



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **DINOCO s.r.o.**, se sídlem Revoluční 764/17, Praha, zast. JUDr. Petrem Plavcem, Ph.D., advokátem, se sídlem Na Zábradlí 205/1, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2021, č. j. 47391/21/5300-21444-712211, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2024, č. j. 29 Af 31/2022-98,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště v Havlíčkově Brodě (dále jen „správce daně“), dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 11. 2019, č. j. 1762348/19/2903-50522-711384 doměřil žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 143 ve spojení s § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) za druhé čtvrtletí roku 2016 daň z přidané hodnoty ve výši 2.863.636 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí stanovil penále ve výši 572.727 Kč.

[2] Žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který jej v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud považoval napadené rozhodnutí za přezkoumatelné a nedovodil, že by se žalovaný dopustil jakéhokoliv procesního pochybení. Podle krajského soudu skutečnost, že žalovaný na rozdíl od správce daně ze sdělení Úřadu městské části Praha 11 ze dne 6. 9. 2018, č. j. 1505699/18, zjistil další okolnosti, nezakládá porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Podrobnější popis skutkových zjištění vyplývajících z důkazu provedeného správcem daně či jejich popis odlišnými slovy je totiž třeba odlišovat od zjištění nových skutečností na základě dokazování provedeného odvolacím správním orgánem. Za doplnění dokazování žalovaným nepovažoval krajský soud jím učiněnou zmínku o tom, že žalobkyně v roce 2017 podala odvolání proti rozhodnutí o umístění stavby. Uvedená skutečnost vyplývala ze sdělení Úřadu městské části Praha 11 ze dne 3. 8. 2018, č. j. 1412556/18, kterým správce daně provedl dokazování. Ačkoliv krajský soud připustil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k odlišnému závěru ohledně možnosti zohlednění konkrétních úkonů učiněných žalobkyní a jinými subjekty, přesto nebylo povinen žalobkyni ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu vyvozovat, neboť jeho odlišná právní kvalifikace nevedla ke změně právních důvodů, na základě nichž došlo k doměření daně.

[5] Krajský soud se tudíž dále věnoval sporné otázce týkající se osvobození od daně z přidané hodnoty u uskutečněného plnění souvisejícího s dodáním nemovitých věcí - pozemků parc. č. 781/16 a parc. č. 790/2, oba v katastrálním území Háje, obec Praha (dále jen „pozemek 781/16“ a „pozemek 790/2“; společně též jen „pozemky“) podle § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH s ohledem na skutkové okolnosti věci vyplývající ze správního spisu. Uvedené pozemky žalobkyně kupní smlouvou ze dne 8. 2. 2016 (dále jen „kupní smlouva“) převedla na společnost Rise & Shine, s.r.o. za kupní cenu ve výši 16.500.000 Kč. Kupní smlouva obsahovala ujednání o právu jejich zpětné koupě, pokud by do dvou let od jejího uzavření nedošlo k vydání územního rozhodnutí umožňujícího realizaci stavby základní školy na pozemku 790/2. Žalobkyně však z prodeje pozemků neodvedla daň z přidané hodnoty, neboť měla za to, že se podle § 56 zákona o DPH jedná o plnění osvobozené od této daně.

[6] Za nesporné současně krajský soud považoval to, že uvedené dva pozemky se podle územního plánu hlavního města Prahy (dále jen „územní plán“) nacházejí v zastavitelné ploše, že žalobkyně podala dne 23. 12. 2015 žádost o umístění stavby „*Studentské bydlení a služební byty*“ (mimo jiné i na pozemek 790/2), která byla zamítnuta, a že společnost Rise & Shine, s.r.o. požádala ve vztahu k pozemku 790/2 o vydání územního souhlasu na přípojky inženýrských sítí pro školské zařízení, čemuž nebylo v době po vydání napadeného rozhodnutí rovněž vyhověno.

[7] Krajský soud považoval za stěžejní pro posouzení věci vymezení stavebního pozemku ve smyslu zákona o DPH s přihlédnutím ke směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a poukázal v tomto směru na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2020, č. j. 9 Afs 253/2018-33. V návaznosti na tato východiska krajský soud vyslovil, že z § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH vyplývají dvě podmínky, které

pokračování

musí stavební pozemek splňovat. První podmínkou je, že na pozemku má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí, a druhá podmínka spočívá v tom, že pozemek je nebo byl předmětem stavebních prací nebo správních úkonů za účelem zhotovení stavby pevně spojené se zemí.

[8] V této souvislosti nepřisvědčil žalobkyni v tom, že by se podle § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH muselo jednat o konkrétní stavbu, protože slovní spojení „tato stavba“ užitá v předmětném ustanovení není vztaženo ke konkrétní stavbě, ale pouze odkazuje na předchozí upřesnění, že se musí jednat o stavbu pevně spojenou se zemí. Podle krajského soudu o konkrétní stavbě pojednává až § 56 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, který již předpokládá existenci stavebního povolení či jiného aktu podle stavebního zákona opravňujícího k realizaci stavby. Naproti tomu v § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH jde o obecný záměr realizovat stavbu pevně spojenou se zemí, takže stavebními pracemi mohou být i terénní úpravy, přípravy staveniště nebo stavba přípojek inženýrských sítí, aniž musí být zřejmá podoba konkrétní stavby. Žalobkyni pak nepřisvědčil ani v tom, že by pozemky nebylo možné považovat za stavební ve smyslu § 56 odst. 2 zákona o DPH z toho důvodu, že v době výběru daně dosud nedošlo k jejich zastavění. Z dikce zmíněného ustanovení, konkrétně z věty „*má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí*“, podle krajského soudu vyplývá budoucí záměr daňového subjektu zhotovit na pozemku stavbu, tedy není nezbytně nutné tento záměr také úspěšně uskutečnit. Krajský soud proto nepovažoval za potřebné opatřit si informaci o tom, jak a zda vůbec s pozemky nakládala společnost Rise & Shine, s.r.o.

[9] Nakonec krajský soud dílem přisvědčil žalovanému v tom, že pozemek 790/2 splňuje obě vymezené podmínky plynoucí z § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH. Jedná se tedy o stavební pozemek ve smyslu předmětného ustanovení. Tento pozemek se nachází v ploše VV- veřejné vybavení podle územního plánu, tedy jde o plochu zastavitelnou, a v souladu se závěry vyplývajícími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 2. 2024, č. j. 4 Afs 64/2023-44, lze územní plán považovat za správní úkon, o němž hovoří § 56 zákona o DPH. Podle krajského soudu je přitom bezpředmětné, zda územní plán omezuje stavební využití ploch. Co se týče první podmínky (na pozemku má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí), ta je u pozemku 790/2 podle krajského soudu také splněna, neboť vyplývá z kupní smlouvy, zejména z ujednání o právu zpětné koupě. Na jeho základě žalobkyně jednak věděla o záměru společnosti Rise & Shine, s.r.o. realizovat na daném pozemku stavbu a byla dokonce připravena nést riziko při jejím neúspěchu s touto realizací. Společnost Rise & Shine, s.r.o. také podala žádost o umístění stavby na tomto pozemku, a přestože byla zamítnuta, i tyto úkony potvrzují, že pozemek 790/2 kupovala za účelem jeho zastavění stavbou pevně spojenou se zemí. Jedná se proto o stavební pozemek ve smyslu aplikovaného ustanovení.

[10] Stejný závěr však krajský soud nedovodil ve vztahu k pozemku 781/16, u něhož měl za splněnou pouze druhou z podmínek, neboť tento pozemek se nachází v ploše OB-čistě obytné. Naproti splnění první podmínky nedovodil, neboť tento pozemek nebyl předmětem dalších stavebních řízení a o účelu jeho budoucího užití se (na rozdíl od pozemku 790/2) nezmiňovala ani kupní smlouva. Krajský soud zde nesouhlasil s žalovaným v tom, že tento pozemek označil za stavební pouze na základě toho, že byl k zastavění určen v územním plánu. Krajský soud nedovodil existenci takových skutečností, které by svědčily o úmyslu

žalobkyně prodat jej jako pozemek, na němž má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí. V ujednání o zpětné koupi kupní smlouva v otázce zastavění stavbou pevně spojenou se zemí hovořila pouze o pozemku 790/2, nikoliv však již o pozemku 781/16. Ani ujednání o právu zpětné koupě v kupní smlouvě proto dostatečným způsobem neprokazovalo, že by na pozemku 781/16 měla být zhotovena stavba pevně spojená se zemí. Krajský soud tudíž uzavřel, že není správný závěr žalovaného, podle nějž je také pozemek 781/16 pozemkem stavebním, a že jeho prodej tudíž nemohl být osvobozen od daně, neboť nebylo prokázáno, že na něm má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí.

III.

[11] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro jeho vnitřní rozpornost a především za nezákonný. S krajským soudem se ztotožňuje v tom, že z § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH vyplývají dvě podmínky pro vymezení pozemku jako stavebního. Krajský soud však toto ustanovení nesprávně vyložil, neboť první podmínku omezil na úmysl daňového subjektu dodat či nabýt pozemek jako pozemek určený k zastavění. Podle stěžovatelova mínění však první podmínka spočívá v tom, že na dotčeném pozemku má být zhotovena stavba, tedy nikoliv v úmyslu daňového subjektu dodat či nabýt pozemek jako pozemek určený k zastavění. Stěžovatel sice připouští, že úmysl daňového subjektu může představovat stěžejní okolnost pro závěr, že na daném pozemku má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí, ale nejedná se o jedinou okolnost, na základě níž by bylo možné konstatovat splnění první podmínky, jak to v napadeném rozsudku učinil krajský soud. Stěžovatel poukazuje též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 2. 2024, č. j. 4 Afs 64/2023-44, z kterého také vyplývá, že úmysl daňového subjektu je pouze jednou z okolností nasvědčujících splnění první podmínky.

[13] Podle stěžovatele pochybení krajského soudu při výkladu § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH spočívá v tom, že za první podmínku podle tohoto ustanovení nejprve označil zhotovení stavby pevně spojené se zemí, avšak následně se zabýval pouze úmyslem žalobkyně dodat či nabýt pozemek jako pozemek určený k zastavění. V této souvislosti stěžovatel uvádí, že § 56 zákona o DPH je třeba vykládat v souladu s cíli směrnice o DPH, podle kterých má být od daně osvobozeno pouze dodání nezastavěných pozemků, jež nejsou určeny k zástavbě. Navíc ani z důvodové zprávy k zákonu o DPH neplyne povinnost zkoumat úmysl daňového subjektu, protože za stavební pozemek se v ní označuje pozemek, s jehož zastavěním územní plán počítá. S ohledem na skutečnost, že územní plán považuje pozemek 781/16 za určený k zastavění a že na daném území připouští stavby pevně spojené se zemí, jedná se podle názoru stěžovatele o pozemek, který splňuje obě podmínky vyplývající z § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH. Právě územní plán totiž představuje první správní úkon, který stanovuje, zda jsou určité pozemky určeny k zastavění.

[14] Stěžovatel poukazuje na to, že správce daně nezjistil a žalobkyně neprokázala žádné skutečnosti, podle nichž by pozemek 781/16 neměl být určen k zastavění. To, že žalobkyně či společnost Rise & Shine, s.r.o. neiniciovala žádné další správní úkony směrem k jeho

pokračování

zastavění, nic nemění na zastavitelnosti tohoto pozemku. Stěžovatel také namítá, že v nyní projednávaném případě existují další okolnosti, které svědčí o úmyslu žalobkyně dodat pozemek 781/16 jako stavební pozemek, čemuž se věnoval již v napadeném rozhodnutí. Takovou další okolností je to, že společnost Rise & Shine, s.r.o. měla na základě kupní smlouvy nabýt oba pozemky (čl. II. bod 4 kupní smlouvy), neboť se zde hovoří o „nemovitostech“, a to za účelem výstavby základní školy na pozemku 790/2. Z kupní smlouvy pak rovněž ve vztahu k oběma pozemkům vyplývá povinnost uhradit daň a právo zpětné koupě [čl. II. bod 1 písm. i) kupní smlouvy]. Z toho stěžovatel dovozuje úmysl zcelit pozemky v jeden funkční celek za účelem jejich zastavění. Podle stěžovatele uvedeného vyplývá, že oba pozemky byly dodány jako nedělitelné plnění. Krajskému soudu proto vytýká, že nelogicky ujednání o zpětné koupě vztáhnul pouze na pozemek 790/2, zatímco stran pozemku 781/16 ujednání o právu zpětné koupě označil za nepřesvědčivé. Jediný rozdíl mezi uvedenými pozemky nicméně spočíval v tom, že ve vztahu k pozemku 790/2 byly realizovány další správní úkony. Realizace správních úkonů je ovšem druhou podmínkou, která byla u pozemku 781/16 splněna již jeho specifikací jako určeného k zastavění v územním plánu. Stěžovatel tak uzavírá, že závěr krajského soudu o absenci úmyslu dodat pozemek 781/16 jako pozemek určený k zastavění není správný.

[15] Kromě toho stěžovatel zdůrazňuje, že oba pozemky byly v souladu s kupní smlouvou dodány jako nedělitelné plnění, jelikož za ně byla stanovena jedna kupní cena, měly sloužit ke stejnému účelu, oba byly předmětem práva zpětné koupě a v případě neúspěšného vkladu vlastnického práva k oběma pozemkům se strany v kupní smlouvě zavázaly podat nový návrh na vklad. Kdyby tomu tak nebylo, patrně by tato skutečnost byla podle stěžovatele reflektována v kupní smlouvě. Z tohoto důvodu rozporuje závěr krajského soudu, podle kterého se kupní smlouva žádným specifickým způsobem nezmiňovala o pozemku 781/16. Naopak je podle něj z kupní smlouvy zřejmé, že uvedený pozemek neměl samostatný účel. Vzhledem k judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) se nedělitelná plnění mohou skládat z plnění hlavního a vedlejšího, přičemž je nelze uměle rozdělit tak, jako to učinil krajský soud v nyní souzené věci. Stěžovatel tedy shledává, že pozemek 790/2 má povahu hlavního plnění a pozemek 781/16 vedlejšího, což znamená, že pozemek 781/16 sdílí osud pozemku 790/2.

[16] V tomto ohledu se stěžovatel dovolává zejména rozsudku Soudního dvora ze dne 27. 10. 2005, ve věci C-41/04, *Levob Verzekeringen BV a OV Bank NV*, podle nějž „se jedná o jediné plnění v případě, že jeden nebo více prvků je třeba považovat za hlavní plnění, zatímco naopak jiné prvky je třeba považovat za jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících daňový osud hlavního plnění. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud pro zákazníka není samotným cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek.“ Odkazuje se rovněž na rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 3. 2011 ve spojených věcech C-497/09, *Manfred Bog*, C-499/09, *Cinemax Entertainment*, C-501/09, *Lothar Lohmeyer* a C-502/09, *Fleischerei Nier*, v němž Soudní dvůr uvedl, že „pokud dvě nebo několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří celek, jež rozdělení by mělo umělou povahu, všechna tato dílčí plnění nebo tyto úkony tvoří jediné plnění pro účely uplatnění daně z přidané hodnoty.“ Na základě těchto skutečností proto stěžovatel shrnuje, že ani pozemek 781/16 nemohl být od daně osvobozen, představoval-li

nedělitelné plnění pozemkem 790/2. Závěry krajského soudu proto stěžovatel považuje za rozporné se zákonem, uvedenou judikaturou i s obsahem správního spisu.

[17] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti poukazuje také na rozsudek ze dne 29. 8. 2024, č. j. 10 Afs 206/2023-46, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že „*pro zařazení pozemku do kategorie pozemků stavebních postačuje i obecná možnost zastavitelnosti pozemku podle územního plánu*“, jakož i na rozsudek ze dne 29. 2. 2024, č. j. 4 Afs 64/2023-44, v němž Nejvyšší správní soud potvrdil, že „*územní plán plní roli správního úkonu předvídaného v § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDPH.*“

IV.

[18] Žalobkyně svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužila.

V.

[19] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Absence této vady je totiž podmínkou pro jeho věcný přezkum z dalších v kasační stížnosti uplatněných důvodů.

[22] Jak již výše uvedeno, stěžovatel naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spatřuje ve vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku. Ta podle něj spočívá v tom, že krajský soud za první podmínku podle § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH sice správně označil zhotovení stavby pevně spojené se zemí, avšak následně se zabýval pouze úmyslem žalobkyně dodat či nabýt pozemek jako pozemek určený k zastavění. Z povahy této námítky je ovšem zřejmé, že stěžovatel jejím prostřednictvím rozporuje výklad a aplikaci § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH ze strany krajského soudu na nyní projednávanou věc. Tato námitka tak svou povahou spadá pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a Nejvyšší správní soud se jí proto bude zabývat níže.

[23] Žádné další konkrétní námítky podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. již stěžovatel neuvádí, jelikož je ale Nejvyšší správní soud povinen k vadám naplňujícím uvedený kasační důvod přihlížet i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zabýval se tím, zda napadený rozsudek není nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, pro nedostatek důvodů, či zda zde není taková vada řízení před krajským soudem, jež by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Žádné takové nedostatky však nedovodil.

[24] Napadený rozsudek je plně přezkoumatelný, o čemž ostatně svědčí již to, že mu stěžovatel porozuměl a obsáhle proti němu brojí, což by v případě jeho nesrozumitelnosti či chybějících důvodů vůbec nebylo možné. Krajský soud dostatečně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení, předeštlé relevantní a ucelené právní závěry, kterými žalobní argumentaci náležitě vypořádal. Z napadeného rozsudku je seznatelné, k jakým závěrům krajský soud dospěl a úvahy v něm obsažené jsou co do formy logické a vnitřně nerozporné (viz též např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003,

pokračování

č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 10. 4. 2008, č. j. 7 Afs 78/2007-60, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, nebo též ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, a řada dalších). Ze způsobu, jakým se krajský soud vypořádal s žalobní argumentací, byl současně zřejmý jeho názor na protiargumentaci stěžovatele obsaženou mimo jiné v jeho vyjádření k žalobě (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2012, č. j. 4 Ans 1/2012-61). Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že nesouhlas stěžovatele se závěry krajského soudu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

[25] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost a nedovodil ani jinou vadu řízení před krajským soudem, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku, dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[26] Nejvyšší správní soud tedy mohl přistoupit k přezkumu zbylých kasačních námitek, jež spadají pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[27] Nejvyšší správní soud předesílá, že nyní souzená věc se týká posouzení, zda lze pozemky 790/2 a 781/16 považovat za pozemky stavební ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH, jejichž dodání není podle § 56 odst. 1 téhož zákona osvobozeno od daně. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že oba pozemky splňují definici stavebního pozemku podle uvedeného ustanovení, zatímco krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že stran pozemku 781/16 nebylo prokázáno splnění první podmínky, tedy že na něm má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí. Zbývá pro úplnost dodat, že kasační námitky se vztahují pouze k závěrům, které krajský soud učinil ve vztahu k pozemku 781/16.

[28] Stěžovatel konkrétně nesouhlasí s tím, jak krajský soud v odst. 33. napadeného rozsudku vyložil první podmínku vyplývající z § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH, podle níž má být na dotčeném pozemku zhotovena stavba pevně spojená se zemí, a jak předmětné ustanovení v nyní projednávané věci vztáhnul právě na pozemek 781/16. Nerozporuje tedy naplnění druhé podmínky, neboť v jejím naplnění se i v případě uvedeného pozemku s krajským soudem shoduje.

[29] Podle čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH, *členské státy osvobodí od daně tato plnění: dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b).*

[30] Podle čl. 12 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, *členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění: dodání stavebního pozemku.*

[31] Podle čl. 12 odst. 3 směrnice o DPH, *pro účely odst. 1 písm. b) se „stavebním pozemkem“ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.*

[32] Podle § 56 odst. 1 zákona o DPH, *od daně je osvobozeno dodání pozemku, který a) netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a b) není stavebním pozemkem.*

[33] Podle § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH, *stavebním pozemkem se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí pozemek, na kterém má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí a který je nebo byl předmětem stavebních prací, nebo správních úkonů za účelem zhotovení této stavby.*

[34] Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že problematika daně z přidané hodnoty je harmonizována na úrovni Evropské unie, dotčené ustanovení zákona o DPH je proto třeba vykládat v souladu se směrnicí o DPH, zejména s jejími výše citovanými ustanoveními. Jejich výkladem se již zabýval Soudní dvůr například v rozsudku ze dne 17. 1. 2013, C-543/11, ve věci *Woningstichting Maasdriel*. Mimo jiné v něm vyslovil, že „čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH, ve spojení s čl. 12 odst. 1 a 3 této směrnice, musí být vykládán tak, že se osvobození od DPH, které stanoví prvně uvedené ustanovení, nevztahuje na plnění, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, spočívající v dodání nezastavěného pozemku po demolici budovy, která se na něm nacházela, i když ke dni tohoto dodání nebyly uskutečněny jiné úpravy pozemku než uvedená demolice, pokud z celkového posouzení okolností souvisejících s tímto plněním a převládajících k datu dodání, včetně úmyslu smluvních stran, je-li podpořen objektivními poznatky, vyplývá, že k tomuto datu byl dotčený pozemek ve skutečnosti určen k zastavění, ověření čehož přísluší předkládajícímu soudu“ (podtržení doplněno soudem).

[35] Výkladu § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH ve světle dotčených ustanovení směrnice o DPH se věnoval i Nejvyšší správní soud ve stěžovatelem i krajským soudem odkazovaném rozsudku ze dne 29. 2. 2024, č. j. 4 Afs 64/2023-44. V něm ve vztahu ke druhé podmínce dovodil, že za správní úkon ve smyslu zmíněného ustanovení má být považován rovněž územní plán (blíže viz odst. [19] uvedeného rozsudku). Stran první podmínky, jejíž posouzení je v nynější věci sporné, pak shledal, že „krajský soud přistoupil k posouzení toho, zda převáděné pozemky považovat za stavební podle § 56 odst. 2 písm. a) bod 1. zákona o DPH, správným způsobem, když v rámci ověřování naplnění první podmínky zjišťoval poznatky svědčící o úmyslu smluvních stran dodat/nabýt dotčené pozemky jako pozemky určené k zastavění, resp. jako pozemky, na nichž má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí.“ Poukázal přitom na skutečnost, že „[z] citovaného (rozsudku Soudního dvora) zároveň vyplývá, že úmysl smluvních stran představuje pouze jednu z okolností, z níž může vyplývat, že převáděný pozemek je ve skutečnosti určen k zastavění, přičemž podle Nejvyššího správního soudu lze usuzovat, že se zpravidla bude jednat o okolnost stěžejní.“

[36] S ohledem na právě uvedené je podle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že krajský soud při výkladu a aplikaci první podmínky ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH nepochybil, zabýval-li se v souladu se shora citovanou judikaturou (Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu) okolnostmi svědčícími o úmyslu smluvních stran dodat či nabýt pozemek 781/16 jako pozemek, na němž má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí. Ve vztahu k tomuto pozemku však nedovodil existenci takových okolností, které by o uvedeném svědčily. Z ničeho totiž neplyne, že by uvedený pozemek byl předmětem dalších stavebních řízení a o účelu jeho užití se nezmiňovala ani samotná kupní smlouva, resp. jakýkoliv další podklad obsažený v daňovém spisu. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu přisvědčuje krajskému soudu v tom, že samotné ujednání o právu zpětné koupě, které bylo v kupní smlouvě obsaženo ve vztahu k celému jejímu předmětu (tedy oběma

pokračování

prodáváním pozemkům), dostatečným způsobem neprokazuje, že na pozemku 781/16 má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí.

[37] Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že stěžovatel ve vztahu k pozemku 781/16 uvedl, že je v územním plánu určen k zastavění, z čehož dovodil, že na něm má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí, a tím pádem byl učiněn i správní úkon v podobě přijetí územního plánu za účelem zhotovení této stavby. Stěžovatel přitom neshledal žádné okolnosti, které by zastavitelnost pozemku 781/16 vylučovaly, neboť podle něj absence realizace dalších správních úkonů ze strany žalobkyně či společnosti Rise & Shine, s.r.o., ani skutečnost, že kupní smlouva se o účelu pozemku 781/16 nezmiňuje, nevylučují jeho zastavitelnost.

[38] Uvedeným závěrům nemůže v souzené věci Nejvyšší správní soud bez dalšího přisvědčit a souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatel splnění první podmínky v případě pozemku 781/16 založil toliko na územním plánu, podle nějž je tento pozemek určený k zastavění. Označení pozemku jako zastavitelného v územním plánu je ovšem předpokladem pro splnění druhé podmínky, neboť v souladu s výše citovanou judikaturou je územním plán právě oním správním úkonem, o němž hovoří § 56 odst. 2 písm. a) v druhé části věty bodu 1. zákona o DPH (viz jeho citace v odst. [33]).

[39] Naproti tomu první podmínka spočívá v tom, že na pozemku má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí. To ve smyslu výše citované judikatury i směrnice o DPH znamená přihlédnout k dalším okolnostem toho kterého konkrétního případu převládajícím k datu dodání a mimo jiné také k úmyslu smluvních stran dodat či nabýt dotčený pozemek jako pozemek, na kterém má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí (jak tomu bylo v nynější věci v případě druhého z pozemků 790/2). Z tohoto důvodu nelze splnění první podmínky dovozovat pouze s odkazem na územní plán.

[40] Dovolává-li se stěžovatel v této souvislosti důvodové zprávy k § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH, rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2024, č. j. 10 Afs 206/2023-46, a rozsudku ze dne 29. 2. 2024, č. j. 4 Afs 64/2023-44, z nichž dovozuje, že na základě územního plánu je možné dospět k závěru o splnění první podmínky plynoucí z předmětného ustanovení, jedná se o námitku nedůvodnou. Je tomu tak proto, že ve stěžovatelem citované části důvodové zprávy k zákonu o DPH i v uvedených rozsudcích Nejvyššího správního soudu se stěžejní závěry týkaly posouzení druhé podmínky (o jejímž splnění ve vztahu k pozemku 781/16 nebylo sporu), tedy o tom, že funkci správního úkonu může plnit mimo jiné i územní plán.

[41] Nejvyšší správní soud se s krajským soudem ztotožňuje také v tom, že v nyní projednávané věci nebyly prokázány další skutečnosti, které by nasvědčovaly splnění první podmínky, tedy že by na pozemku 781/16 měla být zhotovena stavba pevně spojená se zemí (v tom se nynější věc liší od stěžovatelem odkazovaného rozsudku č. j. 10 Afs 206/2023-46). Z kupní smlouvy totiž vyplývá, že na jejím základě došlo k převodu vlastnického práva žalobkyně k pozemku 790/2 i 781/16 na společnost Rise & Shine, s.r.o. (viz čl. I. a II.). V čl. II. bodě 4 kupní smlouvy pak bylo zakotveno, že společnost Rise & Shine, s.r.o. nabývá pozemky do svého výlučného vlastnictví za účelem realizace výstavby základní školy na pozemku 790/2 a v případě, že by do dvou let od uzavření této smlouvy nedošlo k vydání územního rozhodnutí umožňujícího realizaci takového záměru, sjednaly si smluvní strany právo zpětné koupě ve vztahu k oběma těmto pozemkům.

[42] Podle Nejvyššího správního soudu tedy z obsahu kupní smlouvy nevyplývá, že by na pozemku 781/16 měla být zhotovena stavba pevně spojená se zemí. Naopak je patrné, že realizace záměru se předpokládala pouze na pozemku 790/2. Koneckonců jak sám stěžovatel v napadeném rozhodnutí uvedl, kupní smlouva se o účelu pozemku 781/16 nezmiňuje. Stejně tak ani z obsahu daňového spisu nelze dovodit, že by na pozemku 781/16 měla být zhotovena stavba pevně spojená se zemí. Pro uvedený závěr je pak podle mínění Nejvyššího správního soudu zcela bezpředmětné, že předmětem kupní smlouvy byl převod vlastnického práva k oběma pozemkům, že se obou týkalo právo zpětné koupě, nebo že se žalobkyně v kupní smlouvě také zavázala uhradit daň. Naopak je v ní výslovně uvedeno, že realizace stavby má být uskutečněna na pozemku 790/2. Stěžovatel proto nemůže krajskému soudu úspěšně vytýkat, že se zaměřil pouze na poznatky svědčící o úmyslu smluvních stran dodat oba pozemky jako pozemky, na nichž má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí, když ani jiné okolnosti než právě jen úmysl smluvních stran v nyní souzené věci ve vztahu k hodnocení splnění první podmínky neexistovaly. Přestože tedy podle výše zmiňované judikatury úmysl smluvních stran představuje pouze jednu z okolností, z nichž může vyplývat, že na převáděném pozemku má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí, neznamená to, že by se v určitých případech nemohlo jednat o okolnost jedinou. Právě tak tomu bylo v nyní projednávané věci. Uvedenému závěru ostatně nasvědčuje i to, že pozemek 781/16 nebyl předmětem dalších stavebních řízení. Stěžovateli tak nelze přisvědčit ani v tom, že by závěry krajského soudu neměly oporu ve spisech nebo s nimi byly v rozporu.

[43] Pokud pak stěžovatel v kasační stížnosti obsáhle vysvětluje, že o správnosti jeho závěru o splnění první podmínky v případě pozemku 781/16 svědčí i další okolnosti než jen to, že pozemek se dle územního plánu nachází v zastavitelné ploše (byť jak shora uvedeno, jedná se fakticky o podmínku druhou, jejíž splnění vztáhnul i k podmínce první), ty nebyly předmětem přezkumu ze strany krajského soudu, neboť je stěžovatel v napadeném rozhodnutí v takové šíři neuvedl, a krajský soud se jimi proto nemohl zabývat. Nemůže tak proto jako první nyní činit ani Nejvyšší správní soud. Netvořily totiž nosné rozhodovací důvody napadeného rozhodnutí.

[44] Nejvyšší správní soud se stěžovatelem nesouhlasí ani v tvrzení, že oba dotčené pozemky s ohledem na závěry plynoucí z judikatury Soudního dvora představují nedělitelné plnění, přičemž pozemek 790/2 je hlavním plněním a pozemek 781/16 plněním vedlejším, který tak sdílí jeho osud.

[45] Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 13. 9. 2017, č. j. 2 Afs 345/2016-34, shrnul, že podle judikatury Soudního dvora „*při určování toho, jestli se jedná o jedno, nebo více plnění, je nutné vyjít především z předmětu a charakteru poskytovaných služeb. Pro posouzení této otázky je třeba použít objektivní kritéria, přičemž subjektivní pohled účastníků obchodní transakce není relevantní. Zpravidla se jedná buď o jednotlivé plnění – plnění podléhající samostatné daňové povinnosti, nebo o vícenásobné plnění – plnění obsahující dva a více komponentů, kdy každý z nich podléhá samostatné daňové povinnosti, anebo o složené plnění – jednotlivá plnění skládající se z více komponentů. Na tomto místě je pro účely souzené věci třeba rovněž připomenout jeden ze základních principů konstrukce daně z přidané hodnoty, kterým je jednotnost poskytnutého plnění, které by obecně nemělo být v zájmu fungujícího systému DPH uměle děleno. Za určitých okolností však několik plnění formálně rozlišených, která by mohla být poskytnuta odděleně, musí být považováno za jediné plnění. Je tomu tak např. tehdy, pokud je na základě objektivní analýzy konstatováno, že jedno*

pokračování

nebo více plnění představuje hlavní plnění a že zbývající jedno nebo více plnění představuje jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (srov. rozhodnutí ze dne 22. 10. 1998, ve věci Madgett and Baldwin, C-308/96). O jediné plnění se jedná také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (kromě výše uvedených srov. dále zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 25. 2. 1999, ve věci CPP, C-349/96, body 29 a 30; ze dne 27. 10. 2005, ve věci Lev Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, bod 18; ze dne 13. 7. 1989, ve věci Henriksen, C-173/88, body 14 až 16 a ze dne 11. 1. 2001, ve věci Komise v. Francie, C-76/99, bod 27). Služba je považována za doplňkovou ke službě hlavní tehdy, jestliže pro zákazníka neznámá cíl sama o sobě, ale slouží k lepšímu využití hlavní služby (viz např. rozhodnutí ze dne 25. 2. 1999, ve věci Card Protection Plan, C-349/96, bod 30).“

[46] S ohledem na tato judikurní východiska však v nynějším případě nelze pozemek 781/16 považovat za vedlejší plnění ve vztahu k pozemku 790/2, a tedy posuzovat tyto pozemky jako jedno nedělitelné plnění pro účely daně z přidané hodnoty. Jak již shora uvedeno, tuto argumentaci, kterou stěžovatel v kasační stížnosti obsáhle rozvíjí, přitom v napadeném rozhodnutí vyslovil pouze v podobě blíže neodůvodněného závěru, podle nějž „[t]oto plnění je tedy nutno posuzovat jako 1 celek a pokud nelze shledat splnění podmínek pro osvobození od DPH již u prvního z Pozemků [parc. č. 790/2 – poznámka soudu], tím spíše pokud tento představuje hlavní důvod koupě Pozemků, jako tomu bylo v případě pozemku parc. č. 790/2 (...), nelze shledat splnění podmínek pro osvobození od DPH ani u druhého z Pozemků.“ Nedělitelnost plnění stěžovatel v napadeném rozhodnutí dovozoval pouze z toho, že v kupní smlouvě byla sjednána celková kupní cena za oba pozemky a dále z ujednání o možnosti zpětné koupě obou pozemků. S takovým posouzením se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit.

[47] Z obsahu kupní smlouvy (ale ani z žádné jiné skutečnosti) totiž není patrné, že by převod vlastnického práva k pozemku 781/16 měl sloužit k lepšímu využití pozemku 790/2, nebo že by tyto pozemky byly natolik těsně (právně či v materiálním slova smyslu) spojeny, že by objektivně tvořily jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Naopak z kupní smlouvy jednoznačně plyne, že se jedná o dva zcela samostatné pozemky, které spolu souvisejí pouze tak, že k převodu vlastnického práva k nim došlo stejnou kupní smlouvou. Účel převodu vlastnického práva byl v kupní smlouvě vymezen pouze ve vztahu k pozemku 790/2. To však podle Nejvyššího správního soudu bez dalšího neznámá, že by ke stejnému účelu byl převáděn i pozemek 781/16, neboť k tomu žádné skutkové zjištění daňových orgánů nesměruje. Z ničeho tudíž nelze dovodit, že by tyto pozemky představovaly nedělitelné plnění ve smyslu shora citované judikatury.

[48] Naopak z průběhu řízení před daňovými orgány vyplývá, že je třeba tato plnění posuzovat samostatně, tedy jako plnění obsahující dva komponenty, z nichž každý může podléhat samostatné daňové povinnosti. Jak již uvedeno, daňové orgány žádá skutková zjištění, která by svědčila o opaku (například že se jedná o pozemky sousední, u nichž využití jednoho není možné či účelné bez využití druhého, nebo že jsou činěny kroky ke zcelení uvedených pozemků apod.), neučinily. Z ničeho tedy nelze usuzovat na to, jak by pozemek 781/16 mohl plnit funkci vedlejšího plnění ve vztahu k pozemku 790/2. Kromě toho ani

stěžovatel v napadeném rozhodnutí o pozemcích neuvažoval jako o nedělitelném plnění (byť nakonec takový zkratkovitý závěr učinil), nýbrž sám splnění podmínek podle § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1. zákona o DPH posuzoval ve vztahu ke každému z uvedených pozemků samostatně. Pouze v odst. [40] napadeného rozhodnutí pak v souvislosti s vypořádáním odvolací námitky žalobkyně učinil výše citovaný, blíže neodůvodněný závěr o jednom nedělitelném plnění. Ten ale netvořil stěžejní rozhodovací důvody, na nichž stěžovatel napadené rozhodnutí založil. Pokud se tedy krajský soud s ohledem na skutková zjištění vyplývající z daňového spisu zabýval posouzením povahy každého z pozemků samostatně, shodně jako to učinil i stěžovatel v napadeném rozhodnutí (ve vztahu k pozemku 790/2 v odst. [20] až [29] a ve vztahu k pozemku 781/16 v odst. [30] a [31]), nemůže nyní v kasační stížnosti účinně namítat nesprávné závěry krajského soudu k otázkám, které v napadeném rozsudku vůbec neřešil, neboť netvořily *ratio decidendi* napadeného rozhodnutí.

[49] Ve shodě s krajským soudem pak Nejvyšší správní soud poukazuje na samotné ujednání o právu zpětné koupě obsažené v čl. II odst. 4 kupní smlouvy, které se nikterak specificky k pozemku 781/16 nevyjadřuje, nýbrž obsahuje závazek žalobkyně jako prodávajícího zpětně odkoupit oba pozemky v případě, že přes veškeré úsilí nedojde k vydání územního rozhodnutí umožňujícího realizaci stavby základní školy na pozemku 790/2.

[50] Za neopodstatněnou Nejvyšší správní soud považuje i stěžovatelovu argumentaci o tom, že krajský soud vztáhnul ujednání o zpětné koupi pouze k pozemku 790/2. To z napadeného rozsudku neplyne. Krajský soud pouze ve shodě s obsahem kupní smlouvy poukázal na to, že podmínky, za nichž se žalobkyně zavázala ke zpětné koupi pozemků, byly vztaženy právě a jen k pozemku 790/2, byť v konečném důsledku bylo ujednáno, že se zpětná koupě týkala celého předmětu kupní smlouvy, tedy i pozemku 781/16. Jak již ale shora uvedeno, to samo o sobě z obou pozemků jedno nedělitelné plnění nečiní.

[51] Již jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že ani skutečnost, že kupní smlouva obsahovala ujednání o kupní ceně jako celkové ceně za oba prodávané pozemky bez dalšího (tedy bez přistoupení dalších konkrétních okolností, které zde nebyly) nemůže být důvodem, pro který by na pozemky mělo být nahlíženo jako na jedno nedělitelné plnění ve smyslu výše citovaných judikатурních závěrů.

[52] Na základě všech výše uvedených skutečností proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud v napadeném rozsudku nepochybil, pokud stran pozemku 781/16 nepovažoval za prokázanou podmínku spočívající v tom, že na něm má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto nebyl naplněn.

VI.

[53] Kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[54] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a právo na náhradu nákladů tohoto řízení nemá. Žalobkyni jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nevznikly a tyto ani neuplatnila,

pokračování

a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 13. října 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu