



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Jitky Zavřelové a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **J. B.**, zastoupena JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Palác YMCA, Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2019, čj. 45547/19/5100-31461-701836, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 6. 2020, čj. 51 Af 2/2020 - 40,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 6. 2020, čj. 51 Af 2/2020 - 40, **se ruší**.
- II.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2019, čj. 45547/19/5100-31461-701836, **se ruší** a věc **se** žalovanému **vrací** k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 24 454 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Petra Vaňka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala 26. 2. 2018 daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí ohledně pozemku v katastrálním území L. n. V. Vklad do katastru nemovitostí byl v dané věci proveden 13. 11. 2017 s účinky k 18. 10. 2017. Žalobkyně v daňovém přiznání uvedla jako základ daně kupní cenu pozemku. Správce daně však na základě předložené kupní smlouvy považoval za součást pozemku i nedokončenou stavbu rodinného domu, nacházející se na pozemku. Vyzval tedy žalobkyni k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu. Protože žalobkyně pochybnosti neodstranila, správce daně nechal pozemek s nedokončenou stavbou úředně ocenit. Následně správce daně vydal platební výměr ze dne 20. 3. 2019, čj. 589187/19/2203-00460-304718, v němž v souladu s úředním oceněním stanovil daň

na 39 484 Kč, namísto žalobkyní v daňovém přiznání tvrzených 8 690 Kč. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. V ní upozorňovala na čl. VII kupní smlouvy a návazné smlouvy o dílo týkající se daného pozemku, podle kterého měla žalobkyně nabýt vlastnictví stavby až poté, co zaplatí kupní cenu. K tomu mělo dojít až po dokončení stavby. Žalobkyně tudíž nemohla jednu a tutéž stavbu nabýt do vlastnictví dvakrát, ale až po jejím dokončení. Na stavbu se tedy vztahovalo osvobození podle § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2019 (dále „zákonné opatření“).

[3] Krajský soud žalobu zamítl. Námitky žalobkyně podle jeho posouzení mířily mimo podstatu věci. Pro naplnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření totiž není podstatné, kdy na žalobkyni přešlo vlastnictví dokončené stavby. Naopak je podstatná otázka, zda v době nabytí pozemku byla jeho součástí buď *užívaná stavba rodinného domu* (to žalobkyně ani netvrdila) nebo byla stavba rodinného domu *dokončená* (to žalobkyně také netvrdila, uváděla dokončení stavby kolaudačním souhlasem 7. 12. 2017.). Žalobkyně nabyla na základě kupní smlouvy daný pozemek s nedokončenou stavbou. Na této skutečnosti nic nemění, že žalobkyně současně s kupní smlouvou uzavřela i smlouvu o dílo, podle které vlastnické právo k dokončenému dílu přejde na objednavatele až v okamžiku uhrazení celé smluvní ceny. Dílem ale nebyl celý dům, pouze jeho dostavovaná část. Tato výhrada vlastnického práva nemohla změnit zákonný režim nabývání vlastnického práva s účinky vůči třetím osobám stanovený občanským zákoníkem. To plyne z jeho § 506, podle kterého jsou stavby součástí pozemku, a tudíž dokončované části stavby k pozemku „právně přirůstají“. Podle § 976 občanského zákoníku právo vlastnické působí absolutně a § 978 občanského zákoníku stanoví, že od ustanovení o absolutních právech se lze s účinky vůči třetím osobám odchýlit jen v případě připuštěných zákonem. Pro nabývání vlastnického práva ke stavbě pak zákon odchylku neumožňuje. Článek VII kupní smlouvy by se sice podle krajského soudu dal vyložit i způsobem, že žalobkyně nabyla pozemek až s úplným zaplacením kupní ceny (nikoliv však v důsledku výhrady vlastnictví, ale díky odkládacím podmínkám), krajský soud je však stejně jako daňové orgány vázán rozhodnutím o povolení vkladu do katastru nemovitostí. Podle něj nabyla žalobkyně vlastnictví pozemku s nedokončenou stavbou s účinky k 18. 10. 2017. Soud se nezabýval výkladem žalobkyně, podle kterého není možné, aby zákonodárce osvobodil od daně kupce hotové stavby a zároveň neosvobodil kupce stavby rozestavěné. Tato situace jasně vyplývá ze zákona a správnost úvah zákonodárce nepřísluší soudu ani daňovým orgánům hodnotit. Důvodná nebyla ani námitka, že daňové orgány neprovedly dokazování stanovisky prodávajícího a katastrálního úřadu. V dané věci jsou spornými otázkami právní otázky ohledně nabývání nemovitostí, dokazování je možné provádět jen ohledně skutkových otázek. Konečně se krajský soud nemohl zabývat námitkou, podle které správce daně zahájil postup k odstranění pochybností opožděně s odkazem na § 140 daňového řádu. Toto ustanovení zvláštní lhůtu pro uplatnění tohoto postupu nestanoví, a tudíž nebylo krajskému soudu zřejmé, co žalobkyně namítá.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. V první řadě opakuje, že není možné, aby se stala vlastnící dvakrát. V důsledku odkládacích podmínek a výhrady vlastnického práva se tak mohlo stát jen po dokončení stavby a zejména po zaplacení celé kupní ceny. Dále je nesprávný názor krajského soudu, podle kterého se výhrada vlastnického práva vztahuje jen k dostavbě rodinného domu. Tato výhrada zhotovitele se vztahuje na celé dílo, tedy na celý rodinný dům i pozemek. Vlastnictví zhotovitele k dostavěné

pokračování

části by ostatně nebylo možné oddělit, pokud by stěžovatelka nezaplatila za celé dílo. Muselo by jít o spoluvlastnictví žalobkyně a zhotovitele, což je absurdní. Vedle toho je nesprávný názor krajského soudu ohledně vázanosti soudu vkladem do katastru nemovitostí, přestože připustil, že vzhledem ke znění smluv mohla žalobkyně skutečně nabýt vlastnické právo až po úplném zaplacení kupní ceny a ceny díla. Otázku nabytí vlastnického práva měl soud posuzovat jako otázku skutkovou, a pokud ji nechtěl kvůli své nepříslušnosti zkoumat, měl připustit provedení důkazů stanovisky prodávajícího a katastrálního úřadu. Krajský soud také nesprávně vyložil § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření: účelem tohoto ustanovení bylo zvýhodnit první nabyvatele nového rodinného domu, a takovým nabyvatelem stěžovatelka nepochybně byla. Konečně krajský soud nesprávně posoudil opožděné přistoupení správce daně k postupu k odstranění pochybností; pokud tento postup není zahájen do lhůty pro konkludentní vyměření podle § 140 odst. 1 daňového řádu, nelze již tento postup zahájit, v úvahu připadá jen zahájení daňové kontroly podle § 85 a násl. daňového řádu.

[5] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že z kupní smlouvy jasně plyne její předmět (jmenovitě pozemek a nedokončená stavba), a tedy zároveň předmětem kupní smlouvy nemůže být v budoucnu dokončená stavba. Žalovaný se dále ztotožnil se závěry krajského soudu ohledně nabývání vlastnického práva. V tomto ohledu je navíc jednoznačné, že dokončení rodinného domu bylo realizováno na základě smlouvy o dílo, nikoliv na základě kupní smlouvy, jak tvrdí stěžovatelka, která tudíž nemohla nabýt vlastnictví až po plném zaplacení kupní ceny a ceny za dílo. Žalovaný se také ztotožnil se závěrem krajského soudu ohledně předmětu smlouvy o dílo; byla jím jen dostavba domu, nikoliv celý dům. Výhradu vlastnického práva lze navíc ve smlouvě o dílo sjednat jen dříve, než na objednatele přejde vlastnické právo k věci (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 11. 2010, čj. 29 Cdo 3863/2009). Výhrada v daném případě ostatně ani nebyla evidována v katastru nemovitostí.

