19. 12. 2023

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Daň z nabytí nemovitých věcí a právo stavby

Tento článek je věnován otázce daňových důsledků odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby ve vztahu k dani z nabytí nemovitých věcí dle, nyní již zrušeného,[1] zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí („zákonné opatření“), jak o nich v nedávné době rozhodl Krajský soud v Praze.[2]

Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí dle zákonného opatření jsou taxativně vymezené nemovitosti v § 2 zákonného opatření, tedy mimo jiné i právo stavby. Úplatné nabytí práva stavby je tak v souladu s § 2 zákonného opatření postaveno naroveň úplatnému nabytí jiných nemovitých věcí pro účely vymezení předmětu daně z nabytí nemovitých věcí, kdy nabývacím titulem byla v tomto případě smlouva o zřízení práva stavby, kterou bylo ve prospěch stavebníka zřízeno právo stavby na pozemku vlastníka, přičemž stavebník se za toto právo zavázal platit úplatu – stavební plat. Zákonné opatření současně ve svém § 55 stanovilo situace, kdy dochází k zániku daňové povinnosti. Otázkou řešenou v tomto článku je výklad § 55 odst. 2 písm. a) zákonného opatření, který stanoví, že *„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*.“

Mezi společníkem L.M., jako vlastníkem pozemku („**vlastník pozemku**“) a společností P. a.s., jako stavebníkem („**stavebník**“) byla uzavřena smlouva o zřízení práva stavby, na základě které smluvní strany zřídily ve prospěch stavebníka právo stavby k pozemku, které bylo následně zapsáno do katastru nemovitostí. Toto právo stavby bylo sjednáno jako úplatné. V souvislosti se zřízením práva stavby podal stavebník daňové přiznání, na základě kterého mu finanční úřad vyměřil příslušnou daň z nabytí nemovitých věcí v souladu se zákonným opatřením, jíž stavebník uhradil v plné výši.

Následně však došlo k odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby ze strany vlastníka pozemku, a to z důvodu nepříznivé finanční situace stavebníka, který nebyl schopen hradit stavební plat a financovat stavbu domu. Právo stavby tedy v důsledku odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby zaniklo, přičemž na základě souhlasného prohlášení vlastníka pozemku a stavebníka o zániku práva stavby příslušný katastrální úřad právo stavby v katastru nemovitostí zrušil. Jelikož odstoupením od smlouvy zaniklo právo stavby *ex tunc*, uplatnil stavebník v souladu s § 55 odst. 2 písm. b) zákonného opatření zánik daňové povinnosti dodatečným daňovým přiznáním (s vyčíslením záporné daně ve výši odpovídající již uhrazené dani z nabytí nemovitých věcí). S tímto postupem, resp. právním názorem stavebníka, se však neztotožnil příslušný finanční úřad, který stavebníkovi daň z nabytí nemovitých věcí doměřil (v nulové výši).

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se stavebník odvolal k Odvolacímu finančnímu ředitelství, avšak neúspěšně. Odvolání bylo zamítnuto s odůvodněním, že v případě práva stavby zřizovaného smlouvou mezi vlastníkem pozemku a stavebníkem není možné uvažovat o vlastníkovi pozemku, na němž se právo stavby zřizuje, jako o původním vlastníkovi tohoto práva stavby, jelikož právo stavby zřízením teprve vzniká, není tedy možné pohlížet na vlastníka pozemku jako na osobu, která smlouvou, od níž bylo následně odstoupeno, toto právo pozbyla a poté znovu nabyla. Stavebník napadl rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství správní žalobou podanou ke Krajskému soudu v Praze.

V řešené věci se jednalo o zatížení pozemku právem stavebníka zřídit stavbu, která v rozhodné době ještě zřízena nebyla. Dani z nabytí nemovitých věcí zde tedy podléhá nabytí oprávnění stavebníka zřídit na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu. Zřízením práva stavby se vlastník pozemku omezuje na svém vlastnickém právu k pozemku v rozsahu mít na vlastním pozemku stavbu a užívat ji, ve prospěch třetí osoby (stavebníka). Tedy v případě, že dojde k odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby, oprávnění mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu, nezaniká, ale pouze dojde k tomu, že toto oprávnění se opět stane součástí vlastnického práva vlastníka pozemku. Tento závěr podporuje také např. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. prosince 2022, sp. zn. 62 Af 20/2021, kdy Krajský soud v Brně v obdobné skutkové věci uvedl, že *„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*."

Dle názoru stavebníka není možné dotčené ustanovení v daném případě vykládat striktně formálně, tedy tak, že odstoupením od smlouvy právo stavby zaniká, a proto nemůže být navráceno vlastníkovi pozemku, což by ve svém důsledku popíralo onu podstatu zdanění práva stavby zřízeného smlouvou, kterou je užitek stavebníka v podobě oprávnění zřídit na takovém pozemku stavbu tím, že vlastník pozemku omezí své vlastnické právo k pozemku. Takový výklad by odporoval smyslu § 2 odst. 1 zákonného opatření, jak vplývá také z důvodové zprávy k zákonnému opatření, která mimo jiné říká, 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 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 navracení v původní stav, resp. ve stav, jaký by existoval, nebýt skutečnosti, jež tuto daňovou povinnost založila*."

Tato specifika je tedy potřeba zohlednit ve vztahu k § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření a opětovné nabytí vlastnictví vlastníkem pozemku ve vztahu k odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby interpretovat tak, že právním stavem korespondujícím s vlastnickým právem vlastníka pozemku je i zánik práva stavby, resp. zánik omezení vlastnického práva vlastníka pozemku. Tyto případy mají pohledem daňové povinnosti stejný dopad, neboť v jejich důsledku zaniká nabyvateli užitek spočívající v jeho zájmu na nabytí nemovitosti a uložení daňové povinnosti by v takovém případě bylo v rozporu se zásadou proporcionality a spravedlivého zdanění, jak vyslovil také Nejvyšší správní soud podle jehož názoru *„může být daňová povinnost zatěžující převodce nemovitosti proporcionální, a tedy ve spravedlivé rovnováze mezi zájmy společnosti a základními právy a svobodami osoby, pouze tehdy, pokud jde o takový převod nemovitosti, jehož účinky později neodpadnou a který přinese smluvním stranám užitek spočívající v uspokojení zájmu nabyvatele na získání nemovitosti do svého vlastnictví, jakož i opačného zájmu převodce na prodeji nemovitosti za sjednanou kupní cenu*." [3]

V případě práva stavby je tedy nutné interpretovat ustanovení § 55 odst. 1 písm. a) zákonného opatření teleologicky tak, že dopadá také na případ navrácení v předešlý stav v důsledku odstoupení od smlouvy o zřízení práva stavby. Opačná interpretace by vedla k nežádoucím důsledkům, kdy by se skutkově obdobné případy posuzovaly odlišně, např. převod vlastnického práva k nemovitosti a zřízení práva stavby, což by bylo v rozporu s principem rovnosti. Aplikováno na řešený případ, by

v důsledku odlišné intepretace uvedeného ustanovení byla stavebníkovi uložena povinnost zaplatit daň z nabytí nemovité věci za nabytí nemovitosti (práva stavby), z něhož však neměl stavebník žádný užitek a byl pouze negativně zatížen daňovou povinností, což je nepřípustné.

Krajský soud v Praze se k právnímu názoru stavebníka přiklonil a správní žalobě vyhověl. Odvolací finanční ředitelství sice podalo proti rozsudku kasační stížnost, avšak tato kasační stížnost byla nakonec vzata zpět poté, co se k ní stavebník, jako účastník řízení, vyjádřil s argumentací obsahující výše uvedený výklad. Následně, po zpětvzetí kasační stížnosti vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí, jímž změnilo původní dodatečný platební výměr, na jehož základě byla zaplacená daň z nabytí nemovitých věcí, a tímto novým rozhodnutím bylo rozhodnuto o vrácení zaplacené daně z nemovitých věcí zpět stavebníkovi.

Mgr. Kristián Hajduk

BŘÍZA & TRUBAČ
ADVOKÁTNÍ KANCELÁŘ — ATTORNEYS AT LAW

Bříza & Trubač, s.r.o., advokátní kancelář

Palladium Praha
Na Poříčí 1079/3a
110 00 Praha 1

Tel.: +420 777 601 114
e-mail: info@brizatrubac.cz

---

[1] Daň z nabytí nemovitosti byla zrušena s účinností ke dni 25. září 2020 zákonem č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

[2] Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. dubna 2023, sp. zn. 43 Af 12/2021.

[3] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. listopadu 2005, sp. zn. 6 A 69/2000.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- K ukončování služebního poměru po novele zákona o státní službě
- Aktuality z práva internetu: kybernetická bezpečnost a online řešení sporů
- Zelené standardy pro výstavbu a renovace: jaké povinnosti přinese nová evropská úprava?
- Byznys a paragrafy, díl 25.: Započtení
- Zrušení bytového spoluvlastnictví včetně limitů soudní ingerence
- 2. díl ze série Pravidla a odpovědnost při provozování zimních sportů: Povinnosti provozovatele při závodech a trénincích: zabezpečení tratí a oddělení veřejného a sportovního provozu
- Protokol o předání díla jako podmínka zaplacení jeho ceny a k možné změně soudní praxe
- Rozsáhlá novela rodinného práva účinná od 1.1.2026
- Judikatura: smluvní sjednání prekluzivní lhůty je obecně platné (FIDIC)
- Civilněprávní prostředky ochrany při koupi falzifikátu
- Novela zákona o pyrotechnice: likvidace profesionálů namísto zmírnění negativních vlivů