



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka ve věci

žalobce: **KOVO-Kopeček s.r.o.**, IČ: 29309115
sídlem Drnovice 89, 679 76 Drnovice
zastoupený advokátem JUDr. Janem Strelíčkom
sídlem Veselá 163/12, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2022, č. j. 1001/22/5200-11434-711926,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 24. 1. 2022, č. j. 1001/22/5200-11434-711926 (dále také „napadené rozhodnutí“) žalovaný změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 9. 2020, č. j. 4054512/20/3007-50524-
Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

704522 a č. j. 4054636/20/3007-50524-704522, kterými byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a roku 2017 a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále. V rámci odvolacího řízení žalovaný změnil dodatečné platební výměry tak, že snížil doměřenou daň z příjmu právnických osob (dále též „DPPO“) za jednotlivá zdaňovací období.

2. Žaloba směřuje proti napadenému rozhodnutí v části, v níž žalovaný potvrdil výrok dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 v části zvýšení základu DPPO o částku ve výši 386 290 Kč a současně o zvýšení základu daně o částku neodvedené daně z přidané hodnoty ve výši 97 921 Kč z důvodu „*neuspokojivého doložení rozdílu ceny prodávaného pozemku mezi spojenými osobami od ceny, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek*“ přičemž předmětem sporu činí zejména otázku právního posouzení určení základu DPPO v kontextu § 56 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Sporným je pozemek parc. č. X o výměře 1727 m², v katastrálním území Drnovice (dále též „Pozemek“).
3. Žalobce DPPO za zdaňovací období roku 2016 doměřenou dodatečným platebním výměrem č. j. 4054512/20/3007-50524-704522 v dalších částech nerozporuje, stejně tak žaloba nesměřuje proti DPPO za zdaňovací období roku 2017 doměřené dodatečným platebním výměrem č. j. 4054636/20/3007-50524-704522.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Napadené rozhodnutí je v uvedené části nezákonné, nepřezkoumatelné a spočívá na nesprávném právním posouzení a nesprávném posouzení skutkového stavu. Žalovaný se řádně nevypořádal s námitkami a argumentací žalobce a s důkazy.
5. Napadené rozhodnutí vychází ze závěrů rozhodnutí žalovaného ve věci DPH, konkrétně rozhodnutí ze dne 26. 2. 2021, č. j. 7319/21/5300-22441-705341 (dále též „rozhodnutí o DPH“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým byla doměřena DPH ve výši 97 921 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 19 584 Kč. Žalovaný bez dalšího aplikoval závěry tohoto rozhodnutí také na stanovení DPPO v souvislosti s úplatným převodem pozemku, ke kterému žalobce uplatnil osvobození od DPH dle § 56 zákona o DPH. Proti rozhodnutí o DPH podal žalobce správní žalobu projednávanou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 29/2021. Výsledek tohoto řízení bude určující i pro řízení nyníjší.

Nesprávné právní posouzení věci

6. Závěr, že Pozemek nesplňuje podmínky pro osvobození od DPH, je založen na nesprávné aplikaci obecných právních podmínek a nesprávném výkladu definice stavebního pozemku ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) bod 1. zákona o DPH. Účelem osvobození dodání pozemku od DPH není zahrnout do okruhu stavebních pozemků jakékoliv pozemky, u nichž je možné budoucí zastavění.
7. Pokud by možnost zhotovení stavby měla být z hlediska zákona o DPH dostačující také u obecně formulovaných správních úkonů dle § 56 odst. 2 písm. a) bod 1. zákona o DPH, pak by to bylo v tomto ustanovení uvedeno. Jakýkoliv jiný výklad podmínek osvobození od

DPH je tak nesprávný a nemá oporu v účelu sledovaném restriktivním výkladem podmínek osvobození od daně. Správní úkon učiněný v souvislosti s územním plánem by musel zahrnovat konkrétní údaje budoucí stavby pevně spojené se zemí, včetně údajů o umístění. V daném případě nebyl identifikován žádný správní akt, z něhož by vyplývaly parametry umístění budoucí stavby.

8. Nic nevede k závěru, že v době uzavření kupní smlouvy byl Pozemek stavební. Žalobce prokázal opak. Z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 57 Af 6/2017-36 lze dovodit, že až vydáním stavebního rozhodnutí se pozemky staly stavebními. Rozhodující nebylo, zda a jak jsou pozemky zmiňované v územně plánovací dokumentaci. Z komentářové literatury k § 56 odst. 1 písm. b) zákona o DPH vyplývá, že za podmínek zde uvedených nemůže obstát argumentace žalovaného, podle které měly být splněny podmínky pro navýšení základu daně z příjmů ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 1. a 19. ve spojení s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Nesprávné zjištění skutkového stavu

9. Dle žalovaného je Pozemek stavební s odkazem na územní plán obce Drnovice. Neuvedl však, co konkrétně z něj má vyplývat ve vztahu k Pozemku. Žalovaný vychází ze skutkových okolností nemajících časovou souvislost s převodem Pozemku – vychází z okolností nastalých s odstupem více než jednoho roku od prodeje. Žalovaný svůj závěr opírá o vyjádření stavebního úřadu, který se nemůže vyjadřovat, zda je pozemkem stavební dle daňových zákonů. Absurdní je argumentace, že ve znaleckém posudku (č. 656/28/2016 ze dne 8. 6. 2016) je Pozemek označen jako stavební, pokud na druhou stranu uvádí, že z nosné části znaleckého rozsudku nelze vycházet. Posudek byl vyhotoven za účelem stanovení ceny obvyklé, nikoliv za účelem jeho posouzení jako stavebního ve smyslu zákona o DPH. Dle posudku je Pozemek materiálně zemědělského charakteru.

Nesprávné hodnocení důkazů a zjištění skutkového stavu – určení ceny pozemku

10. Nemůže obstát závěr o tom, že žalobce neprokázal, že cena, za níž Pozemek převedl na třetí osobu, byla cenou obvyklou. Žalovaný odmítl závěry znaleckého posudku s tím, že je pravděpodobnější, že byl vyhotoven pro účely daně z převodu nemovitostí. Posudek byl vyhotoven bezprostředně před uzavřením kupní smlouvy, vychází ze skutečností relevantních pro stanovení ceny obvyklé. Nelze dojít k závěru, že je pravděpodobnější jiná cena, zvláště pokud se obvyklá cena určená správcem daně opírá o vágní závěry týkající se pozemků třetích osob. Žalovaný vybočil ze zákonných mezí uvážení a hodnocení důkazů, k čemuž žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37.
11. Nelze souhlasit s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 27. 8. 2015 č. j. 52 Af 14/2014-195. Není jasné, z čeho žalovaný dovodil, že znalecký posudek neobstojí formálním a obsahovým náležitostem. V tom je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Není jasné, co žalovaný dovozuje z právního názoru soudu ohledně nutnosti stejně pečlivého hodnocení znaleckého posudku, pokud toto v daném případě sám nedodržel a preferoval vlastní uvážení založené na ryze subjektivních a vágních okolnostech a domněnkách. Jestliže žalovaný dospěl k závěru, že cena Pozemku má být šestinásobná než ta ve znaleckém posudku, pak je tento závěr nepřezkoumatelný a neudržitelný.
12. Žalobce zrušení napadeného rozhodnutí, případně zrušení platebního výměru správce daně.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Ve vyjádření k žalobě žalovaný shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na napadené rozhodnutí a setrval na svém právním názoru. Žalovaný nerozporuje vliv doměřené DPH na DPPO, probíhala však dvě řízení, dvě daňové kontroly, skutkový stav byl zjišťován samostatně. Žalobní námitky zcela nesměřují do merita věci, naplnění podmínek § 56 zákona o DPH nebylo rozhodující. Žalobce nevysvětlil a nedoložil zjištěný cenový rozdíl, neunesl tak důkazní břemeno, které jej tížilo. Žalovaný odkazuje na rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2007, č. j. 1 Afs 60/2006-97. To, zda jde o stavební pozemek, vyplývá z územního plánu. Účelem bylo vyloučit ty, které nejsou a nemají být předmětem výstavby. Na Pozemku je nyní novostavba rodinného domu. Již roku 2016 byly činěny úkony k získání územního rozhodnutí a stavebního povolení. O záměru žalobce není pochyb. Správce daně dovozoval záměr kupujícího z uceleného obrazu ve smyslu judikatury SDEU (např. C-543/11 Woningstiching Maasdiel). Z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 57 Af 6/2017-36 nelze jednoznačně vyvodit, že pouze vydáním stavebního povolení je pozemek stavebním. Závěry soudu nejsou v rozporu se závěry daňových orgánů.
14. Při stanovení ceny obvyklé nemohl být využit znalecký posudek, v něm byla zjištěna administrativní cena Pozemku. Správce daně stanovil cenu obvyklou na základě ceny skutečně realizovaného prodeje pozemků téhož druhu v dané lokalitě a čase, mezi nespojenými osobami. Prodejní cena Pozemku je odlišná od cen uplatněných mezi nespojenými osobami. Cena stanovená správcem daně odpovídá ceně, za níž žalobce směnil Pozemek Směnnou smlouvou. Žalovaný nepostupoval v rozporu s rozsudkem NSS ze dne 16. 1. 2020 č. j. 8 Afs 23/2018-37. Odkaz na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové pobočky v Pardubicích č. j. 52 Af 14/2014-195 není nepřijatelný. To, že žalovaný uvedl, že je známo, že cena pozemků v okolí Brna neklesá, neznamená, že správce daně došel k ceně obvyklé na základě vágních závěrů.
15. Nad rámec žalovaný uvádí, že projednávaná věc není skutkově obdobná s věcí vedenou u NSS pod sp. zn. 2 Afs 132/2020 postoupenou rozšířenému senátu při závěru o rozpornosti judikatury NSS ohledně naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b), bod 5 zákona o daních z příjmů. V projednávané věci není sporu o tom, že Bc. J. K. a žalobce jsou spojenými osobami. Sporným zůstává, zda došlo k doložení rozdílu cen.
16. S ohledem na uvedené žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika žalobce

17. Žalobce setrval na svém žalobním petitu. Není pravdou, že by námitky nesměřovaly do merita věci. Sám žalovaný aplikoval podmínky v § 56 zákona o DPH. Žalovaný nesprávně dovozuje naplnění kritérií stavebního pozemku rozhodných pro (ne)osvobození od DPH. Nelze souhlasit s odkazem žalovaného na teleologický výklad § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH a úmysl zákonodárce. Výklad je činěn odkazem na vlastní metodický pokyn (Informaci GFŘ). Pouze prostřednictvím Informace GFŘ žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nesprávně uplatnil osvobození od DPH. Žalovaný vybočil z mezí právní úpravy a dostatečně nereaguje na žalobní tvrzení.
18. Žalobce odkazuje na čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Komentářová literatura zdůrazňuje nutnost dostatečné určitosti zákona a odmítá, že by o daňové povinnosti při neurčitosti zákona měla rozhodovat výkonná moc faktickým dotvářením zákona: „*Nepostačí však, že jsou daňové povinnosti ukládány na základě zákona. Je třeba, aby daňová povinnost byla*

stanovena zákonem dostatečně určitě, tak, aby reálně o daňové povinnosti, o tom, kdo je daňovým subjektem nebo co je předmětem a základem daně, nerozhodovala fakticky až exekutiva.“ (KÜHN, Zdeněk et al. *Listina základních práv a svobod: velký komentář*. Praha: Leges, 2022. S. 636. ISBN 978-80-7502-609-5.) Výklad § 56 zákona o DPH tato východiska nerespektuje. Žalovaný nekorektně ospravedlňuje nepřipustně extenzivní výklad pojmu stavební pozemek, který vede k uložení daňové povinnosti bez zákonné opory. Zjednodušený pohled na význam územního plánu jako nástroje územního plánování nemá oporu v závěrech rozhodovací praxe a komentářové literatury. Nemůže obstát závěr žalovaného, že jednotlivé skutečnosti tvoří ucelený obraz o záměru při koupi Pozemku. V závěrech žalovaného chybí některé zásadní skutečnosti. Ve smyslu žalovaným odkazované judikatury SDEU jde o zásadní objektivní poznatky týkající se pozemku, jež nebyly identifikovány ani naplněny. Konstatování žalovaného nerespektuje okolnosti případu a realitu provedené transakce.