[6] Pokud jde o námitku odkládacími podmínkami ve smlouvách, žalovaný považuje za stěžejní otázku, kdy nastaly účinky vkladu do katastru nemovitostí (18. 10. 2017). Na vklad lze totiž podle zásady materiální publicity nahlížet jako na bezvadný akt, a tudíž jsou správné závěry krajského soudu, že mu nepřísluší jej přezkoumávat. Daňové orgány stejně jako krajský soud z tohoto data vycházely a k tomuto datu nebyla stavba rodinného domu zkolaudována ani užívána. Nebyly tedy naplněny podmínky pro osvobození od daně podle § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření. Správce daně ostatně ani nezahájil postup k odstranění pochybností opožděně. Mezi březnem a květnem 2018 vedl se stěžovatelkou neformální komunikaci a po jejím nulovém výsledku přistoupil hned v květnu 2018 k tomuto postupu, a učinil tak tedy v přiměřené lhůtě v souladu s § 7 odst. 1 daňového řádu. Jiné ustanovení o lhůtách pro uplatnění tohoto postupu ostatně daňový řád neobsahuje, v § 89 odst. 4 ve znění účinném do 31. 12. 2020 byla sice stanovena lhůta 30 dnů, ale ta se týkala jen daně z přidané hodnoty. Nemohlo tak ani dojít ke konkludentnímu vyměření daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Podle § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření platilo, že *od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplné nabytí vlastnického práva k pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu.*

[10] Pro osvobození od daně z nabytí nemovitých mocí podle výše uvedeného ustanovení je třeba, aby stěžovatelka byla první nabyvatelkou pozemku, jehož součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu, a aby tento pozemek nabyla za úplat. Mezi stěžovatelkou a žalovaným není sporné, že stav zapsaný v katastru nemovitostí s účinky k 18. 10. 2017 naplnění této podmínky popírá. Podle rozhodnutí o povolení vkladu s účinky k uvedenému datu totiž stěžovatelka nabyla pozemek s nedokončenou stavbou rodinného domu, nikoliv tedy se stavbou dokončenou nebo užívanou (sama stěžovatelka uváděla v řízení před krajským soudem dokončení stavby kolaudačním souhlasem 7. 12. 2017). Sporný je však důsledek tohoto stavu zapsaného v katastru nemovitostí. Podle žalovaného mu v daňovém řízení nepřísluší stav zapsaný v katastru přezkoumávat. Krajský soud je téhož názoru. Podle argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti však měl krajský soud danou otázku považovat za skutkovou a provádět ohledně ní dokazování, mimo jiné stanovisky prodávajícího a katastrálního úřadu.

[11] Otázkou, kdo je poplatníkem daně nabytí z nemovitých věcí (resp. dříve daně z převodu nemovitosti), tedy zda skutečný vlastník, nebo osoba evidovaná v katastru nemovitosti jako vlastník, se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře zabýval opakovaně. Již v rozsudku z 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 94/2004 - 50, č. 979/2006 Sb. NSS, ve kterém se NSS zabýval daní z převodu nemovitostí, uvedl, že „nedojde-li ve skutečnosti k převodu vlastnictví k nemovitosti, nemohou být splněny ani předpoklady pro vznik povinnosti platit daň z převodu nemovitostí, neboť ty zákon č. 357/1992 Sb. ve svém § 9 odst. 1 písm. a) větě první váže (...) na skutečnost úplatného převodu nebo přechodu vlastnictví.“ Dále pak NSS dodal: „Objeví-li se však v rámci daňového řízení pochybnost, zda vůbec k převodu vlastnického práva došlo, nemůže správní orgán tuto skutečnost přejít pouhým konstatováním, že ve vkladovém řízení bylo příslušným orgánem určitým způsobem rozhodnuto a že toto rozhodnutí je pro správní orgán v daňovém řízení za každých okolností závazné.“

