



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Věry Šimůnkové ve věci

žalobkyně: **F., spol. s r.o., IČO X**
sídlem V., R.
zastoupené advokátem Mgr. Davidem Neveselým,
sídlem Na Florenci 211/15, 110 00 Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2016, č. j. 26755/16/5300-21443-701328,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobně podanou u soudu dne 12. 8. 2016, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2016, č. j. 26755/16/5300-21443-701328 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 4. 1. 2016, č. j. 6714/16/2105-50524-208995 (dále jen „platební výměr“). Platebním výměrem snížil finanční úřad žalobkyni uplatněný nadměrný odpočet

Shodu s prvopisem potvrzuje A. S.

na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2015 z částky 989 452 Kč na 611 171 Kč, neboť (kromě jiného) dospěl k závěru, že dodání pozemku žalobkyni nebylo plněním osvobozeným od DPH, a proto navýšil její daňovou povinnost o částku 378 281 Kč.

2. Žalobkyně uvádí, že s účinky ke dni 12. 8. 2015 převedla na kupující manžele M. a L. Č. pozemky p. č. X (dále jen „předmětný pozemek“) a p. č. X (dále jen „technický pozemek“) v katastrálním území a obci V.. Podle jejího názoru byly splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty při prodeji pozemku podle § 56 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o DPH“). Nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že předmětný pozemek a technický pozemek, byť je každý samostatnou parcelou, tvoří jediný funkčně spojený pozemek, který byl účelově rozparcelován, naopak je podle ní třeba hodnotit jednotlivé pozemky označené samostatným parcelním číslem. Rozdělení původní parcely na předmětný pozemek a technický pozemek a umístění inženýrských přípojek na technický pozemek bylo vynuceno jednáním s obcí V., která takový postup vyžadovala za účelem budoucího zřízení věcných břemen k inženýrským přípojkám na technickém pozemku. Primárním záměrem žalobkyně bylo prodávat v rámci projektu „Pozemky V.“ právě pozemky osvobozené od DPH podle § 56 odst. 2 zákona o DPH, čemuž odpovídá i to, že předmětem prodeje byl primárně předmětný pozemek, na němž není zřízena inženýrská síť ani stavba spojená se zemí pevným základem a nejednalo se ani o pozemek, na němž by mohla být provedena stavba. Rovněž tak úmyslem kupujících bylo koupit primárně předmětný pozemek za účelem výstavby rodinného domu, přičemž pouze k jeho lepšímu využití technický pozemek fakticky slouží. Zdůraznila, že předmětný pozemek lze samostatně využít i bez jeho napojení na technický pozemek, např. zřízením nových přípojek na předmětném pozemku. Jedná se o praxi běžnou v developerské činnosti, kdy jsou jako osvobozené od daně prodávány pozemky s přípojkami přivedenými na hranici pozemku. Za takové situace představuje odlišný postup žalovaného postup rozporný se zásadou rovného zacházení zakotvenou v § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění zákona č. 267/2014 Sb. (dále jen „daňový řád“).
3. Žalobkyně dále namítá, že přenášením daňového režimu technického pozemku, jehož prodej je podle ní vedlejším plněním, na předmětný pozemek, jehož prodej je plněním hlavním, by bylo v příkrém rozporu s principem hlavního a vedlejšího plnění. Technický pozemek žalobkyně prodávala pouze jako vedlejší plnění vynucené požadavky obce. Technický pozemek může sloužit pouze lepšímu využití předmětného pozemku, sám o sobě však důvodem koupě být nemůže. Záměrem kupujících bylo pořídit si pozemek vhodný pro potenciální výstavbu domu, proto při jednotném posouzení poskytnutého plnění by naopak bylo možné dovozovat, že i na dodání technického pozemku by se měl vztahovat daňový režim hlavního plnění a že i jeho dodání mělo být od DPH osvobozeno.
4. Pokud žalovaný argumentoval, že předmětný a technický pozemek spolu tvoří funkční celek, tento pojem zákon o DPH používá v § 48 pouze ve vztahu mezi stavbou a pozemkem, který slouží k provozu této stavby, plní její funkce nebo je s takovou stavbou využíván. Pojem funkční celek ve vztahu dvou pozemků zákon o DPH v § 56 nezná a tento pojem je třeba, i za použití systematického a gramatického výkladu, použít pouze pro účely daně u dokončené stavby pro bydlení nebo pro sociální bydlení podle § 48 zákona o DPH. Inženýrská síť na technickém pozemku přitom rozhodně nesplňuje definici dokončené stavby pro (sociální) bydlení ve smyslu § 48 odst. 2 a 5 zákona o DPH a

taková stavba se nenacházela ani na předmětném pozemku. Navíc inženýrské sítě byly vybudovány ve prospěch obce a distribuční společnosti a byly s časovým odstupem převedeny jim, nikoliv do vlastnictví manželů Č., proto by se na ně měla i v rámci právního výkladu zastávaného žalovaným vztahovat výjimka uvedená v poslední větě § 48 odst. 3 zákona o DPH. Do ustanovení § 56 odst. 1 zákona o DPH byl pak pojem „funkční celek“ včleněn až novelou, která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2016, v době vydání prvostupňového i napadeného rozhodnutí s takovým pojmem citované ustanovení však neoperovalo.

5. Žalobkyně zpochybňuje rovněž to, že žalovaný považoval předmětný pozemek a technický pozemek pro účely posouzení z hlediska daně z přidané hodnoty za pozemek jediný, ačkoliv se jedná o samostatné věci v právním smyslu. S každým z těchto pozemků však podle žalobkyně je možné disponovat samostatně, proto v zákonném smyslu nemohou být pozemkem pouze společně. Opak podle ní nelze dovozovat ani z toho, že v kupní smlouvě byly oba pozemky souhrnně označeny jako „pozemek X“, neboť právně není významná volba názvu, nýbrž skutečný obsah úkonu. Nadto právní úkon žalobkyně nemůže změnit veřejnoprávní kogentní vymezení toho, co se v právu považuje za pozemek, v katastrálních předpisech.
6. Nakonec žalobkyně uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentuje tzv. informacemi Generálního finančního ředitelství, jež však nejsou normativním právním aktem, a nejsou tak pro správce daně, daňové subjekty ani soud závazné. Nicméně žalobkyně se domnívá, že jak předmětný, tak i technický pozemek každý jednotlivě splňuje definici pozemku uváděnou v obou žalovaným zmiňovaných informacích.
7. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a uvedl, že setrvává na argumentaci obsažené v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Podle jeho názoru tvoří předmětný pozemek a technický pozemek jeden funkční celek, jako jediný pozemek pro výstavbu rodinného domu byly inzerovány na internetových stránkách projektu „Pozemky V.“ a též podle čl. II odst. 3 kupní smlouvy oba tyto pozemky tvoří společně pozemek pro stavbu rodinného domu. Jako jeden celek s vyústěním inženýrských sítí byly kupujícími koupeny a pouze tak plní svůj hospodářský smysl, neboť prodej samotného technického pozemku by se po samostatném prodeji předmětného pozemku stal vzhledem k jeho velikosti a umístění fakticky neuskutečnitelným. Dle žalovaného navíc podle § 2 písm. a) zákona č. 256/2013, o katastru nemovitostí (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „katastrální zákon“) je pozemkem část zemského povrchu oddělená od sousedních částí mj. vlastnickou hranicí, z čehož plyne, že předmětem převodu byl pozemek určený vlastnickou hranicí předmětného a technického pozemku, přičemž na takovém pozemku byly umístěny inženýrské sítě ve vlastnictví žalobkyně. Přitom pokud je inženýrská síť ve vlastnictví stejné osoby jako pozemek, na němž je zřízena, jedná se podle § 48 odst. 3 zákona o DPH o pozemek tvořící funkční celek s inženýrskou sítí. Vzhledem k tomu, že na pozemku tvořeném předmětným a technickým pozemkem byla zřízena inženýrská síť, která s pozemkem tvoří funkční celek, nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 56 odst. 2 zákona o DPH, zároveň nebyly naplněny ani podmínky § 56 odst. 3 zákona o DPH. Pokud jde o posouzení, že předmětný a technický pozemek tvoří pro účely posouzení daně z přidané hodnoty jediný pozemek, odkázal žalovaný rovněž na Informaci Generálního finančního ředitelství č. j. 6717/15/7000-20116-101206 (dále jen „informace 2“), dle níž lze pozemkem rozumět část zemského povrchu ohraničenou způsobem užití pozemků nebo parcelu označenou parcelním číslem; pozemek

může přitom sestávat z jedné nebo více parcel, přičemž parcelní čísla nejsou z hlediska vymezení pozemku určující. Žalovaný rovněž zpochybnil tvrzení žalobkyně, že k rozdělení na předmětný a technický pozemek nedošlo účelově, nýbrž na základě požadavku obce V. vybudovat a umístit inženýrské přípojky na samostatný pozemek. Takové tvrzení žalobkyně neprokázala a z žádného předloženého důkazu takový požadavek obce neplyne, naopak plánovací smlouva uzavřená s obcí uvádí, v jaké vzdálenosti za hranicí pozemků mají být umístěny přípojky dostupné z veřejně přístupného pozemku. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou žalobkyně, že se jedná o obdobnou situaci, jako by byly inženýrské sítě přivedeny na hranici pozemku, přičemž konstatuje, že takové pozemky by splňovaly podmínky osvobození od daně. V daném případě však byly sítě přivedeny až na pozemek (jen administrativně rozdělený na předmětný a technický pozemek), podmínky pro osvobození od daně tak naplněny nejsou.