V. Ústní jednání

19. Ve věci proběhlo dne 16. října 2024 jednání před Krajským soudem v Brně. Účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích k věci. Žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2024, č.j. 10 Afs 206/2023-44, který se týkal týchž účastníků, jednalo se o doměření DPH. Jeho závěry se vztahují i na projednávanou věc.

VI. Posouzení věci soudem

20. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
21. Předmětem sporu v nyní posuzované věci je zvýšení základu daně v souladu s § 23 odst. 7 ve spojení s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bod 19. zákona o daních z příjmů o daňovými orgány zjištěný rozdíl ve výši 386 290 Kč mezi cenou obvyklou a prodejní cenou pozemku p. č. X v katastrálním území obce D. Rovněž je mezi stranami sporné, zda cena, za níž žalobce Pozemek prodal spojené osobě, byla cenou obvyklou.
22. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce v podané žalobě uplatnil rovněž námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, zabýval se krajský soud nejprve otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí je totiž vadou natolik závažnou, k níž je krajský soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (*ex officio*) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno.
23. K uvedené námitce zdejší soud na úvod připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Obecně lze za nesrozumitelné považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jakým způsobem bylo rozhodnuto, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, dále takové rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem a kdo byl rozhodnutím zavázán apod. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů soud posuzuje, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými okolnostmi a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při

svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.

24. Vychází-li krajský soud z výše uvedených závěrů, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, pak je zřejmé, že žalobou napadené rozhodnutí tyto základní obsahové náležitosti nepostrádá. Z odůvodnění rozhodnutí je možno seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Z rozhodnutí jsou patrné závěry, které žalovaný ve vztahu k žalobcem uplatněným námitkám zaujal a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl. Napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, o čemž svědčí i skutečnost, že žalobce se závěry žalovaného obšírně polemizuje, a proto krajský soud mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí.
25. Soud při meritorním posouzení důvodnosti žaloby vyšel zejména z následující relevantní právní úpravy.
26. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně *rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věčné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.*
27. Podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně *vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta).*
28. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů: *Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.*
29. Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně *vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu (zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), pokud zvláštní předpis nebo zákon o daních z příjmů nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.*
30. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za daňově účinné lze obecně považovat *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*
31. Podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) *daň z nemovitých věcí (...)* s výjimkami uvedenými v § 25.
32. Podle § 56 odst. 2 zákona o DPH se stavebním pozemkem pro účely zákona o DPH rozumí pozemek, na němž *a) má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí a který je nebo byl předmětem stavebních prací či správních úkonů za účelem zhotovení této stavby, nebo v jehož okolí jsou prováděny či 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.*
33. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy (viz např. rozsudky NSS ze dne

1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111 nebo ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85).

34. Z obecného hlediska pak povinnost daňového subjektu prokázat oprávněnost snížení základu daně odečtením určitých výdajů vyplývá přímo ze zákona a správce daně je oprávněn splnění této povinnosti požadovat (viz § 92 odst. 3 daňového řádu a výše zmíněný rozsudek NSS č. j. 8 Afs 80/2008-85). Neprokáže-li daňový subjekt jím tvrzené skutečnosti, je v důkazní nouzi. Důkazní břemeno tíží daňový subjekt a ten se ho nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně dle § 92 odst. 2 daňového řádu. Tuto povinnost totiž nelze vykládat tak, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti.
35. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí výklad Pokynu D-22 v bodě 11. k § 24 odst. 2 zákona o DPH, dle něhož je daňovým výdajem též doměřená DPH z titulu nesprávně odvedené daně na výstupu. Zohlednit základ daně však lze v daném zdaňovacím období pouze právně existující DPH, jež se v daném zdaňovacím období projevila jakožto závazek vůči státnímu rozpočtu na příslušném účtu ve skupině 34. Za situace, kdy DPH není přiznána v rámci příslušných daňových tvrzení a v roce uskutečnění zdanitelného plnění se tak nepromítla jako závazek vůči státnímu rozpočtu, je nutné jakožto zdanitelný příjem posoudit dle § 18 zákona o daních z příjmů celou obdržanou částku „zatajeného“ příjmu s tím, že mj. s ohledem na konstitutivní povahu dodatečného platebního výměru není možné snížit základ daně o DPH, která začne právně existovat teprve na základě příslušného rozhodnutí správce daně. Teprve tehdy o ní může být regulérně účtováno a teprve tehdy může být zohledněna jakožto daňový náklad v základu daně.

Skutkové okolnosti

36. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti. Směnnou smlouvou ze dne 9. 3. 2015 (dále jen „Směnná smlouva“), směnil žalobce pozemek parc. č. 3132/39 o výměře 4740 m², v katastrálním území Drnovice, oceněný na 474 000 Kč, a to za pozemek parc. č. X o výměře 1727 m², v katastrálním území D., který byl oceněn na 466 290 Kč (Pozemek), jehož vlastníkem v době směny byla paní J. Z. Kupní smlouvou ze dne 8. 6. 2016 prodal žalobce kupujícímu Bc. J. K. (jednateli žalobce) Pozemek za kupní cenu 80 000 Kč. Prodej pozemku tak proběhl mezi spojenými osobami ve smyslu § 36a odst. 3 zákona o DPH. Žalobce neodvedl DPH z prodeje pozemku, neboť dle něj bylo plnění od daně osvobozeno dle § 56 zákona o DPH.
37. Ze spisového materiálu dále vyplývá, že správce daně v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů zvýšil základ daně o částku neodvedené DPH v celkové výši 97 921 Kč z prodeje Pozemku, neboť tato nebyla v rámci daňového přiznání za zdaňovací období červenec 2016 přiznána a neprojevila se tak jako závazek vůči státnímu rozpočtu na příslušném účtu ve skupině 34 (vazba na ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů).
38. Souběžně probíhala daňová kontrola na DPH za zdaňovací období červen a červenec 2016, kdy správce daně dospěl k závěru, že žalobce neoprávněně aplikoval osvobození od DPH, pokud prodej Pozemku uskutečnil v režimu osvobozeného plnění od daně bez nároku na

odpočet DPH ve smyslu ustanovení § 56 zákona o DPH platný pro dodání pozemku, který a) netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a b) není stavebním pozemkem, čímž porušil § 21 odst. 1 a 3 zákona o DPH. Dále bylo předmětem sporu i zjištění ceny obvyklé ve smyslu ustanovení § 36a odst. 1 písm. a) zákona o DPH, která byla stanovena ve výši 466 290 Kč.

39. Žalobce proti platebnímu výměru vydanému v rámci doměřovacího řízení na DPH podal ke zdejšímu soudu žalobu (vedena pod sp. zn. 29 Af 29/2021). Rozsudkem zdejšího soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 29 Af 29/2021-88 byla žaloba zamítnuta s tím, že Pozemek byl v době převodu stavebním pozemkem, tudíž žalobce osvobození od DPH uplatnil neoprávněně. Soud rovněž dospěl k závěru, že pozemek nebyl převeden za cenu obvyklou, ale za cenu administrativní: „*Ze znaleckého posudku vyplývá, že úkolem znalce bylo zjištění administrativní ceny, nikoli ceny obvyklé, pročež z této ceny nelze vycházet při stanovení daně.*“ Proti tomuto rozsudku brojil žalobce kasační stížností. V rozsudku ze dne 29. 8. 2024, č. j. 10 Afs 206/2023-44 se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěry zdejšího soudu a kasační stížnost zamítl.

K propojenosti osob

40. Správcem daně bylo zjištěno, že v případě prodeje Pozemku se jedná o transakci mezi spojenými osobami. Žalobce a Bc. K. jsou kapitálově spojenými osobami (Bc. K. byl od vzniku žalobce do dne 12. 11. 2021 jeho jediným společníkem, od 12. 11. 2021 je jako jediný společník zapsána KVK Machinery s.r.o., DIČ: CZ09920404, jejímž jediným jednatelem a společníkem je opět Bc. K.), ale také personálně spojenými osobami (Bc. K. byl a dosud je jediným jednatelem žalobce).
41. Podle zákona o daních z příjmů se za spojené osoby považují jak kapitálově spojené osoby, tak osoby jinak spojené. V souladu s § 23 odst. 7 písm. a) bodu 1. zákona jsou kapitálově spojenými osobami ty, mezi nimiž jedna osoba se podílí přímo alespoň 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv u druhé osoby, anebo se podílí alespoň 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv u více osob; všechny tyto osoby jsou vzájemně považovány za přímo kapitálově spojené. Jinak spojenými osobami jsou dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 1. osoby, mezi nimiž jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole druhé osoby. Pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nezbytné, aby mezi spojenými osobami existoval smluvní vztah během období, kdy byly prováděny prověřované transakce. Tato smluvní vztah musí být nejprve ověřen z hlediska daňové účinnosti; tedy § 23 odst. 7 lze použít pouze v případě, že náklady a výnosy uplatněné daňovým subjektem splnily test daňové účinnosti (viz též NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 10 Afs 147/2016-47).
42. Propojenost osob často naznačuje, že tyto osoby mohou jednat v koordinaci, aby optimalizovaly svou daňovou zátěž. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, obchodní transakce mezi blízkými osobami mohou být ovlivněny jejich vzájemnými vztahy, které nemusí vždy vycházet ze snahy získat majetkový či jiný prospěch, jak je tomu v běžných obchodních vztazích. I pokud je takové jednání možné v rámci smluvní volnosti v občanskoprávních nebo obchodních vztazích, z hlediska daňového práva může vést k úpravě základu daně o zjištěný rozdíl, pokud je tento způsob jednání sankcionován. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů má za cíl zabránit daňovým únikům v případech, kdy jedna strana záměrně provádí úkony, které jsou pro ni finančně nevýhodné, s cílem přizpůsobit podmínky tak, aby druhá strana získala daňovou výhodu ve formě snížení daňového základu. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení

od obvyklé ceny má jiný účel než krácení daně. Zákon o daních z příjmů tedy vyžaduje od obchodujících osob blízkých vyšší míru opatrnosti a obezřetnosti při určování smluvní ceny ve srovnání s osobami nezávislými

43. Běžné obchodní vztahy se formují v prostředí neovlivněném ekonomickým nebo personálním spojením účastníků trhu, které by mohlo deformovat hospodářskou soutěž. V těchto vztazích se určuje obvyklá cena, která je stanovena bez zneužívání dominantního postavení prodávajícího nebo kupujícího k dosažení nepřiměřeného ekonomického prospěchu. Obvyklá cena představuje cenu přiměřenou, sjednanou v konkrétním místě a čase za prodej zboží nebo služby, která je srovnatelná s cenami za obdobných smluvních podmínek v době uzavření smlouvy.
44. Správce daně má právo a povinnost posoudit, zda deklarovaný výdaj (či výnos) nevybočuje z kritéria tržní přiměřenosti. V případě vztahů mezi spojenými osobami je povinen uplatnit přísnější kritérium, podle něhož cena nesmí být pouze zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou (viz např. NSS ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007-65). *„Správní orgán nemá možnost volby, je povinen zjišťovat cenu obvyklou, zjistí-li že jsou nebo mohou být splněny podmínky předjímané § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Užití normy veřejného práva se neodvívá od posouzení správního orgánu, „zda se mu tak postupovat hodí či nehodí“, neboť by v případě různých správců daně byla založena možnost principiálně různého posouzení.“* (viz rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-33).
45. V rozsudku ze dne 27. 6. 2007, č. j. 1 Afs 60/2006-97 Nejvyšší správní soud stanovil tři podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů: 1. musí být prokázána existence smluvního vztahu mezi ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými osobami, 2. cena sjednaná mezi těmito osobami musí být odlišná od ceny, kterou by stanovily nezávislé osoby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a 3. tento rozdíl nesmí být uspokojivě doložen poplatníkem. V rozsudku ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, NSS považoval za nutné pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů odpovědět na dvě otázky: 1. Jedná se o propojení osob podle zákona o daních z příjmů? 2. Prokázal správce daně, že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, jež by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek? Jak dále vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 7 Afs 94/2012-74, pokud *„správce daně prokáže, že v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil.“*
46. Nutnou podmínkou pro úpravu základu daně je existence rozdílu mezi cenami. Aby mohl správce daně srovnání provést, musí zjistit jak cenu sjednanou mezi spojenými osobami, tak obvyklou cenu, za níž za srovnatelné služby obchodují nezávislé osoby. Břemeno tvrzení a důkazní břemeno ohledně tohoto rozdílu nese daňový subjekt (viz např. NSS ze dne 13. 10. 2004, č. j. 6 A 75/2002-73.) V rozsudku ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012-52, Nejvyšší správní soud uvedl: *„...referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a*

ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy.“ V rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81 NSS uvedl, že pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi nezávislými subjekty, musí pečlivě ověřit, zda tyto ceny byly dosaženy za obdobných podmínek jako u spojených osob. Pokud se podmínky liší, musí provést příslušné korekce. Správce daně nese důkazní břemeno i stran situace, za níž spojené osoby cenu sjednávaly. V případě skutkových nejasností musí správce daně vycházet z nejvýhodnějších skutkových závěrů pro daňový subjekt. Při zjišťování referenční ceny se zpravidla zjistí určitý interval takto dosažených konkrétních cen, a správce daně tak musí pro určení rozdílu mezi cenami použít tu cenu v rámci intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější.

47. Pokud právní norma neuvádí konkrétní mechanismus pro stanovení obvyklé ceny a tuto úlohu má vykonat správní orgán, je třeba přistupovat k určení obvyklé ceny se zvláštním zřetelem a dle objektivních kritérií, aby byly závěry správního orgánu spolehlivé a aby bylo možné způsob určení a výši ceny obvyklé přezkoumat. Dodržuje-li správní úvaha tato pravidla, soud ji respektuje a nenahrazuje ji svou vlastní úvahou (výběr kritérií nechává na správnímu orgánu, nepřisluší mu totiž zasahovat do výběru kritérií či určovat, ke kterému z nich má správní orgán přihlížet, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001-53).
48. Správce daně v kontextu výše uvedeného zvolil tedy správní postup, pokud přistoupil ke zjištění cen, jež by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tj. ceny obvyklé).
49. Podle závěru Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 18. 7. 2005, č. j. 5 Afs 48/2004-94, musí být ze správního spisu jasně patrné, že: 1) správce daně během daňového řízení sdělil výši ceny, kterou zjistil nebo kterou považuje za obvyklou (referenční); 2) daňový subjekt byl prokazatelně seznámen se vzniklým rozdílem a dostal možnost vyjádřit se k tomuto rozdílu a uspokojivě jej doložit. Teprve poté správce daně může hodnotit, zda daňový subjekt splnil své důkazní břemeno, a rozhodnout, zda rozdíl byl či nebyl uspokojivě doložen a zda je důvod pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
50. V daňovém řízení platí zásada, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení i důkazní břemeno stran své daňové povinnosti. Existují však případy, kdy toto pravidlo neplatí, a břemeno tvrzení i důkazní břemeno přechází na správce daně, např. při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně může provést úpravu základu daně, pokud jsou splněny zákonné podmínky. I pokud má správce daně za prokázané, že smluvními stranami jsou spojené osoby a že ceny sjednané mezi nimi se liší od referenční ceny, nemůže automaticky provést úpravu základu daně. Daňový subjekt musí mít možnost dostatečně vysvětlit a doložit rozdíl mezi cenami. V této fázi nese břemeno tvrzení i důkazní břemeno opět daňový subjekt. Musí prokázat, že cena sjednaná mezi ním a spojenou osobou byla odlišná od referenční ceny z důvodů, které jsou zvláštní a ekonomicky racionální, a vymykají se obvyklým poměrům na trhu. Pokud daňový subjekt toto břemeno unese, správce daně nemá právo provést úpravu základu daně.
51. S přihlédnutím k výše zmíněnému krajský soud dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu uvedeným – vyčíslil cenu obvyklou, jakož i dal žalobci prostor pro vyjádření. Ze strany žalobce však k vysvětlení prodejní ceny téměř šestinásobně nižší nedošlo.

52. Správce daně posléze porovnáním zjištěné ceny obvyklé prodeje Pozemku a ceny daňově uplatněné osobou spojenou shledal rozdíl cen ve výši 389 290 Kč a na tomto podkladu vyzval žalobce k jeho doložení. Jelikož jej žalobce uspokojivě nedoložil, přistoupil správce daně k úpravě základu daně o tento zjištěný rozdíl, s čímž se žalovaný ztotožnil.

K námitce posouzení Pozemku jako stavebního

53. Žalobce namítá, že závěr žalovaného, že sporný pozemek nesplňuje podmínky pro osvobození od DPH dle § 56 zákona o DPH, je založen na nesprávném výkladu obecných právních podmínek a definice stavebního pozemku dle § 56 odst. 2 písm. a) bod 1. zákona o DPH. Účelem osvobození dodání pozemku od DPH není zahrnout do okruhu stavebních pozemků jakékoliv pozemky, u nichž lze obecně dovozovat jejich možné budoucí zastavění.
54. Skutečnost posouzení předmětného Pozemku jako stavebního byla předmětem soudního řízení vedeném zdejší soudem pod sp. zn. 29 Af 29/2021. V rozsudku č. j. 29 Af 29/2021-88 soud uvedl zejména následující. Z Územního plánu obce Drnovice vydaného v roce 2015 soud zjistil a mezi účastníky řízení není sporu o tom, že pozemek se z části nachází v ploše bydlení – bydlení venkovského charakteru. K datu prodeje sporného pozemku byly v předmětné lokalitě postaveny novostavby a k nim byla provedena pokládka inženýrských sítí. Je zřejmé, že již v roce 2016 probíhaly úkony vedoucí k přípravným pracím potřebným k získání územního rozhodnutí a stavebního povolení. Mimo jiné pan Bc. K. již dne 5. 9. 2016 zplnomocnil Ing. J. Š., zpracovatele znaleckého posudku, aby za něj podal žádost o vydání společného územního rozhodnutí a stavebního povolení. Úřad městysu Lysice zaslal Rozhodnutí o umístění stavby ze dne 17. 7. 2017, č. j. 2007/2017/SU a protokol ze dne 14. 6. 2019, č. j. 1777/2019/SU, sepsaný při závěrečné prohlídce dokončené stavby. Dne 18. 6. 2019 bylo katastrálnímu pracovišti Boskovice doručeno ohlášení změny údajů o pozemku, jehož součástí se stala stavba. Pro účely zákona o DPH lze mezi stavební pozemky zahrnout nejen pozemky, které jsou vedeny jako stavební parcely v katastru nemovitostí ve smyslu zákona č. 256/2013 Sb., katastrální zákon. Z toho plyne, že to, že je pozemek v katastru nemovitostí označen jako orná půda, není relevantní. Předmětný pozemek byl již v územním plánu z roku 2015 označen jako stavební, přičemž tato skutečnost byla uvedena ve znaleckém posudku. To, že žalobce vědomě a úmyslně prodával předmětný pozemek jako stavební, dále potvrzuje fakt, že jednatel žalobce, Bc. J. K., po prodeji požádal o stavební povolení k umístění stavby na tomto pozemku s tím, že v současnosti na pozemku již stavba stojí.
55. Z komentáře k zákonu o DPH je ke stavebnímu pozemku uvedeno následující: „Pozemek je pro účely DPH považován za stavební, pokud splňuje alespoň jednu z taxativně vymezených variant, přičemž vždy musí jít o pozemek, na kterém má nebo může být vystavěna stavba pevně spojená se zemí. (...) Druhou variantou stavebního pozemku je pozemek, na kterém má být zhotovena stavba a který je nebo byl předmětem správních úkonů za účelem zhotovení této stavby.“ Správním úkonem je zejména podání návrhu na změnu územního plánu, zahájení řízení z moci úřední. Takové podání může, ale nemusí obsahovat návrh na změnu územního plánu nebo zahájení řízení z moci úřední, zřetelné umístění nebo základní parametry budoucí stavby. Pokud se k předmětnému pozemku váže správní úkon v podobě platně vydaného územního plánu, dle něž jde o plochu určenou k výstavbě, nemůže být uplatněno osvobození od daně dle § 56 zákona o DPH.
56. 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 zastavění), 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).“ Se závěrem v citovaném rozsudku se krajský soud plně ztotožňuje.

57. Účelem definice stavebního pozemku je vyloučení pozemků, které vzhledem ke svému charakteru ani nemají být předmětem výstavby. Soudem citovaný komentář a rozsudek NSS tento názor podporuje, neboť uvádí, že stavební pozemek je ten, na němž stavba může být zhotovena (nikoli teda stavba v podobě konkrétního záměru, jak se domnívá žalobce). Je třeba zdůraznit, že schválený územní plán je správním úkonem, přičemž z něj zřetelně vyplývá, že předmětný pozemek je určen k zástavbě a jedná se tedy o pozemek stavební pro účely DPH. Nelze tak souhlasit s tvrzením žalobce, že správním úkonem nemůže být územní plán. V případě Pozemku tak byla splněna podmínka stanovená v § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH, tudíž není nutno porovnávat znění písm. a) a písm. b), jak činí žalobce – na Pozemku stavba byla zhotovena na základě správního úkonu. Není tak třeba specifické formulace v předmětném ustanovení, jak se žalobce domnívá.
58. Výklad daňových orgánů tak nebyl nesprávný a nelze se ztotožnit s názorem žalobce, že by neměl oporu v účelu sledovaném výkladem podmínek osvobození od daně. Krajský soud se dále neztotožňuje s tvrzením žalobce, že je z napadeného rozhodnutí zřejmé, že správní úkon učiněný v jakékoliv souvislosti s územním plánem by musel zahrnovat konkrétní údaje budoucí stavby pevně spojené se zemí, včetně údajů o jejím konkrétním umístění. Lze souhlasit s tím, že nebyl identifikován žádný správní akt, z něhož by vyplývaly parametry umístění budoucí stavby, to však, jak již soud uvedl, nebylo pro konstatování závěru o tom, že Pozemek je pozemkem stavebním, podstatné. Nelze tak přisvědčit námitce žalobce, že ani jedna ze skutečností, na kterých je založeno napadené rozhodnutí, nevede k závěru, že by v době uzavření kupní smlouvy byl převáděný pozemek pozemkem stavebním a že žalobce prokázal opak.
59. Žalobce odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 3. 2018 č. j. 57 Af 6/2017-36, z něhož dovozuje, že až vydáním stavebního rozhodnutí, které předcházelo prodeji pozemku, se z převáděných pozemků staly pozemky stavební ve smyslu § 56 odst. 2 resp. § 56 odst. 1 zákona o DPH, přičemž rozhodující nebylo to, zda a jak jsou tyto pozemky zmiňované v územně plánovací dokumentaci. V uvedeném rozsudku se jednalo o určení pozemku jako stavebního podle § 56 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, proto se v soudem projednávané věci stal pozemek stavebním právě vydáním stavebního povolení. Tento rozsudek tak není pro nyní posuzovanou věc relevantní. V nynějším řízení se jednalo o splnění podmínky v § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH.
60. Žalobce dále namítá, že z komentářové literatury k § 56 odst. 1 písm. b) zákona o DPH lze dovodit, že za podmínek zde uvedených nemůže obstát argumentace žalovaného, podle které

měly být splněny podmínky pro navýšení základu daně z příjmů ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 1. a 19. ve spojení s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ani tento žalobcův odkaz na komentářovou literaturu není přílehlavý (v nynějším řízení jde o splnění podmínky v § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH). Argumentaci žalovaného soud naopak shledává správnou.

61. Všechny okolnosti případu včetně úmyslu smluvních stran, jenž je podpořen objektivními poznatky (srov. posudek označující dotčené pozemky jako stavební a následné úkony k postavení stavby kupujícího), tak podle názoru soudu nasvědčují tomu, že předmětný pozemek byl stavebním pozemkem, neboť ho tak označoval územní plán a na předmětném pozemku posléze skutečně byla zhotovena stavba. Podmínka v § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH byla splněna.
62. Námitka stran nesprávného výkladu ohledně osvobození od daně tak není důvodná. Soud se ztotožňuje s hodnocením a postupem žalovaného, že v době prodeje byl pozemek stavebním pozemkem. Nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že účelem osvobození dodání pozemku od DPH není zahrnout do okruhu stavebních pozemků jakékoliv pozemky, u nichž lze obecně dovozovat jejich možné budoucí zastavění stavbou pevně spojenou se zemí. Stavebním pozemkem nelze stanovit toliko pozemek, na kterém jsou provedeny přípravné práce k výstavbě stavby pevně spojené se zemí, a/nebo pozemek, který je nebo byl předmětem správních úkonů za účelem výstavby této konkrétní stavby, jak žalobce uvádí. Tímto se soud v rozsudku týkajícím se DPH rovněž zabýval; „*Soud se rovněž jako žalovaný neztotožňuje s názorem žalobce, že zde musí existovat „zcela konkrétní stavba“, resp. zcela konkrétní správní úkon vydaný za účelem zhotovení takovéto stavby.*“ Námitky žalobce tak nejsou důvodné.

K územnímu plánu a dalším skutečnostem

63. Žalovaný dle žalobce neuvedl, co konkrétně má z územního plánu vyplývat. Z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že dle správce daně je z územního plánu seznatelné, že se Pozemek nachází v lokalitě pro výstavbu. Žalovaný se s názorem správce daně ztotožnil. K tomuto soud opakuje, že daňové orgány správně osvědčily předmětný územní plán jako důkaz o tom, že Pozemek byl v době prodeje stavební.
64. Dle žalobce závěry žalovaného vychází ze skutkových okolností, které nastaly s odstupem více než jednoho roku od prodeje Pozemku. V postupu žalovaného neshledává soud pochybení, neboť ze skutečností, jež nastaly až po prodeji pozemku, nevychází žalovaný primárně, nýbrž je uvádí pro dokreslení záměru žalobce (Bc. J. K.) při prodeji pozemku. Žalobce dále namítá, že žalovaný nemůže svůj právní závěr opírat o vyjádření stavebního úřadu, neboť ten se nemůže vyjadřovat k tomu, zda jde o stavební pozemek ve smyslu zákona o DPH. K tomuto soud uvádí, že stavební úřad je orgánem, který má pravomoc posoudit, zda je či není daný pozemek stavební. Lze však se žalobcem souhlasit, že stavební úřad nemůže posuzovat pozemek stran zákona o DPH. To přísluší žalovanému. Žalovaný zhodnotil informace od stavebního úřadu, vycházel však mimo tuto skutečnost i z dalších objektivních skutečností. Postupu žalovaného byl tak správný. Pokud bylo posléze jednání žalobce bez nutnosti změny územního plánu vydáno stavební povolení a na Pozemku nyní stojí stavba, Pozemek evidentně stavebním byl.

Ke znaleckému posudku a ceně obvyklé

65. Podkladem pro stanovení výše kupní ceny byl znalecký posudek č. 656/28/2016 ze dne 8. 6. 2016, vypracovaný na žádost žalobce Ing. J. Š. Znalec v posudku dospěl k závěru, že

výsledná cena nemovitosti je 78 240 Kč. Je nutné zdůraznit, že úkolem znalce bylo zjištění administrativní ceny Pozemku (cena zjištěná), tj. dle oceňovacích předpisů, jež je odlišná od ceny tržní (obvyklé), tedy stanovení ceny v místě a čase obvyklé, tak jak je definována v čl. 72 Směrnice o DPH. Tato skutečnost vyplývá mj. z důvodové zprávy k zákonu č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, kde je uvedeno: „(...) je nutné založit systém, který umožní administrativně stanovené ceny, ať už na bázi nákladů či výnosů, k úrovni tržních cen postupně přibližovat“. Rovněž je třeba poukázat na to, že ve Směnné smlouvě, v níž žalobce směnili pozemek později prodaný Bc. J. K., byla obvyklá cena stanovena ve výši 466 290 Kč. Rozdíl ceny je tak markantní. Pokud žalobce stanovil kupní cenu Pozemku na základě znaleckého posudku, který tento pozemek označil jako stavební, ale jeho úkolem bylo zjištění administrativní ceny, je zjevné, že úmyslem smluvních stran bylo prodat, resp. koupit pozemek stavební.

66. Znalecký posudek byl dle žalobce vyhotoven bezprostředně před uzavřením kupní smlouvy a za účelem stanovení ceny obvyklé, nikoliv posouzení Pozemku jako stavebního ve smyslu zákona o DPH. Materiálně je pozemek zemědělského charakteru. Dle žalobce žalovaný odmítl závěry uvedené ve znaleckém posudku předloženém žalobcem s tím, že se mu jeví pravděpodobnější, že byl vyhotoven pro účely daně z převodu nemovitostí. Nemůže obstát závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, že cena Pozemku při prodeji byla cenou obvyklou. S těmito názory žalobce nemůže soud souhlasit. Úkolem znalce bylo zjištění administrativní ceny, pročež z této nelze vycházet při stanovení daně. Žalovaný naopak správně odkázal na Směnnou smlouvu mezi nepropojenými osobami, v níž byl pozemek oceněn na mnohem vyšší částku. Dle žalobce se cena určená správcem daně opírá o vágní závěry týkající se pozemků třetích osob. Ze spisového materiálu soud zjistil, že si správce daně opatřil smlouvy uzavřené mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, kde byl předmětem prodeje v roce 2015 nebo 2016 pozemek nacházející se ve stejné lokalitě. Tímto způsobem se správce daně správně snažil stanovit cenu v místě a čase obvyklou. V dané věci tedy žalovaný nevybočil při posuzování důkazních prostředků ze zákonných mezí uvážení a hodnocení důkazů. Rovněž soud neshledává v postupu žalovaného rozpor s žalobcem citovaným rozsudkem NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, žalovaný při posuzování důkazních prostředků ze zákonných mezí nevybočil. Závěr žalovaného o tom, že žalobce neprokázal, že se jednalo při prodeji panu Bc. K. o cenu obvyklou, je tak správný. Žalobce tak stran svých tvrzení neunesl důkazní břemeno. Jak již krajský soud uvedl, skutečnost, že je Pozemek v katastru nemovitostí označen jako orná půda, není pro jeho posouzení jako stavebního podstatné.
67. Stran námitky, že dle žalovaného je ve znaleckém posudku Pozemek označen jako stavební, na druhou stranu dle žalovaného z nosné části rozsudku nelze vycházet, se krajský soud ztotožňuje se závěrem žalovaného. Žalovaný mohl vycházet z předmětného znaleckého posudku, neboť neoznačil posudek jako nedůvěryhodný. Z posudku vycházel ohledně informace o stavebním pozemku.
68. Žalobce dále nesouhlasí s odkazy žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 27. 8. 2015, č. j. 52 Af 14/2014-195. Žalobci není jasné, proč dle žalovaného znalecký posudek neobstojí formálním a obsahovým náležitostem. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že nebylo možné využít ve znaleckém posudku stanovenou cenu, neboť se jednalo o cenu administrativní, jak ostatně soud již uvedl. Předmětné odkazy byly žalovaným uvedeny s ohledem na to, že znalecký posudek podléhá

stejnému přezkumu dle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, jako jakékoliv jiné důkazní prostředky. Dle žalobce dále nelze dovodit, proč by cena předmětného pozemku měla být šestinásobná oproti závěrům řádně zpracovaného znaleckého posudku. Toto žalovaný dostatečně vysvětlil v napadeném rozhodnutí a soud se k tomuto již výše vyjádřil. Napadené rozhodnutí tak nelze shledat nepřezkoumatelným, věcně nesprávným a nezákonným.

69. V replice žalobce reaguje na vyjádření žalovaného ohledně toho, zda námitky směřovaly či nesměřovaly do merita věci (vzhledem k ust. § 56 zákona o DPH). Toto není pro nynější případ podstatné. Bylo řádně zjištěno, že podmínky osvobození od DPH nebyly naplněny a že Pozemek byl v době prodeje stavební. Nelze souhlasit s názorem žalobce, že metodický pokyn (Informace GFŘ) je pro žalovaného prakticky jediným východiskem interpretace a aplikace § 56 odst. 2 písm. a) ZDPH a že pouze prostřednictvím Informace GFŘ žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nesprávně uplatnil osvobození od DPH. Daňové orgány naopak se řádně zabývaly zákonným zněním a judikaturou. Nelze se tak ztotožnit s námitkou, že žalovaný dostatečně nereaguje na žalobní tvrzení týkající se podmínek osvobození od daně.
70. V replice žalobce nad rámec žalobních tvrzení odkazuje na čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. K tomuto soud považuje za nutné akcentovat, že soudní řízení je ve správním soudnictví ovládáno zásadou koncentrace řízení, kdy účastník řízení může žalobní body uplatnit pouze ve lhůtě pro podání žaloby. Pokud tak však žalobce neučinil v této dvouměsíční lhůtě stanovené v § 71 odst. 2 s. ř. s., neměl a nemohl krajský soud k pozdě uplatněnému žalobnímu bodu přihlížet, ledaže by se jednalo o skutečnosti, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti; o tento případ se však v posuzované věci nejednalo. Přesto se krajský soud k tomuto stručně vyjádří.
71. Zdejší soud samozřejmě souhlasí se žalobcem v tom, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákone, avšak nynější řízení je právě takovým případem. Žalobce nebyl u převodu pozemku oprávněn uplatnit osvobození od daně, tudíž mu ze zákona vyplývá povinnost daň zaplatit. Nejednalo se tak ani o případ, který žalobce nastiňuje, že by o daňové povinnosti při neurčitosti zákona rozhodovala výkonná moc faktickým dotvářením zákona. V tomto případě je povinnost uhradit daň zákonem jasně a dostatečně určitě vymezena. Ze strany žalovaného se tak nejedná o nepřípustný extenzivní výklad pojmu stavení pozemek. Žalovaný tak dospěl ke správnému závěru, že jednotlivé skutečnosti tvoří ve svém celku ucelený obraz o záměru kupujícího při koupi Pozemku. Zásadní skutečnosti v závěrech žalovaného nechybí, jak se žalobce domnívá. Žalovaný okolnosti případu a provedenou transakci zohlednil dostatečně.
72. Krajský soud tak uzavírá, že žalobce v průběhu daňového řízení neposkytnul ani nenavrhnul žádné přesvědčivé důkazy, které by prokazovaly jeho tvrzení stran oprávněnosti osvobození od DPH, tedy o tom, že pozemek nebyl stavební a že znaleckým posudkem byla určena cena obvyklá, přičemž taková informace nevyvstala ani z okolností zjištěných v posuzované věci. Vzhledem k tomu, že žalobce nedoložil další důkazní prostředky, nelze než dojít k závěru, že žalobce své důkazní břemeno neunesl. S ohledem na neprokázání těchto skutečností postupoval žalovaný správně, pokud základ daně v souladu s 23 odst. 7 ve spojení s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bod 19. zákona o daních z příjmů zvýšil.

VII. Závěr a náklady řízení

73. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

74. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 16. října 2024

Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu