ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Autodoprava Zavřel & syn s. r. o.**, se sídlem Čebín 295, zastoupena Ing. Ludvíkem Rybářem, daňovým poradcem se sídlem U Koupaliště 7, Letovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2021, č. j. 6661/21/5100-31461-012952, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 12. 2022, č. j. 62 Af 20/2021-57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobkyni **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Na základě smlouvy o zřízení práva stavby ze dne 26. 8. 2018 uzavřené mezi žalobkyní a vlastníky pozemku (p. č. st. XA v katastrálním území Č., obec Č.) J. Z. (tehdejší jednatel žalobkyně) a D. Z. bylo dne 7. 1. 2019 vloženo vlastnické právo žalobkyně k právu stavby s účinky ke dni 11. 12. 2018.

[2] Jelikož žalobkyně coby poplatník daně z nabytí nemovitých věcí nepodala v zákonné lhůtě daňové přiznání, vyzval Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni dne 14. 5. 2019 k jeho podání. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně podáním tzv. zkráceného přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, podle kterého její daňová povinnost zanikla v důsledku odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby, a to na základě

souhlasného prohlášení o odstoupení od smlouvy ze dne 20. 6. 2019, dle něhož byl dne 18. 7. 2019 proveden vklad do katastru nemovitostí výmazem práva stavby s účinky ke dni 26. 6. 2019.

[3] Rozhodnutím ze dne 2. 12. 2019, č. j. 4801040/19/3005-70462-712516 (dále jen „platební výměr"), vyměřil správce daně žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 990 000 Kč, neboť se neztotožnil se žalobkyní, že jí dle § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření"), zanikla daňová povinnost, konkrétně žalobkyně podle správce daně nesplnila podmínku dle odst. 2 písm. a) téhož ustanovení. Následně žalovaný napadeným rozhodnutím, označeným v záhlaví, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr. Podle správních orgánů je nutné rozlišovat, zda smlouvou ve prospěch stavebníka došlo k úplatnému nabytí práva stavby při jeho zřízení vlastníkem pozemku, či k nabytí již trvajícího práva stavby. Tento rozdíl má vliv na splnění podmínek pro zánik daňové povinnosti. V případě odstoupení od smlouvy, kterou bylo zřízeno právo stavby, není splněna podmínka dle § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření, jelikož právo stavby (nemovitá věc) odstoupením od smlouvy zaniká a nevrací se k původnímu vlastníku.

[4] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud") v záhlaví označeným rozsudkem napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na rozdíl od žalovaného dovodil, že se zánik daňové povinnosti vztahuje i na odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby. Dospěl k závěru, že v dané věci dochází k rozporu mezi gramatickým a teleologickým výkladem právní normy, přičemž žalovaný dal přednost výkladu gramatickému. K tomu odkázal na příslušná rozhodnutí Ústavního soudu (např. nález ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, podle kterého *„[s]oud 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*").

[5] Soud vyložil, že smyslem podmínky dle odst. 2 písm. a) 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. 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)*". Neshledal pak důvod, proč by v případě odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby měl být zánik daňové povinnosti vyloučen. Co se týče možného obcházení zákona tím, že smluvní strany po delší době (třeba na konci doby trvání práva stavby) odstoupí

od smlouvy, uvedl, že stejně tak k obcházení zákona prostřednictvím odstoupení od smlouvy může dojít např. v případě odstoupení od kupní smlouvy na nemovitost.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Přestože krajský soud dal stěžovateli za pravdu, že posoudil věc správně v souladu s gramatickým výkladem, přistoupil k výkladu teleologickému a dospěl k závěru, že ke splnění dané podmínky stačí, že právo stavby již neexistuje.

[7] Stěžovatel namítá, že jeho výklad nebyl jen gramatický, ale gramaticko-logický. Tato metoda výkladu má vždy přednost před extenzivním teleologickým výkladem. Interpretace, která upřednostňuje smysl zákona a úmysl zákonodárce před obsahem textu zákona, odporuje požadavku zákonnosti. Nadto krajský soud výkladem rozšířil nejen znění zákona, ale bezdůvodně i úmysl zákonodárce. Teleologický výklad nesmí vést k libovůli a lze k němu přistoupit pouze tehdy, když dává pramen práva prostor pro uvážení. Rozhodující je to, co zákonodárce skutečně vyjádřil. Pokud soud odkazoval na nález sp. zn. Pl. ÚS 21/96, zdůrazňuje stěžovatel, že i podle tohoto nálezu se v případě teleologického výkladu musí rozhodnutí soudu zakládat na racionální argumentaci. Podle stěžovatele tak krajský soud nemohl popřít výklad provedený gramaticko-logickou metodou, který je souladný se smyslem ustanovení vyjádřeným v důvodové zprávě.

[8] Stěžovatel rovněž tvrdí, že v daném případě je sporné, zda skutečně došlo k navrácení do původního stavu, což považuje za podstatnou otázku. Tvrzení krajského soudu o navrácení do původního stavu je v rozporu s obsahem správního spisu.

[9] Kromě toho krajský soud v podstatě souhlasil se stěžovatelem, že není možné, aby byl původní vlastník následně vlastníkem práva stavby, neboť to zaniká. Považuje za zcela zkratkovitý názor soudu, podle kterého je smysl a účel zákonné podmínky (tedy navrácení do původního stavu, o němž hovoří důvodová zpráva) naplněn neexistencí práva stavby. Pokud důvodová zpráva hovoří o návratu do původního stavu, pak hovoří o osobě vlastníka nemovité věci. Právě proto, že není možné, aby se vlastníkem práva stavby stal původní vlastník, nemůže dojít ke splnění sporné podmínky.

[10] Výklad zaujatý krajským soudem prakticky znamená, že v každém případě odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby dojde i k zániku daňové povinnosti. Pokud by tomu tak bylo, postačovala by podmínka zakotvení v § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření a nebylo by třeba kumulativně splnit též podmínku dle odst. 2 téhož ustanovení. Pokud by zákonodárce zamýšlel takové důsledky, jako vyvodil krajský soud, jistě by to v důvodové zprávě vyjádřil, jelikož tak učinil i k jiným sporným institutům občanského práva (dědic, nabyvatel při výkonu rozhodnutí či exekuci, atd.).

[11] Závěr krajského soudu je i rozporný, neboť za účelem zřízení práva stavby často dochází k rozdělení pozemku na samostatné parcely geometrickým plánem, ale po zániku práva stavby odstoupením od smlouvy se pozemky opět „nezcelí“, a nedojde tudíž k navrácení do původního stavu. Původní vlastník může dokonce i převést právem stavby zatížený pozemek, proto obnovení původního stavu není fakticky možné. Jakkoliv

podle stěžovatele dochází k určitému průniku mezi navrácením do původního stavu a neexistencí práva stavby, jedná se o průnik marginální a rozhodně tím není splněna podmínka dle § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření.

[12] Dále podle stěžovatele nejde o právně konformní výklad (výklad izolované právní normy ve vztahu k jejímu normativnímu okolí jako souladného, bezrozporného a vnitřně uspořádaného právního systému). Výklad krajského soudu je totiž rozporný s § 1240 a násl. a § 2001 a násl. občanského zákoníku. Právo stavby je nemovitou věcí a v případě zřízení smlouvou vzniká zápisem do katastru nemovitostí, a pokud dojde k odstoupení od smlouvy, zanikne s účinky *ex tunc*. Vlastnické právo k právu stavby, které stavebníkovi vzniklo zápisem do katastru nemovitostí, od počátku zaniklo a nevracelo se původnímu vlastníkovi. Posouzení splnění podmínek zániku daňové povinnosti se zakládá na posouzení institutů občanského práva, na které krajský soud zcela rezignoval. Jinak by dospěl ke stejnému závěru jako stěžovatel.

[13] Konečně stěžovatel tvrdí, že podle něj bylo záměrem zákonodárce také zabránit možnému obcházení zákona tím, že daňový subjekt účelově odstoupí od smlouvy až po delší době, resp. těsně před uplynutím doby trvání práva stavby, aby se tím vyhnul daňové povinnosti. Ustanovení § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření totiž nestanoví žádnou lhůtu pro uplatnění zániku daňové povinnosti. V této souvislosti poukazuje na důvody zákazu omezovat právo stavby rozvazovacími podmínkami. Závěry krajského soudu pak takové obcházení zákona umožňují.

[14] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti téměř doslovně převzala argumentaci obsaženou na str. 2 až 15 žaloby. Závěrem pouze konstatovala, že stěžovatel v zásadě opakuje argumenty uplatněné v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě, které již krajský soud vypořádal, a toliko polemizuje s názorem krajského soudu a nabízí odlišný právní výklad, který však jde proti smyslu daňového řízení a základním zásadám daňového řízení i zákonného opatření.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost **není** důvodná.

[17] Sporná otázka se týká zániku daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí podle § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření, jestliže se jedná o odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby coby věci nemovité (srov. § 1242 občanského zákoníku). Konkrétně je mezi účastníky sporný výklad podmínky zakotvené v odst. 2 písm. a) téhož ustanovení.

[18] Ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákonného opatření stanoví, že *[p]ředmětem 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*.

[19] Dle § 54 písm. a) zákonného opatření *[s]kutečnost, 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*.

[20] Podle § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření *daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí zaniká v případě odstoupení od smlouvy, na jejímž základě bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci*.

[21] Dle § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření *daňová povinnost podle odstavce 1 zaniká pouze tehdy, pokud vlastníkem nemovité věci je původní vlastník nebo osoba, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence vlastnického práva původního vlastníka*.

[22] Důvodová zpráva k zákonnému opatření k podmínce dle § 55 odst. 2 písm. a) uvádí: *Jednou z podmínek je, aby vlastnické právo k nemovité věci opět náleželo původnímu vlastníkovi, popř. osobě, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence jeho vlastnického práva. 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 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 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* (důraz doplněn Nejvyšším správním soudem).

[23] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s argumentací krajského soudu, kterou považuje za logickou, smysluplnou a nikoliv vnitřně rozpornou či příliš extenzivní, jak namítá stěžovatel. Úvodem je třeba podotknout, že přesný úmysl zákonodárce (ve vztahu ke sporné podmínce v souvislosti s odstoupením od smlouvy o zřízení práva stavby) v důvodové zprávě vyjádřen není. Už vůbec pak z ničeho neplyne takový úmysl, který by podporoval výklad stěžovatele, jak stěžovatel opakovaně tvrdí. To ostatně krajský soud již v napadeném rozsudku stěžovateli vyvrátil, ale stěžovatel bez konkrétní protiargumentace setrvává na svém nepodloženém názoru.

[24] Z obecnějšího úmyslu, který zákonodárce v důvodové zprávě naopak vyjádřil, a z povahy věci je zřejmé, že smyslem dané úpravy je, aby ten, kdo má daňovou povinnost související s nabytím určité majetkové hodnoty (nemovité věci), nemusel tuto daňovou povinnost plnit i v případě, že důvod pro vznik daňové povinnosti zanikl s účinky *ex tunc*, a tedy že daňový poplatník nejen že majetkovou hodnotu pozbyl, ale ani ji právně nikdy nenabyl. To za podmínky, že se v mezidobí nijak neobohatil (či neobohatil třetí osobu) právním jednáním, které založí právo silnější, než má k věci po odstoupení od smlouvy původní vlastník. Omezující podmínka vyjádřená v odst. 2 písm. a) citovaného ustanovení

se vztahuje na situace, kdy sice subjekt povinný k dani vlastnické právo s účinky *ex tunc* pozbyl, ale v mezidobí s ním účinně nakládal, a svým jednáním tak zabránil návratu do původního stavu. V takovém případě by totiž zánik daňové povinnosti nedával ekonomický smysl. Není však důvodu, aby se toto ustanovení vztahovalo také na odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby, pokud jej nabyvatel v mezidobí účinně nepřevedl na třetí osobu. Podstata je totiž stejná, ať jde o nabytí vlastnického práva k fyzicky existující nemovité věci (pozemku) či k věci nemovité nehmotné jako je právo stavby (k povaze práva stavy coby nemovité věci nehmotné srov. např. Dvořák, J. Thomsová, A. *Občanský zákoník: Komentář, Svazek III, (§ 976-1474)*. Wolters Kluwer. Systém ASPI [online] k § 1242).

[25] Je třeba souhlasit s krajským soudem, že účelem zániku daňové povinnosti je „zrušení“ daňové povinnosti v případech, kdy se fakticky obnoví původní stav (původní vlastnické vztahy). Na zřízení práva stavby lze nahlížet tak, že tím dochází k určitému „vyprázdnění“ (omezení) vlastnického práva vlastníka pozemku. Práva a povinnosti tvořící právo stavby jsou totiž jednou ze základních součástí vlastnického práva k pozemku. Zřízením práva stavby jiné osobě se původní vlastnické právo omezí a právo stavby přechází na třetí osobu (přičemž dle § 1243 odst. 2 občanského zákoníku právo stavby jako věc nemovitá vzniká zápisem do katastru nemovitostí). V případě odstoupení od smlouvy, a tedy zrušení práva stavby s účinky *ex tunc,* se obnoví původní vlastnické vztahy. Jinými slovy, souhrn práv a povinností, která tvoří právo stavby, jako imanentní součást vlastnického práva k pozemku se „vrátí“ ke svému původnímu vlastníku (splyne v jedno s vlastnickým právem k pozemku) tak, jak tomu bylo před jeho smluvním zřízením a následným vznikem coby samostatné nemovité věci. Na tom nic nemění ani skutečnost, že právo stavby jako věc nemovitá odstoupením od smlouvy zanikne a jako samostatný předmět vlastnického práva se k původnímu vlastníku nevrací (původní vlastník se striktně vzato nestává vlastníkem práva stavby). Pokud dal krajský soud v tomto dílčím argumentu stěžovateli za pravdu, nijak si tím neodporuje.

[26] Právě rozpor mezi doslovným gramatickým výkladem a smyslem právní úpravy dal krajskému soudu prostor pro dané úvahy o smyslu a účelu úpravy zániku daňové povinnosti při odstoupení od smlouvy. Jeho výklad pak není nijak nelogický, extenzivní či neodůvodněný. Naopak stěžovatel zcela nedůvodně připouští zánik daňové povinnosti při odstoupení od smlouvy týkající se odvozeného nabytí práva stavby (jeho dalších převodů po smluvním zřízení), avšak neuvádí žádný rozumný důvod, proč by se tyto situace měly lišit od originárního nabytí vlastnického práva k právu stavby. Veškeré teoretické problémy, na které poukazuje (např. obcházení zákona) by totiž platily také pro další převody, nejen v případě prvního nabyvatele práva stavby. Výklad stěžovatele proto nedává logický smysl na rozdíl od výkladu, který přesvědčivě zdůvodnil krajský soud.

[27] Argumentace systematickým výkladem a instituty občanského práva se pak zakládá na tomtéž striktně formálním východisku – že právo stavby odstoupením od smlouvy zaniká, a proto se nemůže vrátit k původnímu vlastníkovi. Jakkoliv toto východisko stěžovatele nelze zpochybnit, názor krajského soudu (a v souladu s ním i kasačního soudu) je takový, že smysl zákonné podmínky zániku daňové povinnosti je naplněn, ačkoliv právo stavby coby věc nemovitá (a předmět občanskoprávních vztahů) zaniká odstoupením od smlouvy a striktně vzato se jako samostatná nemovitá věc k původnímu vlastníku

nevrací. Naopak je to stěžovatel, kdo pomíjí podstatu práva stavby, které je jako nemovitá věc konstruktem občanského práva a věcí nehmotnou. Má proto svá specifika oproti hmotné věci nemovité, která fyzicky existuje (pozemek). Jak již bylo uvedeno, právo stavby je jakýmsi „vyprázdněním" vlastnického práva k pozemku a v případě zániku práva stavby se odpovídající práva a povinnosti stávají opět součástí vlastnického práva k nezatíženému pozemku.

[28] Argumentace, podle které by pro zaujatý výklad stačila podmínka zakotvená v odst. 1, a podmínka zakotvená v odst. 2 by tudíž byla zbytečná, pomíjí, že sporná podmínka míří na případy, kdy daňový subjekt převede vlastnické právo na třetí osobu a ta jako nabyvatel v dobré víře zůstává vlastníkem i v případě odstoupení od smlouvy. Účelem sporného ustanovení je tak zabránit zániku daňové povinnosti v těchto případech, nikoliv v případech, kdy dojde k navrácení do původního stavu, a tedy obnovení práv původního vlastníka či jeho právních nástupců. I proto lze jako nepodloženou spekulaci označit názor, podle kterého by to zákonodárce v důvodové zprávě výslovně uvedl, pokud by zamýšlel vztáhnout zánik daňové povinnosti i na prvního nabyvatele práva stavby.

[29] Argumentace, která se týká rozdělení pozemku před zřízením práva stavby, je zcela nepřípadná. Samotným zřízením práva stavby k rozdělení pozemku nedochází, proto návrat do původního stavu nezahrnuje též potřebu „zcelit" pozemky zpět. K rozdělení pozemku dochází na základě odlišného jednání vlastníka, které (jakkoliv může být motivováno záměrem zřídit právo stavby) je nezávislé na zřízení práva stavby. Stále tu totiž bude stav, že před zřízením práva stavby měl vlastník již oddělený pozemek jako samostatnou parcelu, která byla nezatížená právem stavby. Tento stav se po odstoupení od smlouvy obnoví. Posuzovat, jaké důsledky by mělo, pokud by původní vlastník zatížený pozemek převedl na třetí osobu, by v daném případě bylo pouze akademickým pojednáním, které je třeba řešit až na podkladě konkrétních skutkových okolností, nikoliv v tomto případě. Nicméně pro úplnost lze odkázat na část sporného ustanovení, podle kterého splnění dané podmínky není vázáno jen na osobu původního vlastníka, ale též *osobu, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence vlastnického práva původního vlastníka*. K tomu pak důvodová zpráva výslovně zmiňuje (viz shora citovanou část), že zahrnuje také *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)*. Obavy stěžovatele jsou tudíž naprosto liché.

[30] Pokud stěžovatel krajskému soudu vytýká, že jeho tvrzení jsou v rozporu s obsahem správního spisu, neuvádí k tomu nic konkrétního, ale tuto výtku zakládá na svém výkladu, že v dané věci nedošlo k obnovení původního stavu, protože se vlastnického právo k právu stavby nemohlo vrátit k původnímu vlastníku. Zde se však stále jedná o námitku spočívající v nesprávném právním posouzení věci a k jejímu vypořádání lze odkázat na shora uvedené závěry. Stěžovatel nijak nezpochybňuje, že v daném případě došlo k účinnému odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby a že se tím obnovil stav, který tu byl před jeho zřízením – původní vlastník disponuje pozemkem nezatíženým právem stavby. Nejvyšší správní soud s ohledem na obsah napadeného rozhodnutí dodává, že pokud podle stěžovatele v tomto konkrétním případě došlo k odstoupení od smlouvy za okolností, které svědčí o obcházení zákona (resp. jednání stran smlouvy se uskutečnilo pouze s cílem vyhnout se daňové povinnosti či výši této daňové povinnosti snížit), pak neměl napadené rozhodnutí založit

na nesplnění podmínky dle § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření, ale na tom, že šlo o účelové jednání zneužívající práva, které nemohlo vést k zániku daňové povinnosti. Zabránit obcházení zákona je třeba případ od případu, nikoliv výkladem zákona, který by zakládal nedůvodné rozdíly mezi daňovými subjekty, které nabyly právo stavby jeho zřízením a které jej nabyly jeho „pouhým“ převodem.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto by měla právo na náhradu nákladů řízení proti stěžovateli, které jí však Nejvyšší správní soud nepřiznal, neboť jí nevznikly žádné účelně vynaložené náklady v souvislosti s řízením o kasační stížnosti. Ačkoliv byla v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupena daňovým poradcem, Ing. Ludvíkem Rybářem, tento zástupce neučinil za žalobkyni žádný úkon právní služby, za který by mu náležela odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Kasační soud zástupci nepřiznal odměnu (resp. náhradu nákladů na odměnu) za převzetí a přípravu zastoupení v řízení o kasační stížnosti, protože zastupoval žalobkyni již v řízení před krajským soudem, a proto musel být s věcí náležitě seznámen, ani náhradu na odměnu za vyjádření ke kasační stížnosti, neboť se jednalo o doslovné převzetí argumentace obsažené již v žalobě, což je úkon právní služby, za nějž žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení již krajský soud.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. října 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu