ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **KOVO-Kopeček s. r. o.**, Drnovice 89, zastoupená advokátem JUDr. Janem Streličkou, Veselá 163/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2021, čj. 7319/21/5300-22441-705341, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 5. 2023, čj. 29 Af 29/2021-88,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci, kasační námitky a vyjádření žalovaného

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 6. 2020 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 97 921 Kč a zároveň jí uložil povinnost uhradit penále. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně. Daňové orgány zdůvodnily, že žalobkyně porušila § 21 odst. 1 a 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), tím, že nepřiznala a neodvedla daň z prodeje pozemku parc. č. 3134/60 v kat. úz. Drnovice. Osvobození od placení daně zde nebylo namístě, neboť se podle jejich názoru jednalo o dodání *stavebního pozemku* ve smyslu § 56 ZDPH. Daňové orgány dále uvedly, že k prodeji pozemku došlo mezi kapitálově i jinak spojenými osobami: žalobkyně jakožto prodávající prodala pozemek svému jedinému jednateli a zároveň stoprocentnímu vlastníkovi. Správce daně proto v souladu § 36a ZDPH zjistil obvyklou cenu pozemku a tu použil jako základ daně.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, kterou krajský soud zamítl rozsudkem označeným v záhlaví.

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) nyní brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. **Stěžovatelka** trvá na tom, že byly splněny podmínky pro osvobození od daně. Dodaný pozemek není stavebním pozemkem ve smyslu ZDPH. Krajský soud nesprávně vyložil tento pojem. Podle ní je z § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDPH zjevné, že k okamžiku dodání pozemku (jeho prodeji) je nutné právně relevantně identifikovat *konkrétní stavební práce* a/nebo *konkrétní správní úkon* vydaný za účelem zhotovení *konkrétní stavby* pevně spojené se zemí. Správním úkonem se v tomto smyslu může rozumět pouze takový správní akt, ze kterého lze tyto konkrétní okolnosti dovodit. Logicky jím pak nemůže být územní plán, jenž stanoví jen základní koncepce rozvoje území obce. Takový výklad se nepříčí ani rozsudku NSS 9 Afs 253/2018-33, na kterém je napadený rozsudek založen. V něm bylo posuzováno daňové osvobození dodání pozemku (základní parcely), jenž byl převáděn spolu s pozemkem, na kterém již byly zřízeny inženýrské sítě (technická parcela). Pokud by byl převáděn pouze první zmíněný pozemek, byl by převod osvobozen od daně.

[4] Krajský soud stejně jako daňové orgány pokládaly za rozhodující hledisko pro určení povahy sporného pozemku právě územní plán obce Drnovice z roku 2015. Jiný správní úkon, objektivní poznatky či úmysl smluvních stran nebyly k datu převodu pozemku zjištěny. Neobstojí ani názor krajského soudu, podle kterého je pro určení povahy pozemku zásadní, že znalecký posudek ze dne 8. 6. 2016 vyhotovený na žádost stěžovatelky hovoří o tomto pozemku jako o pozemku určeném v územním plánu pro možnou zástavbu. Veškeré další okolnosti, jimiž krajský soud podepřel svůj závěr, že stěžovatelce bylo známo, že pozemek je určen k zástavbě, nastaly až s výrazným časovým odstupem po jeho převodu (stavební povolení, realizace stavby atd.). K těmto skutečnostem nelze přihlížet.

[5] Podle stěžovatelky je napadený rozsudek na hraně přezkoumatelnosti. Krajský soud se pouze ztotožnil se závěry žalovaného, aniž reagoval na stěžejní žalobní námitky – zejména výklad § 56 odst. 1 a 2 ZDPH navržený stěžovatelkou. Nadto jsou některé závěry krajského soudu vnitřně rozporné a úvahy, na jejichž základě byla určena cena obvyklá, jsou neurčité.

[6] Závěrem stěžovatelka namítla, že žalovaný považoval informaci GFŘ za zásadní podklad pro svůj *právní* názor, podle kterého je územní plán dostačující skutkovou okolností pro označení pozemku za stavební. S informací GFŘ ale nelze nakládat jako s pramenem práva a nepřípustně jí dotvářet (zde zužovat) zákonná kritéria pro osvobození od daně. Z této informace přitom ani neplyne, že by územní plán obce sám o sobě byl správním úkonem, jenž by z pozemku mohl činit pozemek stavební ve smyslu ZDPH. Z informace naopak plyne požadavek na vymezení *konkrétní* stavby. S těmito argumenty se krajský soud nevypořádal.

[7] **Žalovaný** souhlasí se závěry krajského soudu. Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný ani vnitřně rozporný. Žalovaný upozornil na to, že osvobození od daně je výjimkou z obecného pravidla, a proto je restriktivní výklad dotčených ustanovení namístě. Sporný pozemek je stavebním pozemkem ve smyslu ZDPH. Tomu nasvědčuje řada okolností, které byly stěžovatelce známy již v době prodeje pozemku, a tedy nikoliv pouze namítaný územní plán obce Drnovice.

2. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost **není** důvodná.

[9] NSS nejdříve uvede skutkové okolnosti posuzované věci: Stěžovatelka směnnou smlouvou ze dne 9. 3. 2015 směnila pozemek parc. č. 3132/39 o výměře 4 740 m², v katastrálním území Drnovice, za pozemek parc. č. 3134/60 o výměře 1 727 m², též v katastrálním území Drnovice (ten je nyní předmětem sporu). Podle směnné smlouvy byl pozemek parc. č. 3132/39 oceněn na 474 000 Kč. Pozemek parc. č. 3134/60 byl oceněn na 466 290 Kč. Kupní smlouvou ze dne 8. 6. 2016 stěžovatelka prodala kupujícímu Josefu Kopečkovi (svému jedinému jednateli a společníkovi) pozemek parc. č. 3134/60 za celkovou kupní cenu 80 000 Kč. Stěžovatelka neodvedla z prodeje pozemku DPH, neboť měla za to, že je plnění osvobozeno od daně podle § 56 ZDPH.

[10] Daňové orgány s názorem stěžovatelky nesouhlasily a po posouzení věci dospěly k závěru, že na dotčený pozemek bylo ke dni jeho dodání nutné nahlížet jako na pozemek stavební ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDPH. Toto plnění tak nebylo s ohledem na § 56 odst. 1 ZDPH osvobozeno od daně. Ze správního spisu dále plyne, že podle Územního plánu obce Drnovice z roku 2015 se pozemek zčásti nachází v ploše bydlení – bydlení venkovského charakteru. K datu prodeje sporného pozemku byly v dané lokalitě postaveny novostavby a k nim byla provedena pokládka inženýrských sítí. V roce 2016 probíhaly ze strany kupujícího úkony potřebné k získání územního rozhodnutí a stavebního povolení, mj. kupující pan K. dne 5. 9. 2016 zplnomocnil zpracovatele znaleckého posudku, aby za něj podal žádost o vydání společného územního rozhodnutí a stavebního povolení. Stavební úřad rozhodl dne 17. 7. 2017 o umístění stavby na daném pozemku a následně dne 18. 6. 2019 bylo katastrálnímu pracovišti Boskovice doručeno ohlášení změny údajů o pozemku, jehož součástí se stala stavba.

2.1 *Přezkoumatelnost napadeného rozsudku*

[11] Stěžovatelka namítla, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. NSS tuto vadu v napadeném rozsudku neshledal. Krajský soud se vyjádřil ke všem námitkám vzneseným v žalobě a srozumitelně vysvětlil, proč je nepovažoval za důvodné. Tím, že zopakoval dílčí závěry správních orgánů, s nimiž se ztotožnil, nezapříčinil nepřezkoumatelnost rozsudku. Krajský soud vždy pečlivě vysvětlil, proč souhlasí se závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí, a naopak se neztotožňuje s argumentací stěžovatelky (k územnímu plánu jakožto správnímu úkonu ve smyslu § 56 ZDPH a k podrobnému hodnocení povahy pozemku body 34-42 a 44-45, k rozdílu mezi administrativní a obvyklou cenou a k stanovení obvyklé ceny sporného pozemku body 43, 46). NSS nespatřuje v odůvodnění napadeného rozsudku žádné vnitřní rozpory. Krajský soud dospěl k závěru, že sporný pozemek byl v okamžiku prodeje pozemkem stavebním a stěžovatelce byla tato skutečnost známa. Tento závěr dostatečně odůvodnil – vyjmenoval řadu okolností, které svědčí v jeho prospěch (územní plán z roku 2015, znalecký posudek z roku 2016 či úkony kupujícího vůči stavebnímu úřadu a následné vydání stavebního povolení, viz především body 36-37 a 39-40).

[12] Otázkou, zda krajský soud posoudil žalobní námitky správně, se NSS zabývá níže.

2.2 *Posouzení dodaného pozemku ve smyslu § 56 ZDPH*

[13] Hlavní spornou otázkou, kterou se NSS bude zabývat, je povaha pozemku parc. č. 3134/60 ve smyslu § 56 ZDPH. Stěžovatelka tento pozemek převedla kupní smlouvou ze dne 8. 6. 2016 na svého jediného jednatele a zároveň jediného společníka. Odpověď na uvedenou otázku je podstatná pro závěr, zda byla anebo nebyla stěžovatelka povinna odvést za dodání tohoto pozemku DPH.

[14] Podle § 56 odst. 1 ZDPH (ve znění účinném od 1. 1. 2016) je *od daně osvobozeno dodání pozemku, který a) netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a b) není stavebním pozemkem*.

[15] Co lze považovat za stavební pozemek ve smyslu ZDPH, upravuje § 56 odst. 2 ZDPH. Podle něho se *stavebním pozemkem* pro účely tohoto zákona 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 nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby podle stavebního zákona zhotovena stavba pevně spojená se zemí.*

[16] ZDPH pojem *stavební pozemek* komplexně vymezuje, a není zde proto důvod pro subsidiární použití ustanovení stavebního zákona.

[17] Správní orgány shledaly, že pozemek prodaný stěžovatelkou byl v době prodeje stavebním pozemkem ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDPH. Krajský soud s tímto posouzením souhlasil.

2.2.1 *Použitelnost závěrů z rozsudku 9 Afs 253/2018-33*

[18] Ustanovení § 56 odst. 2 ZDPH odpovídá čl. 135 odst. 1 písm. k) ve spojení s čl. 12 odst. 1 písm. b) a odst. 3 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a musí být vykládáno v souladu s těmito články. Podle nich platí, že členské státy osvobodí od daně z přidané hodnoty dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku, kterým se rozumí *jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy*. Krajský soud správně citoval rozsudek NSS ze dne 4. 3. 2020, čj. 9 Afs 253/2018-33, v jehož úvodu NSS upozornil na (i pro nynější věc stěžejní) rozsudek Soudního dvora EU ze dne 17. 1. 2013 ve věci C-543/11, *Woningstichting Maasdriel*. V něm Soudní dvůr s odkazem na svou dřívější judikaturu připomněl, že je nutné, aby členské státy při vymezení pozemků, na které má být nahlíženo jako na „stavební pozemky“, respektovaly účel sledovaný článkem 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH, kterýžto *„má za cíl osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě“* (bod 30), (...) *„je tedy nutné, aby všechny nezastavěné pozemky, na kterých má být postavena budova, a jsou tudíž určeny k zastavění, spadaly pod tuto vnitrostátní definici“* (bod 31). Výrazy užité v právní úpravě osvobození od daně v čl. 135 uvedené směrnice (tedy i „stavební pozemek“) je zapotřebí vykládat striktně, neboť se jedná o výjimky z obecného pravidla (bod 25). Nelze proto souhlasit s výtkou stěžovatelky, že

krajský soud přistoupil k výkladu podmínek pro osvobození dodání sporného pozemku od daně příliš restriktivně.

[19] Soudní dvůr v citovaném rozsudku dále připomněl, že při posouzení zdanitelnosti určitého plnění musí být zohledněny i okolnosti související s daným plněním a převládající k datu dodání, včetně úmyslu smluvních stran, je-li podpořen objektivními poznatky (body 32 a 35). K tomu se NSS podrobněji vyjadřuje níže.

[20] Ve zbytku však nejsou závěry rozsudku 9 Afs 253/2018-33 pro posouzení nynější věci určující (a krajský soud na nich své odůvodnění ani nestaví, jak se stěžovatelka mylně domnívá). Zaprvé na tam řešenou otázku dopadalo dřívější znění § 56 odst. 2 písm. a) ZDPH (znění účinné do 31. 12. 2015) – to oproti pozdějšímu znění tohoto ustanovení považovalo umístění inženýrské sítě na pozemku za jeden z ukazatelů pro určení, zda je dodání pozemku osvobozeno od daně (*Od daně je osvobozeno dodání vybrané nemovité věci, která a) je pozemkem, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, a b) není pozemkem, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba*.) Otázka zdanění se týkala dodání pozemku, jenž se skládal ze dvou souvisejících parcel, na jedné z nich přitom již byla zřízena inženýrská síť. Jelikož krajský soud posuzoval pozemek jako jeden celek (a NSS s tímto názorem souhlasil), dospěl k jednoznačnému závěru, že s ohledem na přítomnost inženýrské sítě na pozemku [viz citace přechozího znění § 56 odst. 2 písm. a) ZDPH] nemůže být prodej tohoto pozemku osvobozen od daně. Zadruhé stěžovatelka v daném případě v kasační stížnosti ani nebrojila proti výkladu § 56 odst. 2 písm. a) ZDPH. Devátý senát se proto této otázce nevěnoval. Je tedy očividné, že skutkové okolnosti a též i platná právní úprava se v nynějším případě podstatně liší. Stěžovatelčiny námitky podpořené závěry z tohoto rozsudku proto nejsou případné.

2.2.2 *Územní plán jako správní úkon ve smyslu § 56 ZDPH*

[21] Daňové orgány považovaly Územní plán obce Drnovice z roku 2015 za správní úkon ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDPH. Z tohoto územního plánu vyplývá, že sporný pozemek se zčásti nachází v ploše bydlení – bydlení venkovského charakteru, a je tedy zastavitelný. Tato skutečnost podle nich podporovala závěr o tom, že je tento pozemek stavební. Podle stěžovatelky však územní plán nemůže být správním úkonem podle uvedeného ustanovení, protože nestanoví podmínky pro zhotovení *konkrétní* stavby.

[22] Prakticky shodnou otázkou se NSS zabýval v poměrně nedávném rozsudku ze dne 29. 2. 2024, čj. 4 Afs 64/2023-44 (není přitom podstatné, že proti vypořádání této otázky stěžovatel přímo nebrojil). V něm potvrdil, že územní plán plní roli správního úkonu předvídaného v § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDPH. NSS vysvětlil, že tato skutečnost vyplývá již z důvodové zprávy k zákonu č. 360/2014 Sb. (vztahující se na znění § 56 odst. 2 ZDPH účinné od 1. 1. 2016), jež za takový správní úkon výslovně označuje podání návrhu na změnu územního plánu. Konstatoval, že „*pokud tedy má být v daném ohledu za stavební pozemek ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1 zákona o DPH považován pozemek, s jehož zastavěním územní plán dosud nepočítá, už v souvislosti s podáním předmětného návrhu, je logické, aby za stavební pozemek byl považován pozemek, s jehož zastavěním již územní plán sám o sobě počítá*“ (bod 19). Současně NSS vyjádřil souhlas se závěrem Krajského soudu v Ústí nad Labem uvedeným v jím přezkoumávaném rozsudku ze dne 21. 12. 2022,

čj. 16 Af 46/2020-49, podle kterého není nezbytné, aby správní úkon předvídaný v § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDPH stanovil podmínky pro zhotovení *konkrétních* staveb, neboť z tohoto ustanovení nevyplývá, že se musí jednat o konkrétní stavbu. Krajský soud dodal, že klíčové je, že je daný pozemek v územním plánu určen k zastavění stavbou pevně spojenou se zemí (bod 36 rozsudku 16 Af 46/2020-49).

[23] NSS sdílí právě uvedené názory správních soudů. Kasační námitka, v níž se stěžovatelka domáhá konkretizace stavby ve správním úkonu předvídaném § 56 odst. 2 písm. a) bodem 1 ZDPH, není důvodná. Pro zařazení pozemku do kategorie pozemků stavebních postačuje i obecná možnost zastavitelnosti pozemku podle územního plánu.

2.2.3 *Okolnosti podstatné pro posouzení osvobození převodu pozemku od DPH*

[24] Stěžovatelka namítla, že daňové orgány (a následně i krajský soud) při posouzení toho, zda je převáděný pozemek stavebním ve smyslu ZDPH, považovaly za rozhodující pouze územní plán obce Drnovice. Veškeré další okolnosti, které zohlednily, nastaly až s výrazným časovým odstupem po převodu pozemku, a proto k nim nebylo možné přihlížet.

[25] Soudní dvůr v citovaném rozsudku C-543/11 uvedl, že členské státy mají při posuzování, zda se určité plnění týká stavebního pozemku ve smyslu daňovém, přihlížet k okolnostem souvisejícím s plněním, které *převládají k datu dodání* tohoto plnění (bod 35). Tím ale podle názoru NSS nelze vyloučit, aby daňové orgány při tomto posuzování zohlednily též veškeré další zjištěné skutečnosti, které úzce souvisí s posuzovaným plněním a které se odehrály též po datu jeho dodání. Tyto skutečnosti totiž mohou svědčit (a i v tomto případě svědčí) o charakteru pozemku v rozhodné době, jakož i o vůli a vědomosti stran o jeho povaze. Na tomto místě je zároveň vhodné zdůraznit, že den skutečného dodání nemovité věci se zpravidla neshoduje s datem uzavření kupní smlouvy o jejím převodu. Pro hodnocení povahy pozemku ve smyslu § 56 ZDPH jsou přitom podstatné především okolnosti panující v okamžiku *skutečného* dodání pozemku. Ostatně i z rozsudku C-543/11 je zřejmé, že Soudní dvůr vztáhl posouzení povahy převáděného pozemku jak k okolnostem panujícím ke dni skutečného dodání pozemku – ukončená demolice stavby, tak i k okolnostem, které se měly udát po dodání pozemku a které dokládaly původní záměr smluvních stran k tomuto datu – závazek odstranit dláždění na parkovišti (viz bod 8-11 ve spojení s body 33-34 tohoto rozsudku).

[26] Judikatura ostatně dovodila, že správce daně musí ve vyměřovacím (či doměřovacím) řízení vycházet ze skutkového stavu zjištěného ke dni vydání platebního výměru, a je-li podáno odvolání, pak ke dni vydání rozhodnutí o odvolání (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2021, čj. 3 Afs 85/2019-44, bod 22). Z toho plyne, že i v této věci mohly (ba i musely) daňové orgány zohlednit při posuzování daňové povinnost stěžovatelky veškeré skutkové okolnosti jim známé ke dni vydání jejich rozhodnutí, byť hodnotily skutkový a právní stav ke dni převodu (dodání) daného pozemku (resp. též ke dni uzavření kupní smlouvy).

[27] Každá z těchto okolností však může mít jinou důkazní sílu. Soudní dvůr v rozsudku C-543/11 navázal na svou předešlou judikaturu a zopakoval, že „*deklarovaný záměr smluvních stran týkající se zdanitelnosti určitého plnění DPH musí být zohledněn při celkovém posouzení okolností takového plnění, a to pod podmínkou, že bude podpořen objektivními*

poznatky“ (bod 32, viz též rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 7. 2012 ve věci C-326/11, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, bod 33 a judikaturu tam uvedenou). V každém jednotlivém případě je tedy nutné učinit celkové posouzení okolností souvisejících s plněním a převládajících k datu dodání tohoto plnění, včetně úmyslu smluvních stran, je-li podpořen objektivními poznatky (bod 36).

[28] NSS v rozsudku 4 Afs 64/2023-44 uvedl, že úmysl smluvních stran při sjednání převodu pozemku považuje pro zjištění, zda se jedná o pozemek stavební ve smyslu § 56 ZDPH, za okolnost stěžejní (bod 26). S tím NSS nadále souhlasí. Úmysl smluvních stran, je-li podpořen dostatečnými objektivními poznatky, má v takovém případě nejvíce vypovídací hodnotu.

[29] Ze spisu plyne, že správce daně prvně pojal podezření o tom, že dotčený pozemek nesplňuje podmínky pro osvobození od DPH, z Územního plánu obce Drnovice z dubna 2015 (pozemek se totiž nachází v lokalitě určené pro bytovou výstavbu, konkrétně ploše bydlení – bydlení venkovského charakteru). Stěžovatelka na výzvu správce daně sdělila, že skutečnosti z územního plánu jí nebyly v době prodeje známy. Kupní smlouva uváděla druh převáděného pozemku „orná půda“.

[30] Dále si správce daně vyžádal listiny vztahující se k pozemku od příslušného stavebního úřadu. Z nich správce daně zjistil, že kupující (prostřednictvím svého zmocněnce Ing. Jana Šmída) podal dne 10. 5. 2017 žádost o vydání společného územního rozhodnutí a stavebního povolení. Stavební úřad vydal dne 17. 7. 2017 rozhodnutí, kterým byla na pozemku parc. č. 3134/60 v k. ú. Drnovice umístěna a povolena stavba rodinného domu vč. staveb souvisejících a podmiňujících jeho užívání. Podkladem pro toto rozhodnutí byla závazná stanoviska a vyjádření příslušných správních orgánů a společností vydávaná postupně od září až do listopadu 2016 (vyjádření RWE Distribuční služby bylo vydáno již dne 6. 9. 2016). Již v roce 2016 tedy očividně probíhaly úkony vedoucí k vydání rozhodnutí o povolení stavby na sporném pozemku. Z toho správce daně dovodil, že stěžovatelka i kupující museli být k datu prodeje obeznámeni s tím, že daná lokalita je určena pro bytovou výstavbu, a to nejen z územního plánu, ale i ze skutečnosti, že v této lokalitě byly již postaveny novostavby a byla k nim provedena pokládka inženýrských sítí. Ke dni vydání platebního výměru stála na sporném pozemku stavba (rodinný dům), jejímž majitelem byl kupující.

[31] Veškeré právě popsané okolnosti jsou obsaženy ve zprávě o daňové kontrole ze dne 8. 6. 2020, která se považuje za odůvodnění dodatečného platebního výměru ze dne 10. 6. 2020 (§ 147 odst. 3 daňového řádu).

[32] Žalovaný ve svém rozhodnutí shrnul, že správce daně zhodnotil prodej dotčeného pozemku jako stavebního pozemku na základě více skutečností: územního plánu obce Drnovice, obsahu rozhodnutí stavebního úřadu a skutečnosti, že si kupující na pozemku postavil rodinný dům. Podle něj správce daně správně vyhodnotil, že se v této věci jednalo o dodání stavebního pozemku, které podléhá zdanění daní na výstupu (bod 29). Dále žalovaný uvedl, že za situace, kdy je pozemek označen v územním plánu k zastavění, je irelevantní, že pozemek je v katastru nemovitostí vymezen jako orná půda. Již ve znaleckém posudku Ing. Jana Šmída (jenž poté podával za kupujícího žádost o vydání stavebního

povolení) zpracovaném za účelem zjištění administrativní ceny pozemku ke dni prodeje je uvedeno, že posuzovaný pozemek je stavební (body 38-39).

[33] NSS dodává, že stěžovatelka uzavřela s kupujícím kupní smlouvu o převodu dotčeného pozemku dne 8. 6. 2016. Stěžovatelka během místního šetření dne 14. 6. 2019 sdělila, že předání pozemku proběhlo dnem vyrozumění o provedení vkladu do katastru nemovitostí. Vyrozumění, které je založeno ve správním spise, bylo vydáno dne 30. 6. 2016 a doručeno stěžovatelce dne 7. 7. 2016. Správce daně vydal dodatečný platební výměr dne 10. 6. 2020 (zpráva o daňové kontrole byla se stěžovatelkou projednána dne 8. 6. 2020) a žalovaný jej svým rozhodnutím potvrdil dne 26. 2. 2021. Daňové orgány tak byly oprávněny při svém rozhodování přihlédnout k veškerým skutkovým okolnostem zjištěným (a tedy i nastalým) ke dni 10. 6. 2020, resp. 26. 2. 2021, s tím, že určující byly především okolnosti panující v době dodání pozemku, případně okolnosti přímo související s tímto plněním, jimiž lze prokázat úmysl smluvních stran.

[34] Daňové orgány podle NSS správně dospěly k závěru, že smluvní strany již v době převodu pozemku zamýšlely zhotovit na tomto pozemku stavbu pevně spojenou se zemí. Své závěry přitom orgány podložily relevantními a logicky na sebe navazujícími skutečnosti, které přímo souvisí s převodem pozemku. Nelze tudíž shledat důvodnou výtku stěžovatelky, že daňové orgány považovaly za rozhodující pro určení povahy pozemku pouze územní plán. Daňové orgány správně přihlédly k časovým souvislostem případu – úkony směřující ke stavbě rodinného domu započaly bezprostředně po dodání pozemku (vyrozumění o vkladu do katastru nemovitostí bylo stěžovatelce doručeno dne 7. 7. 2016, první vyjádření k zamýšlené stavbě bylo vydáno dne 6. 9. 2016). Ke všem těmto skutečnost mohly správní orgány při hodnocení povahy pozemku oprávněně přihlížet.

[35] Jelikož kupujícím byl jediný jednatel a zároveň vlastník stěžovatelky, nelze logicky pochybovat o tom, že stěžovatelka věděla o zamýšleném plánu kupujícího postavit na pozemku rodinný dům. Možnost stavby rodinného domu pak bezesporu zvýšila hospodářskou hodnotu prodaného pozemku. Toto plnění tudíž přineslo významnou přidanou hodnotu a je oprávněně předmětem DPH (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 4. 9. 2019 ve věci C-71/18, *KPC Herning*, body 53-58).

[36] V nyní řešené věci není sporu o tom, že podle správního úkonu - územního plánu obce Drnovice z roku 2015 bylo možné na sporném pozemku stavět (byl tedy zastavitelný). Současně všechny další okolnosti případu, včetně objektivních poznatků dokládajících úmysl smluvních stran v době dodání pozemku, nasvědčují tomu, že na daném pozemku měla být zhotovena stavba pevně spojená se zemí. NSS proto potvrzuje, že podmínky § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDPH byly splněny, a sporný pozemek byl skutečně pozemkem stavebním.

2.2.4 *Námitky týkající se informace GFŘ*

[37] Stěžovatelka v závěru své kasační stížnosti namítla, že se krajský soud nedostatečně zabýval její argumentací týkající se použitých závěrů z informace GFŘ vydané dne 21. 12. 2015 (k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016). Daňové orgány podle ní na základě informace GFŘ nepřípustně zužují zákonná kritéria osvobození od DPH.

pokračování

[38] Krajský soud se těmto žalobním námitkám věnoval v bodech 49 až 50 napadeného rozsudku. Uvedl, že z rozhodnutí žalovaného neplyne, že by daňové orgány hodnotily povahu pozemku pouze na základě této informace. Tuto otázku posoudily podle ZDPH a směrnice o DPH. Krajský soud přitom neshledal, že by daňové orgány při svém rozhodování jakkoli vybočily z mantinelů obecné právní úpravy.

[39] NSS uvedené názory krajského soudu sdílí. Ze zprávy o daňové kontrole i rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že daňové orgány posuzovaly sporné otázky především s odkazem na relevantní ustanovení ZDPH vyplývající ze směrnice o DPH. Jejich závěry jsou plně v souladu s judikaturou zdejšího soudu a Soudního dvora EU.

3. Závěr a náklady řízení

[40] NSS uzavírá, že v posuzovaném případě je nutné pozemek převedený stěžovatelkou na kupujícího považovat za stavební pozemek ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDPH. S ohledem na znění § 56 odst. 1 písm. b) ZDPH (*a contrario*) se na jeho dodání nevztahovalo osvobození od daně. Daňové orgány tak správně doměřily stěžovatelce DPH, kterou sama za prodej stavebního pozemku nepřiznala a neodvedla. Krajský soud pak jejich závěry správně potvrdil.

[41] NSS proto zamítl kasační stížnost stěžovatelky podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; žalovanému nevznikly v řízení náklady vymykající se jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. srpna 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu