



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **MARLO ŽIŽKOV s.r.o.**, IČO: 076 53 298  
sídlem náměstí Winstona Churchilla 1800/2, 130 00 Praha 3  
zastoupena daňovou poradkyní FSG Svoboda Šteinfeld, s.r.o.  
sídlem Italská 2584/69, 120 00 Praha 2, IČO: 257 57 652

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 28213/24/5300-22441-712084 z 20. 9. 2024

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 28213/24/5300-22441-712084 z 20. 9. 2024 **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 24 236 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně, daňové poradkyně FSG Svoboda Šteinfeld, s.r.o.

Odůvodnění:

1. Základ sporu a průběh daňového řízení.

1. V posuzované věci je spor především o to, zda byla žalobkyně povinna na základě § 13 odst. 4 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12.

2023 (dále „ZDPH“), přiznat daň z vložení nemovité věci (pozemku parc č. XA v k. ú. Malín, obec Kutná Hora) do společnosti MARLO KH s.r.o., IČO 140 86 123, pokud při jejím pořízení neuplatnila odpočet daně z kupní ceny na základě kupní smlouvy, nýbrž pouze z provize za zprostředkování koupě. S tím souvisí otázky, zda měla žalobkyně povinnost daň přiznat z pořizovací ceny pozemku, nebo z ceny obdobného zboží (pozemku) na základě předloženého znaleckého posudku. Rovněž je spor o to, z jakého znaleckého posudku měly daňové orgány při doměření daně vycházet.

2. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále „**správce daně**“) vydal 23. 6. 2023 dodatečný platební výměr za zdaňovací období leden 2022, kterým žalobkyni doměřil daň 24 570 000 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále 4 914 000 Kč. Žalobkyně totiž pořídila pozemek a 31. 1. 2022 jej vložila do společnosti MARLO KH, aniž by jej zahrnula do svého daňového přiznání za zdaňovací období leden 2022. Správce daně z řízení vedeného za zdaňovací období listopad 2021 zjistil, že žalobkyně si za dané období uplatnila nárok na odpočet z přijatého daňového dokladu od společnosti Sandbar s.r.o., IČO 097 52 374, za zprostředkování nákupu uvedeného pozemku, přičemž v řízení za toto období uvedla, že byla splněna podmínka § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH. Správce daně proto zahájil za zdaňovací období leden 2022 postup k odstranění pochybností. Žalobkyně poté podala dodatečná daňová přiznání za leden 2022, v nichž vklad pozemku vykazala jako plnění osvobozené od daně z důvodu, že se jednalo o nestavební pozemek, a na ř. 51 ve sloupci „s nárokem na odpočet daně“ v souhrnu uvedla hodnotu 117 000 000 Kč, jež odpovídala obvyklé ceně dle předloženého znaleckého posudku č. 1101-01-22. Správce daně nesouhlasil s tím, že by vklad představoval nestavební pozemek, tedy plnění osvobozené od daně, proto dospěl k závěru, že žalobkyně uskutečnila 31. 1. 2022 zdanitelné plnění dle § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH s povinností přiznat daň ve výši 24 570 000 Kč, a tuto daň včetně penále jí doměřil. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobkyně odvolala.
3. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. V návaznosti na odvolací námítky shledal, že pro aplikaci § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH postačilo, pokud si žalobkyně uplatnila odpočet za zprostředkování koupě, nikoliv ze samotné kupní ceny pozemku sjednané v kupní smlouvě. Pro vznik daňové povinnosti totiž stačí, aby byl nárok na odpočet uplatněn pouze u části nabytého majetku. Náklady na zprostředkování koupě jsou přitom dle žalovaného zahrnuty do pořizovací ceny pozemku (resp. součástí ocenění) a žalobkyně navíc zprostředkování ve svém účetnictví účtovala obdobně jako samotnou koupi pozemku. Při stanovení základu daně žalovaný vycházel z § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH a stejně jako správce daně shledal, že jím má být cena zjištěná na základě znaleckého posudku (117 000 000 Kč) předloženého žalobkyní v rámci prvostupňového řízení, nikoliv skutečná kupní cena pozemku. Žalovaný nakonec zpochybnil věrohodnost dalšího znaleckého posudku (č. 1112-05-23), který žalobkyně předložila v odvolacím řízení a který pozemek nově ocenil pouze na 22 327 590 Kč, a taktéž dodatku ke znaleckému posudku č. 1101-01-22, který upřesnil, že původní ocenění pozemku na částku 117 000 000 Kč zahrnovalo také DPH.

## 2. Průběh soudního řízení.

4. Žalobkyně v žalobě namítla, že § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH v její věci nelze aplikovat. Nárok na odpočet daně totiž neuplatnila z nakoupeného pozemku, ale pouze z části souvisejícího plnění. Panuje zde tedy naprostý nepoměr mezi hodnotou pozemku, ze kterého nebyl uplatněn odpočet, a hodnotou zprostředkovatelské služby. Zároveň je i sporné, zda lze

souhlasit s tím, že byl u části vkladu pozemku uplatněn odpočet, pokud byl uplatněn pouze u související zprostředkovatelské služby či obdobných plnění. Rozvedla, že smyslem § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH je vyrovnání podmínek konečného spotřebitele, jehož spotřeba pro soukromé účely je vždy zdaněna, na straně jedné a podmínek plátce, který by při absenci předmětného pravidla mohl pro soukromé účely spotřebovat majetek, u něhož uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu bez daně, na straně druhé. S odkazem na závěry Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) žalobkyně shledala, že je proti principu neutrality DPH odvádět daň při vložení nepeněžitěho vkladu z té části hmotného majetku, ze které nebyl uplatněný odpočet DPH při pořízení. Přichází tedy v úvahu odvést DPH pouze z vkladu ve výši zprostředkovatelské provize, ze které při pořízení uplatnila odpočet, nikoliv z celé hodnoty pozemku. Žalobkyně dodala, že jí správce daně neměl za listopad 2021 nárok na odpočet za zprostředkování koupě vůbec přiznat, neboť mu muselo být zřejmé, že pozemek bude použit jako bezúplatné dodání – vložení vkladu do dceřiné společnosti.

5. Žalobkyně dále namítla, že při určení základu daně daňové orgány nesprávně použily hodnotu pozemku dle znaleckého posudku č. 1101-01-22. Ust. § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH vychází z obvyklé/tržní ceny obdobného zboží, aniž by bralo v úvahu kupní/pořizovací cenu bezúplatně dodávaného zboží. To je však v rozporu s Šestou směrnicí Rady z 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „**Šestá směrnice**“) a judikaturou SDEU, které jednoznačně určují, že primárně se má vyjít z pořizovací ceny majetku, poté z odhadní ceny, a nakonec z ceny nákladové. Ostatně zákonodárce si byl tohoto nesouladu ZDPH s unijním právem vědom, proto jej novelou účinnou od 1. 1. 2025 napravil.
6. K samotné hodnotě pozemku stanovené znaleckými posudky žalobkyně uvedla, že v případě znaleckého posudku č. 1101-01-22 (oceněno na 117 000 000 Kč) znalec dospěl k výpočtu „developerským způsobem“, avšak ten je v rozporu s § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH. Nově předložený znalecký posudek č. 1112-05-23 již byl vypracován v souladu se ZDPH a v něm uvedené ocenění na částku 22 327 590 Kč je správné. Konečně žalobkyně rovněž trvá na tom, že dodatek ke znaleckému posudku č. 1101-01-22 jednoznačně stanoví, že původně stanovená částka 117 000 000 Kč zahrnovala též DPH. Nově předložený znalecký posudek včetně dodatku jsou dle žalobkyně věrohodné a není důvod, aby z nich daňové orgány nevycházely za předpokladu, že se neztotožní s jejími předchozími námitkami.
7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na správnosti svých závěrů. Zrekapituloval, že pro aplikaci § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH postačí, že si žalobkyně uplatnila odpočet u části nákladů na pořízení pozemku; i v takové situaci je povinna přiznat daň z celé ceny majetku. Vzhledem k tomu, že ke zdanitelnému plnění došlo 31. 1. 2022 a dle znaleckého posudku byla stanovena obvyklá cena pozemku ve výši 117 000 000 Kč, není možné odvést DPH z vkladu pouze ze základu daně ve výši zprostředkovatelské provize, ze které byl při pořízení uplatněn odpočet. Současně je nutné vycházet dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH z obvyklé ceny, což není v rozporu ani s Šestou směrnicí, ani se Směrnicí Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**Směrnice o DPH**“); daňové orgány postupovaly podle aktuální a platné právní úpravy. Nově předložený znalecký posudek č. 1112-05-23 a dodatek k posudku č. 1101-01-22 považuje žalovaný za nevěrohodné, a to zejména proto, že nová cena byla takřka o 100 000 000 Kč nižší a že nový posudek nepovažuje pozemek za stavební. Účelovost dodatku k posudku č. 1101-01-22 spatřuje žalovaný zejména v tom, že žalobkyně v původně předložených dodatečných daňových

priznáních vykázala jako základ daně u osvobozeného plnění právě částku 117 000 000 Kč, nikoliv tuto částku bez DPH. Je tedy s podivem, že nyní tvrdí, že pozemek byl oceněn včetně DPH.

8. Při jednání 20. 3. 2025 oba účastníci stručně zopakovali obsah svých podání a setrvali na svých procesních návrzích. Nad rámec toho se žalobkyně ohradila proti tomu, že žalovaný posoudil dotčený pozemek jako stavební, ačkoli se na něm dosud stavět ani nedá a ačkoli je jeho cena v důsledku toho podstatně nižší, než jak se domnívá žalovaný.

### 3. Posouzení věci.

9. Soud ověřil, že žaloba proti žalovanému byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalovaného rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
10. Veškeré písemnosti potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí [rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009], případně neměly prokázat skutkové okolnosti, ale obsahovaly právní závěry, které jsou součástí výkladu práva, a jež jsou soudu proto známy (rozsudky SDEU ve věci C-207/23, *Finanzamt X proti Y KG* z 25. 4. 2024, dále ve spojených věcech C-322/99 a C-323/99, *Fischer a Brandenstein* ze 17. 5. 2001, ve věci C-285/10, *Campsia Estaciones de Servicio* z 9. 6. 2011, ve věci C-142/12, *Marinov*, z 8. 5. 2013, ve věci C-16/14, *Property Development Company NV* z 23. 4. 2015 a ve věci C-20/91, *Pieter de Jong*, z 6. 5. 1992).
11. Úvodem vypořádání jednotlivých žalobních bodů soud považuje za potřebné předeslat, že žalobkyně na počátku daňového řízení zpochybňovala zařazení dotčeného pozemku jako stavebního, a správce daně v dodatečném platebním výměru (s. 9 a 10) podrobně vyložil, proč považuje pozemek za stavební a jaké důsledky to má pro žalobkyninu daňovou povinnost. Proti tomuto hodnocení však žalobkyně v odvolání, a především v žalobě, věcně nebrojila. Učinila tak až při soudním jednání 20. 3. 2025, tedy několik měsíců po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Tato její argumentace tak představuje nový žalobní bod, jímž se soud nemůže pro jeho opožděnost zabývat (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.).
12. Dle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH je předmětem daně dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku. Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 ZDPH).
13. Podle § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH, ve znění účinném do 31. 12. 2023, se za dodání zboží za úplatu považuje také vložení nepeněžitěho vkladu ve hmotném majetku, pokud vkladatel při nabytí majetku uplatnil u něj nebo u jeho části odpočet daně, s výjimkou vložení hmotného majetku, který je součástí vkladu obchodního závodu; vkladatel i nabyvatel v takovém případě odpovídají za splnění povinnosti priznat daň společně a nerozdílně. Toto ustanovení je implementací čl. 16 Směrnice o DPH, dle kterého použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, přenechá-li toto zboží bez úplaty, popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro účely svého podnikání, považuje se takové použití za dodání zboží za úplatu, pokud byla daň z dotčeného zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpočitatelná. Je-li však

*zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro účely podnikání, nepovažuje se to za dodání zboží za úplatu. (Podtržení doplněno.)*

14. Při dodání nemovité věci se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovité věci nabyvateli do užívání nebo dnem doručení vyznění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve (§ 21 odst. 2 ZDPH). Dle § 21 odst. 4 písm. f) ZDPH se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem, ke kterému dochází k pozbytí vlastnického práva k nepeněžitému vkladu, popřípadě jiných práv k tomuto vkladu, při vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě, s výjimkou nemovité věci, kdy se postupuje podle odstavce 2. V návaznosti na tato ustanovení dospěly daňové orgány k závěru, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno 31. 1. 2022, neboť v tento den byla nemovitá věc předána nabyvateli. Zdanitelné plnění proto proběhlo ve zdaňovacím období leden 2022. Proti tomuto závěru žalobkyně v žalobě nebrojí.
15. Z § 13 odst. 4 ZDPH vyplývá, že dodáním zboží za úplatu, a tedy i předmětem daně, mohou být i plnění, u nichž úplata ve skutečnosti poskytnuta není. Tato plnění jsou za určitých okolností na základě právní fikce považována za úplatná. Účelem této úpravy je *obecně* srovnání postavení osob, které při koupi zboží zaplatí v kupní ceně i DPH, a osob které uplatnily odpočet, přestože toto zboží použijí pro neekonomickou činnost (srov. rozsudek SDEU ve věci *Pieter de Jong*, bod 15). Bez tohoto pravidla by měly posledně jmenované osoby zboží levnější, tedy by byly neoprávněně zvýhodněny jenom proto, že operují uvnitř výrobního či distribučního řetězce (srov. Brandeys, T. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2010, komentář k § 13). Předpokladem pro aplikaci citovaného ustanovení je, že vkladatel při nabytí majetku uplatnil u něj nebo u jeho části odpočet daně.
16. Mezi účastníky není sporu o skutkovém stavu potud, že žalobkyně na základě kupní smlouvy z 29. 7. 2021 zakoupila pozemek od tří prodávajících za kupní cenu 24 500 000 Kč, přičemž dva z prodávajících nebyli plátcí DPH, třetí plátcem byl, avšak prodej pozemku nevykázal ve svém kontrolním hlášení za 3. čtvrtletí 2021. Ani žalobkyně si nenárokovala odpočet z této kupní ceny. Zároveň není sporu o tom, že žalobkyně uplatnila ve zdaňovacím období listopad 2021 nárok na odpočet daně ve výši 525 000 Kč ze základu daně 2 500 000 Kč z přijatého daňového dokladu na zprostředkování nákupu pozemku od společnosti Sandbar.
17. Přestože se na první pohled jeví logické, aby se soud nejdříve zabýval námitkou, zda lze odpočet daně za zprostředkování koupě pozemku (nikoliv za samotnou koupi dle kupní smlouvy) považovat za odpočet dle § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH, tedy za „odpočet uplatněný při nabytí majetku“, při jehož uplatnění je plátce povinen přiznat daň, případně zda je daň povinen přiznat v „plné výši“, či jen v poměrné výši odpovídající uplatněnému odpočtu, soud uvádí, že pro zodpovězení těchto otázek považuje za významné nejdříve určit, jaký je základ daně při povinnosti přiznat daň z vkladu pozemku. Pokud by soud totiž ve shodě s žalobkyní dospěl k závěru, že základem daně je pořizovací/kupní cena pozemku, musel by se zabývat tím, co vše pořizovací cena pozemku zahrnovala (tedy z čeho žalobkyně musela uplatnit odpočet). Pokud by však souhlasil s žalovaným, že základ daně vychází z ocenění pozemku, úvahy by musely mířit směrem k posouzení, co vše v sobě zahrnovalo ocenění nemovité věci dle znaleckého posudku. Samotný čl. 16 Směrnice o DPH ani § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH nestanoví, co musí být uplatněným „odpočtem“ v případě následného nepeněžitého vkladu; § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH určuje pouze, že jím je odpočet uplatněný vkladatelem „při nabytí majetku“.

18. Dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH, ve znění účinném do 31. 12. 2024, platí, že základem daně je v případě, že se jedná o dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) až d) a f) a § 13 odst. 6, cena zboží nebo cena obdobného zboží, za kterou by bylo možné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů vynaložených na dodání zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (podtržení doplněno).
19. Podle čl. 73 Směrnice o DPH při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.
20. Podle čl. 74 Směrnice o DPH pokud podle článků 16 a 18 osoba povinná k dani použije nebo poskytne zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, nebo pokud si zboží ponechá osoba povinná k dani nebo její právní nástupce po ukončení výkonu zdanitelné ekonomické činnosti, je základem daně kupní cena zboží nebo podobného zboží, a pokud kupní cena neexistuje, nákladová cena stanovená k okamžiku použití, poskytnutí nebo ponechání si zboží. Toto ustanovení bylo do českého právního řádu transponováno právě prostřednictvím § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH.
21. K výkladu tohoto pravidla se SDEU vyjádřil v rozsudku *Property Development Company NV* (byť se tento rozsudek primárně vztahoval k předcházející, Šesté směrnici, nyní aplikovaná ustanovení jsou v zásadě shodná). SDEU vyložil, že pravidlo pro stanovení základu daně podle čl. 74 Směrnice o DPH [dříve čl. 11 části A odst. písm. b) Šesté směrnice] je odchylkou od obecného pravidla podle čl. 73 Směrnice o DPH [dříve čl. 11 části A odst. písm. a) Šesté směrnice], podle kterého je základem daně pro plnění podléhající DPH vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany (pokud jde o čl. 73 a 74 Směrnice o DPH, obdobně srov. rozsudek ve věci *Marinov*, bod 31).
22. V případě plnění podle čl. 16 Směrnice o DPH nezíská osoba povinná k dani od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany žádné faktické protiplnění, které by mohlo být základem daně pro výpočet DPH, takže obecné pravidlo uvedené v čl. 73 Směrnice o DPH nelze použít (srov. rozsudek SDEU ve věci *Campsia Estaciones de Servicio*, body 26 a 27).
23. Dále je třeba uvést, že v případě, že zboží, které je předmětem použití ve smyslu čl. 16 Směrnice o DPH, koupila osoba povinná k dani, je základem daně pro výpočet DPH z tohoto použití v souladu s čl. 74 kupní cena tohoto zboží. Za tímto účelem je třeba „kupní cenou zboží“ rozumět zbytkovou hodnotu zboží v okamžiku jeho [odběru nebo] dodání (rozsudek SDEU ve věci *Fischer a Brandenstein*, bod 80, jakož i rozsudek *Marinov*, bod 32).
24. SDEU v bodu 36 rozsudku *Property Development Company NV* dále zdůraznil, že kritérium „kupní ceny podobného zboží“ umožňuje určit základ daně při použití zboží ve smyslu čl. 16 Směrnice o DPH v případech, kdy takto použité zboží nezískala osoba povinná k dani na základě koupě. Pokud jde o ostatní aspekty, z čl. 74 jednoznačně vyplývá, že „nákladová cena“ je základem daně pouze tehdy, nelze-li určit kupní cenu zboží nebo cenu podobného zboží.
25. Ustanovení § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH je tedy nutno eurokonformně vyložit tak, že stanoví (stejně jako čl. 74 Směrnice o DPH) hierarchický postup při stanovení základu daně v případě bezúplatných dodání – v první řadě je to kupní, tedy zůstatková cena, pokud osoba povinná k dani zboží sama nakoupila. Pokud tomu tak nebylo, jde o kupní cenu podobného zboží.

A pokud ani tu nelze určit, jde o cenu výrobní (nákladovou). Jde o tři různé způsoby stanovení základu daně, které nelze vzájemně kombinovat, ale je nutno použít vždy jen jeden z nich v závislosti na konkrétních skutkových okolnostech.

26. Základ daně by se tedy v případě bezúplatného dodání měl u nakoupeného hmotného majetku stanovit na bázi zbytkové hodnoty ke dni použití, kterou je s ohledem na to, že ZDPH nestanoví jiný konkrétní postup, nutno obecně rozumět účetní zůstatkovou cenu zohledňující skutečné opotřebení majetku [srov. Brandejs, T. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2010, k § 36 odst. 6 písm. a)]. Vztaheno na náš případ je tak za základ daně při bezúplatném dodání – vkladu pozemku do společnosti MARLO KH – třeba považovat kupní cenu zboží (pozemku), s přihlédnutím k jeho „zůstatkové hodnotě“ v době jeho vložení do společnosti MARLO.
27. Při stanovení základu daně dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH ve spojení s § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH je tedy třeba vycházet z kupní ceny pozemku, nikoliv ceny podobného zboží (kterou by byla cena stanovená na základě znaleckých posudků), jak nesprávně učinily daňové orgány.
28. Nyní je třeba určit, co vše zahrnuje odpočet „při nabytí majetku“ ve smyslu § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH. Jen pokud žalobkyně uplatnila odpočet z tohoto majetku nebo u jeho části, je možné jí daň z vkladu doměřit. Z logiky věci se hodnota takového majetku bude odvíjet od toho, co vše žalobkyně při nabytí majetku vynaložila, mimo jiné tedy i z kupní ceny stanovené kupní smlouvou. Otázkou je, zda tato „hodnota majetku“, resp. pořizovací cena pozemku, bude zahrnovat i náklady na zprostředkování koupě, případně další výdaje. Jen v takovém případě by totiž bylo možné uvažovat o aplikaci § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH, neboť žalobkyně odpočet z koupě samotné neuplatnila.
29. Soud je toho názoru, že náklady na zprostředkování koupě jsou nedílnou součástí pořizovací ceny majetku, neboť bez jejich vynaložení by žalobkyně nezískala možnost danou nemovitost koupit a zároveň žalobkyni tento náklad nepřinesl žádný jiný prospěch než vytvoření této obchodní příležitosti. Z pohledu určení pořizovací ceny přitom nezáleží na tom, jestli byla celá tato cena vyplacena jednomu nebo dvěma subjektům, ale významné je jen to, zda byly vynaložené náklady podmínkou nabytí majetku. Zároveň se existence zprostředkovatelské smlouvy mohla promítnout do aktuální kupní ceny samotné nemovitosti, jelikož sám prodejce nemusel vynaložit žádné náklady související s vyhledáváním zájemce a uskutečněním prodeje – tyto služby byly předmětem zprostředkovatelské smlouvy. V hypotetickém případě, že by žalobkyně nabyla nemovitost přímo od prodejce, by tak bylo možno očekávat, že by kupní cena jí samotné byla vyšší, než jak tomu bylo ve skutečnosti. V tomto světle by pak i náklad na zprostředkování koupě mohl být součástí pořizovací ceny, neboť představuje výdaj, který byl vynaložen namísto části kupní ceny, kterou by musela žalobkyně zaplatit „navíc“ v případě „méně výhodné nabídky“, pokud by nevyužila služby zprostředkování. Tato hodnota se pak nutně promítá i do zůstatkové ceny majetku v okamžiku jeho vkladu do společnosti MARLO KH. K tomu soud dodává, že k tomuto vkladu došlo takřka bezprostředně po nabytí nemovitosti žalobkyní a ve správním řízení nevyšly najevo žádné okolnosti, jež by nasvědčovaly změně hodnoty majetku v tomto krátkém období (účastníci řízení je netvrdili ani v průběhu soudního řízení). V nynější věci tak není žádný důvod domnívat se, že zůstatková cena v okamžiku bezúplatného vkladu je odlišná od ceny pořizovací.

30. Je třeba připomenout, že dle čl. 74 Směrnice o DPH je v případě poskytnutí zboží osobou povinnou k dani při postupu dle čl. 16 Směrnice základem daně „hierarchicky“: a) kupní cena zboží, b) kupní cena podobného zboží, c) nákladová cena stanovená k okamžiku použití, poskytnutí nebo ponechání si zboží. SDEU v rozsudku *Finanzamt X proti Y KG* řešil otázku, zda článek 74 Směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nákladová cena zahrnuje nejen přímé výrobní nebo produkční náklady, ale i náklady, které jsou přičitatelné nepřímě, jako například výdaje na financování, a zda do výpočtu této ceny musí být zahrnuty pouze náklady zatížené DPH na vstupu. Konstatoval, že určit nákladovou cenu přísluší daňovému orgánu s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a vyžaduje podrobné posouzení faktorů ovlivňujících hodnotu, které umožní dospět k této ceně, která musí být určena k okamžiku, kdy k použití došlo. K tomu dodal, že ze znění článku 74 směrnice o DPH nijak nevyplývá, že by nákladová cena měla být založena pouze na přímých výrobních nebo produkčních nákladech nebo na nákladech zatížených DPH na vstupu. Vyšel tedy z čl. 79 Směrnice o DPH, který obecně stanoví základ daně. Tento článek uvádí položky, které se do základu daně nezahrnují, a konstatoval, že nepřímé náklady, jako jsou náklady na financování, zde uvedeny nejsou. Proto uzavřel, že článek 74 Směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nákladová cena zahrnuje nejen přímé výrobní nebo produkční náklady, ale i náklady, které jsou přičitatelné nepřímě, jako například výdaje na financování, bez ohledu na to, zda byly tyto náklady zatíženy DPH na vstupu, či nikoli. Ačkoli cena majetku v nynější věci nebyla stanovena jako nákladová, popsána východiska lze podle názoru soudu podpůrně použít i pro výklad § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH.
31. Při určení kupní ceny zboží ve smyslu čl. 74 Směrnice o DPH je tak možné zohlednit i její čl. 78 a 79, které obecně stanoví, co je a co není základem daně, přestože čl. 74 představuje výjimku z obecného pravidla stanoveného v článku 73, dle kterého *při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.* (bod 31 rozsudku *Marinov*). Implementaci čl. 78 a čl. 79 Směrnice o DPH představuje především § 36 odst. 3 a 4 ZDPH. Dle § 36 odst. 3 písm. b) ZDPH základ daně také zahrnuje vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění. Z § 36 odst. 4 ZDPH pak vyplývá, že *za vedlejší výdaje se pro účely základu daně považují zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize.* I tento dílčí aspekt problematiky soud vede k závěru, že součástí základu daně jsou obecně také vedlejší náklady, které představují mimo jiné i provize. Zprostředkování koupě přitom je dle soudu ekvivalentem „provize“ dle citovaného ustanovení. Soud proto nevidí důvodu, proč by náklady za zprostředkování koupě pozemku nemohly tvořit součást pořizovací ceny. Soud si je vědom, že žalobkyně cenu za zprostředkování uhradila třetí osobě, společnosti Sandbar. Významné však je, že pojem kupní cena, jak jej definuje čl. 74 Směrnice o ZDPH a § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH nelze úzce definovat jako kupní cena stanovená a zaplacená dle konkrétní kupní smlouvy, ale je třeba jej vnímat jako veškeré náklady, které plátce vynaloží na to, aby předmět plnění získal.
32. Na podporu tohoto závěru lze odkázat i na § 47 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, podle nějž *součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nebo jeho části a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení do doby stanovené v § 6 odst. 8 nebo v § 7 odst. 11 je cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a*

*zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce* (podtržení doplněno). Dle účetních předpisů je tak zprostředkování součástí ocenění nehmotného majetku, což podporuje závěr, že náklady na zprostředkování koupě pozemku jsou součástí pořizovací ceny pozemku ve smyslu ZDPH. Ostatně jak vyplynulo i ze správního spisu a jak uvedl žalovaný v bodě 36 svého rozhodnutí, žalobkyně zaúčtovala základ daně ve výši 2 500 000 Kč (odměna za zprostředkování) na stranu MD účtu č. 042100 (pořízení dlouhodobého hmotného majetku) a DPH ve výši 525 000 Kč na stranu MD účtu č. 343000 (DPH na vstupu). Celkový závazek ve výši 3 025 000 Kč byl zaúčtován na stranu DAL účtu č. 321100 (krátkodobé závazky z obchodních vztahů). Částka 2 500 000 Kč byla následně zaúčtována účetním zápisem MD č. účtu 031100 (pozemky) a DAL č. účtu 042100 (pořízení dlouhodobého hmotného majetku). Obdobným způsobem účtovala žalobkyně i nákup pozemku. Toto účtování bylo provedeno třemi stejnými zápisy podle jednotlivých dodavatelů v celkové výši odpovídající kupní ceně, tj. 24 500 000 Kč. Následně byl pozemek zařazen do majetku odvolatele ve výši 24 500 000 Kč účetním zápisem MD č. účtu 031100 a DAL č. účtu 042100. Žalobkyně tedy ve svém účetnictví vykázala zprostředkovatelskou provizi shodným způsobem jako cenu pozemku.

33. Ostatně i na straně 4 žaloby sama žalobkyně uvedla, že odpočet DPH na vstupu uplatnila pouze ze zprostředkovatelské provize, přičemž *„součástí pořizovací ceny pozemku jsou podle ustanovení § 47 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví mimo jiné odměny za zprostředkování.“* Žalobkynin náhled, podle něž je zprostředkování koupě součástí pořizovací ceny pozemku, dokládá také její tvrzení na straně 5 žaloby, že *„přichází v úvahu pouze odvést DPH z vkladu ze základu daně ve výši zprostředkovatelské provize (2 500 000 Kč), ze které byl při pořízení uplatněný odpočet, nikoliv z celé hodnoty pozemku.“* I sám žalovaný (ačkoliv ve vztahu k ocenění pozemku, nikoliv k jeho pořizovací ceně) na str. 7 napadeného rozhodnutí konstatoval, že *„mezi nejčastější náklady (výdaje), které jsou zahrnovány do pořizování ceny pozemku, patří mj. provize za zprostředkování, dospěl odvolací orgán k závěru, že existuje bezprostřední a přímá souvislost v odvolatelem uplatněném nároku na odpočet daně za zprostředkování nákupu pozemku a dodáním zboží spočítavajícím v nepeněžitým vkladu ve hmotném majetku.“*
34. Nakonec se soud zabýval tím, zda má výši uplatněného odpočtu odpovídat i výše daně, kterou je žalobkyně povinna na základě vkladu pozemku do společnosti MARLO KH přiznat a uhradit, nebo zda její daňová povinnost odpovídá výši plné pořizovací ceny dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2024. V této souvislosti je třeba především poukázat na čl. 16 Směrnice o DPH, dle kterého se *„přenechání zboží bez úplaty, tvoří-li součást obchodního majetku společnosti, považuje za dodání zboží za úplatu, pokud byla daň z dotyčného zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpočitatelná* (podtržení doplněno). Na základě jazykového výkladu citované pasáže je jednoznačně zřejmé, že pokud daňový subjekt třeba jen z části takového plnění uplatní částečně odpočet, použití zboží se považuje za dodání zboží za úplatu. Kdyby tomu bylo jinak, směrnice by mohla stanovit, že základ daně představuje část kupní ceny odpovídající výši odpočtu uplatněného při pořízení majetku, nebo by mohla užít pojmů jako *„příslušné část“* či *„příslušný poměr“*. Nic takového však směrnice nečiní a naopak stanoví, že za dodání zboží za úplatu se považuje použití zboží (jeho přenechání bez úplaty) jako celek.

35. Účelem § 13 odst. 4 ZDPH (tedy zdanění bezúplatných plnění) je zachování daňové neutrality, aby v důsledku uplatněného odpočtu DPH nedošlo k neoprávněnému zvýhodnění určité skupiny konečných spotřebitelů, kteří hradí DPH v ceně zboží, resp. zajištění, aby prostřednictvím odpočtu DPH nedošlo k neoprávněnému zvýhodnění při soukromé spotřebě či při jakékoli jiné spotřebě mimo rámec ekonomické činnosti. (Srov. Novotná, M., a kol., *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 181, marg. č. 77.). To ale není žalobkynin případ. V případě, že žalobkyni vznikne vyšší daňová povinnost, než činil jí uplatněný odpočet, nedojde ke zvýhodnění žalobkyně, ba naopak. Toho si však žalobkyně musela být při znalosti příslušných ustanovení ZDPH vědoma. Nakonec uplatnit si odpočet ve smyslu § 72 ZDPH je plátcovo právo, nikoliv povinnost. Pokud se tedy rozhodla použít svůj majetek bezúplatně jako nepeněžitý vklad a uplatnit si přitom z jeho pořízení odpočet, musela počítat s tím, že při vložení majetku do společnosti MARLO KH odvede daň ve výši pořizovací ceny pozemku. V opačném případě se mohla rozhodnout odpočet neuplatňovat. Soud navíc nesouhlasí s žalobkyní, že správce daně pochybil, pokud jí nárok na odpočet z provize za zprostředkování uznal. Je třeba zopakovat, že žalobkyně odpočet uplatnila zcela dobrovolně a správce daně při daňové kontrole provedené za zdaňovací období listopad 2021 oprávněnost tohoto nároku dle jejích daňových tvrzení a předložených důkazů uznal, žalobkyně tedy v tomto směru unesla důkazní břemeno. Žalobkynino tvrzení, že správce daně měl na základě vlastní činnosti vědět, že žalobkyně pozemek použije jako vklad do dceřiné společnosti, a na základě toho odpočet žalobkyni neuznat, se tedy jeví jako účelové. Společnost MARLO KH si z pořízení zboží může uplatnit nárok na odpočet odpovídající pořizovací ceně pozemku, což ostatně učinila, jak soud zjistil z daňového spisu (tím soud neposuzuje, zda za správné zdaňovací období a ve správné výši). Ani v tomto směru tak nebude daňová neutralita nijak narušena.
36. Soud pro úplnost dodává, že s ohledem na výše uvedené závěry by bylo nadbytečné zabývat se tím, jaký z předložených znaleckých posudků je pro danou věc relevantní, potažmo zda znalecké ocenění v původním znaleckém posudku obsahovalo DPH, či nikoli.

#### 4. Závěr a náklady řízení.

37. Daňové orgány postupovaly správně do té míry, že žalobkyní uplatněný nárok na odpočet za zprostředkování koupě pozemku posoudily jako odpočet, na jehož základě je možné aplikovat § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH, a uložily jí povinnost přiznat z vkladu pozemku do společnosti MARLO KH daň. Soud s nimi souhlasí také v tom, že postačí, pokud byl odpočet uplatněn pouze u části pořízeného pozemku, přesto má žalobkyně povinnost přiznat daň z celé pořizovací ceny pozemku. Správní orgány však pochybily při určení základu daně pro žalobkyninu daňovou povinnost, neboť se neodvívají od ocenění pozemku dle znaleckého posudku, nýbrž od zůstatkové pořizovací ceny pozemku v širším slova smyslu ke dni jeho vložení do společnosti MARLO KH, jak ji soud vyložil zejména v bodech 26 a 29 tohoto rozsudku. Tato pořizovací cena se pak v posuzované věci odvíjí od ceny pořizovací. Soud tedy zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž bude vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
38. V dalším řízení bude úkolem žalovaného, aby zjistil, co vše bylo součástí pořizovací ceny pozemku v širším slova smyslu, tedy co vše žalobkyně musela vynaložit, aby předmětný daný získala a jaká byla zůstatková cena tohoto majetku ke dni učinění vkladu do společnosti MARLO KH. Ze spisu vyšlo najevo, že půjde především o kupní cenu určenou kupní

smlouvou a uhrazenou odměnu za zprostředkování koupě. Na okraj soud podotýká, že není úplně zřejmé, jaký význam mají další náklady související s nákupem pozemku, konkrétně plnění „development management“ od dodavatelky MARLO DEVELOPMENT s.r.o., na něž žalovaný poukázal v bodě 50 svého rozhodnutí, a jestli optikou žalovaného také tvoří součást pořizovací ceny. Proti této části napadeného rozhodnutí nicméně žaloba nesměruje, a soud se jí proto nemůže věcně zabývat.

39. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, jež sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z nákladů zastoupení daňovou poradkyní. Jejich výši soud určil v souladu s vyhláškou Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném ke dni provedení jednotlivých úkonů. Tyto služby spočívají ve třech poskytnutých úkonech – příprava a převzetí věci, sepsání žaloby, účast při jednání 20. 3. 2025 nepřevyšujícím dvě hodiny [§11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu].
40. Žalobkyni náleží náhrada ve výši částky **2x 3 100 Kč** [§ 9 odst. 5 a 7 bod 5. advokátního tarifu s účinností do 31. 12. 2024] a ve výši částky **1x 10 300 Kč** [§ 10b odst. 5 písm. a) a 7 bod 6. advokátního tarifu s účinností od 1. 1. 2025]. Odměnu za zastupování dále tvoří náhrada hotových **výdajů 2x 300 Kč** dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu účinného do 31. 12. 2024 a ve výši **1x 450 Kč** dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu účinného od 1. 1. 2025 a náhrada **daně z přidané hodnoty 21 %** dle § 137 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s., jejíž je plátkyní, v částce **3 686 Kč**. Celkem náleží žalobkyni na náhradě nákladů řízení částka ve výši **24 236 Kč** (3 000 + 2x 3 100 + 1x 10 300 Kč + 2x 300 Kč + 1x 450 + 3 686 Kč). K náhradě nákladů soud žalovanému stanovil přiměřenou 30denní lhůtu.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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 je 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.

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](http://www.nssoud.cz) v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

Praha 20. března 2025

**JUDr. Ing. Viera Horčicová**  
předsedkyně senátu