[12] Ke stejným závěrům dospěl rozšířený senát NSS v usnesení z 24. 11. 2015, čj. 6 Afs 161/2014 - 84, č. 3349/2016 Sb. NSS. Rovněž uvedl (v bodě 41 usnesení), že § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. předpokládá „skutečný převod vlastnického práva k nemovitosti z jedné osoby na druhou. Nedojde-li k tomuto převodu, daňová povinnost nevznikne. Byla-li vyměřena z takovéto absolutně neplatné smlouvy daň, jde o nezákonné rozhodnutí správce daně. Tato nezákonnost nicméně musí být odstraněna ve lhůtě zákonem předvídané.“ Od vzniku daňové povinnosti pak rozšířený ale odlišil procesní povinnost podat přiznání k dani, která nebyla vázána na vznik daňové povinnosti (např. uzavření platné kupní smlouvy), ale na zápis vkladu práva do katastru nemovitostí. Právě od tohoto okamžiku se odvíjela lhůta pro vyměření či doměření daně. Podle rozšířeného senátu (viz bod 35 usnesení) „procesní povinnost podat daňové přiznání tedy vždy vznikala v závislosti na existenci objektivní skutečnosti, kterou byl zápis vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. V navazujícím řízení před správcem daně se mohly řešit i otázky, zda skutečně vznikla daňová povinnost. Jak říká ustálená judikatura, správce daně musel řešit i eventuální námitky daňového subjektu, že daňová povinnost nevznikla, neboť nedošlo k převodu vlastnictví nemovitosti, jakkoliv byl proveden zápis vkladu vlastnického práva do katastru.“ Závěr, že daň z převodu nemovitostí, která byla vyměřena na základě absolutně neplatné smlouvy, je daní vyměřenou v rozporu se zákonem, která měla být řešena v příslušných lhůtách například v rámci mimořádných opravných prostředků, rozšířený senát podpořil i odkazem na § 25 zákona č. 357/1992 Sb. Toto ustanovení pro určité případy, kdy účinky právního úkonu v určité lhůtě pominou, stanovilo povinnost státu daň prominout. Z toho, že se toto ustanovení nedotýkalo daně vyměřené na základě absolutně neplatné smlouvy, a že tedy takto vyměřená daň neměla být vrácena v rámci prominutí daně podle § 25 zákona č. 357/1992 Sb., ale například na základě mimořádných opravných prostředků, rozšířený senát dovodil, že daň vyměřená na základě absolutně neplatné smlouvy nebyla daní uhrazenou v souladu s právem.

[13] Právní úprava týkající se daně z nabytí nemovitých věcí se v některých ohledech odlišuje. Liší se mimo jiné v tom, že vznik daňové povinnosti není spojen jen s úplatným nabytím

pokračování

vlastnického práva k nemovité věci, které je podle § 2 zákonného opatření předmětem této daně, ale konstruuje se výslovně i pro případ, že ke skutečnosti, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, došlo na základě právního jednání, a) od kterého bylo později odstoupeno, b) které se později ukázalo zdánlivým nebo neplatným, c) které bylo zrušeno splněním rozvazovací podmínky, nebo d) které bylo zrušeno z důvodu neúměrného zkrácení (§ 54 odst. 1 zákonného opatření). Takto vzniklá daňová povinnost následně zaniká za podmínek stanovených v § 55 zákonného opatření. Důvodová zpráva k těmto ustanovením uvádí, že „*takové skutečnosti tedy nelze podřadit pod nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tj. pod předmět daně, přičemž je v okamžiku relevantním pro stanovení daně nelze od předmětu daně odlišit. Správci daně nemůže být z podstaty věci známo, zda v budoucnu dojde ke určité události (např. zda někdo odstoupí od smlouvy nebo namítne relativní neplatnost právního jednání), a zkoumání všech existujících okolností nabytí vlastnického práva k nemovité věci za účelem eliminace zdánlivých nebo absolutně neplatných právních jednání by pro něj představovalo neúnosnou administrativní zátěž. Z těchto důvodů je nezbytné vázat vznik daňové povinnosti na předmětné skutečnosti přímo.*“

[14] Také u daně z nabytí nemovitých věcí tedy platí, že daňová povinnost vzniká na základě skutečného nabytí vlastnického práva k nemovité věci (§ 2 zákonného opatření). Dále pak vzniká ve výslovně uvedených specifických případech (§ 54 zákonného opatření). Ani jeden z těchto zvláštních případů však nezahrnuje právní jednání neúčinné v důsledku nesplnění odkládacích podmínek. Takové právní jednání do splnění odkládacích podmínek současně nemá za následek skutečné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Do tohoto okamžiku totiž chybí účinný právní důvod nabytí vlastnického práva (právní titul). „*Protože je převod vlastnického práva k nemovité věci v České republice kauzální, je nutným předpokladem převodu vlastnického práva platná a účinná obligační smlouva. V případě, že obligační smlouva platná nebo účinná nebude, k převodu vlastnického práva nemůže dojít.*“ (Spáčil, J. a kol.: Občanský zákoník III. Věcná práva (§ 976–1474). Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 397 s.). Nic na tom nemůže změnit ani skutečnost, že na základě neúčinného právního titulu bylo vlastnické právo zapsáno do katastru nemovitostí. „*Pokud by mělo dojít k zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí tehdy, byla-li neplatná obligační smlouva, k převodu vlastnického práva sice nedošlo, avšak pokud budou třetí osoby v dobré víře, mohou za podmínek stanovených v § 984 nabytí od knihovně oprávněného vlastnické právo. Původnímu vlastníkově zůstanou zachovány prostředky odstranění rozporu stavu faktického a právního (§ 985 a 986).*“ (Spáčil, J. a kol.: Občanský zákoník III. Věcná práva (§ 976–1474). Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 398 s.).

[15] Pro zápis do katastru nemovitostí sice platí domněnka správnosti a úplnosti údajů veřejného seznamu, jde však o domněnku vyvratitelnou (podle § 980 odst. 2 občanského zákoníku platí, že je-li právo k věci zapsáno do veřejného seznamu, má se za to, že bylo zapsáno v souladu se skutečným právním stavem). Je tedy možné domáhat se například odstranění nesouladu zapsaného a faktického stavu žalobou podle § 985 občanského zákoníku a s touto žalobou spojeného zápisu spornosti podle § 986 občanského zákoníku. I nadále také platí závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího soudu z 24. 8. 1999, sp. zn. 2 Cdon 756/97: „*Vlastnické právo k určité nemovitosti vložené do katastru nemovitostí po rozhodnutí katastrálního úřadu v řízení o povolení vkladu lze zpochybnit. Skutečnost, že smlouva o převodu nemovitostí byla (...) přezkoumána katastrálním úřadem a že ten pravomocně rozhodl o povolení vkladu vlastnického práva pro nabyvatele, nebrání tomu, aby soud v občanském soudním řízení sám posoudil platnost či účinnost sporné smlouvy podle příslušných ustanovení zákona. Obsahem rozhodnutí katastrálního úřadu o povolení vkladu není prohlášení smlouvy o převodu nemovitosti za platnou či účinnou (neplatnou či neúčinnou), ale povolení vkladu vlastnického práva pro nabyvatele.*“

[16] Jestliže se otázka nabytí vlastnického práva v návaznosti na odpovídající argumentaci účastníka stane spornou i v jiném než občanském soudním řízení, například v řízení daňovém týkajícím se daně za nabytí nemovitosti, pak i v takovém řízení, se v situaci, kdy nepůjde o případy upravené v § 54 zákonného opatření, musí uplatnit východisko, že správce daně je

oprávněn zohlednit nesoulad mezi skutečným vlastníkem nemovitostí a vlastníkem zapsaným v katastru nemovitostí, zápis v katastru nemovitostí pro něj není závazný. (rozsudek NSS z 23. 6. 2021, čj. 2 Afs 228/2020 - 25, bod 22). Pro úplnost lze dodat, že z těchto závěrů, tedy, že poplatníkem daně je skutečný vlastník, a nikoliv toliko osoba evidovaná v katastru nemovitostí jako vlastník, Nejvyšší správní soud vychází také ohledně daní z nemovitých věcí. Lze odkázat například na rozsudek z 21. 11. 2018, čj. 7 Afs 351/2018 - 32, bod 10. Tam soud kromě na výše uvedený rozsudek čj. 2 Afs 94/2004 - 50, odkazoval také na rozsudek z 5. 11. 2015, čj. 1 Afs 162/2015 - 50, který se zabýval situací, kdy byla daň z nemovitostí doměřena osobě, která nemovitost nabyla na základě absolutně neplatné kupní smlouvy. Uvedl k tomu, že v takové situaci je třeba pro účely daně z nemovitých věcí vycházet z toho, kdo byl v daném období opravdu vlastníkem věci podle práva, nikoli podle zápisu v katastru nemovitostí.

