



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **STEINEX a. s.**, se sídlem Zámecká 2019/13, Kuřim, zastoupená Mgr. Milanem Frýbou, advokátem se sídlem Jungmannova 319, Jičín, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2020, č. j. 444/20/7100-30121-050343, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2022, č. j. 29 Af 38/2020-45,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci a rozhodnutí krajského soudu**

[1] Smlouvou ze dne 1. 2. 2016 (dále jen „smlouva“) bylo ve prospěch žalobkyně zřízeno právo stavby na dobu 20 let a ujednáno, že daň za nabytí nemovité věci uhradí žalobkyně. Právní účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly k témuž dni. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 15. 9. 2017, č. j. 4020652/17/3005-70462-801324 (dále jen „platební výměr“), vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 305 600 Kč ze základu 7 640 000 Kč, kterým byla cena sjednaná v dodatcích ke smlouvě. Následně na podnět správce daně vydalo dne 2. 7. 2019 Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) rozhodnutí č. j. 27201/19/5100-31461-701836, kterým na základě § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), nařídilo

platební výměr přezkoumat. Důvodem byla kromě toho, že správce daně chybně vyměřil daň podle pomůcek, ač pro to nebyly splněny podmínky, i skutečnost, že byl nesprávně stanoven základ daně. Určení nabývací hodnoty neměly ovlivnit dodatky ke smlouvě uzavřené po rozhodném okamžiku, kterým je vklad práva do katastru nemovitostí. Odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl, neboť měl za to, že OFŘ a žalovaný postupovali správně, když shledali podmínky pro nařízení přezkoumání platebního výměru.

[3] Krajský soud předeslal, že právo stavby je možno zřídit úplatně či bezúplatně. Kdyby byl stavební plat sjednán neplatně, nebylo by právo stavby zřízeno. Pokud by smlouva neobsahovala základní náležitosti, nemohlo by právo stavby být zapsáno do katastru nemovitostí a navrhovatel by byl katastrálním úřadem vyzván ke zhojení vad návrhu. Stavební plat byl tedy ujednáán v souladu se zákonem. Ze smlouvy lze zjistit, od kdy, za jakou dobu a v jaké celkové výši by měl být stavební plat uhrazen. V době zápisu práva stavby do katastru nemovitostí byl stavební plat ujednáán ve výši 2 400 000 Kč ročně s tím, že první náleží za kalendářní rok, který následuje po kolaudaci stavby. Žalobní výtka, že úplata za zřízení práva stavby byla platně sjednána teprve v dodatcích ke smlouvě, neobstojí.

[4] Krajský soud připomněl, že podle § 1274 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“) se nepřihlíží k ujednání, podle kterého by změna výše stavebního platu závisela na nejisté budoucí události. Na nejisté budoucí události tedy musí záviset změna výše stavebního platu, nikoli ujednání o stavebním platu jako takové. Pojem nejisté události se nevztahuje na ujednání počátku splácení stavebního platu. Nepřisvědčil tedy žalobní námitce, že stavební plat nebyl ve smlouvě sjednán v souladu se zákonem.

[5] Podle krajského soudu je okamžikem vzniku skutečnosti zakládající daňovou povinnost den právních účinků vkladu smlouvy do katastru nemovitostí. Nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, jež je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Afs 5/2009-62, podle něhož je rozhodný obsah smlouvy ke dni vzniku práva stavby. V době zápisu práva stavby do katastru nemovitostí byl stavební plat ujednáán ve výši 2 400 000 Kč ročně s tím, že první stavební plat náleží za kalendářní rok, který následuje po kolaudaci stavby. Dodatky smlouvy byly sepsány po právních účincích vkladu smlouvy do katastru nemovitostí. Dodatek č. 2 byl sice posléze předmětem zápisu do katastru nemovitostí a byl katastrálnímu úřadu předložen, avšak rozhodující je stav ke dni právních účinků vkladu, kterým právo stavby vzniklo, tedy datum, kdy byl původní návrh na vklad podán katastrálnímu úřadu, a správce daně tak nemohl k pozdějším dodatkům přihlížet. Upřesnění předmětu smlouvy dodatkem č. 2 dle krajského soudu nemá vliv, neboť stavební plat si strany sjednaly na základě smluvní volnosti.

[6] Ze spisového materiálu podle krajského soudu vyplývá, že správce daně vycházel při vydání platebního výměru nejen ze smlouvy, ale i z dodatků, které však ke dni podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí (tedy ke dni vzniku předmětu daně z nabytí

pokračování

nemovitých věcí) neexistovaly. To bylo v rozporu se zákonem. Postup OFŘ a žalovaného byl v souladu s § 121 odst. 3 daňového řádu, neboť podmínky pro nařízení přezkumu rozhodnutí byly splněny.

[7] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, č. 843/2006 Sb. NSS, není podle krajského soudu na tento případ přílehlavý. Jednak se týká daně z příjmů a také v případě žalobkyně nelze hovořit o virtuální hodnotě či zdánlivosti jejího příjmu z práva stavby, neboť stavební plat byl ujednán ve smlouvě určité a srozumitelně, v přesně stanovené výši a počátku splácení.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „napadený rozsudek“ a „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tj. pro nesprávné posouzení právní otázky a nepřezkoumatelnost.

[9] Stěžovatelka namítá, že nedošlo k naplnění podmínek pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu, neboť platební výměr byl vydán v souladu s právními předpisy.

[10] Podle stěžovatelky nelze přihlížet ke smluvnímu ujednání o stavebním platu kvůli jeho neurčitosti a s ohledem na vazbu celkové výše stavebního platu na nejistou budoucí událost. Ke dni uzavření smlouvy ani ke dni účinků vkladu do katastru nemovitostí nebylo možno určit celkovou částku stavebního platu. Žalovaný mohl určit nabývací hodnotu práva stavby pouze díky tomu, že následně ke kolaudaci stavby skutečně došlo. Přezkoumání platebního výměru bylo nařízeno z důvodu, který nemůže obstát.

[11] Smluvní ujednání o stavebním platu je kvůli vazbě na kolaudaci jako nejistou budoucí událost v rozporu s § 1247 větou druhou občanského zákoníku, a proto k němu nebylo možné přihlížet. Stavební plat byl určitě a platně sjednán až dodatkem č. 1 ve spojení s dodatkem č. 2, neboť až tam smluvní strany platně sjednaly stavební plat v souladu s občanským zákoníkem a tak, že byla jednoznačně a určitě stanovena celková výše úplaty za zřízení práva stavby, a to s účinky *ex tunc*.

[12] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nebyla-li by platně sjednána výše stavebního platu ve smlouvě o zřízení práva stavby, nevedlo by to ke vzniku práva stavby, neboť by nebylo možné provést zápis do katastru nemovitostí. Podle ní v případě, že k ujednání o stavebním platu nelze přihlížet, tato skutečnost neznamená, že by nedošlo k zápisu samotného práva stavby, neboť zdánlivé ujednání o výši stavebního platu nezpůsobuje neplatnost ostatních ustanovení smlouvy. Došlo-li v daném případě k zápisu práva stavby do katastru nemovitostí dle předložené smlouvy, nelze z této skutečnosti dovozovat, že ujednání o stavebním platu bylo platné. Zápis stavebního platu nadto ani

nebyl předmětem zápisu do katastru nemovitostí a ustanovení smlouvy o stavebním platu nebylo katastrálním úřadem nijak posuzováno.

[13] Stěžovatelka považuje za nepřiléhavý odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 5/2009-62. V nyní posuzovaném případě byl dodatek č. 2 ke smlouvě o zřízení práva stavby, který zhojil vady smlouvy, předmětem zápisu do katastru nemovitostí a byl předložen příslušnému katastrálnímu úřadu, což krajským soudem odkazovaný judikát neřešil, neboť tam dodatek ke kupní smlouvě nebyl předmětem zápisu do katastru nemovitostí a nebyl katastrálnímu úřadu předložen. Ze zdánlivého ujednání o stavebním platu ve smlouvě nelze stanovit základ daně.

[14] Stěžovatelka dále s odkazem na rozsudek č. j. 2 Afs 42/2005-136 uvedla, že předmětem daně má být skutečná hodnota plnění, nikoli hodnota virtuální, která nebude realizována. Již jen ze skutečnosti, že žalovaný při nařízení přezkoumání platebního výměru vyšel z prostého součtu ročních stavebních platů a doby trvání práva stavby bez ohledu na počátek placení stavebního platu, je zřejmé, že ve sféře stěžovatelky nikdy nedojde a ani nikdy nemohlo dojít k plnění stavebního platu ve výši, kterou dovozoval žalovaný při nařízení přezkumu, a proto taková výše stavebního platu nemohla být legitimní nabývací hodnotou podstatnou pro vyměření daně z nabytí nemovitých věcí. S ohledem na dodatky ke smlouvě o zřízení práva stavby je nepochybné, že stěžovatelkou placený stavební plat nebude fakticky nikdy poskytnut ve výši dle původní smlouvy.

[15] Sjednanou cenou je přitom dle § 13 a § 4 opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), veškeré plnění (peněžitě i nepeněžitě), které je poskytnuto za přijaté plnění, tj. za zřízení práva stavby. Za ústavně konformní nelze považovat zdanění plnění, jehož účinky nikdy nenastaly a které nebylo a nebude nikdy realizováno. S touto námitkou se podle stěžovatelky krajský soud nedostatečně a nepřezkoumatelně vypořádal. Stavební plat není příjmem stěžovatelky, jak nesprávně krajský soud uvádí, její námitka směřovala k tomu, aby bylo zdaněno poskytnuté, nikoli nerealizované plnění.

[16] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta. Stěžovatelka opakuje svá tvrzení z žaloby a pouze takto rozporuje jednotlivé body odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu. Žalovaný považuje napadené rozhodnutí za řádně odůvodněné a vydané v souladu s platnou legislativou.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a přípustně uplatněných důvodů, kterými je vázán, přičemž zkoumal i to, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

#### III. a) Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

pokračování

[18] Stěžovatelka namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud nesrozumitelně vypořádal (resp. nevypořádal) její námitku, již argumentovala, že nelze za ústavně konformní považovat zdanění plnění, které nebylo a nebude nikdy realizováno. Dále se podle stěžovatelky krajský soud nedostatečně srozumitelně vypořádal s namítanou skutečností, že v době uzavření smlouvy smluvními stranám nebylo známo, zda a kdy bude kolaudační rozhodnutí vydáno.

[19] K nepřezkoumatelnosti rozsudku rozšířený senát v usnesení ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, uvedl, že *„aplikace tohoto kasačního důvodu připadá v úvahu výjimečně, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci.“*

[20] V dané věci bylo podstatnou otázkou, zda bylo v rozporu s právním předpisem stanovit základ daně z úplaty sjednané v dodatcích později a v jiné výši, než tomu bylo k okamžiku zápisu práva stavby do katastru nemovitostí. Krajský soud srozumitelně popsal a řádně odůvodnil, proč k dodatku smlouvy nelze přihlížet. S námitkou zdanění nerealizovaného plnění se vypořádal v bodě 54 napadeného rozsudku a věnoval se i otázce kolaudačního rozhodnutí coby nejisté budoucí události ve smyslu § 1247 občanského zákoníku, přičemž relevanci jeho úvah pro posouzení rozhodných právních otázek kasační soud posoudil níže.

[21] Námitky stěžovatelky poukazující na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nejsou důvodné. Odlišný pohled stěžovatelky na právní posouzení věci nezakládá vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Jinou otázkou je správnost právního posouzení soudu, resp. zákonnost napadeného rozsudku, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval následně.

### *III. b) Splnění podmínek pro nařízení přezkoumání rozhodnutí*

[22] Stěžovatelka namítá, že nedošlo k naplnění podmínek pro nařízení přezkoumání rozhodnutí, neboť platební výměr byl vydán v souladu s právními předpisy. Úplata za zřízení práva stavby byla platně sjednána teprve dodatky smlouvy, proto byl základ daně takto určený stanoven správně.

[23] Podle § 121 odst. 1 daňového řádu *„správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.“*

[24] 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.“*

[25] Podle § 4 odst. 1 zákonného opatření, ve znění účinném do 31. 10. 2016, platí, že *úplatou se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění.*

[26] Podle § 10 zákonného opatření platí, že *základem daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj. Nabývací hodnotou je a) sjednaná cena, b) srovnávací daňová hodnota, c) zjištěná cena, nebo d) zvláštní cena (§ 11 odst. 1 zákonného opatření). Podle odst. 2 téhož ustanovení nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.*

[27] Podle § 12 odst. 1 písm. a) zákonného opatření *nabývací hodnotou je sjednaná cena, je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě. Podle odst. 2 téhož ustanovení nabývací hodnotou je srovnávací daňová hodnota, je-li vyšší než sjednaná cena.*

[28] Podle § 13 zákonného opatření, ve znění účinném do 31. 10. 2016, platí, že *sjednanou cenou se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci.*

[29] Přezkumné řízení je tradičním dozorčím prostředkem sloužícím k ochraně objektivní zákonnosti rozhodnutí orgánů finanční správy, jehož prostřednictvím dochází k nápravě zásadních právních vad způsobujících nezákonnost rozhodnutí. Má dvě fáze: v první dochází k iniciaci (vyvolání) přezkumného řízení; v následující k samotnému přezkumu rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52). V rámci první fáze přezkumného řízení dochází k předběžnému posouzení zákonnosti rozhodnutí, tedy zjištění (ne)souladu s právními předpisy. Dospěje-li nadřízený správce daně k závěru, že dané rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy, nařídí jeho přezkoumání. Ve druhé fázi řízení dochází k přezkumu samotnému, tedy učinění si závěru o důvodnosti či nedůvodnosti nařízení přezkoumání zákonnosti rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2016-38).

[30] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52, ze dne 19. 5. 2016, č. j. 9 Afs 17/2016-43, nebo ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 165/2016-27) vyplývá, že rozhodnutí o nařízení přezkoumání vydané v daňovém řízení z moci úřední podléhají přezkumu správním soudem.

[31] Zákonnou podmínkou pro nařízení přezkoumání rozhodnutí (iniciační fáze) je rozpor s právním předpisem, který musí být v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vymezen. Vydání rozhodnutí předchází předběžné posouzení, které je procesem, v rámci něhož správce daně rozhoduje, zdali v dané věci nařídí, či nenařídí přezkoumání rozhodnutí. Z odůvodnění nařízení přezkoumání rozhodnutí proto musí být posléze patrné, v čem je správcem daně spatřován rozpor s právními předpisy, tedy jaká úvaha jej vedla (jak věc předběžně posoudil) k nařízení přezkoumání rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016-62). Ve druhé fázi, a to jen tam, kde přezkoumání vůbec je povoleno a řízení tedy znovu „otevřeno“, se rozhoduje o tom, zda

pokračování

původní přezkoumávané rozhodnutí bude změněno nebo zrušeno (a to u orgánu, který původně rozhodl v posledním stupni).

[32] V této věci je předmětem přezkumu výsledek první fáze, tj. rozhodnutí o nařízení přezkoumání původního platebního výměru. Nadřízený správce daně uvedl, že daň byla stanovena v rozporu s § 98 daňového řádu a její základ byl stanoven v rozporu s § 10, § 4 a § 13 zákonného opatření. Žalovaný se s ním ztotožnil a kromě toho v napadeném rozhodnutí vyjevil i svůj názor na to, jaký má být správný způsob stanovení základu daně, čímž zejména reagoval na odvolací námítky.

