



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobce: **Ing. Aleš Klaudy**, IČO: 67222544,
sídlem Lazarská 11/6, 120 00 Praha 2,
insolvenční správce dlužníka ČETRANS a. s., IČO: 48268089,
sídlem Českobratrská 2227/7, 702 00 Ostrava,
zastoupen Mgr. Martinem Kolářem, advokátem,
sídlem Na Vinici 1227/32, 405 02 Děčín,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2020, č. j. 36974/20/5300-21441-704561,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2020, č. j. 36974/20/5300-21441-704561, kterým byla zamítnuta odvolání příjemce rozhodnutí společnosti ČETRANS a. s. (dále jen „dlužník“), za kterou jednal žalobce jako insolvenční správce, a byly potvrzeny dodatečné platební výměry

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 10. 2019. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147, § 143 a § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil dlužníkovi daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně, a to výměrem č. j. 2239854/19/2501-50523-505081 DPH za říjen 2016 ve výši 437 472 Kč a penále 87 494 Kč a výměrem č. j. 2239936/19/2501-50523-505081 DPH za duben 2018 ve výši 1 088 472 Kč a penále 217 694 Kč. Žalobce se současně v žalobě domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce předeslal, že dne 19. 10. 2016 uzavřel se společností CHI PARTNERS Management s. r. o. (dále jen „CHI Partners“) kupní smlouvu, ve které na tuto společnost převedl pozemek parc. č. 1259/47 v katastrálním území Knínice u Libouchce, a dne 24. 4. 2018 uzavřel se společností Projekt Omega s. r. o. (dále jen „Projekt Omega“) kupní smlouvu, ve které na tuto společnost převedl pozemek parc. č. X v katastrálním území X. Oba tyto prodeje žalobce vykázal jako plnění osvobozená od DPH v souladu s § 56 zákona o DPH, neboť se nejedná o stavební pozemky ve smyslu předmětného ustanovení. Žalobce namítal nesprávné právní posouzení věci založené na nesprávném výkladu § 56 odst. 2 zákona o DPH a jeho nesprávné aplikaci na tuto věc. Podle žalobce žalovaný bez opory v relevantních právních předpisech dovodil, že stavebním pozemkem je každý pozemek, který je určen k výstavbě, přičemž postačí, že územní plán obecně výstavbu na pozemku umožňuje. Žalobce připomněl, že podle čl. 12 odst. 1 písm. b) a odst. 3 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, (dále jen „směrnice o DPH“) se stavebním pozemkem rozumí jakýkoli upravený nebo neupravený stavební pozemek, který jako stavební vymezují členské státy. Zdůraznil, že § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH předpokládá splnění dvou podmínek, tj. subjektivní záměr na pozemku zhotovit stavbu a objektivní skutečnost, že pozemek byl předmětem správních úkonů za účelem zhotovení stavby. Podle žalobce tedy definice stavebního pozemku nevychází z obecné možnosti zastavitelnosti pozemku podle územního plánu, ale z existence konkrétního záměru postavit na pozemku určitou stavbu, přičemž tento záměr musí být současně realizován učiněním nějakého správního úkonu, tj. rozhodnutí či jiného individuálního aktu správního orgánu, nebo konkrétního úkonu účastníka správního řízení. Žalobce podotkl, že územní plán není správním úkonem, nýbrž opatřením obecné povahy a existenci konkrétního záměru z něj nelze dovodit.
3. Žalobce poukázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 360/2014 Sb., která jako příklad uvádí konkrétní správní úkon – podání návrhu na změnu územního plánu. Takový návrh se podle žalobce podává v souvislosti se záměrem na zhotovení konkrétní stavby na pozemku. Žalobce upozornil na to, že žalovaný při citování zmíněné důvodové zprávy vynechal pasáž vztahující se k vyjasnění pojmu správní úkon, a konstatoval, že účelové a zkreslující zacházení s právními prameny je pro odůvodnění napadeného rozhodnutí typické. Podle žalobce je zarážející, že se žalovaný při aplikaci § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH obešel bez skutkových zjištění o existenci něčího konkrétního záměru vystavět na pozemku stavbu, ačkoli bez takového záměru nemůže být zákonný pojem stavebního pozemku naplněn. S odkazem na informaci Generálního finančního ředitelství k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 žalobce podotkl, že mezi správní úkony, které nebudou mít vliv na vznik stavebního pozemku, se řadí politika Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

územního rozvoje. Územní plán má podle žalobce svým obecným a koncepčním charakterem blíže k politice územního rozvoje než ke správnímu aktu; nestanoví podmínky pro zhotovení konkrétních staveb, ale určuje toliko obecný způsob zastavitelnosti pozemků z hlediska plošného a prostorového uspořádání obce. Dodal, že o charakteru územního plánu blízkém vyhlášece obce (tj. obecné právní normě) svědčí také to, že je přijímán v samostatné působnosti obce jejím nejvyšším orgánem – zastupitelstvem.

4. Argumentace žalovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2020, č. j. 9 Afs 253/2018-33, je podle žalobce účelová a zkreslující. Uvedl, že žalovaný vytrhl z kontextu část předmětného rozsudku, ve které byl citován kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Praze, a zdůraznil, že Nejvyšší správní soud danou úvahu krajského soudu ponechal bez hodnocení. Žalovaným citovaný rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-543/11 ze dne 17. 1. 2013 se podle žalobce věnuje posouzení pozemku, který byl zcela zjevně podle vůle smluvních stran prodáván pro účely výstavby. Žalobce podtrhl, že podle zmíněného rozsudku je prodáván pozemek stavebním právě proto, že je určen k zástavbě nejen v teoretické a obecné rovině, nýbrž z důvodu existence konkrétního záměru provést nějakou stavbu na pozemku. Závěr žalovaného, že s ohledem na účel směrnice o DPH nesmí být převod předmětných pozemků osvobozen od DPH, se podle žalobce opírá o účelový kompilát dvou záměrně nedostatečně citovaných rozsudků, které pro danou věc nemají žádnou relevanci a závěr žalovaného nepodporují. Konstatoval, že proti závěru žalovaného hovoří i základní postulát vyslovený v čl. 12 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, který ponechává určení pojmu stavební pozemek na členských státech; rozhodným je tudíž znění § 56 odst. 2 zákona o DPH. I kdyby směrnice o DPH pojem stavební pozemek nějak rozšiřovala oproti pojmu stanovenému v českém zákoně, žalovaný by podle žalobce nemohl argumentovat aplikovatelností směrnice o DPH v jeho neprospěch.
5. Žalobce odmítl závěr žalovaného, že jím prodané pozemky byly stavebními z toho důvodu, že znalecký posudek č. 4316-101/16 ze dne 3. 5. 2016, který si žalobce před prodejem nechal vyhotovit, kvalifikoval převáděné pozemky jako stavební. Tuto argumentaci označil žalobce za bezpředmětnou, neboť pojem stavební pozemek užívaný ve znaleckém posudku je pojmem používaným předpisy o oceňování majetku pro účely oceňování, nikoli pojmem pro účely DPH. Žalovaný se podle žalobce zároveň nevypořádal s existencí, či neexistencí objektivně zjiitelného úmyslu smluvních stran směřujícího k provedení nějaké stavby na převáděných pozemcích. Zdůraznil, že z kupních smluv (ani z předmluvní dokumentace) nelze objektivně dovodit žádný úmysl smluvních stran k provedení konkrétních staveb na převáděných pozemcích a znalecký posudek je z hlediska vůle a úmyslu smluvních stran irelevantní.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že prodávané pozemky byly klasifikovány jako stavební v souladu s § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, a to mimo jiné na základě znaleckého posudku č. 4316-101/16 ze dne 3. 5. 2016, ve kterém nezávislý znalec uvedl, že se jedná o ocenění stavebních pozemků a že se tyto pozemky nacházejí v zastavitelné ploše funkčním využitím jako obchodně průmyslová zóna. Žalovaný současně poukázal na rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 7. 6. 2017, č. j. 42342/17/7100-20117-010435, o závazném posouzení určení sazby daně, podle kterého je třeba dodání předmětného pozemku kupujícímu CHI Partners považovat za zdanitelné plnění zatížené základní sazbou daně 21 %. Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že z § 56 odst. 2 písm.

a) zákona o DPH vyplývá nutnost existence konkrétního subjektivního záměru na pozemku zhotovit konkrétní stavbu. V takovém případě by totiž aplikovatelnost předmětného ustanovení mohla být vyloučena jen na základě nepodloženého a neověřitelného tvrzení kupujícího, že nehodlá pozemek zastavět, a orgány finanční správy by pak musely v budoucnu sledovat, zda se na pozemku skutečně nestaví. Žalovaný dodal, že pokud existuje konkrétní subjektivní záměr zhotovit na pozemku konkrétní stavbu (např. ve formě stavebního povolení nebo ohlášení stavby), aplikuje se § 56 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, které předpokládá existenci konkrétního záměru, nikoli písmeno a), jež konkrétní záměr nijak nepresumuje. Podle žalovaného lze proto pozemek pro účely DPH označit za stavební již na základě kritéria možné zastavitelnosti, pokud existuje správní úkon ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH. Žalovaný dále upozornil na stanovisko Vlády České republiky k novele předmětného ustanovení rozšiřující definici stavebního pozemku, účinné od 1. 1. 2016; podle tohoto stanoviska cílem změn provedených u stavebních pozemků bylo, aby stavebním pozemkem, který vždy podléhá DPH, byly skutečně všechny pozemky určené k zastavění. Žalovaný uzavřel, že také uvedený teleologický výklad plně podporuje jeho závěry.

7. Podle žalovaného je územní plán správním úkonem ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, což potvrdilo i Generální finanční ředitelství ve zmíněném stanovisku ze dne 7. 6. 2017. Žalovaný připomněl, že správní akty lze rozdělit na individuální a normativní; jedná se o široce pojatý termín, pod který lze zahrnout i opatření obecné povahy kombinující prvky individuálního a normativního správního aktu. Podle žalovaného nelze termín správní akt chápat jen jako individuální akt směřující ke konkrétní stavbě. Územní plán obce Libouchec ze dne 25. 3. 1999 a navazující územně plánovací informaci ze dne 1. 12. 2016 lze podle žalovaného považovat za správní úkon ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, neboť konkrétním způsobem určují zastavitelnost dotčených pozemků s konkrétním funkčním využitím (obchodně průmyslová zóna). Žalovaný vysvětlil, že důvodovou zprávu k zákonu č. 360/2014 Sb. citoval jen částečně, neboť tím reagoval na odvolací námitku. Souhlasil s názorem žalobce, že politika územního rozvoje není správním úkonem ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, neboť směřuje k územím republikového významu a z podstaty věci nemůže obsahovat využití běžných konkrétních stavebních pozemků. Jiná situace však podle žalovaného nastává v případě územního plánu, který může obsahovat (a většinou obsahuje) konkrétní využití určitých pozemků.
8. Žalovaný konstatoval, že žalobce v žalobě citoval bod 5. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2020, č. j. 9 Afs 253/2018-33, který se týká právního rámce případu; tuto Nejvyšším správním soudem komentovanou právní úpravu označil žalovaný za přílehlavou pro projednávanou věc. Závěry krajského soudu Nejvyšší správní soud podle žalovaného shrnul až v bodech 6. a násl. předmětného rozsudku. K rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-543/11 ze dne 17. 1. 2013 žalovaný poznamenal, že netvrdil podobnost skutkového stavu s projednávanou věcí a tento judikát zmínil proto, aby v obecné rovině demonstroval, že pravomoc členských států definovat pro účely DPH pojem stavební pozemek je do značné míry omezena a nesmí být v rozporu s komunitárním právem. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Replika žalobce

9. V replice ze dne 26. 2. 2021 žalobce konstatoval, že žalovaný směřuje obecnou zastavitelnost pozemku s určením pozemku k zastavění stavbou, což je podle žalobce objektivní stav, z něhož lze dovodit realizaci něčího záměru zhotovit na pozemku

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

konkrétní stavbu. Tomu, že § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH nemá na mysli obecnou a hypotetickou zastavitelnost pozemku, ale objektivně se projevující záměr postavit na pozemku konkrétní stavbu, nasvědčuje podle žalobce gramatický i systematický výklad. Z hlediska gramatického výkladu zdůraznil, že předmětné ustanovení užívá obrat „této stavby“, což je vztaženo ke konkrétní stavbě, která má být na pozemku zhotovena, tudíž se nemůže jednat o stavbu hypotetickou. Z hlediska systematického výkladu považoval žalobce za podstatné, že v § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH jsou „správní úkony“ uvedeny vedle „stavebních prací“, jejichž předmětem musí být konkrétní stavba. Podle žalobce tak toto ustanovení směřuje k tomu, že stavebním je pozemek, na němž je konkrétní stavba realizována nebo na němž probíhá administrativní příprava stavby. Žalobce doplnil, že také zbývající části § 56 odst. 2 zákona o DPH předpokládají záměr na výstavbu konkrétní stavby. Pokud by „správním úkonem za účelem zhotovení této stavby“ měl být územní plán, který nemusí vyjadřovat záměr realizace konkrétní stavby, podle žalobce by se jednalo ze systematického i teleologického hlediska o naprosté vybočení z celkové logiky § 56 odst. 2 zákona o DPH. Dodal, že územní plán je výsledkem politického rozhodnutí zastupitelstva obce a může podléhat změnám v závislosti na politické konstelaci v obci.

10. Žalovaným předestřený výklad pojmu „správní úkon“ je podle žalobce zkreslující, neboť přehlíží úpravu správních úkonů v zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), ačkoli by obsah tohoto pojmu měl být hledán právě tam. Upozornil na vymezení úkonů správních orgánů v § 15 a násl. správního řádu a úkonů účastníků řízení v § 36 a násl. téhož zákona a zdůraznil, že správní řízení je vždy vedeno v individuální věci účastníků řízení a končí vydáním individuálního správního aktu. Územní plán podle žalobce není ani úkonem správního orgánu, ani úkonem účastníka řízení v individuální věci účastníka řízení, jak je má na mysli správní řád, ale tzv. opatřením obecné povahy, tj. institutem upraveným ve specifické části správního řádu mimo správní řízení. Doplnil, že územní plán se svým charakterem blíží spíše právnímu předpisu. Argumentaci žalovaného týkající se politiky územního rozvoje označil žalobce za nepřesnou a zavádějící. Připomněl, že politika územního rozvoje i územní plán jsou ve smyslu zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“) koncepčními nástroji územního plánování, týkají se využití většího území a zásadně přesahují využití konkrétních pozemků. Teprve v úrovni územního rozhodnutí se podle žalobce neřeší koncepce nějakého území, ale umístění konkrétních staveb na konkrétních pozemcích. Uzavřel, že územní plán má svým charakterem blíže politice územního rozvoje než územnímu rozhodnutí, které je vydáváno v rámci správního řízení a upravuje práva a povinnosti konkrétních účastníků v konkrétní věci.

Duplika žalovaného

11. V duplice ze dne 29. 3. 2022 žalovaný setrval na názoru, že stačí, že je dána zastavitelnost pozemků na základě správního úkonu, kterým může být územní plán. Připomněl, že zákon o DPH je harmonizací směrnice o DPH, která v čl. 135 odst. 1 písm. k) uvádí, že členské státy osvobodí od daně dodání nezastavěného pozemku s výjimkou stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 3 směrnice od DPH, který definici tohoto pojmu ponechává v gesci národních zákonodárců. Žalovaný zdůraznil, že § 56 odst. 2 zákona o DPH prošel legislativním vývojem, s účinností od 1. 1. 2016 přistoupil zákonodárce k rozšíření formulace stavebního pozemku, k čemuž Vláda České republiky v důvodové zprávě uvedla, že v praxi se u pozemků určených k výstavbě obcházel placení daně; cílem Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

změn bylo, aby stavebním pozemkem podléhajícím DPH byly skutečně všechny pozemky určené k zastavění. Rozšířením definice zákonodárce podle žalovaného naplnil záměr uvedený v čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH neosvobozovat od DPH stavební pozemky. Tento záměr označil žalovaný za logický, neboť stavební pozemky mají výrazně vyšší hodnotu než ostatní a lze důvodně předpokládat, že na stavebním pozemku vznikne stavba, neboť jen tak najde vyšší hodnota stavebního pozemku odraz v reálné situaci. Dodal, že mezi nákupem stavebního pozemku a realizací konkrétní stavby může uběhnout dlouhá doba, přičemž daň lze stanovit jen v tříleté lhůtě podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Žalobcův výklad by tak podle žalovaného vedl k tomu, že by se zřizovatel stavby mohl vyhnout zdanění stavebního pozemku tím, že by začal stavět po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

12. Žalobcův výklad § 56 odst. 2 zákona o DPH podle žalovaného postrádá ze systematického hlediska elementární logiku. Konstatoval, že písmeno a) cílí na pozemky, u kterých nebylo vydáno žádné stavební povolení, společné povolení či souhlas s provedením stavby, zatímco písmeno b) cílí na pozemky, u kterých bylo takové povolení vydáno či souhlas udělen. Pokud by se přijal žalobcův výklad, že písmeno a) předpokládá vydání stavebního povolení či souhlasu, došlo by podle žalovaného k definiční duplicitě, neboť pod písmeny a) a b) by bylo definováno totéž, což by činilo písmeno a) nadbytečným. Žalovaný proto považoval za logičtější svůj výklad, že písmeno a) směřuje ke zdanění dosud nezastavěných pozemků, u nichž zatím nebylo vydáno stavební povolení, resp. udělen souhlas.
13. Podle žalovaného není v zákonné úpravě ani v judikatuře definován pojem „správní úkon“ či „správní akt“, přičemž správní úkon lze považovat za konkrétní správní akt. S odkazem na komentář k § 171 správního řádu zveřejněný v ASPI a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2016, č. j. 5 As 85/2015-36, žalovaný trval na tom, že územní plán, resp. opatření obecné povahy je správním úkonem. Žalobcův výklad tohoto pojmu označil za tendenční a excesivní.

Triplika žalobce

14. V triplece ze dne 16. 6. 2022 žalobce poznamenal, že žalovaným citovaná důvodová zpráva k novelizaci § 56 odst. 2 zákona o DPH vychází z pojmu stavebního pozemku jako pozemku určeného k zastavění konkrétní stavbou, což nespovídá výkladu žalovaného, že postačí pouhá možnost výstavby podle územního plánu. Žalovaným popsanou možnost obcházení zdanění označil žalobce za spekulativní a nepříliš reálnou. Podle žalobce je velmi nepravděpodobné, že by investor kvůli potřebě obcházet daňový zákon riskoval úspěšnou realizaci svého záměru. Žalobce zdůraznil, že je na správci daně, aby možnému obcházení zákona zabránil jinak než extenzivním výkladem daňového předpisu. Poznamenal, že vyjádření žalovaného vyznívá tak, že by správci daně měli pro jistotu danit všechny převody pozemků, kde je podle územního plánu možná výstavba, což je pro usnadnění jejich činnosti ideální, ovšem vede to k excesivnímu vyměřování daně i v případech, na které příslušné ustanovení zákona o DPH nedopadá. Žalobce vysvětlil, že jako příklad správních úkonů za účelem zhotovení stavby ve smyslu § 56 odst. 1 písm. a) zákona o DPH uváděl např. žádost o změnu územního plánu, která je z logiky věci spojena s již existujícím stavebním záměrem. Podle žalobce může být takovým úkonem např. žádost dotčenému orgánu o vyjádření či stanovisko k zamýšlené stavbě nebo vyjádření či stanovisko samotné. Žalobce podotkl, že jádrem problému je věcný charakter územního plánu z hlediska jeho obsah podle stavebního zákona, nikoli podřazení územního plánu do kategorie „úkon správního orgánu“ nebo opatření obecné povahy. Žalobce trval na tom, že

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

územní plán je svou povahou bližší politice územního rozvoje než územnímu rozhodnutí, které má na mysli § 56 odst. 2 zákona o DPH. Uzavřel, že územní plán sám o sobě není pro vznik stavebního pozemku podle daného zákona rozhodující.

Posouzení věci soudem

15. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
16. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
17. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
18. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti (soud nepřehlédl, že všechny dále citované listiny jsou založeny ve vyhledávací části spisu, nicméně žalobce tuto skutečnost nenamítal a obsah dotčených listin mu byl znám, tudíž k žádné újmě na jeho právech v důsledku ponechání těchto listin ve vyhledávací části spisu nedošlo, a proto ani nemůže jít o důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí). Kupní smlouvou ze dne 19. 10. 2016 prodal dlužník kupujícímu CHI Partners pozemek parc. č. XA o výměře 44 553 m² a pozemek parc. č. XB o výměře 108 m², oba v katastrálním území X, za celkovou kupní cenu 2 520 000 Kč. Kupní smlouvou ze dne 24. 4. 2018 prodal dlužník kupujícímu Projekt Omega pozemek parc. č. XC o výměře 113 400 m² a pozemek parc. č. XD o výměře 320 m², oba v katastrálním území X, za celkovou kupní cenu 6 270 000 Kč. Oba kupující později uplatnili nárok na odpočet DPH.
19. Podkladem pro stanovení výše kupní ceny byl, s ohledem na sdělení zajištěného věřitele ze dne 23. 11. 2017, č. j. 2332473/17/2501-80541-507569, adresované správcem daně žalobci, znalecký posudek č. 4316-101/16 ze dne 3. 5. 2016, vypracovaný na žádost žalobce Mgr. Otou Zemanem, znalcem pro obor ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace oceňování nemovitostí. V tomto posudku byly oba sporné pozemky (parc. č. 1259/1 a parc. č. 1259/47) oceňovány jako pozemky stavební s tím, že jsou zahrnuty do územního plánu k zastavení. Znalec v posudku dospěl k těmto závěrům:
 - pozemek parc. č. XC – cena výsledná 7 375 536 Kč, obvyklá 8 278 200 Kč;
 - pozemek parc. č. XD – cena výsledná 2 982,70 Kč, obvyklá 4 500 Kč;
 - pozemek parc. č. XA – cena výsledná 2 897 727,10 Kč, obvyklá 3 252 400 Kč;
 - pozemek parc. č. XB – cena výsledná 26 341,20 Kč, obvyklá 26 300 Kč.
20. Ve správním spisu je dále založeno rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 7. 6. 2017, č. j. 42342/17/7100-20117-010435, které na žádost daňového subjektu CHI Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Partners vyslovilo, že u zdanitelného plnění popsaného jako „*dodání pozemku č. 1259/47 podle kupní smlouvy z října 2016*“ se podle § 47 odst. 1 písm. a) zákona o DPH uplatňuje základní sazba daně. V odůvodnění Generální finanční ředitelství uvedlo, že se jedná o pozemek, na němž lze zhotovit stavbu pevně spojenou se zemí, a že vyhotovením a schválením územního plánu byl učiněn první správní úkon, tudíž jde o stavební pozemek ve smyslu zákona o DPH.

21. Podle sdělení (územně plánovací informace) Obecního úřadu Libouchec ze dne 31. 7. 2017, č. j. 101/17, adresovaného žalobci, se pozemek parc. č. XC zčásti nachází v zastavitelné ploše P6 s funkčním využitím VP – území výroby příměstského typu, s dominantním využitím – výrobní zařízení konečné spotřeby, opravárenské služby, dopravní služby, obchodní a podnikatelská činnost a skladové služby a zčásti je tato plocha určena pro ochrannou, izolační a doprovodnou zeleň.
22. Z Územního plánu sídelního útvaru obce Libouchec ze dne 25. 3. 1999 ve znění jeho změn soud zjistil a mezi účastníky řízení není sporu o tom, že oba pozemky se nacházejí v zastavitelné ploše s funkčním využitím obchodně průmyslová zóna.
23. Podle § 56 odst. 1 zákona o DPH platí, že „*[o]d daně je osvobozeno dodání pozemku, který a) netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a b) není stavebním pozemkem.*“
24. Z § 56 odst. 2 zákona o DPH vyplývá, že „*[s]tavebním pozemkem se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí pozemek, na kterém*
 - a) *má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí a*
 1. *který je nebo byl předmětem stavebních prací, nebo správních úkonů za účelem zhotovení této stavby, nebo*
 2. *v jehož okolí jsou prováděny nebo byly provedeny stavební práce za účelem zhotovení této stavby, nebo*
 - b) *může být podle stavebního povolení, společného povolení, kterým se stavba umísťuje a povoluje, nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby podle stavebního zákona zhotovena stavba pevně spojená se zemí.*“

Podtržený text byl do zákona o DPH doplněn s účinností od 1. 1. 2018, tedy až po dodání (prodeji) prvního pozemku, nicméně podle názoru soudu nemá tato novelizace žádný vliv na posouzení právní otázky, která je mezi účastníky řízení sporná.

25. Soud nesdílí žalobcem předestřený výklad citovaných ustanovení, podle kterého se v případě § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH musí jednat o určitou konkrétní stavbu. Užití slovního spojení „*této stavby*“ v bodu 1. předmětného ustanovení podle názoru soudu není vztaheno ke konkrétní stavbě, nýbrž odkazuje na předchozí upřesnění, že se musí jednat o stavbu pevně spojenou se zemí. Žalobcem naznačený gramatický výklad tudíž není správný. Z hlediska systematického výkladu považuje soud za podstatné, že o konkrétní stavbě pojednává § 56 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, kde se již předpokládá existence stavebního povolení nebo jiného aktu podle stavebního zákona, který opravňuje k realizaci stavby; zde se logicky musí jednat o konkrétní stavbu. Naopak v § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH jde o obecný záměr realizovat na pozemku stavbu pevně spojenou se zemí, přičemž stavebními pracemi mohou být například i terénní úpravy, přípravy staveniště nebo stavba přípojek inženýrských sítí, kdy ještě nemusí být zcela zřejmé, jaká konkrétní stavba bude na dotčeném pozemku vystavěna. Ani žalobcem naznačený systematický výklad tak podle názoru soudu není správný.

26. Soud nepřehlédl, že tento žalobcův výklad odpovídá též znění důvodové zprávy k zákonu č. 360/2014 Sb., nicméně důvodová zpráva není závazným dokumentem a výklad citovaného ustanovení by měl být v souladu se smyslem a účelem směrnice o DPH, kterým je osvobodit od této daně pouze dodání nezastavěných pozemků, jež nejsou určeny k zástavbě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2020, č. j. 9 Afs 253/2018-33). Dodání nezastavěných pozemků, které jsou určeny k zastavení, by tudíž od daně osvobozeno být nemělo a v tomto duchu je třeba vykládat i definici stavebního pozemku obsaženou v zákoně o DPH. Pro úplnost soud dodává, že se jedná o eurokonformní výklad § 56 odst. 2 zákona o DPH, nikoli o žalobcem naznačenou přímou aplikaci směrnice o DPH v jeho neprospěch.
27. Na rozdíl od žalobce tedy soud nepovažuje za podmínku pro zařazení pozemku do kategorie stavebních subjektivní záměr zhotovit určitou konkrétní stavbu, a proto ani nebylo třeba, aby žalovaný zjišťoval existenci něčeho konkrétního záměru vystavět na dotčených pozemcích určitou konkrétní stavbu. Soud naopak zastává názor, že z § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH vyplývají následující dvě podmínky, při jejichž splnění lze pozemek označit za stavební. První podmínkou je, že na daném pozemku má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí, a druhou podmínkou je, že daný pozemek je nebo byl předmětem stavebních prací nebo správních úkonů za účelem zhotovení této stavby (myšleno stavby pevně spojené se zemí).
28. Problematikou vymezení stavebního pozemku pro účely zákona o DPH se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 3. 2020, č. j. 9 Afs 253/2018-33, kde vyslovil, že *„[v]ymezení stavebního pozemku, jehož dodání není osvobozeno od daně z přidané hodnoty, bylo ponecháno na členských státech. Česká republika jej vymezila spíše restriktivně. Od daně neosvobodila pouze dodání pozemku, který je zastavěný nebo na němž je možné stavbu bez dalšího zřídit. Přijaté řešení nebylo plně v souladu se závěry Soudního dvora EU (změněno bylo novelou zákona o DPH provedenou zákonem č. 360/2004 Sb. [myšlen zákon č. 360/2014 Sb. – pozn. soudu] s účinností od 1. 1. 2016), podle nichž musí členské státy respektovat účel směrnice, kterým je osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě, proto je nutné, aby všechny nezastavěné pozemky, na kterých má být postavena budova (a jsou tudíž určeny k zastavení), spadaly pod vnitrostátní definici stavebního pozemku. Při posuzování konkrétní věci je zapotřebí posoudit všechny okolnosti případu, včetně úmyslu smluvních stran, je-li podpořen objektivními poznatky (rozsudek ze dne 17. 1. 2013 ve věci Woningstichting Maasdriel, C-543/11).“*
29. S citovaným právním názorem se zdejší soud plně ztotožňuje a směrem k žalobci podotýká, že se zjevně jedná o právní názor Nejvyššího správního soudu, byť je obsažen v úvodní části předmětného rozsudku, a pokud žalovaný s tímto právním názorem a se závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. 1. 2013 ve věci C-543/11 v napadeném rozhodnutí pracoval, rozhodně se nejedná o nedostatečnou citaci ani o účelový kompilát. Ačkoli se zmíněný rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. 1. 2013 ve věci C-543/11 podle žalobce věnuje posouzení pozemku, který byl určen k zástavbě nejen v teoretické a obecné rovině, nýbrž z důvodu existence konkrétního záměru provést nějakou stavbu na pozemku, zdejší soud považuje za podstatné obecně použitelné závěry, které jsou v předmětném rozsudku obsaženy. Zdejší soud je přesvědčen, že i v projednávané věci je třeba řádně posoudit všechny okolnosti případu, včetně úmyslu smluvních stran, je-li podpořen objektivními poznatky.
30. V tomto kontextu pokládá soud za zásadní, že před uzavřením předmětných kupních smluv nechal žalobce dotčené pozemky (parc. č. XC a parc. č. XA) ocenit znalcem, který Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

při oceňování vycházel z toho, že se jedná o pozemky stavební. Tomu ostatně odpovídá i znalecm stanovená cena (hodnota) pozemků. Není přitom podstatné, zda je pojem stavební pozemek užívaný ve znaleckém posudku pojmem používaným předpisy o oceňování majetku pro účely oceňování, jak tvrdí žalobce v žalobě, nebo pojmem pro účely DPH. Za podstatné naopak soud považuje to, že znalecm určená hodnota pozemků jakožto stavebních byla základem pro stanovení výsledné kupní ceny. Pokud oba kupující akceptovali kupní cenu blížíící se ceně určené znalecm (pozemek parc. č. XC oceněn na 7 375 536 Kč, prodán společně s pozemkem parc. č. XD oceněným na pouhých 2 982,70 Kč za celkových 6 270 000 Kč; pozemek parc. č. XA oceněn na 2 897 727,10 Kč, prodán společně s pozemkem parc. č. XB oceněným na pouhých 26 341,20 Kč za celkových 2 520 000 Kč), není podle názoru soudu pochyb o tom, že dotčené pozemky kupovali jako stavební; jinak by nepochybně nebyli ochotni zaplatit kupní cenu odpovídající ceně stavebních pozemků. Tento svůj záměr koupit předmětné pozemky jako stavební následně oba kupující potvrdili tím, že v souvislosti s nákupem dotčených pozemků uplatnili nárok na odpočet DPH s argumentací, že se jedná o stavební pozemky ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH.

31. Soud shrnuje, že pokud žalobce stanovil kupní cenu předmětných pozemků na základě znaleckého posudku, který tyto pozemky ocenil jako stavební, a kupující tuto kupní cenu akceptovali, je zjevné, že úmyslem smluvních stran bylo prodat, resp. koupit pozemky stavební. Podle názoru soudu přitom není podstatné, že kupní smlouvy neoznačují dotčené pozemky jako stavební, neboť tato vlastnost pozemků vyplývá z kupní ceny, na které se smluvní strany dohodly. Soud zároveň nesouhlasí s názorem žalobce, že znalecký posudek je z hlediska vůle a úmyslu smluvních stran irelevantní; jeho relevanci naopak podle názoru soudu dokládá fakt, že znalecm určená hodnota pozemků jakožto stavebních byla podkladem pro stanovení kupní ceny, která se závěry znalce koresponduje. Skutečnost, že žalobce vědomě a úmyslně prodával předmětné pozemky jako stavební, dále potvrzuje fakt, že si před prodejem pozemku parc. č. XC vyžádal od Obecního úřadu Libouchec územně plánovací informaci potvrzující zastavitelnost tohoto pozemku.
32. Všechny okolnosti případu včetně úmyslu smluvních stran, který je podpořen objektivními poznatky (srov. posudek hodnotící dotčené pozemky jako stavební, z něhož vychází žalobcem navržená a kupujícími akceptovaná kupní cena, žalobcem opatřenou územně plánovací informaci potvrzující zastavitelnost pozemku parc. č. XC a následné úkony kupujících, kteří v souvislosti s nákupem dotčených pozemků uplatnili nárok na odpočet DPH), tak podle názoru soudu nasvědčují tomu, že na daných pozemcích mají být zhotoveny stavby pevně spojené se zemí. První podmínka stanovená v § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH tudíž byla splněna.
33. Ke shodným závěrům dospěl též žalovaný, a proto podle názoru soudu není důvodná ani žalobcova námitka, že se žalovaný nevypořádal s existencí, či neexistencí objektivně zjištěného úmyslu smluvních stran směřujícího k provedení nějaké stavby na převáděných pozemcích.
34. Žalobce dále rozporoval názor žalovaného, že správním úkonem za účelem zhotovení stavby, který je zmíněn v § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH, může být i územní plán. Ani v tomto soud žalobci nepřisvědčil. Byť je územní plán podle stavebního zákona vydáván ve formě opatření obecné povahy, podle názoru soudu se nepochybně jedná o správní úkon v širším slova smyslu, jak zcela správně konstatoval žalovaný již v napadeném rozhodnutí. Ostatně i odborná literatura hovoří o opatření obecné povahy jako o zvláštním úkonu správního orgánu (srov. Hrabák, J. *Správní řád s výkladovými* Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

poznámkami a vybranou judikaturou. Praha: Wolters Kluwer, 2012, komentář k § 171 správního řádu podle stavu k 1. 5. 2018, dostupný v ASPI). Také Nejvyšší správní soud považuje opatření obecné povahy za správní akt (tj. úkon správního orgánu, resp. správní úkon), jak vyplývá např. z žalovaným zmíněného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2016, č. j. 5 As 85/2015-36, publ. pod č. 3460/2016 Sb. NSS. Žalobce se tedy mylí, pokud se domnívá, že územní plán, který je svým charakterem opatřením obecné povahy, nemůže být správním úkonem předvídaným v § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH. Žalobcovu argumentaci odkazující na § 15 a násl. a § 36 a násl. správního řádu shledal soud nedůvodnou, neboť samotný fakt, že úkony správního orgánu a úkony účastníků řízení jsou vymezeny v těchto ustanoveních ještě neznamená, že tím je výčet správních úkonů vyčerpán; naopak – jak již soud uvedl – do kategorie správních úkonů patří též opatření obecné povahy včetně územních plánů.

35. Srovnává-li žalobce územní plán s politikou územního rozvoje, soud připomíná, že každý z těchto dokumentů má zcela jiný charakter. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 18. 11. 2009, č. j. 9 Ao 3/2009-59, publ. pod č. 2009/2010 Sb. NSS, „[p]olitika územního rozvoje (§ 31 a násl. stavebního zákona z roku 2006) určuje strategii a základní podmínky pro naplňování úkolů územního plánování v jeho dalších fázích. Nejde tedy o konkrétní regulaci určitého území s obecně vymezeným okruhem adresátů, ale o koncepční nástroj územního plánování, který stanoví priority územního rozvoje v celorepublikových i mezinárodních souvislostech a který je určen orgánům veřejné správy, nikoli těm, vůči kterým je veřejná správa vykonávána, tj. adresátům jejího veřejnosprávního působení. Není proto opatřením obecné povahy, proti němuž je určena soudní ochrana dle § 101a s. ř. s., neboť z formálního a zejména z materiálního hlediska nenaplnňuje jeho znaky.“ S tímto právním názorem se zdejší soud plně ztotožňuje a v poměrech projednávané věci dodává, že charakter politiky územního rozvoje je oproti územnímu plánu natolik odlišný, že žalobcem akcentované srovnání těchto dvou územně plánovacích nástrojů a závěry žalobcem formulované neobstojí. Soud zdůrazňuje, že na rozdíl od politiky územního rozvoje představuje územní plán konkrétní regulaci určitého území s obecně vymezeným okruhem adresátů a z tohoto důvodu může být správním úkonem ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH, podobně jako žalobcem zmiňované rozhodnutí v územním řízení.
36. Podle názoru soudu není nezbytné, aby správní úkon předvídaný v § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH stanovil podmínky pro zhotovení konkrétních staveb, neboť z daného ustanovení nevyplývá, že se muselo jednat o určitou konkrétní stavbu, jak tvrdí žalobce. Klíčové je, že je daný pozemek určen k zastavění stavbou pevně spojenou se zemí. Za zcela irrelevantní pak soud považuje fakt, že územní plán je přijímán v samostatné působnosti obce jejím nejvyšším orgánem (zastupitelstvem) a že se v očích žalobce svým charakterem blíží vyhlášece obce. Nadále totiž platí, že územní plán je opatřením obecné povahy, které lze zařadit mezi správní úkony, a že stanoví konkrétní regulaci určitého území z hlediska jeho zastavitelnosti.
37. Soud proto nesdílí žalobcovu přesvědčení, že pro zařazení pozemku do kategorie stavebních nepostačuje obecná možnost zastavitelnosti pozemku podle územního plánu. Soud naopak konstatuje, že pokud územní plán stanoví, že se na určitém pozemku může stavět (je zastavitelný), a všechny okolnosti případu včetně úmyslu smluvních stran nasvědčují tomu, že na daném pozemku mají být zhotoveny stavby pevně spojené se zemí, jedná se o stavební pozemek ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH.
38. Právě taková situace nastala i v projednávané věci, kde z Územního plánu sídelního útvaru obce Libouchec ze dne 25. 3. 1999 ve znění jeho změn a z navazujících územně plánovacích Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

informací jednoznačně vyplývá, že pozemky parc. č. XC a parc. č. XA se nacházejí v zastavitelné ploše. Splněna je tudíž i druhá podmínka vyplývající z předmětného ustanovení.

39. Vycházejí z těchto úvah soud uzavírá, že v případě obou sporných pozemků (parc. č. XC a parc. č. XA) byly splněny obě podmínky stanovené v § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH, neboť se jedná o pozemky, na kterých má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí a které jsou nebo byly předmětem správních úkonů za účelem zhotovení stavby pevně spojené se zemí.
40. Na shora uvedených závěrech nemůže podle názoru soudu nic změnit ani znění čl. 12 odst. 1 písm. b) a odst. 3 směrnice o DPH. Z těchto ustanovení vyplývá, že dani podléhá dodání stavebního pozemku, jímž se rozumí jakýkoli neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební vymezují členské státy. Soud proto souhlasí se žalobcem v tom, že definování pojmu stavební pozemek přísluší jednotlivým členským státům a pro projednávanou věc je klíčová definice obsažená v § 56 odst. 2 zákona o DPH, jehož výkladem se soud zabýval výše.
41. K námitkám žalobce reagujícím na argumenty žalovaného o možném obcházení zdanění soud poznamenává, že tuto argumentaci žalovaný uplatnil až v soudním řízení toliko na podporu svého právního názoru vysloveného v napadeném rozhodnutí, ve kterém ovšem žalovaný o možném obcházení zdanění vůbec nehovořil. Soud proto shledal nadbytečným se k těmto námitkám, které se netýkají napadeného rozhodnutí, a k žalobcovým spekulacím o údajném excesivním vyměřování DPH jakkoli vyjadřovat.
42. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
43. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 21. prosince 2022

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu