva o převodu nemovitosti pozbyla právních účinků v důsledku nezaplacení kupní ceny a naplnění rozvazovací podmínky. Dle § 1246 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění zákona č. 33/2020 Sb. (dále jen „občanský zákoník“) však nelze právo stavby omezit rozvazovací podmínkou. Důvodem tohoto ustanovení je snaha zabránit rozvázání práva stavby, nastane-li budoucí nejistá událost, která by přivodila ztrátu dalších následků vyplývajících z práva stavby, a tak ohrozila hypoteční úvěrování. Důvodem neuvedení odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby do výčtu případů zakládajících zánik daňové povinnosti dle § 55 zákonného opatření byla mj. snaha o zamezení obcházení zákona, kdy v případě odstoupení od smlouvy dojde krátce před skončením doby, na kterou je právo stavby zřízeno, byť k naplnění účelu smlouvy došlo a po řadu let bylo plněno. Žalovaný nemá pochybnosti o aplikovatelnosti zániku daňové povinnosti dle § 55 zákonného opatření, tudíž mu nepřísluší vykládat ustanovení nad rámec zákona.

*Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu*

23. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené.
24. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán

(§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

25. O věci rozhodl soud bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť oba účastníci s tímto postupem výslovně souhlasili.

#### *Posouzení žaloby*

26. Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákonného opatření platí, že 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.

27. Podle § 54 písm. a) zákonného opatření platí, že skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, zakládá daňovou povinnost i v případě, že k ní došlo na základě právního jednání, od kterého bylo později odstoupeno.

28. Podle § 55 zákonného opatření zaniká daňová povinnost za současného splnění tří podmínek:

1. odstoupení od smlouvy, na jejímž základě bylo převedeno vlastnické právo k nemovité věci [§ 55 odst. 1 písm. a)],
2. vlastníkem nemovité věci je původní vlastník nebo osoba, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence vlastnického práva původního vlastníka [§ 55 odst. 2 písm. a)], a
3. poplatník uplatní skutečnost odstoupení od smlouvy v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání [§ 55 odst. 2 písm. b)].

29. Podle § 1243 odst. 2 občanského zákoníku platí, že právo stavby zřízené smlouvou vzniká zápisem do veřejného seznamu. Zápisu do veřejného seznamu podléhá i právo stavby vzniklé rozhodnutím orgánu veřejné moci.

30. Podle § 1246 občanského zákoníku platí, že právo stavby nelze omezit rozvazovací podmínkou; byla-li rozvazovací podmínka ujednána, nepřihlíží se k ní.

31. Podle § 2001 občanského zákoníku platí, že od smlouvy lze odstoupit, ujednejí-li si to strany, nebo stanoví-li tak zákon.

32. Podle § 2002 odst. 1 občanského zákoníku platí, že poruší-li strana smlouvu podstatným způsobem, může druhá strana bez zbytečného odkladu od smlouvy odstoupit. Podstatné je takové porušení povinnosti, o němž strana porušující smlouvu již při uzavření smlouvy věděla nebo musela vědět, že by druhá strana smlouvu neuzavřela, pokud by toto porušení předvídala; v ostatních případech se má za to, že porušení podstatné není

33. Podle § 2002 odst. 2 občanského zákoníku platí, že strana může od smlouvy odstoupit bez zbytečného odkladu poté, co z chování druhé strany nepochybně vyplýne, že poruší smlouvu podstatným způsobem, a nedá-li na výzvu oprávněné strany přiměřenou jistotu.

34. Podle § 2004 občanského zákoníku platí, že odstoupením od smlouvy se závazek zrušuje od počátku.

35. Předmětem sporu je, zda žalobkyni zanikla daňová povinnost dle § 55 zákonného opatření. Konkrétně je z hlediska zániku daňové povinnosti mezi stranami sporné naplnění druhé podmínky dle § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření, tj. zda vlastníkem nemovité věci je (po zániku práva stavby) původní vlastník. Soud se proto zaměřil primárně na posouzení této podmínky, neboť naplnění ostatních podmínek zániku daňové povinnosti

[§ 55 odst. 1 písm. a) a § 55 odst. 2 písm. b) zákonného opatření] v daňovém řízení sporné nebylo.

36. Důvodová zpráva k § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření uvádí, že „[d]aná formulace zahrnuje jak osobu, jejíž vlastnické právo k nemovité věci se přímo odvozuje od vlastnického práva původního vlastníka (např. jeho dědic nebo osoba, na niž nemovitou věc smluvně převedl), tak i další osoby, jejichž **vlastnické právo k nemovité věci by nevzniklo, nebýt vlastnického práva daného konkrétního původního vlastníka** (např. nabyvatel při výkonu rozhodnutí nebo exekuci prodejem nemovité věci vedených proti původnímu vlastníkovi jako povinnému). **Smyslem dané podmínky je vázat zánik daňové povinnosti poplatníka pouze na případy, kdy dojde k faktickému navrácení v původní stav, resp. ve stav, jaký by existoval, nebýt skutečnosti, jež tuto daňovou povinnost založila.** V ostatních případech (např. bude-li nemovitá věc ještě před odstoupením od smlouvy nebo zjištěním neplatnosti právního jednání prodána třetí osobě, která ji od nabyvatele zapsaného jako jejího vlastníka v katastru nemovitostí nabude v dobré víře a stane se tudíž jejím vlastníkem nezávisle na zániku či neexistenci skutečnosti, jež poplatníkovu daňovou povinnost založila) není zánik daňové povinnosti odůvodnitelný“ (zvýraznění doplnil soud).
37. Skutkově obdobnou situací se zabýval Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 9. 12. 2022, č. j. 62 Af 20/2021-57. Uvedl, že finanční orgány vykládají § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření pouze na základě jazykového výkladu, který je v rozporu s teleologickým výkladem § 55 zákonného opatření. Na základě priority teleologického výkladu dospěl k závěru, že „[n]ení sporu o tom, že v posuzované věci **k faktickému navrácení ve stav, jaký by existoval, nebýt skutečnosti, jež tuto daňovou povinnost založila, došlo.** S ohledem na podstatu práva stavby a smlouvy o jeho zřízení však není možné, aby vlastníkem práva stavby byl původní vlastník, neboť právo stavby v takovém případě odstoupením od smlouvy zaniká. Smyslem a účelem daného ustanovení zákonného opatření je však právě navrácení do původního stavu (to v daném případě znamená neexistence práva stavby). Není přitom zřejmé, proč právě v případě práva stavby, resp. odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby, by měl být zánik daňové povinnosti vyloučen“ (zvýraznění provedl soud).
38. Krajský soud v Brně rovněž dospěl k závěru, že v zákonném opatření ani v důvodové zprávě není opora pro argumentaci, že daňová povinnost dle § 55 zákonného opatření nemůže v případě práva stavby zaniknout proto, aby nedocházelo k obcházení zákona (např. případě, že by poplatník rok před ukončením doby, na kterou bylo právo stavby zřízeno, smlouvu za účelem aplikace postupu dle § 55 zákonného opatření zrušil či od ní odstoupil). Odkázal přitom na závěry Krajského soudu v Ústí nad Labem uvedené v rozsudku ze dne 7. 3. 2022, č. j. 16 Af 12/2020-47, který upozornil na to, že zákonodárce jako jistou formu prevence před spekulativním jednáním smluvních stran zvolil to, že daňová povinnost nezaniká v případě zrušení smlouvy dohodou smluvních stran. Zdejší soud souhlasí s Krajským soudem v Brně i v tom, že „není vyloučeno, že k obcházení zákona prostřednictvím odstoupení od smlouvy může dojít např. rovněž v případě odstoupení od kupní smlouvy na nemovitost. [...] není důvodné, aby právě v případě nabytí vlastnického práva prostřednictvím smlouvy o zřízení práva stavby po následném odstoupení od této smlouvy nebylo za žádných okolností možné aplikovat § 55 zákonného opatření.“
39. Soud souhlasí s výše citovanou judikaturou a s prioritou teleologického výkladu § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření. Pokud smluvní strana (vlastník pozemku) platně odstoupila od smlouvy o zřízení práva stavby proto, že z chování druhé strany (žalobkyně) nepochybně vyplynulo, že poruší smlouvu podstatným způsobem ve smyslu § 2002 odst. 2 občanského zákoníku, právo stavby jako nemovitá věc zaniklo. Vlastník pozemku po zániku

práva stavby již nebyl omezen právem stavby a došlo tak k navrácení do původní stavu (neexistence práva stavba) tak, jak předpokládá smysl § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření. Jedná se o stejnou situaci, jakou předvídal zákonodárce, tedy je obnoven stav, jaký by existoval (tj. neomezené vlastnické právo vlastníka pozemku), nebýt skutečnosti, jež tuto daňovou povinnost založila (tj. zřízení práva stavby). Finanční orgány v daňovém řízení nijak nezpochybnily platnost odstoupení od smlouvy, proto se touto otázkou nemůže soud zabývat.

40. Tyto závěry nejsou ani v rozporu s účastníky citovaným rozsudkem NSS ze dne 23. 6. 2021, č. j. 2 Afs 228/2020-25, přezkoumávající rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci ze dne 20. 5. 2020, č. j. 65 Af 11/2019-54 (ústavní stížnost shledal Ústavní soud jako zjevně neopodstatněnou v usnesení ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. IV. ÚS 2323/21). Věc se totiž týkala skutkově odlišné situace, než je předmětem tohoto řízení. NSS se zabýval tím, zda hodnota stavby, která byla vybudovaná v době trvání prvního práva stavby, má být započtena do hodnoty druhého práva stavby. Pro nyní posuzovanou věc je tak aplikovatelný pouze dílčí závěr, že „*zánikem práva stavby zaniká toto právo jako nemovitá věc, stavba samotná se však nemůže dostat do právního vzduchoprázdna.*“
41. Soud uzavírá, že žalovaný tedy nesprávně posoudil právní otázku ohledně splnění druhé podmínky pro zánik daňové povinnosti podle § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření. Dle názoru soudu byla i tato podmínka splněna. Napadené rozhodnutí je proto nezákonné.
42. Námitkou žalobkyně o nepřiměřenosti napadeného rozhodnutí se soud s ohledem na shora uvedené nezabýval. Pro stručnost se vyjádří pouze k odkazu na rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000-55. Jedná se o rozhodnutí, které se vztahuje k dřívější právní úpravě, tedy k zákonu č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Uvedený zákon řešil daň z převodu nemovitostí odlišnou právní konstrukcí. Neupravoval případy zániku daňové povinnosti, jako to upravuje zákonné opatření, nýbrž poskytoval možnost v určitých případech žádat o prominutí daně. Úprava daně z nabytí nemovitých věcí je však koncepčně zcela odlišná a není možné názor NSS aplikovat na tuto jinou právní úpravu (blíže k tomu srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 3. 2022, č. j. 16 Af 12/2020-47, bod 21).

#### *Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení*

43. Soud zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
44. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, tudíž mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni, která byla v řízení zcela úspěšná, soud přiznal náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč. Tato částka se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a nákladů zastoupení ve výši 12 342 Kč podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Náklady na zastoupení tvoří odměna za tři úkony právní služby ve výši 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a repliky podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), a § 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu], a tři paušálních náhrad hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jelikož zástupce žalobkyně je společníkem advokátní kanceláře, která je plátcem daně z přidané hodnoty, je součástí nákladů též náhrada této daně ve výši 21 % z částky 10 200

Kč, tedy 2 142 Kč [§ 57 odst. 2 s. ř. s. a § 137 odst. 3 písm. b) zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), užitý na základě § 64 s. ř. s.]. Náhradu nákladů řízení soud uložil žalovanému zaplatit ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám jejího zástupce (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 25. dubna 2023

**Mgr. Jan Čížek, v. r.**  
předseda senátu