[33] Zákonem stanovenými podmínkami pro vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí (§ 121 odst. 1 daňového řádu) je vymezen okruh otázek, které měl krajský soud na základě žalobních námitek posoudit. Podstatné tedy bylo, zda se žalobou podařilo zpochybnit odůvodněný závěr, že základ daně byl určen na základě ujednání smlouvy sjednaného později než k rozhodnému okamžiku, kterým je podle zákona den právních účinků vkladu práva stavby do katastru nemovitostí, tj. 1. 2. 2016, a proto byl původní platební výměr v rozporu s právními předpisy. Proti druhému důvodu pro nařízení přezkumu (chybné vyměření daně podle pomůcek namísto dokazování) stěžovatelka žádné námítky neuplatnila, takže zůstal nezpochybněn.

[34] Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře otázkou změny (snížení) sjednané ceny formou dodatků ke smlouvě ve vztahu ke stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí již zabýval. Jak v krajském soudem zmiňovaném rozsudku č. j. 1 Afs 5/2009-62, tak i v nedávném rozsudku ze dne 1. 8. 2023, č. j. 1 Afs 50/2023-27, dospěl k závěru, že nelze přihlídnout ke snížení ceny provedené dodatkem smlouvy. Základ daně se odvíjí od převodní ceny sjednané v takové výši, kterou strany smlouvy uvedly v návrhu na vklad předloženém katastrálnímu úřadu, kterým došlo k nabytí nemovité věci.

[35] Nejvyšší správní soud považuje tuto judikaturu za plně aplikovatelnou na projednávanou věc. Skutečnost, že dodatek č. 2 ke smlouvě stěžovatelka nechala zapsat do katastru nemovitostí, na tomto závěru nemůže ničeho změnit, neboť pro stanovení základu daně je podstatná nabývací hodnota ke dni právních účinků zápisu práva stavby do katastru nemovitostí.

[36] Je tedy zřejmé, že i pokud by bylo nutné přisvědčit stěžovatelčině argumentaci o zdánlivosti původního smluvního ujednání o stavebním platu, není možné pro účely stanovení základu daně vzít v potaz dodatky smlouvy. Jak plyne z výše citovaného § 11 zákonného opatření, nabývací hodnotu, která představuje základ daně, lze u každého úplatného převodu stanovit i jinak než pouze na základě ceny sjednané.

[37] Jelikož správce daně při vydání platebního výměru vycházel pro stanovení základu daně z ceny (nabývací hodnoty) sjednané později než ke dni vkladu práva stavby do katastru nemovitostí, což je v rozporu se zákonným opatřením, lze uzavřít, že nařízení přezkoumání platebního výměru nebylo nezákonné.

[38] Stěžovatelka v kasační stížnosti podobně jako v žalobě namítala, že smluvní ujednání ohledně stavebního platu bylo vázáno na nejistou budoucí událost, a proto k němu podle § 1247 občanského zákoníku není možné přihlížet a základ daně z něj nelze stanovit. Tato námitka ovšem míří k otázce, jakým způsobem měla být určena nabývací hodnota, která je důležitá pro stanovení základu daně. Žalovaný se jí sice v napadeném rozhodnutí zabýval, nicméně pro jeho závěr, že byl platební výměr vydán v rozporu s právními předpisy, je zcela bez významu. Posouzení důvodnosti či nedůvodnosti nařízení přezkoumání rozhodnutí, stejně jako případné nové stanovení daňové povinnosti, jsou vyhrazena až fázím následujícím po nařízení přezkoumání dle § 121 odst. 1 daňového řádu.

[39] V případě stěžovatelky skutečně správce daně dne 13. 2020 vydal nový platební výměr (č. j. 3137922/20/3005-70462-710702), kterým stanovil daň mnohem vyšší než v tom původním, vycházejícím z dodatků ke smlouvě. Jestliže stěžovatelka s takto stanoveným základem daně a daní nesouhlasila, mohla proti nim brojit odvoláním, případně i správní žalobou.

[40] Z toho, co bylo o předmětu řízení uvedeno výše, plyne, že se krajský soud neměl věnovat otázkám řádného sjednání stavebního platu ani hodnotit správnost výpočtu celkového stavebního platu ve vazbě na kolaudaci a činit závěry k vyměření daně (viz zejm. odstavce 45., 48. a 57. napadeného rozsudku). Podstatné je to proto, aby se takto nyní uvedené závěry nemohly ocitnout v konkurenci s těmi, které by případně (později) vyslovil při přezkumu rozhodnutí stanovícího daňovou povinnost nově. Jeho stěžejní a pro tuto věc podstatný závěr, že k dodatkům smlouvy nebylo možné přihlížet, neboť ke dni vzniku práva stavby neexistovaly, je však správný.

[41] Pouze na okraj chce Nejvyšší správní soud usměrnit závěr krajského soudu o platnosti sjednání stavebního platu naznačující, že by z úspěšného zápisu práva stavby do katastru nemovitostí bylo možné dovodit, že smlouva o zřízení práva stavby obsahovala všechny náležitosti. Katastrální úřad při posuzování návrhu zohledňuje u vkladové listiny vlastní zákonná hlediska [srov. § 17 odst. 7 zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon)], mezi něž platnost veškerých jejích ustanovení nepatří. Z úspěšného dovršení vkladového řízení nelze bez dalšího dovozovat, že jsou platná všechna ustanovení smlouvy, na jejímž základě došlo k zápisu. Pro závěr o tom, zda krajský soud správně usoudil, že stěžovatelce se žalobou nepodařilo vyvrátit přesvědčení žalovaného o existenci důvodů pro nařízení přezkoumání platebního výměru, však tato skutečnost není podstatná. Předmětem přezkumu soudem bylo pouze to, zda je správný a odůvodněný závěr žalovaného, že pro určení základu daně nebylo možné vycházet z dodatků ke smlouvě vzniklých až po rozhodném okamžiku, kterým je zápis práva stavby do katastru nemovitostí, jak to učinil správce daně v původním platebním výměru.

[42] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že rozsudek č. j. 2 Afs 42/2005-136 je na daný případ nepřiléhavý. Ačkoli krajský soud nesprávně hovořil o zdánlivosti *příjmu z předmětného práva stavby*, z bodu 54. odůvodnění napadeného rozsudku lze seznat, že neaplikovatelnost závěrů rozsudku, na něž stěžovatelka poukazovala, spatřoval především v tom, že se týkal daně z příjmů. Koncept virtuálnosti

pokračování

příjmu (versus jeho „skutečnosti“) měl za nepoužitelný, neboť za podstatné považoval řádné sjednání stavebního platu ve smlouvě. I když by odůvodnění krajského soudu jistě mohlo být důkladnější či přesnější, Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem, že odkazovaný rozsudek neobsahuje závěry, které by mohly podpořit důvodnost žalobních námitek. Stěžovatelka v kasační stížnosti brojí vlastně proti tomu, aby byl za základ daně považován součet dvaceti ročních stavebních platů, neboť v této výši nikdy nebude plnění fakticky poskytnuto (kvůli počátku placení odvislého od kolaudace a především s ohledem na pozdější odlišné ujednání v dodatcích). Taková námitka ovšem opět míří mimo předmět tohoto řízení. Nové stanovení základu daně a vyměření daně je vyhrazeno novému rozhodnutí po nařízení přezkoumání OFŘ a úkolem soudu v tomto řízení bylo se zabývat pouze tím, zda bylo přezkoumání nařízeno důvodně. Nesprávnost daňové povinnosti lze rozporovat teprve poté, co bude daň stanovena.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[43] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl.

[44] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. listopadu 2023

Mgr. Eva Šonková  
předsedkyně senátu