8. Žalovaný se rovněž zabíral povahou plnění hlavního a vedlejšího a dospěl k závěru, že v dané věci došlo bezpochyby k prodeji pozemku sloužícího k výstavbě rodinného domu, k němuž sice nebylo vydáno stavební povolení, ale byly na něj přivedeny inženýrské sítě potřebné k výstavbě a provozování takového domu. Prodej pozemků označených dvěma parcelními čísly podle něj nelze skutkově oddělit a považovat je za plnění hlavní a vedlejší, protože posouzení dodání technického pozemku jako plnění vedlejšího by bylo v rozporu se zákonem o DPH i směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). V závěru pak žalovaný konstatoval, že metodický výklad Generálního finančního ředitelství je pro správce daně závazný, neboť po jeho zveřejnění na internetových stránkách Finanční správy se jím ujednokuje aplikační praxe pro širokou veřejnost. Žalobkyně přitom sice postupovala v souladu s informací Generálního finančního ředitelství č. j. 58463/13/7001-21000-101206 zveřejněnou dne 9. 12. 2013 (dále jen „informace 1“), avšak v rozporu s pozdější informací 2 zveřejněnou dne 10. 7. 2015, přičemž zdanitelné plnění uskutečnila dne 10. 8. 2015, tedy po publikaci informace 2.
9. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně zopakovala obsah již uplatněných žalobních bodů a doplnila, že požadavek obce V. na umístění přípojek inženýrských sítí na samostatný pozemek vyplývá mj. z prohlášení obsaženého ve smlouvě o úplatném převodu uzavřené mezi žalobkyní a obcí, kterou přiložila. Pokud informace 2 významně změnila chápání podmínek pro osvobození prodeje pozemků od DPH oproti informaci 1, žalobkyně namítá, že k takovému posunu došlo, aniž by se změnila právní úprava dodání nemovitostí. Zde se správce daně opět dostává do rozporu se zásadou rovného zacházení podle § 8 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně současně dodává, že v souladu se zásadou *in dubio mitius* mohla na převod pozemku uplatnit osvobození od DPH.
10. Z obsahu správního spisu žalovaného soud zjistil, že v návaznosti na daňové přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2015 podané dne 24. 9. 2015 finanční úřad dne 21. 10. 2015 podle § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval žalobkyni k odstranění pochybností o daňovém přiznání s odůvodněním, že je vykázán velmi vysoký nadměrný odpočet vybočující z ročního průměru, pro nějž údaje v přiznání neposkytují vysvětlení. Finančnímu úřadu byla předložena celá řada podkladů včetně kupní smlouvy ze dne 10. 8. 2015, jíž žalobkyně převedla na manžele Čusovy předmětný a technický pozemek. V čl. II odst. 3 této smlouvy je mj. uvedeno: „*Předmětné parcely tvoří společně pozemek pro stavbu rodinného domu, a jsou v rámci projektu Pozemky V. společně označeny jako pozemek č. X. Dále též jen „předmětný pozemek“.*“ V čl. III odst. 5 kupní smlouvy je dále konstatováno: „*Úmyslem smluvních stran je převést obě nemovité věci pouze společně.*“

