



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Vít Makovský s.r.o.**
sídlem Brněnská 292, Modřice
zastoupený Mgr. Františkem Korbelem, Ph.D., advokátem
sídlem Na Florenci 15, Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11.5.2021, č.j. 17714/21/5100-31463-012952,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11.5.2021, č.j. 17714/21/5100-31461-012952, se ruší a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč k rukám Mgr. Františka Korbela, Ph.D., advokáta, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11.5.2021, č.j. 17714/21/5100-31461-012952, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, a to platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí ze dne 6.11.2020, č.j. 4500917/20/3005-70462-703592, kterým byla podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), a podle § 143, § 147 a § 90 daňového řádu a na základě dodatečného daňového přiznání žalobce ze dne 30.7.2020, v němž žalobce nově vyčíslil daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 0 Kč, žalobci doměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 0 Kč, resp. žalobci byla ponechána původní daňová povinnost ve výši 1 457 916 Kč.
2. Správce daně se neztotožnil se žalobcem, že v případě zániku práva stavby došlo ke splnění všech podmínek stanovených v § 55 odst. 2 zákonného opatření, neboť podle správce daně u práva stavby zejména nelze prokázat, že původní vlastník nemovité věci (tu práva stavby), který v důsledku právního jednání pozbyl vlastnické právo, je opět jejím vlastníkem.
3. Správce daně (původně) vyměřil žalobci dne 9.7.2020 (správce daně postupoval podle § 140 odst. 1 a 2 daňového řádu) daň z nemovitých věcí ve výši 1 457 916 Kč v souladu s daňovým přiznáním podaným žalobcem dne 23.3.2020 v návaznosti na výzvu správce daně k podání daňového přiznání na daň z nabytí nemovitých věcí.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

4. Žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného ohledně nenaplnění podmínky stanovené v § 55 odst. 2 zákonného opatření a ponechání stávající daňové povinnosti na základě řádného daňového přiznání. Žalovaný přitom nerozporuje naplnění ostatních podmínek pro zánik daňové povinnosti (existenci zákonného důvodu pro odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby a uplatnění dodatečného daňového přiznání), nýbrž pouze podmínky ve smyslu § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření, která spočívá v existenci vlastnického práva původního vlastníka. Úvahy žalovaného se podle žalobce opírají o přepjatě formalistický a diskriminační výklad, aniž by žalovaný přihlédl ke skutečnému stavu věci.
5. Žalovaný podle žalobce dospěl k nesprávnému závěru, že v případech odstoupení od smluv nebo neplatnosti smluv o zřízení práva stavby nedojde k zániku daňové povinnosti u této skupiny daňových poplatníků, a nezohlednil v tomto směru argumentaci žalobce. Pokud žalovaný argumentoval tak, že nelze prokázat, že původní vlastník nemovité věci (práva stavby) je opět jejím vlastníkem, a odkazoval na důvodovou zprávu k § 2 zákonného opatření, tak žalobce má jeho závěr o tom, že je nutno rozlišovat dva případy práva stavby za nedostatečně zdůvodněný; jde o pouhé konstatování.
6. Závěry žalovaného rovněž nejsou v souladu s obsahem práva stavby ve smyslu § 1240 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“). Žalobce zdůrazňuje, že zánikem práva stavby dochází k tomu, že stavba se stává součástí pozemku,

čímž se naplňuje zásada *superficies solo cedit* a tato stavba přestává být součástí práva stavby. Při aplikaci jakéhokoli ustanovení i mimo právní úpravu provedenou občanským zákoníkem, je nutné zohledňovat specifika institutu práva stavby.

7. Žalobce namítá, že odstoupení od smlouvy nebo neplatnost právního jednání (smlouvy) měla za účinek navrácení ve stav, jaký by existoval, nebýt skutečnosti, která založila daňovou povinnost žalobce, tedy že předmětné stavby se opět staly součástí pozemků. To bylo podle žalobce i úmyslem zákonodárce, na rozdíl od situací, kdy je ještě před odstoupením od smlouvy či zjištěním neplatnosti právního jednání nemovitá věc prodána třetí osobě. Žalobce rovněž odkazuje na odbornou literaturu, která zánik daňové povinnosti ve smyslu § 55 odst. 2 zákonného opatření omezuje na faktické navrácení v předešlý stav. Žalobce rovněž odkazuje na závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2015, č.j. 6 Afs 161/2014-84, podle něhož lze zdanění podrobit pouze skutečně existující převod nemovitosti.
8. Žalobce nesouhlasí s tím, že by jím předestřený výklad byl výkladem nad rámec citovaného § 55 odst. 2 zákonného opatření a zdůrazňuje jednoznačnou diskriminaci vlastníků práva stavby oproti vlastníků jiných nemovitostí, nadto bez oprávněného důvodu. Žalobce rovněž odkazuje na záměr zákonodárce zrušit zákonné opatření.
9. Ze shora uvedených důvodů, rozvedených v replice k vyjádření žalovaného, žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

10. Žalovaný se žalobními námitkami nesouhlasí. Odkazuje přitom na odůvodnění napadeného rozhodnutí, akcentuje, že v posuzované věci spočívá podstata věci v tom, že právo stavby se jakožto nemovitá věc nevrací svému vlastníku, nýbrž zaniká, a navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. I žalovaný na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

11. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s.ř.s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
12. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; rozhodoval bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky dle § 51 s.ř.s.
13. Meritem posuzované věci je, zda žalobci zanikla daňová povinnost dle § 55 zákonného opatření. Konkrétně je z hlediska zániku daňové povinnosti mezi stranami sporné naplnění podmínky dle odst. 2 písm. a) tohoto ustanovení. Naopak o nesplnění ostatních podmínek zániku daňové povinnosti (§ 55 odst. 1 písm. a/ a § 55 odst. 2 písm. b/ zákonného opatření) správní orgány své rozhodnutí neopíraly a nerozporovaly, že by tyto podmínky nebyly splněny. Žalovaný po stránce skutkové vyšel z toho, že dne 4.9.2019 bylo na základě listiny ze dne 23.3.2020 odstoupeno od smlouvy o zřízení práva stavby a dále, že zánik práva stavby byl zapsán katastrem nemovitostí vkladem pod sp. zn. V-9893/2020-703 s datem vkladu dne

23.7.2020 na základě listiny Potvrzení ze dne 29.6.2020 o zániku práva stavby dle § 583 občanského zákoníku na základě omylu, sepsaného smluvními stranami (body 46 až 48 a 53 napadeného rozhodnutí). Žalovaný sice poukázal na různé žalobcem uváděné důvody pro aplikaci § 55 odst. 1 (tedy důvody ve smyslu písm. a/ i b/) zákonného opatření a uvedl, že akceptuje pouze důvod ve smyslu § 55 odst. 1 písm. a), tedy existenci odstoupení od smlouvy, nicméně jediným nosným důvodem jeho rozhodnutí je právě nesplnění podmínky dle § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření.

14. Zdejší soud se totožnou právní otázkou týkající se skutkové obdobné věci již zabýval, a to ve svém rozsudku ze dne 9.12.2022, č.j. 62 Af 20/2021-57, od jehož závěrů, které plně dopadají i na nyní posuzovanou věc, se nehodlá odchýlit. Stejně tak neshledává důvod pro přerušení řízení o žalobě, jak navrhl žalovaný, z toho důvodu, že citovaný rozsudek žalovaný napadl kasační stížností. Taková okolnost zpravidla důvod pro přerušení řízení ve smyslu § 48 odst. 3 písm. d) s.ř.s. (jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé) nezakládá.
15. Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákonného opatření je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je právem stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území České republiky.
16. Podle § 54 zákonného opatření zakládá skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, daňovou povinnost i v případě, že k ní došlo na základě právního jednání, od kterého bylo později odstoupeno (písm. a/), které se později ukázalo zdánlivým nebo neplatným (písm. b/).
17. Podle § 55 odst. 1 zákonného opatření zaniká daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí v případě odstoupení od smlouvy, na jejímž základě bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci (písm. a/), zdánlivosti nebo neplatnosti právního jednání, na základě kterého bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci (písm. b/).
18. Podle § 55 odst. 2 zákonného opatření zaniká daňová povinnost podle odstavce 1 pouze tehdy, pokud vlastníkem nemovité věci je původní vlastník nebo osoba, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence vlastnického práva původního vlastníka (písm. a/) a skutečnost podle odstavce 1 poplatník uplatní v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání (písm. b/).
19. Žalovaný svou argumentaci opírá zejména (mimo samotné znění § 55 odst. 2 písm. a/ zákonného opatření) o důvodovou zprávu k § 2 odst. 1 zákonného opatření a dovozuje, že z hlediska předmětu daně je třeba odlišovat úplatné nabytí práva stavby při jeho zřízení vlastníkem pozemku a úplatné nabytí již trvajících práva stavby (bod 50 napadeného rozhodnutí). Dle přesvědčení žalovaného má tento rozdíl vliv na splnění podmínek pro zánik daňové povinnosti, neboť v případě odstoupení od smlouvy, kterou bylo zřízeno právo stavby, nelze naplnit podmínku, že vlastnické právo náleží původnímu vlastníkovu nemovité věci. Takový stav dle žalovaného nastal právě v posuzované věci. Vlastnické právo k právu stavby žalobci na základě smlouvy vzniklo a na základě odstoupení od ní zaniklo, nevracelo se původnímu vlastníkovu, tj. právo stavby přestalo existovat a stavba se stala součástí daného pozemku.
20. Zdejší soud předně považuje za vhodné zdůraznit, že při výkladu zákona je vždy nutno respektovat záměr zákonodárce a jak zákon, tak právní řád ve svém celku je třeba vykládat

tak, aby odpovídal rozumnému uspořádání věci. Pokud gramatický výklad právní normy je v rozporu s teleologickým výkladem normy (tj. výkladem sledujícím účel právní úpravy), je třeba dát přednost výkladu dle účelu, který je právní normou sledován.

21. K otázce napětí mezi doslovným a teleologickým výkladem se Ústavní soud vyslovil v řadě nálezů. Výchozí tezi v této souvislosti zformuloval v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 33/97. Konstatoval, že neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jazykového výkladu; jazykový výklad představuje toliko prvotní přiblížení se k aplikované právní normě, je východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 uvedl: *„Soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci“*.
22. Obdobně se vyslovil též Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20.12.2012, č. j. 4 Ads 9/2012-37, podle něhož *„pro správné posouzení věci je však nutné zohlednit všechny okolnosti případu ve vzájemných souvislostech a aplikovat také ostatní výkladové metody - především výklad teleologický. Ostatně obecně platí, že to zda smysl a účel právní normy je skutečně takový, jak se zdá z jazykového výkladu právního předpisu, musí potvrdit nebo vyvrátit ostatní výkladové metody – především výklad teleologický, logický, systematický a případně historický, jejichž závěry je nezbytné poměřovat imperativem ústavně konformní interpretace a aplikace“*.
23. Zdejší soud má přitom za to, že v posuzované věci dochází k rozporu mezi gramatickým a teleologickým výkladem právní normy, přičemž žalovaný dal přednost výkladu gramatickému. Žalovaný sice dle napadeného rozhodnutí vycházel rovněž z důvodové zprávy, nicméně pasáž, na kterou výslovně odkazuje, jeho závěr nepodporuje. Jedná se totiž o část důvodové zprávy, která se věnuje § 2 odst. 1 zákonného opatření, tedy vymezení předmětu daně. V této souvislosti důvodová zpráva poskytuje informace, tj. uvádí (co se týče práva stavby), že do předmětu daně spadá mj. úplatné nabytí práva stavby při jeho zřízení vlastníkem stavebního pozemku ve prospěch stavebníka. To však není mezi stranami sporné. Ostatně proto žalovaný vyzval žalobce k podání daňového přiznání.
24. Z napadeného rozhodnutí však vyplývá, že co se týče zániku daňové povinnosti, vycházel žalovaný striktně ze znění předmětného ustanovení, tzn. že podle žalovaného vlastníkem nemovité věci musí být původní vlastník; což v případě odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby nemůže být z povahy věci splněno.
25. Obecně je závěr žalovaného, že zánik daňové povinnosti je podmíněn tím, že vlastníkem nemovité věci bude původní vlastník, samozřejmě správný, viz např. Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 4.11.2020, č. j. 10 Af 32/2019-75. Nicméně žalovaný dle zdejšího soudu nezohlednil konkrétní okolnosti posuzované věci a smysl a účel § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení mj. uvádí, že daná formulace zahrnuje jak osobu, jejíž vlastnické právo k nemovité věci se přímo odvozuje od vlastnického práva původního vlastníka (např. jeho dědic nebo osoba, na níž nemovitou věc smluvně převedl), tak i další osoby, jejichž vlastnické právo k nemovité věci by nevzniklo, nebýt vlastnického práva konkrétního původního vlastníka (např. nabyvatel při výkonu

rozhodnutí nebo exekuci prodejem nemovité věci vedených proti původnímu vlastníkovi jako povinnému). Smyslem této 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 její vlastník 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.

26. Není 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.
27. V této souvislosti žalovaný v bodě 57 napadeného rozhodnutí uvádí, že právo stavby bylo v zákonném opatření koncipováno tak, aby v budoucnu při jeho zániku nemohlo docházet k obcházení zákona, a to např. v 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; zákonné opatření totiž pro uplatnění zániku daňové povinnosti nestanovuje žádnou lhůtu. Dle zdejšího soudu však tato argumentace nemá oporu v zákonném opatření ani ve zmiňované důvodové zprávě.
28. Nadto lze uvést, že Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 7.3.2022, č. j. 16 Af 12/2020-47, zdůraznil, že zákonodárce jako jistou formu prevence před spekulativním jednáním smluvních stran nestanovil v § 55 odst. 1 zákonného opatření, že daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí zaniká mj. v případě zrušení smlouvy, na jejímž základě bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci, dohodou smluvních stran; srov. „*kdy by například bylo možné, aby formou dissoluce (na místo využití jiného smluvního institutu) zrušily smluvní strany po dlouhé době svůj závazek a měly by v takovém případě nárok na vrácení zaplacené daně*“. Zdejší soud má za to, že 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. Zdejší soud přitom rozumí naznačeným pochybnostem, které vznikly žalovanému ohledně motivů jednání žalobce, nicméně není možné vykládat zákon proti jeho smyslu a účelu, a nadto tyto pochybnosti zůstaly pouze v obecné rovině a v posouzení existence daňové povinnosti žalobce se nikterak nepromítly.
29. Protože žalovaný nesprávně posoudil spornou právní otázku, zdejší soud napadané rozhodnutí zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s.ř.s. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

V. Náklady řízení

30. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
31. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Dále se jednalo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně zástupce za tři úkony právní služby po 3 100 Kč společně se třemi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba a replika; podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, byla k nákladům za právní zastoupení připočtena částka odpovídající DPH. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci částku 15 342 Kč, a to k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

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). Případně-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 jej 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.

Brno 31. srpna 2023

Petr Šebek v.r.
předseda senátu