



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupíčkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **VESTEA CONCRETE, s. r. o.**, se sídlem Vrbenská 2044/6, České Budějovice 5, zastoupena JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 9. 2018, č. j. 50 Af 8/2018 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 2. 2. 2018, č. j. 5319/18/5100-31461-702147, žalovaný zamítl odvolání a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 10. 5. 2017, č. j. 1305444/17/2201-70461-305533, jímž byla žalobkyni vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 16 044 Kč. Správce daně po provedeném postupu k odstranění pochybností neuznal osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí u pozemku parc. č. X (orná půda) o výměře 573 m², který žalobkyně prodala kupní smlouvou ze dne 4. 4. 2016 spolu s pozemkem parc. č. X (zastavěná plocha a nádvoří) o výměře 142 m², vše v katastrálním území V. Dle daňových orgánů byly v posuzované věci převedeny dva pozemky, přičemž osvobození od daně upravené v § 7 odst. 1 písm. a)

zákonného opatření Senátu, o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále též „zákonné opatření“), lze přiznat pouze pozemku parc. č. X, jehož součástí je nová stavba rodinného domu, nikoliv pozemku parc. č. X (orná půda).

II.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl. Krajský soud konstatoval, že žalobkyně byla vlastníkem původního pozemku parc. č. X o výměře 715 m², druh orná půda. Za účelem výstavby rodinného domu žalobkyně požádala o vynětí části pozemku, na němž hodlala stavět, ze zemědělského půdního fondu. Na základě geometrického plánu pak došlo ke změně výměry původního pozemku na 573 m² ve prospěch nového pozemku určeného pro zástavbu, který byl označen parc. č. X. Druhovým vymezením pozemku došlo ke vzniku nového pozemku ve smyslu § 2 písm. a) katastrálního zákona. Je nerozhodné, že současně došlo ke vzniku parcely. Osvobození od daně se váže pouze k pojmu pozemek, nikoliv parcela. Před uzavřením kupní smlouvy tak existovaly dva samostatné pozemky označené dvěma parcelními čísly a tyto byly kupní smlouvou převedeny. Rodinný dům je prokazatelně součástí pouze pozemku parc. č. X, nikoliv pozemku parc. č. X. Na tom nic nemění, že daný pozemek je s rodinným domem užíván jako funkční celek. Tato souvislost je pro účely naplnění podmínek osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí zcela irelevantní. Žalobkyně musela být srozuměna s tím, že vynětím části pozemku parc. č. X ze zemědělského půdního fondu vznikne nový pozemek. To se ostatně odrazilo v obsahu kupní smlouvy a v tom, že žalobkyně mohla samostatně disponovat s oběma pozemky, např. je převést různým subjektům. Přípuštění výkladu žalobkyně by znamenalo přenesení osvobození na jakýkoliv pozemek, u něhož by byla tvrzena funkční souvislost. Záměrem zákonodárce bylo podpořit výstavbu rodinných domů. Osvobození tak dopadá pouze na pozemky, jejichž součástí jsou rodinné domy. Nechala-li žalobkyně ze zemědělského půdního fondu vyjmout část pozemku a zbytek ponechala v režimu orná půda, nejedná se o stále stejný pozemek, který byl pouze formálně rozdělen.

III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatelka zastává názor, že osvobození od daně se vztahuje na oba pozemky, které tvořily původně jeden celek, u něhož došlo k formálnímu rozdělení. Poukazuje na to, že podle vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí existoval ke dni podání návrhu na vklad vlastnického práva v katastru nemovitostí pouze jeden pozemek parc. č. X. Ke vzniku pozemku parc. č. X došlo až po provedení vkladu. Nesouhlasí proto s krajským soudem, že se jednalo o dva samostatné pozemky. Před převodem se jednalo o jediný pozemek, na němž byla umístěna stavba a který byl převeden v celé původní výměře. S ohledem na skutkové okolnosti není přiléhavý ani poukaz na možnost libovůle při určení, které pozemky tvoří součást funkčního celku. Krajský soud dále nepřipustně zužuje osvobození v § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření v rozporu s textem zákona i účelem osvobození, což má za následek zdražení „prvního bydlení“. Rovněž nesprávně

pokračování

směšuje pojmy pozemek a parcela. Pozemkem může být i suma parcel určených pro užívání společně s rodinným domem. Přijetí výkladu krajského soudu vede k absurdnímu závěru, podle něhož osvobození závisí pouze na formálním katastrálním uspořádání. Pokud by byl rodinný dům stěžovatelky umístěn na jednom parcelním čísle, byla by osvobozena celá parcela včetně zahrady. Jen protože je zahrada umístěna na samostatné parcele, nemůže být osvobozena spolu s domem. Do konce roku 2013 přitom bylo obvyklé, že pod budovou byla samostatná parcela, změnu přinesla až nová katastrální vyhláška č. 357/2013 Sb. V souladu s úmyslem zákonodárce je třeba osvobození vztáhnout i na pozemek, který souvisí s novostavbou. V případě stěžovatelky se jedná stále o tentýž pozemek, pouze katastrálně jinak členěný. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[4] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka upozornila na věc vedenou Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 253/2018, v níž spatřuje mnoho shodných rysů s nyní posuzovanou věcí. Jednalo se rovněž o posouzení otázky, zda lze na převod pozemku, který byl administrativně rozčleněn na více parcel, hledět jako na převod jednoho funkčního celku s jedním daňovým režimem nebo jako na samostatný převod více pozemků, z nichž má každý svůj daňový režim. Daňové orgány zde však zaujaly zcela opačný přístup než je tomu ve věci stěžovatelky. Přestože se odkazovaná věc týkala daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“), posilují tam vyřčené závěry dle stěžovatelky její argumentaci v kasační stížnosti, na níž trvá.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí, spis, vyjádření k žalobě i rozsudek krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožňuje. Tvzení stěžovatelky, že ke vzniku pozemku parc. č. X došlo až v rámci převodu předmětných nemovitých věcí, považuje za zavádějící. K oddělení obou pozemků došlo již na základě geometrického plánu, což ostatně potvrzuje text kupní smlouvy i stěžovatelkou zmíněné vyrozumění o provedeném vkladu. Na pozemek parc. č. X (orná půda) pak osvobození od daně nedopadá. Zbývající námitky stěžovatelka uplatnila již v žalobě a krajský soud se jimi podrobně zabýval. Na jeho argumentaci přitom stěžovatelka nijak nereaguje a pouze opakuje své dřívější námitky. Tyto žalovaný nadále považuje za nedůvodné. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[6] Argumentaci uvedenou v doplnění kasační stížnosti žalovaný považuje za nepřipustnou, neboť nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem. Z procesní opatrnosti k věci odkazované stěžovatelkou dodává, že se jednalo o posouzení podmínek osvobození prodeje pozemků od DPH. Na zdanění pozemků daní z nabytí nemovitých věcí však nelze analogicky aplikovat právní úpravu zdanění stavebních pozemků v zákoně o dani z přidané hodnoty. Pro účely daně z nabytí nemovitých věcí musí být každý převod pozemku považován za samostatný, přestože by byl pozemek převáděn společně s dalšími jako funkční celek. Z pohledu DPH je rozhodující, zda se jedná o jediné neoddělitelné hospodářské plnění, kdy vedlejší plnění sdílí daňový režim hlavního plnění. Ustanovení § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření však nerozlišuje mezi hlavním a vedlejším plněním. Při výkladu pojmu pozemek je tak třeba vycházet z § 2 katastrálního zákona.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Podstatou kasační stížnosti je výklad § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření, který upravuje věcné osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí u nových staveb. Konkrétně je mezi stranami sporné, zda uvedené osvobození v případě pozemku, jehož součástí je nová stavba rodinného domu, dopadá výhradně na pozemek, jehož součástí je tato novostavba nebo rovněž na společně převáděný pozemek, z něhož byl pozemek zastavěný novostavbou vydělen a který s ním tvoří jeden funkční celek (dům se zahradou).

[10] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka byla vlastníkem pozemku parc. č. X, o výměře 715 m², druh orná půda. Na základě geometrického plánu došlo ke změně výměry uvedeného pozemku na 573 m² ve prospěch nového pozemku parc. č. X o výměře 142 m², druh zastavěná plocha a nádvoří. Dne 30. 10. 2015 katastrální úřad potvrdil geometrický plán pod č. 38/2015. Na novém pozemku parc. č. X byla postavena novostavba č. p. X. Dne 15. 3. 2016 vydal stavební úřad souhlas s užíváním této novostavby. Kupní smlouvou ze dne 4. 4. 2016 prodala stěžovatelka oba pozemky a novostavbu J. V. Nedílnou součástí kupní smlouvy byl geometrický plán. Dne 26. 5. 2016 byl podle kupní smlouvy proveden vklad do katastru nemovitostí s právními účinky ke dni 3. 5. 2016. Dle vyrozumění o provedeném vkladu došlo na listu vlastnictví č. X ke zrušení zápisu pozemku parc. č. X o výměře 715 m², druh orná půda. Současně došlo na listu vlastnictví č. X k zápisu vlastnického práva J. V. a k zápisu pozemků parc. č. X o výměře 573 m², druh orná půda a parc. č. X o výměře 142 m², druh zastavěná plocha a nádvoří, jehož součástí je stavba č. p. X, rodinný dům. Ve vyrozumění je dále uvedeno, že: „V rámci zápisu listiny byly realizovány změny na základě geometrického plánu připojeného k listině.“

[11] Dle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření *[p]ředmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou, částí inženýrské sítě nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky.*

[12] Dle § 7 odst. 1 zákonného opatření *[o]d daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k*

a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu,

b) nové stavbě rodinného domu,

c) jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem,

1. v nové stavbě bytového domu, nebo

2. nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, v bytovém domě,

d) jednotce v bytovém domě, která na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.

pokračování

[13] Stěžovatelka namítá, že krajský soud své posouzení založil na nesprávném skutkovém závěru, že došlo k převodu dvou samostatných pozemků. Před provedením vkladu kupní smlouvy do katastru nemovitostí totiž existoval jen jeden pozemek (parc. č. X). Pozemek parc. č. X vznikl až po provedení vkladu.

[14] Námitce stěžovatelky lze přisvědčit pouze v tom, že dle údajů zanesených v katastru nemovitostí byla až do provedení vkladu vlastnického práva J. V. do této evidence vlastníkem toliko jednoho pozemku parc. č. X o výměře 715 m² (byť byl tento předmětem rozdělení dle geometrického plánu). Tato skutečnost však není z hlediska zdanění daní z nabytí nemovitých věcí rozhodující. Podle § 2 zákonného opatření je totiž předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné *nabytí* vlastnického práva k nemovité věci (pozemku či stavbě). Pro nyní projednávaný případ je proto klíčovým posouzení toho, co kupující za úplatu nabyt.

[15] Pozemky jsou ve smyslu § 498 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále též „nový občanský zákoník“) věcí nemovitou. Pro převod vlastnického práva k nim tak platí § 1105, dle něž *[p]řevede-li se vlastnické právo k nemovité věci zapsané ve veřejném seznamu, nabývá se věc do vlastnictví zápisem do takového seznamu*. Pro nabývání pozemků je tak určující jejich zápis do katastru nemovitostí. Zápis údajů o právních vztazích k pozemkům upravuje zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon). Dle § 11 odst. 1 písm. a) tohoto zákona se vznik, změna, zánik, promlčení a uznání existence nebo neexistence vlastnického práva do katastru zapisuje vkladem. Přílohou návrhu na zahájení vkladového řízení je listina, na jejímž základě má být zapsáno právo do katastru [§ 15 odst. 1 písm. a) zákona], přičemž týká-li se právo, které má být na základě listiny zapsáno do katastru, jen části pozemku evidovaného v katastru, musí být s listinou spojen geometrický plán, který část pozemku vymezuje. Geometrický plán se považuje za součást listiny (§ 7 odst. 3 zákona). Touto listinou v posuzované věci byla kupní smlouva ze dne 4. 4. 2016, podle níž se smluvní strany dohodly, že J. V. do svého vlastnictví získá pozemek parc. č. X, pozemek parc. č. X a novostavbu č. p. X. Pozemek parc. č. X, jehož součástí je novostavba č. p. X, přitom dosud v katastru nemovitostí samostatně evidován nebyl. Zápis vkladu vlastnického práva do katastru k pozemku, který dosud v katastru jako samostatná věc evidován není, je ve smyslu § 7 odst. 3 katastrálního zákona možný právě jen po předložení geometrického plánu, který musí být ověřen, že svými náležitostmi a přesností odpovídá platným právním předpisům, a opatřen souhlasem katastrálního úřadu s očíslováním parcel (§ 48 odst. 2 katastrálního zákona).

[16] V posuzovaném případě katastrální úřad potvrdil geometrický plán dne 30. 10. 2015, přičemž samotný vklad vlastnického práva k pozemku parc. č. X do katastru byl dle vyznění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí zapsán dne 26. 5. 2016 s právními účinky vkladu ke dni 3. 5. 2016, a to právě podle kupní smlouvy ze dne 4. 4. 2016. Ke dni právních účinků vkladu tak J. V. nabyla vlastnické právo ke dvěma samostatným pozemkům (parc. č. X a parc. č. X, jehož součástí je stavba č. p. X). Nelze tak přisvědčit stěžovateli, že by k vyčlenění pozemku parc. č. X došlo až po provedení vkladu. Jak plyne z výše uvedeného, ve stejný okamžik, kdy stěžovatelka pozbyla vlastnické právo k pozemku evidovanému v katastru nemovitostí ještě jako celek pod parc.

č. X o výměře 715 m², nabyla J. V. vlastnické právo ke dvěma samostatným pozemkům (dle členění v geometrickém plánu) a novostavbě stojící na nově evidovaném pozemku parc. č. X.

[17] S ohledem na vymezení předmětu daně z nabytí nemovitých věcí není samotné určení okamžiku vzniku pozemku parc. č. X jako samostatné věci v právním smyslu (*res iuris*) pro účely nyní posuzované věci nijak zásadní. Pro úplnost lze v této otázce odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2008, č. j. 2 Afs 70/2007 - 55, podle něž je jedním z charakteristických znaků *res iuris*, aby věc existovala samostatně, tj. nejednalo se jen o součást věci jiné. To v případě pozemku znamená, že: „*lze převést např. celý pozemek, nikoliv jen jeho reálnou část. Pokud tedy někdo chce prodat část pozemku, musí nejprve nechat tuto část zaměřit a vyhotovit geometrický plán, ve kterém bude této 'části' pozemku přiděleno samostatné parcelní číslo. Tímto způsobem dojde k reálnému oddělení části pozemku, tato 'část' se stane samostatným pozemkem, jenž jako samostatná věc již může být předmětem občanskoprávních vztahů.*“ Rovněž Ústavní soud v nálezu ze dne 25. 4. 2000, sp. zn. I. ÚS 28/99, uvedl, že potvrzením geometrického plánu vznikají z původního pozemku pozemky nové, tj. odlišné od dosavadního stavu evidovaného v katastrálních operátech, jež jsou předmětem občanskoprávních vztahů. Tento závěr pak plně obстоjí i za účinnosti nové úpravy civilního práva, což potvrzuje odborná literatura [blíže viz Kindl T., komentář k § 498 občanského zákoníku. In: Švestka, J., Dvořák, J., Fiala J. a kol. Občanský zákoník: komentář. Svazek I. (§ 1 až 645). Praha: Wolters Kluwer, 2014, [online] verze dostupná v ASPI]. Potvrzením geometrického plánu tak z původního pozemku parc. č. X nepochybně vznikly dva pozemky nové, jež se staly ve smyslu § 489 a § 498 odst. 1 občanského zákoníku existujícími nemovitými věcmi a mohly být předmětem občanskoprávních vztahů. Tyto oddělené pozemky pak zůstaly ve výlučném vlastnictví stěžovatelky až do okamžiku, kdy se je rozhodla prodat.

[18] Krajský soud tedy nijak nepochybil, když dovodil, že pozemek parc. č. X vznikl jako samostatná věc v právním smyslu již na základě potvrzeného geometrického plánu, kterým došlo k jeho vyčlenění z pozemku parc. č. X nejen pod samostatným parcelním číslem, ale i pod samostatným druhovým vymezením (zastavěná plocha a nádvoří). Na správnost uvedeného závěru nemá vliv, že se tato skutečnost samostatně neprojevila v evidenci katastru nemovitostí, resp. že k jejímu zápisu došlo až na základě navazující dispozice, kdy vlastnické právo k oběma pozemkům nabyla J. V., což je rozhodnou skutečností z pohledu předmětu daně z nabytí nemovitých věcí. Námitka stěžovatelky týkající se nesprávných skutkových závěrů proto není důvodná. Ke dni právních účinků vkladu již nepochybně existovaly oba pozemky jako samostatné nemovité věci.

[19] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v názoru, že katastrální uspořádání je v daném případě toliko formální záležitostí, neboť fakticky se jedná stále o tentýž pozemek. Zcela totiž odhlíží od toho, že v důsledku rozdělení pozemku parc. č. X nevznikly toliko dvě samostatné parcely, ale zejména dva pozemky s různým druhovým vymezením. Zatímco pozemek parc. č. X si nadále zachoval charakter zemědělsky obhospodařované půdy (podléhající ochrannému režimu dle zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu), pozemek parc. č. X se stal naopak půdou určenou pro nezemědělské účely

pokračování

(zastavěnou plochou, na níž byla zřízena nová stavba). Nejen formálně, ale i materiálně se tak jedná o dvě různé věci s odlišným účelovým určením.

[20] Stěžovatelka krajskému soudu dále vytýká, že zužuje osvobození od daně v rozporu s jeho účelem. Namísto podpory bytové výstavby vede jeho výklad naopak ke zdražení „prvního bydlení“. Stěžovatelka v tomto bodě odkazuje na důvodovou zprávu k § 7 zákonného opatření. Ta uvádí: „*Ustanovení § 7 upravuje věcná osvobození při nabytí vlastnického práva k novým stavbám. Dané osvobození bylo převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Oproti dosavadní úpravě navrhované zákonné opatření Senátu nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce. (...) V odstavci 1 se navrhuje osvobodit od daně první úplatné nabytí vlastnického práva k novým stavbám vymezených nemovitých věcí. Jde o nemovité věci určené k bydlení, resp. ty z nich, u nichž lze vzhledem k jejich typu předpokládat, že je k bydlení využije nabyvatel; osvobození se tak vztahuje např. na nabytí bytové jednotky nebo rodinného domu, zatímco se nevztahuje např. na nabytí bytového domu jako celku. V případě rodinných domů navrhovaná právní úprava zohledňuje skutečnost, že podle nového občanského zákoníku nebudou již nově postavené rodinné domy samostatnými věcmi, ale budou buď součástí pozemku, nebo součástí práva stavby; proto je předmětem osvobození i nabytí vlastnického práva k pozemku či právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu. (...).*“

[21] Z citované důvodové zprávy je tedy seznatelný úmysl historického zákonodárce zachovat stávající osvobození prvního prodeje novostaveb dle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Na rozdíl od předcházející právní úpravy však již není podmínkou uplatnění osvobození, aby byl převod stavby prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů. Zůstal přitom zachován smysl osvobození, tj. „*snaha zákonodárce zatížit nově vzniklé stavby co nejnižší cenou, respektive zbytečně jejich tržní cenu nenavyšovat ještě o výši převodcem uhrazené daně z převodu nemovitostí a dále pak podpořit výstavbu a rozvoj trhu s nemovitostmi a motivovat investory ve stavebnictví a realitní společnosti k převodu nově vzniklých staveb a podněcovat tak trh s nemovitostmi. Právě proto se první úplatný převod nové stavby osvobozuje i přesto, že jí strany dosáhly svých ekonomických cílů a převodce z něj má majetkový prospěch. Účelem osvobození od daně je zprostit investora, který poprvé převádí nově vzniklou nemovitost na jiného, daňové zátěže a umožnit mu tak, aby mohl realizovat prodej nových nemovitostí za co nejvýhodnější cenu a co nejvíce prostředků získaných prodejem opět investovat do výstavby a trhu s nemovitostmi.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 Afs 1/2010 - 59).

[22] Dle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. byl od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví a) ke stavbě, která je novou stavbou, na niž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu, b) k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, provedenou formou vestavby a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu. Uvedené osvobození se tak vztahovalo čistě a pouze na objekty určené k bydlení, nikoliv na (s nimi jakkoliv související) pozemky. Ze srovnání citované právní úpravy s § 7 zákonného opatření vyplývá, že osvobození dle písm. a)

v současné právní úpravě věcně odpovídá § 7 odst. 1 písm. b) a osvobození dle písm. b) v současné právní úpravě věcně odpovídá § 7 odst. 1 písm. c) a d). Nad rámec předcházející právní úpravy obsahuje § 7 zákonného opatření nově osvobození prvního úplatného nabytí vlastnického práva k *pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu*. Důvodová zpráva nicméně potvrzuje, že se nejedná o rozšíření stávajícího osvobození o další typ nemovitých věcí, ale o reakci na věcnou změnu v novém občanském zákoníku a návrat k zásadě *superficies solo cedit* (povrch ustupuje půdě). Podstatou osvobození je tak nadále sejmout daňovou zátěž toliko z prvního úplatného nabytí *nové stavby rodinného domu*, přičemž toto osvobození od daně je z důvodu právní nesamostatnosti dané stavby legislativně-technicky zajištěno osvobozením pozemku, na němž se stavba nachází. Nelze tak přisvědčit názoru stěžovatelky, že by bylo úmyslem zákonodárce v případě rodinných domů osvobodit toto „nové bydlení“ včetně všech souvisejících pozemků jako celek. Pro tento závěr důvodová zpráva oporu neposkytuje. Jakkoliv lze rozumět požadavku stěžovatelky na úplné sejmутí daňové zátěže v souvislosti s prvním nabytím rodinného domu, je to především právně politické rozhodnutí zákonodárce, v němž se odráží rozsah podpory bytové výstavby prostřednictvím snížení související daňové zátěže.

[23] Pro závěr, že osvobození dle § 7 odst. 1 písm. a) zákonného opatření lze vztáhnout toliko na zastavěný pozemek, svědčí rovněž systematický výklad. Kromě pozemků (či práva stavby), jejichž součástí jsou nové stavby rodinného domu, se osvobození od daně dále vztahuje na nové stavby rodinného domu a jednotky nezahrnující nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem. Osvobození tak zjevně dopadá pouze na objekty přímo určené k bydlení, nikoliv na pozemky, které s těmito objekty nějak funkčně souvisejí.

[24] Krajský soud se nedopustil ani stěžovatelkou vytýkaného směšování pojmu pozemek a parcela. Při vymezení pojmu pozemek poukázal na § 2 písm. a) katastrálního zákona, dle něhož se pozemkem rozumí část zemského povrchu oddělená od sousedních částí mimo jiné právě *hranicí druhů pozemků*. V rozsudku pak dále jasně konstatoval: „Skutečnost, že došlo taktéž ke vzniku nové parcely, není pro danou věc podstatná, neboť parcelou je dle § 2 písm. b) katastrálního zákona pozemek, který je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem. Z toho plyne, že každá parcela je pozemkem, avšak ne každý pozemek je parcelou. Podmínky osvobození od daně z nabytí nemovitostí se vážou pouze k pojmu pozemek, nikoliv k pojmu parcela. Z tohoto důvodu jsou žalobkyní uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, týkající se pojmu ‘parcela’ pro danou věc nepodstatná. Z číselného označení pozemků nebyly žalovaným dovozovány jakékoliv závěry, kdy podstatný je pouze pojem pozemek.“ Je to naopak stěžovatelka, kdo ne zcela důsledně rozlišuje termíny pozemek a parcela, přestože se nejedná o totéž, jak správně konstatoval krajský soud. Pro osvobození totiž není rozhodující, zda se rodinný dům se zahradou nachází na jednom parcelním čísle, ale zda se nachází na jednom pozemku. V posuzované věci tomu tak nebylo. Předmětem nabytí byl samostatný pozemek druhu zastavěná plocha a nádvoří, na němž se nacházela stavba rodinného domu, a samostatný pozemek jiného druhu (orná půda). Na tom nic nemění ani vymezení zastavěné plochy v nové katastrální vyhlášce č. 357/2013 Sb. I toto vymezení totiž zřetelně odlišuje zastavěnou plochu od plochy zemědělské, lesní či vodní. Pozemek parc. č. X evidentně nemůže být chápán jako součást zastavěné plochy za situace, kdy se jedná o ornou půdu,

pokračování

tedy půdu určenou k zemědělskému obhospodařování v režimu zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu.

[25] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka poukázala na věc vedenou Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 253/2018. Dovojuje přenositelnost tam vyřčených závěrů na nyní posuzovanou věc. Přestože tato argumentace zazněla poprvé až v doplnění kasační stížnosti, neshledal ji Nejvyšší správní soud nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejedná se totiž o nový právní důvod, ale o rozvinutí žalobní námitky, že se osvobození od daně vztahuje na celý pozemek, který polohově a funkčně souvisí s novostavbou (body 31 a 32 žaloby a body 45 a 46 kasační stížnosti). Stěžovatelce tak nic nebrání v rámci této námitky v řízení před Nejvyšším správním soudem odkázat na judikaturu, která podle ní podporuje její právní názor (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 7. 2013, sp. zn. I. ÚS 671/13, body 22 až 25).

[26] Ve věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 253/2018 se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda dodání pozemku označeného jako „základní parcela“, na němž nebyla zřízena žádná stavba (k provedení stavby nebylo ani vydáno stavební povolení či udělen souhlas), který byl dodán spolu s pozemkem označeným jako „technická parcela“, na němž byla zřízena inženýrská síť, bylo osvobozeno od daně z přidané hodnoty podle § 56 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015. Jádrem posouzení spočívalo v tom, zda lze základní parcelu podřadit pod pojem *pozemek, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť*. Správce daně a krajský soud dovodili, že šlo o dodání jediného pozemku ve smyslu § 56 odst. 2 zákona sestávajícího ze dvou parcel, jehož dodání mělo být předmětem daně z přidané hodnoty, jelikož na pozemku byly zřízeny inženýrské sítě. Nejvyšší správní soud jejich závěr potvrdil v rozsudku ze dne 4. 3. 2020, č. j. 9 Afs 253/2018 - 33: *„Pokud je však (téže osobě) základní parcela dodána spolu s technickou parcelou, na níž je zřízena inženýrská síť, nejde o dodání nezasítovaného pozemku v části základní parcely a zasítovaného pozemku v části technické parcely, nýbrž o dodání pozemku (sestavujícího ze základní a technické parcely), který je zasítovaný, přičemž není podstatné, na jak velké části byly inženýrské sítě zřízeny nebo zda tato část byla od zbytku formálně oddělena.“*

[27] Výše uvedené závěry však na posuzovanou věc nedopadají. Pro osvobození dodání pozemků od daně z přidané hodnoty je totiž zásadní účel dodání. Má-li být na nezastavěném pozemku postavena budova (a je tudíž určen k zastavění jako ve věci posuzované devátým senátem), jedná se z pohledu DPH o stavební pozemek, který není osvobozen od daně z přidané hodnoty. Pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 zákonného opatření však není zkoumán účel dodávaného pozemku, ale jeho faktický stav, přičemž rozhodnou okolností je spojení pozemku s dokončenou nebo užívanou stavbou rodinného domu. Na rozdíl od daně z přidané hodnoty je tak zcela nerozhodné, zda je úmyslem smluvních stran, aby na dodávaném pozemku v budoucnu nějaká stavba vznikla, či jaké je vzájemné účelové spojení dodávaných pozemků. Jednoduše řečeno, pohled daně z přidané hodnoty na dodání pozemku je v tomto ohledu komplexnější, než je tomu v případě daně z nabytí nemovitých věcí. Ani v tomto bodě proto nelze stěžovatelce přisvědčit.

[28] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud posoudil rozsah osvobození stěžovatelkou převáděných pozemků od daně z nabytí nemovitých věcí správně. Kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterých nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. dubna 2020

Mgr. David Hipšr
předseda senátu