11. V rámci výsledku dne 20. 11. 2015 jednatel žalobkyně uvedl, že vlastníkem páteřních sítí a pozemků, v nichž jsou umístěny, je dosud žalobkyně, pozemky včetně komunikací však budou převedeny podle plánovací smlouvy uzavřené s obcí. K dotazu na vlastnictví přípojek jednatel konstatoval, že inženýrské sítě jsou přivedeny na kiosek nebo do šachty, které jsou umístěny na parcelním čísle pozemku, který je zdaněn DPH. Přípojky k jednotlivým domům dosud nebyly vybudovány, to si zajistí vlastníci budoucích domů. Územní rozhodnutí a stavební povolení byla vydána na inženýrské sítě, rozhodnutí na výstavbu rodinných domů na pozemcích si budou vyřizovat vlastníci pozemků. Jako samostatná parcela byla vyčleněna plocha, na kterou jsou přivedeny inženýrské sítě. U obou prodávaných pozemků je však stanovena stejná cena za m².
12. Dne 4. 12. 2015 sdělil finanční úřad žalobkyni výsledek postupu k odstranění pochybností, v němž dospěl k závěru, že ačkoliv jsou předmětný a technický pozemek opatřeny každý vlastním číslem parcelním, jedná se o jeden pozemek sloužící pro výstavbu rodinného domu, je pouze administrativně rozdělený. Samostatně nelze pozemky k takovému účelu využít. Jelikož na technickém pozemku ústí inženýrské sítě, je třeba pozemek jako celek považovat za funkční celek s inženýrskou sítí. Dodání pozemku tak nebylo plněním osvobozeným podle § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH a nebyly splněny ani podmínky časového testu podle § 56 odst. 3 zákona o DPH. Finanční úřad proto snížil uplatněný nadměrný odpočet z částky 989 452 Kč na 611 171 Kč, tj. o částku 378 281 Kč.
13. V návrhu na pokračování v dokazování navrhla žalobkyně provedení důkazu darovací smlouvou ze dne 17. 12. 2015 uzavřenou mezi ní a obcí V., v jejímž čl. II bodu 5 žalobkyně prohlásila, že vodovodní a kanalizační šachty jsou na základě požadavku obce umístěny na pozemcích se samostatným parcelním číslem, a je tak zajištěna možnost budoucího zřízení věcného břemene zajišťujícího údržbu a opravy vodovodního a kanalizačního řadu. V reakci na tento návrh však finanční úřad dospěl k závěru, že nejsou dány důvody pro pokračování v dokazování, protože darovací smlouva byla uzavřena až poté, co došlo k převodu předmětného pozemku, a pro posouzení skutkového stavu ke dni převodu je proto tato smlouva nevýznamná. Důvodem pro pokračování v dokazování pak není ani odlišný právní názor žalobkyně. Následně vydal finanční úřad dne 4. 1. 2016 platební výměr, jímž snížil uplatněný nadměrný odpočet z částky 989 452 Kč na 611 171 Kč.
14. Žalobkyně se bránila odvoláním, k němuž k důkazu založila plánovací smlouvu ze dne 27. 1. 2014 uzavřenou mezi žalobkyní a obcí V., z níž dovozovala, že uzavření darovací smlouvy předcházela jednání s obcí V. a tato byla pouze jejich důsledkem, požadavek na oddělení technického pozemku byl dán již v době uzavření kupní smlouvy o převodu předmětného a technického pozemku. V tomto směru plánovací smlouva nicméně požadavek na oddělení technických pozemků neobsahuje, pouze uvádí v části b), že k „jednotlivým parcelám budou vysazeny kanalizační přípojky, které budou 1,1 m za hranicí dotčených pozemků ukončeny revizní plastovou šachtou“, v části d), že vodoměrné soustavy napojení přípojek pro budoucí rodinné domy na vodovodní řad budou umístěny ve vodoměrných šachtách umístěných 1,5 m od hranice oplocení a v části e), že plynovodní „přípojky se ukončí hlavními uzávěry plynu (HUP) tak, aby byly dostupné z veřejně přístupného pozemku“. V odvolání žalobkyně argumentovala obdobně jako v nyní podané žalobě.
15. O podaném odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, jež odůvodnil tím, že původní pozemek byl účelově rozdělen na předmětný a technický pozemek, oba však i nadále s ohledem na informaci 2 tvoří pozemek jediný, na němž je umístěna inženýrská síť. Dle informace 2 je nerozhodné, zda je inženýrská síť stavbou spojenou se zemí pevným

základem či nikoli, podstatné je pouze to, zda je inženýrská síť ve vlastnictví vlastníka pozemku či nikoliv. S odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“) ze dne 17. 1. 2013, *C-543/11 Woningstichting Maasdriel*, podotkl, že pravomoc členských států v oblasti vymezení pojmu stavební pozemek závisí na úmyslu smluvních stran převést pozemek určený k zástavbě. Konstatoval, že účelem převodu obou pozemků bylo dodání pozemků určených k vybudování rodinného domu, přičemž tyto pozemky vzájemně tvoří funkční celek s inženýrskou sítí podle § 48 odst. 3 zákona o DPH. Za účelem následné výstavby 65 rodinných domů totiž žalobkyně vybuvovala inženýrskou síť, která je vyvedena v posuzovaném případě na technický pozemek, který tvoří funkční celek se sousedícím předmětným pozemkem. Dodání těchto pozemků tak není osvobozeno od daně, neboť není splněna podmínka podle § 56 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Namítla-li žalobkyně, že pozemky v obdobných developerských projektech, v rámci nichž jsou inženýrské sítě přiváděny na okraj pozemku, daní zatíženy nejsou, a postupem finančního úřadu tak vzniká nedůvodný rozdíl v posuzování skutkově obdobných případů, žalovaný ani tuto námitku neshledal důvodnou, neboť v daném případě byly inženýrské sítě přivedeny přímo na pozemek. Dodání technického pozemku nebylo vedlejším plněním ve vztahu k dodání předmětného pozemku jako plnění hlavního, neboť takové posouzení by odporovalo ustanovením zákona o DPH a směrnice. Konečně uvedl, že pokud se žalobkyně při prodeji předmětného a technického pozemku řídila informací 1, ta byla ke dni 10. 7. 2015, tedy ještě před uskutečněním převodu, změněna informací 2. Žalobkyně se tak nemůže dovolávat legitimního očekávání, neboť došlo ke změně právní úpravy, která jí byla známa, a bylo proto její povinností podle této úpravy postupovat. Napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 20. 6. 2016.

16. Poté, co soud ověřil, že žaloba byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou, a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s takovým postupem výslovně souhlasil a žalobkyně na výzvu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. ve lhůtě dvou týdnů nesdělila, že na konání jednání trvá. Jednání nebylo třeba nařizovat ani za účelem dokazování, jelikož soud nepokládal za potřebné provádět důkazy nad rámec toho, co plyne ze správních spisů. Soud neprováděl důkaz smlouvou o úplatném převodu ze dne 14. 4. 2016 uzavřenou mezi žalobkyní jako převodcem a obcí V. jako nabyvatelem, neboť skutečnosti, které měly být touto smlouvou prokazovány – že vodovodní a kanalizační šachty jsou umístěny na samostatných pozemcích na základě požadavku obce V. – má plynout z ustanovení obdobného znění, jako ustanovení obsažené v darovací smlouvě ze dne 17. 12. 2015 uzavřené mezi týmiž stranami, jež byla již založena do správního spisu. Důkaz touto listinou je tak nadbytečný.
18. Podle čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice členské státy osvobodí od daně tato plnění: j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a); k) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b).
19. Podle čl. 12 směrnice mohou členské státy 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: a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího; b) dodání stavebního pozemku (odst. 1). Pro účely odst. 1 písm. a) se „budovou“ rozumí jakákoliv stavba pevně

spojená se zemí. Členské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov a mohou vymezit pojem „pozemek k ní přiléhající“. Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekračují v prvním případě dobu pěti let a v druhém dobu dvou let (odst. 2). Pro účely odst. 1 písm. b) se „stavebním pozemkem“ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy (odst. 3).

20. Podle § 51 odst. 1 písm. f) zákona o DPH je při splnění podmínek stanovených v §§ 52 až 62 bez nároku na odpočet daně osvobozeno mj. dodání vybraných nemovitých věcí (§ 56).
21. Podle § 56 odst. 1 písm. a) a c) se dodáním vybrané nemovité věci pro účely osvobození od daně rozumí mj. dodání pozemku a dodání stavby.
22. Podle § 56 odst. 2 zákona o DPH je od daně osvobozeno dodání vybrané nemovité věci, která
 - a) je pozemkem, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, a
 - b) není pozemkem, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba.
23. Podle § 56 odst. 3 zákona o DPH je dodání vybrané nemovité věci jiné než v odstavci 2 osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve.
24. Podle § 48 zákona o DPH nadepsaného slovy „Sazba daně u dokončené stavby pro bydlení nebo dokončené stavby pro sociální bydlení“ se první snížená sazba daně uplatní při poskytnutí stavebních nebo montážních prací provedených na dokončené stavbě, pokud se jedná o stavbu pro bydlení nebo stavbu pro sociální bydlení (odst. 1). Stavbou pro bydlení se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí stavba, která 1. slouží k využití stavby bytového domu nebo stavby rodinného domu a 2. je zřízena na pozemku, který tvoří funkční celek s touto stavbou bytového domu nebo rodinného domu [odst. 2 písm. c)]. Pozemkem, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Touto stavbou není inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku (odst. 3). Stavbami pro sociální bydlení se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí jiná stavba, která 1. slouží k využití staveb uvedených v písmenech a), b) a d) až k) a 2. je zřízena na pozemku, který tvoří s těmito stavbami funkční celek [odst. 5 písm. l)].
25. Z citované právní úpravy vyplývá, že jak směrnice, tak zákon o DPH, který její ustanovení transponuje do českého právního řádu, stanoví, že od DPH jsou zcela osvobozeny převody staveb a stavebních pozemků. V případě stavebních pozemků český zákonodárce vymezení předpokládané čl. 12 odst. 3 směrnice provedl dvěma podmínkami zakotvenými v § 56 odst. 2 zákona o DPH. V případě staveb pak obdobné vymezení ve smyslu čl. 12 odst. 2 směrnice učinil v § 56 odst. 3 téhož zákona. Soud se přitom ztotožňuje se žalobkyní, že ustanovení § 48 zákona o DPH nedefinovalo pojem stavebního pozemku pro účely vymezení podmínek pro osvobození dodání takového pozemku od DPH. Soud se plně shoduje s argumentací žalobkyně systematickou zákona o DPH i jazykovým zněním

ustanovení § 48 zákona o DPH, které přisvědčují tomu, že v rozhodné době tato ustanovení stavební pozemek nevymezovala. Ustanovení § 48 odst. 3 zákona o DPH, na něž žalovaný poukazoval, vymezovalo pouze pozemky funkčně související se stavbou pro bydlení či pro sociální bydlení, pro účely uplatnění snížené sazby DPH na takovéto stavby, z žádného ustanovení zákona o DPH však nevyplývalo, že by toto ustanovení mělo být aplikováno i na případy, v nichž je plnění osvobozeno od DPH. Ustanovení § 48 odst. 3 zákona o DPH se tedy v této souvislosti neuplatní. Odpovídající úprava byla do zákona o DPH promítnuta až prostřednictvím ustanovení § 56 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, které nabylo účinnosti teprve dne 1. 1. 2016. Toto ustanovení však nelze retroaktivně uplatnit na dodání, jež se uskutečnila přede dnem jeho účinnosti, a to ani prostřednictvím použití § 48 zákona o DPH v přímém rozporu s jeho jazykovým zněním i systematickým zařazením.

26. Jak plyne ze shora citovaných ustanovení směrnice, bylo ponecháno na jednotlivých státech, jakým způsobem vymezí tzv. stavební pozemky, jejichž dodání nepodléhá osvobození od daně. Pozitivní vymezení pojmu stavební pozemek obsahovalo ustanovení § 56 odst. 2 zákona o DPH až do 31. 12. 2013, které takový pozemek původně definovalo jako nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení (nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby) provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se pak rozuměl pozemek, na kterém není stavba jako věc. S účinností od 1. 1. 2014 bylo citované ustanovení novelizováno zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., které tuto definici nahradilo, smysl ustanovení však zůstal zachován. Zachován totiž byl jak prvek nezastavěnosti daného pozemku [odst. 2 písm. a)], tak absence stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby [odst. 2 písm. b)]. Pokud tedy jde o způsob, jakým byl ve vztahu ke směrnici definován stavební pozemek jako předmět zdanění, je možné dovodit, že zákonodárce zvolil spíše restriktivní výklad. Za stavební pozemek byl takto označen pozemek buď již takový, na němž se stavba jako věc nachází, nebo takový, na němž je možno stavbu bez dalšího zřídit. V tomto ohledu stojí za povšimnutí, že původní vládní návrh zákona o DPH (sněmovní tisk 496/0 ze dne 6. 11. 2003, dostupný na webových stránkách Poslanecké sněmovny www.psp.cz) ve své definici stavebního pozemku odkazoval na ustanovení § 139 odst. 15 zákona č. 50/1976 Sb., stavební zákon, účinného do 31. 12. 2006, který za stavební pozemek označoval část území určenou regulačním plánem nebo územním rozhodnutím k zastavění a pozemek zastavěný hlavní stavbou. V tomto pojetí se tak za stavební pozemek považuje taková část zemského povrchu, není-li již zastavěna, která může být využita k již zcela konkretizovanému stavebnímu záměru, danému rozsahem stavebního povolení nebo souhlasem s provedením ohlášené stavby. Takové řešení však zákonodárcem přijato nebylo, vymezení pozemku k zastavění v územně plánovací dokumentaci nestačilo, nestačilo ani vydání územního rozhodnutí a ke zdanění dodání pozemku bylo zákonem vyžadováno, aby bylo na stavbu vydáno alespoň stavební povolení nebo jeho ekvivalent.
27. K uvedenému lze s ohledem na zmínku žalovaného v napadeném rozhodnutí dodat, že uvedené řešení nebylo plně v souladu se závěry SD EU k definici stavebního pozemku ve směrnici. V rozsudku C-543/11 *Woningstichting Maasdiel* v tomto směru SD EU v odst. 30-32 uvedl, že „členské státy musí při vymezení pozemků, které budou považovány za stavební pozemky, dodržovat účel sledovaný čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH, kterýžto má za cíl osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě (...) Aby bylo zaručeno dodržení zásady daňové neutrality, která je základní zásadou společného systému DPH a která brání tomu, aby s podobnými dodáními zboží, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně, a tomu, aby bylo při vybírání DPH

zacházeno s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace, rozdílně (...), je tedy nutné, aby všechny nezastavěné pozemky, na kterých má být postavena budova, a jsou tudíž určeny k zastavění, spadaly pod tuto vnitrostátní definici. (...) je třeba připomenout, že deklarovaný záměr smluvních stran týkající se zdanitelnosti určitého plnění DPH musí být zohledněn při celkovém posouzení okolností takového plnění, a to pod podmínkou, že bude podpořen objektivními poznatky“. Potud se tedy lze domnívat, že oba pozemky, jež byly předmětem dodání manželům Č., měly z hlediska směrnice podléhat DPH, neboť o tom, že jsou jako jeden celek určeny k zastavění, nemohlo být s ohledem na obsah uzavřené kupní smlouvy (srov. čl. II odst. 3 a čl. III odst. 5), způsob jejich nabízení v rámci developerského projektu žalobkyně i stav územního plánu obce pochyb.

28. Pokud jde o účastníky zmiňovanou potřebu považovat předmětný a technický pozemek z hlediska požadavků unijního práva za pozemek jediný, zde soud odkazuje např. na rozsudek SD EU ze dne 8. 12. 2016, C-308/16 *Stock '94*, kde SD EU uvedl: „pro účely DPH musí být každé plnění za běžných podmínek považováno za vlastní a samostatné, jak vyplývá z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH (...) Za určitých okolností nicméně platí, že několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, a vést tedy střídavě ke zdanění nebo osvobození od daně, musí být považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. O jediné plnění se jedná, zejména pokud jsou dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani tak těsně spojená, že objektivně tvoří jediné neoddelitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Tak je tomu i tehdy, když jedno nebo několik plnění představuje hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představuje jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (...) V tomto ohledu postačí uvést, že k určení, zda určitá operace zahrnující několik plnění představuje pro účely DPH jediné plnění, zohledňuje Soudní dvůr její hospodářský účel.“
29. Bylo-li by dodání předmětného a technického pozemku hodnoceno z těchto hledisek, nemá soud žádných pochyb o tom, že kupující skutečně usilovali o současné získání obou pozemků, neboť bez technického pozemku s vyvedenými inženýrskými sítěmi by byl předmětný pozemek hůře využitelný pro kupní smlouvou deklarovaný záměr výstavby rodinného domu, hospodářským účelem bylo na straně prodávající dodat a na straně kupující pořídit tzv. zasiťovaný pozemek pro účely budoucí výstavby rodinného domu. Žalovaný má též pravdu v tom, že prodej pouze předmětného pozemku bez pozemku technického nebyl pro žalobkyni smysluplný, neboť technický pozemek by se pro ni stal neprodejným, neboť ekonomický zájem o něj by mohli mít prakticky jen vlastníci předmětného pozemku.
30. Na druhou stranu však žalovanému nelze přisvědčit v tom, že by technický pozemek byl určujícím prvkem tohoto společného plnění. Získání technického pozemku, na němž již s ohledem na jeho plochu rodinný dům nelze umístit, zjevně nebylo cílem kupujících. Získání technického pozemku soužilo kupujícím pouze pro lepší využitelnost předmětného pozemku, na němž v budoucnu mělo dojít k výstavbě rodinného domu, bylo tedy pouze „prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek“, tedy vedlejším plněním k plnění hlavnímu, spočívajícímu v dodání předmětného pozemku. Z hlediska zásad vymezených SD EU by tedy jediné plnění spočívající v současném dodání obou pozemků mělo sdílet daňový režim dodání

předmětného pozemku. Na předmětném pozemku se přitom ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nenacházela žádná stavba, ani přípojka inženýrských sítí a nebylo na takovou stavbu ani vydáno stavební povolení či jeho ekvivalent. K tomuto posouzení však soud nepřistoupil.

31. Je totiž třeba uvést, že již samotné vymezení pojmu stavebního pozemku bylo možné v tomto případě posoudit v souladu s unijním právem na základě eurokonformní interpretace zákona o DPH. Eurokonformní výklad právního předpisu (na rozdíl od přímé aplikace směrnice) přitom může jít i v neprospěch daňového subjektu, pokud jím není založena ve vnitrostátním právu neexistující povinnost (viz např. rozsudek SD EU ze dne 5. 7. 2007, C-321/05 *Kofoed*, bod 45). Povinnost zdanění dodání stavebních pozemků přitom zákon o DPH zakotvuje a eurokonformní výklad v tomto případě směřuje pouze k výkladu pojmu stavební pozemek, resp. pozemek, užitého v zákoně o DPH. Zákon o DPH blíže nedefinoval, jak má být pozemek vymezen. Ustanovení § 2 písm. a) katastrálního zákona přitom pozemek vymezovalo jako širší pojem („část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí stanovenou regulačním plánem, územním rozhodnutím, společným povolením, kterým se stavba umísťuje a povoluje, veřejnoprávní smlouvou nahrazující územní rozhodnutí, územním souhlasem nebo hranicí danou schválením navrhovaného záměru stavebním úřadem, hranicí jiného práva podle § 19, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí rozsahu práva stavby, hranicí druhů pozemků, popřípadě rozhraním způsobu využití pozemků“) než je parcela ve smyslu § 2 písm. b) katastrálního zákona („pozemek, který je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem“), která je pouze druhem pozemku. Proto bylo možné za jediný pozemek podle § 56 odst. 2 zákona o DPH s ohledem na okolnosti dodání považovat v souladu s § 2 písm. a) katastrálního zákona pozemek vymezený (kupní smlouvou nově vytvářenými) vlastnickými hranicemi, který sestává ze dvou parcel. V návaznosti na to pak bylo možné v daném konkrétním případě dodání dvou parcel (které by odděleně posuzovány podléhaly odlišnému daňovému režimu) dospět k závěru souladnému s unijní úpravou, která vyžaduje stavební pozemky povinně podrobovat DPH.
32. Pokud jsou totiž obě parcely posuzovány z hlediska kritérií obsažených v definičním ustanovení § 56 odst. 2 zákona o DPH jako celek, je třeba uzavřít, že nenaplnují požadavek v písm. a), který umožňuje osvobodit od DPH pouze takové pozemky, na nichž se nenachází stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť. Na převáděném pozemku (dle kupní smlouvy a webové prezentace projektu šlo o jediný pozemek č. 62) vymezeném vlastnickými hranicemi byly vyvedeny inženýrské sítě. Protože z hlediska ustanovení § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH nebylo podstatné, zda tyto inženýrské sítě jsou též předmětem dodání, resp. komu patří, bylo tedy namístě dojít k závěru, že došlo k dodání stavebního pozemku (sestavajícího ze dvou parcel) a že toto dodání tedy mělo být předmětem DPH (výši daňové sazby, pro niž by § 48 zákona o DPH mohl být relevantní, se soud nezabývá, neboť jde o otázku, která není předmětem podané žaloby). S ohledem na skutečnost, že již na základě eurokonformního výkladu pojmu pozemek bylo dosaženo závěru souladného s cíli ustanovení směrnice, jak je vykládá SD EU v rozsudku C-543/11 *Woningstichting Maasdriel*, nebylo již nutné aplikovat judikaturu týkající se jednotného daňového nakládání s kombinovaným plněním (zmíněný rozsudek C-308/16 *Stock '94*). Aplikace poslední uvedené judikatury navíc není namístě také z toho důvodu, že zdanění založené na vnitrostátním daňovém režimu předmětného pozemku by ve výsledku vedlo k závěru zcela odporujícímu požadavku čl. 12 odst. 1 písm. b) ve spojení s čl. 135

odst. 1 písm. k) směrnice zdanit převod stavebních pozemků, jež byly předmětem dodání žalobkyně, neboť samotný předmětný pozemek jako hlavní plnění by byl od DPH osvobozen.

33. Soud tedy uzavírá, že pokud žalovaný setrval na tom, že je třeba zdanit i dodání předmětného pozemku, postupoval v souladu se směrnicí i eurokonformně vykládaným zákonem o DPH, třebaže některé jeho dílčí argumenty (zejm. pokud jde o aplikaci § 48 zákona o DPH) nebyly správné. Důvodný přitom není odkaz žalobkyně na katastrální předpisy, neboť ty neomezují pojem pozemek pouze na parcely vedené v katastru nemovitostí. Stejně tak nedůvodný je i poukaz žalobkyně na nerovné zacházení. Žalobkyně dodala pozemek, na kterém byly umístěny inženýrské sítě, nemůže se tak srovnávat s případy dodání pozemků, u kterých jsou inženýrské sítě vyvedeny pouze v jejich sousedství. Odlišné zacházení s takovými pozemky plyne přímo z ustanovení § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH. Důvody, proč došlo k vydělení samostatné parcely (technického pozemku), na něž byly vyvedeny inženýrské sítě, jsou v této souvislosti nepodstatné, neboť obě parcely spolu tvoří jediný pozemek.
34. Důvodná není ani argumentace týkající se informací zveřejněných Generálním finančním ředitelstvím. Obecně je třeba konstatovat, že interní metodické pokyny Generálního finančního ředitelství, mezi něž lze řadit i zmiňované informace, nejsou obecně závaznými právními předpisy a jako takové nemohou subjektům stojícím vně organizační struktury finanční správy ukládat povinnosti, *nota bene* nad rámec zákona [srov. § 2 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“) ve spojení s ustanovením § 177 odst. 1 správního řádu, čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod]. Oprávnění k vydávání obecně závazných předpisů Generálnímu finančnímu ředitelství svěřeno není (srov. § 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky). Takovými metodickými akty ale může být v zájmu předvídatelnosti sjednocována (v mezích platné právní úpravy) správní praxe. Na základě takto deklarované správní praxe pak může být na straně daňových subjektů založeno legitimní očekávání, jakým způsobem bude správce daně ve vztahu k nim postupovat a jak bude vykládat ustanovení právních předpisů, a to právě s ohledem na zásadu rovného zacházení zakotvenou v § 8 odst. 2 daňového řádu. Toto legitimní očekávání je však až na výjimky limitováno platnou právní úpravou, neboť obecně platí zásada, že nezákonná správní praxe se nelze dovolávat. Naopak s ohledem na vázanost orgánů veřejné moci zákonem je třeba požadovat, aby správní orgány postupovaly v souladu s právními předpisy a nezákonnou správní praxi co nejdříve ukončily.
35. Žalovanému je přitom v této souvislosti třeba přisvědčit, že k dodání pozemků žalobkyní došlo až po zveřejnění informace 2, žalobkyně tudíž nemohla být překvapena způsobem, jakým žalovaný a finanční úřad posoudili daňový režim tohoto dodání. S unijním právem nesouladné správní praxe popsané v informaci 1 (ztotožnění pozemku s parcelou), od níž orgány finanční správy zveřejněním informace 2 zjevně ustoupily, se žalobkyně již nemohla po zveřejnění této pozdější informace dovolávat. Byť je pravdou, že žalobkyně oprávněně polemizovala s výkladem ustanovení § 48 zákona o DPH, popř. se zohledněním zákona o DPH ve znění účinném až od 1. 1. 2016, jímž byla nepřesná transpozice směrnice napravena, na výsledku posouzení sporné otázky (tj. že dodání pozemků, které je v případě žalobkyně třeba považovat za pozemek stavební, má podléhat DPH) to však nic nemění. Pokud by přesto žalobkyně měla za to, že s ohledem na obsah informace 1 platné v době přípravy jejího developerského projektu v ní byla vyvolána právní jistota o tom, že správce

daně dodání předmětného pozemku nepodrobí zdanění DPH, může zvážit uplatnění požadavku na náhradu škody z nesprávného úředního postupu (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2018, sp. zn. 30 Cdo 2903/2017).

36. Vzhledem k tomu, že žádný z žalobních bodů nebyl schopen zpochybnit zákonnost napadeného rozhodnutí jako takového, soud žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
37. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o žalobě netvrdil a ani ze soudního spisu neplyne, že by mu vznikly nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

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

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

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

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

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.

Praha 8. června 2018

Mgr. Jitka Zavřelová v. r.
předsedkyně senátu