[17] Krajský soud proto věc neposoudil správně, jestliže v dané věci především odkázal na závaznost vkladu do katastru nemovitostí pro daňové orgány i správní soudy. Byť si povšiml odkládacích podmínek ve vztahu k účinnosti kupní smlouvy uvedených v této smlouvě, nesprávně je považoval za irelevantní s ohledem na výsledek vkladového řízení. Tyto odkládací podmínky obsažené v čl. VII kupní smlouvy jsou však pro posouzení věci stěžejní. Jejich znění je následující:

*(1) Tato smlouva a závazky z ní vyplývající nabývají platnosti dnem jejího uzavření, avšak **účinnost této smlouvy se odkládá do doby, kdy bude splněna tato podmínka, Kupující jako investor a objednatel udělí prodávajícímu jako zhotoviteli výlučné zadání, na základě smlouvy o dílo, k dokončení celé výstavby budov, blíže popsané v čl. I odst. 1 této smlouvy na předmětných nemovitostech: Rodinný dům typ Bungalov Lipno A7 Residence a uhradí Proávajícímu jako zhotoviteli za to částku o výši 4 724 742 Kč...** (důraz doplněn).*

[18] Jak již uvedl krajský soud, jde o odkládací podmínky účinnosti kupní smlouvy ve smyslu § 548 občanského zákoníku. První podmínkou je uzavření smlouvy o dílo (ta byla uzavřena téhož dne); druhou podmínkou je uhrazení částky 4 724 742 Kč prodávajícímu jako zhotoviteli – tj. uhrazení ceny díla. Dokud nebyly tyto dvě podmínky splněny, nebyla kupní smlouva účinná a nevyvolávala žádné právní účinky. Dle čl. IV smlouvy o dílo byla cena placena po částech, 60% do 5 dnů od podpisu, 30% po dokončení specifikované části díla, 10% a eventuální vícepráce do 14 dnů po nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí vydaného stavebním úřadem. Dle žalovaného byl kolaudační souhlas vydán dne 7. 12. 2017.

[19] Krajský soud i žalovaný se proto měli zabývat otázkou, kdy nabyla kupní smlouva právních účinků, neboť i tuto skutečnost stěžovatelka činila spornou. Pokud krajský soud tuto otázku označil za nepodstatnou s tím, že daňové orgány a krajský soud jsou vázány rozhodnutím o povolení vkladu, protože mu svědčí presumpce správnosti, vyslovil nesprávný právní názor a z tohoto důvodu je třeba jeho rozsudek zrušit. Touto otázkou se nicméně nezabýval ani žalovaný. Ten se zabýval pouze otázkami spojenými s výhradou vlastnického práva, která byla sjednána ve smlouvě o dílo, nikoli však podmínkami odkládacími účinnosti kupní smlouvy. Stěžovatelka sice převážně vedla svoji argumentaci tím směrem, že se na základě kupní smlouvy stala vlastníkem pouze pozemku a nikoli rozestavěné stavby, uvedla ale také (v podání z 2. 5. 2018), že jinak by se stala vlastníkem pozemku až úplným zaplacením kupní ceny a osvobození by se vztahovalo nejen na stavbu, ale i na pozemek. Na čl. VI kupní smlouvy obsahující výše citované odkládací podmínky pak stěžovatelka odkazovala i v odvolání. Tato část její argumentace však zůstala ze strany žalovaného nevypořádána. Nejvyšší správní soud proto přistoupil i ke zrušení rozhodnutí žalovaného, a to pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Žalovaný se bude v dalším řízení zabývat primárně otázkou, zda a případně k jakému okamžiku nabyla stěžovatelka vlastnické právo k pozemku, a případně

pokračování

posléze otázkou, co bylo k tomuto okamžiku součástí tohoto pozemku (zda rozestavěná či již dokončená stavba).

[20] Za této situace je nadbytečné zabývat se kasačními námitkami směřujícími otázce výhrady vlastnického práva sjednané ve smlouvě o dílo a k výkladu § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření, neboť veškeré závěry žalovaného i krajského soudu vztahující se k těmto otázkám byly postaveny na (zpochybněném) východisku, že se stěžovatelka s účinky k 18. 10. 2017 nabyla pozemek s nedokončenou stavbou rodinného domu.

[21] Nejvyšší správní soud proto mohl dále zabývat již jen námitkou opožděnosti uplatnění postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, protože ten lze podle stěžovatelky zahájit jen do lhůty pro konkludentní vyměření daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Tato kasační námitka není důvodná. K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že daňový řád žádnou lhůtu pro uplatnění postupu k odstranění pochybností nestanoví. Není ostatně ani zřejmé, co má stěžovatelka na mysli lhůtou pro konkludentní vyměření daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Ani pro postup podle § 140 odst. 1 daňový řád žádnou zvláštní lhůtu nestanoví, ostatně podle tohoto ustanovení „jen“ správce daně nemusí daňovému subjektu oznamovat výsledek vyměření platebním výměrem, pokud se tento výsledek neodchyluje od daňového tvrzení. Správce daně platební výměr pouze založí do spisu.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud tedy ze shora uvedených důvodů napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. S ohledem na důvody zrušení rozsudku přistoupil podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. také ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení; ten bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[23] Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, a proto je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti také o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozsudku krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[24] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Protože stěžovatelka měla v řízení úspěch, má právo na náhradu nákladů těchto řízení.

[25] V řízení o žalobě vznikly stěžovatelce náklady řízení spočívající v zaplaceném soudním poplatku, odměně advokáta a náhradě hotových výdajů. Soudní poplatek za žalobu činí 3 000 Kč. Odměna zahrnuje 3 úkony právní služby, tj. převzetí zastoupení, podání žaloby, účast při jednání soudu [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (dále „advokátní tarif“)], replika stěžovatelky k vyjádření žalovaného k žalobě neobsahovala nové skutečnosti, proto ji nelze považovat za účelný úkon. Za každý úkon náleží částka ve výši 3 100 Kč, celkem 9 300 Kč (§ 7 ve spojení § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu) a náhrada hotových výdajů v částce 300 Kč za jeden úkon, celkem 900 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobce soudu doložil, že je plátcem DPH, odměna a náhrada hotových výdajů se tedy zvyšuje o částku 2 140 Kč odpovídající této dani (21 %). Náklady řízení o žalobě tedy celkem činí částku 15 342 Kč.

[26] V řízení o kasační stížnosti vznikly stěžovatelce náklady řízení spočívající v zaplaceném soudním poplatku, odměně advokáta a náhradě hotových výdajů. Soudní poplatek za kasační stížnost činí 5 000 Kč. Odměna zahrnuje 1 úkon právní služby, tj. podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za nějž náleží částka ve výši 3 100 Kč (§ 7 ve spojení § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu) a náhrada hotových výdajů v částce 300 Kč (§ 13 odst. 4

advokátního tarifu). Celková výše nákladů řízení o kasační stížnosti tedy činí částku 3 400 Kč, jež se zvyšuje o částku 714 Kč odpovídající DPH. Tato odměna a náhrada hotových výdajů se tedy zvyšuje o částku Kč odpovídající této dani (21 %). Náklady řízení o kasační stížnosti tedy celkem činí částku 9 114 Kč.

[27] Celková výsledná částka nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti pak činí částku 24 456 Kč.

[28] Žalovaný je tedy povinen stěžovatelce zaplatit náhradu nákladů řízení ve výši 24 454 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Petra Vaňka, advokáta (§ 149 odst. 1 o. s. ř.).

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

V Brně 10. listopadu 2021

Petr Mikeš
předseda senátu