



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Farmes, spol. s r.o.**, se sídlem Vinořská 254, Radonice, zast. Mgr. Davidem Neveselým, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2016, č. j. 26755/16/5300-21443-701328, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2018, č. j. 45 Af 24/2016 - 60,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), kterým byla výrokem I. podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného a výrokem II. bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 4. 1. 2016, č. j. 6714/16/2105-50524-208995, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 611 171 Kč.

[2] Stěžovatelka jako prodávající převedla na základě kupní smlouvy ze dne 10. 8. 2015 s účinky ke dni 12. 8. 2015 na kupující pozemek parc. č. X (dále jen „základní parcela“), na němž nebyla zřízena žádná stavba (k provedení stavby nebylo ani vydáno stavební povolení či udělen souhlas), a pozemek parc. č. X (dále jen „technická parcela“), na němž byla zřízena inženýrská síť. Správce daně dospěl k závěru, že dodání základní parcely

nebylo osvobozeno od daně z přidané hodnoty 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“), a navýšil proto daňovou povinnost oproti daňovému přiznání o částku 378 281 Kč. Krajský soud tomuto závěru přisvědčil.

[3] Podle čl. 135 odst. 1 písm. k) ve spojení s čl. 12 odst. 1 písm. b) a odst. 3 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) členské státy od daně z přidané hodnoty osvobodí dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku, kterým se rozumí *„jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy“*.

[4] Podle § 56 odst. 2 zákona o DPH *„od daně je osvobozeno dodání vybrané nemovité věci, která a) je pozemkem, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, a b) není pozemkem, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba“*.

[5] Vymezení stavebního pozemku, jehož dodání není osvobozeno od daně z přidané hodnoty, bylo ponecháno na členských státech. Česká republika jej vymezila spíše restriktivně. Od daně neosvobodila pouze dodání pozemku, který je zastavěný nebo na němž je možné stavbu bez dalšího zřídit. Přijaté řešení nebylo plně v souladu se závěry Soudního dvora EU (změněno bylo novelou zákona o DPH provedenou zákonem č. 360/2004 Sb. s účinností od 1. 1. 2016), podle nichž musí členské státy respektovat účel směrnice, kterým je osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě, proto je nutné, aby všechny nezastavěné pozemky, na kterých má být postavena budova (a jsou tudíž určeny k zastavění), spadaly pod vnitrostátní definici stavebního pozemku. Při posuzování konkrétní věci je zapotřebí posoudit všechny okolnosti případu, včetně úmyslu smluvních stran, je-li podpořen objektivními poznatky (rozsudek ze dne 17. 1. 2013 ve věci *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11). S ohledem na obsah kupní smlouvy, způsob nabídky v rámci developerského projektu a územní plán obce Veleň, nemohlo být pochyb o tom, že jsou základní i technická parcela jako jeden celek určeny k zastavění, proto by mělo dodání obou parcel z hlediska směrnice podléhat zdanění.

[6] Krajský soud se zabýval žalobou namítaným dodáním základní a technické parcely jako dvou dílčích a samostatných plnění. V takovém případě by se jejich dodání posoudilo jako jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož účelem by byl prodej pozemku pro budoucí výstavbu rodinného domu (odkázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 8. 12. 2016 ve věci *Stock '94*, C-208/15). Jelikož by určujícím prvkem tohoto plnění bylo dodání základní parcely, sdílelo by její daňový režim a bylo tedy od daně osvobozeno. Tomuto posouzení však nepřisvědčil.

[7] Dospěl k závěru, že pojem *pozemek* ve smyslu § 56 odst. 2 zákona o DPH nelze ztotožnit s *parcelou* [tj. *pozemkem, který je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem*; § 2 písm. b) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „katastrální zákon“)]. V souladu s § 2 písm. a) katastrálního zákona je pozemkem zapotřebí

pokračování

rozumět část zemského povrchu oddělenou (kupní smlouvou nově vytvořenými) *vlastnickými hranicemi*, jelikož parcela je pouze druhem pozemku. Odkázal též na okolnosti případu (předmětem kupní smlouvy i prezentace developerského projektu byl společný pozemek tvořený oběma parcelami) a eurokonformní výklad zákona (v souladu s cílem směrnice deklarovaným v rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Woningstichting Maasdriel*), přičemž připomněl, že takový výklad (oproti přímému účinku) může jít i v neprospěch daňového subjektu, pokud jím není založena ve vnitrostátním právu neexistující povinnost (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 5. 7. 2007 ve věci *Kofoed*, C-321/05). Uzavřel proto, že stěžovatelka kupujícím dodala jediný pozemek ve smyslu § 56 odst. 2 zákona o DPH sestávající ze dvou parcel, jehož dodání mělo být předmětem daně z přidané hodnoty. Jelikož na pozemku byly zřízeny inženýrské sítě (přičemž není podstatné, že tyto nebyly předmětem dodání, resp. kdo byl jejich vlastníkem), nesplňovalo dodání pozemku podmínky osvobození od daně.

[8] Stěžovatelka se nemohla dovolávat správní praxe založené Informací GFŘ k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014 (zveřejněné dne 9. 12. 2013, č. j. 58463/13/7001-21000-101206; dále jen „informace 2014“). K uzavření kupní smlouvy a dodání pozemku totiž došlo až po zveřejnění Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2015 (zveřejněné dne 10. 7. 2015, č. j. 6717/15/7000-20116-101206; dále jen „informace 2015“), kterou bylo ustoupeno od předchozí správní praxe nesouladné s unijním právem.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření ke kasační stížnosti a repliky stěžovatelky

[9] Rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka v celém rozsahu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a navrhla jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Základní parcela splňovala podmínky podle § 56 odst. 2 zákona o DPH, jelikož na ní nebyla zřízena žádná stavba (inženýrská síť) a k provedení stavby nebylo ani vydáno stavební povolení či udělen souhlas. V rozporu s rozsudkem Soudního dvora EU ve věci *Kofoed* založil eurokonformní výklad provedený krajským soudem stěžovatelce povinnost, která ve vnitrostátním právu neexistovala.

[11] Nesprávná transpozice směrnice o DPH, která byla napravena až s účinností od 1. 1. 2016, nemůže jít k tíži stěžovatelky, přičemž na posuzovaný případ nedopadá § 56 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2016. K její tíži nemůže jít ani to, že se neřídila informací 2015, která je v rozporu s informací 2014, jelikož metodické pokyny GFŘ nejsou obecně závaznými právními předpisy a při rozporu dvou následných informací (aniž by došlo ke změně zákonné úpravy) postupovala v souladu se zásadou *in dubio pro mitius*.

[12] Krajský soud se dostatečně nezabýval otázkou dodání základní a technické parcely jako plnění hlavního a vedlejšího, resp. oddělitelností těchto plnění (podle stěžovatelky jde o plnění samostatná). Jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. V dalším řízení by měl krajský soud v této souvislosti zohlednit i

předložené důkazní prostředky, které nebyly v daňovém řízení provedeny, a případně rozhodnutí žalovaného zrušit.

[13] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout, se závěry krajského soudu se ztotožnil. Zákon o DPH zakotvuje povinnost zdanit dodání stavebního pozemku, přičemž eurokonformní výklad se týká toliko vymezení pojmu (stavební) pozemek. Jelikož k dodání pozemku došlo až po zveřejnění informace 2015, nemohla se stěžovatelka informace 2014 dovolávat. Napadený rozsudek je plně přezkoumatelný. Návrh na pokračování dokazování v daňovém řízení nebyl důvodný.

[14] V replice stěžovatelka zdůraznila, že krajský soud připustil existenci rozporu mezi zákonem o DPH a směrnicí o DPH, přičemž nesprávná transpozice nemůže jít v její neprospěch (přímý účinek jí nemůže založit povinnost). Odkaz na rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Woningstichting Maasdriel* není přílehlavý, zde se totiž přímého účinku směrnice dovolával daňový subjekt (nikoli správce daně). S ohledem na usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, nebyl důvod ke změně správní praxe (nebyla řádně odůvodněna závažnými okolnostmi), postupovala proto v souladu se zásadou *in dubio pro mitius* podle informace 2014.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16] Soud předem dalšího posouzení zdůrazňuje, že je odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. Obsah kasační stížnosti do značné míry předurčuje rozsah přezkumné činnosti i obsah rozhodnutí kasačního soudu, přičemž soud není povinen a ani oprávněn sám možné nezákonnosti napadeného rozhodnutí dovozovat.

[17] Podstatou sporu je otázka, zda dodání základní parcely mělo být osvobozeno od daně z přidané hodnoty. Jádrem posouzení spočívá v tom, zda lze základní parcelu podřadit pod pojem *pozemek, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť* [§ 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH]. Krajský soud vyšel z toho, že osvobozen může být pouze *pozemek*, tím však není parcela, nýbrž část zemského povrchu oddělená vlastnickými hranicemi. V projednávané věci pozemek sestává ze základní a technické parcely a jsou na něm zřízeny inženýrské sítě (přičemž není podstatné, že tyto nebyly předmětem dodání, resp. kdo byl jejich vlastníkem), jde tedy o zastavěný pozemek, který není od daně osvobozen [§ 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH *a contrario*]. Svůj závěr odůvodnil odkazem na § 2 písm. a) katastrálního zákona, okolnostmi projednávané věci (změnou územního plánu obce a tím, že předmětem nabídky v rámci developerského

pokračování

projektu a kupní smlouvy ze dne 10. 8. 2015 byl společný pozemek tvořený oběma parcelami) a eurokonformním výkladem zákona (s odkazem na rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Woningstichting Maasdriel*).

[18] Stěžovatelka proti výkladu § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH ani zákonnému pojmu pozemek nic nenamítala, ačkoli je pro posouzení věci stěžejní. Její výtky se týkala pouze toho, že jí byla směrnicí o DPH založena povinnost nad rámec zákona. Soud souhlasí, že přímý účinek směrnice mezi státem (orgánem veřejné moci) a jednotlivcem, pokud by byl v neprospěch jednotlivce, je podle judikatury Soudního dvora EU vyloučen. Směrnice nemůže sama o sobě bez dalšího zakládat jednotlivci nové povinnosti, které by neměly svůj základ ve vnitrostátním právu (viz např. rozsudek ze dne 27. 5. 2010, č. j. 5 Afs 60/2009 - 176, a tam citovaná judikatura Soudního dvora EU, včetně rozsudku ve věci *Kofoed*, odstavec 42).

[19] O takový případ se však v projednávané věci zjevně nejedná. Podle čl. 135 odst. 1 písm. k) ve spojení s čl. 12 odst. 1 písm. b) a odst. 3 směrnice o DPH je dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku, osvobozeno od daně z přidané hodnoty, přičemž stavebním pozemkem se rozumí „*jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy*“. Uvedená ustanovení do českého práva provádí § 56 odst. 2 zákona o DPH, který implicitně vymezuje stavební pozemek jako ten, který nesplňuje podmínky pro osvobození, zejména proto, že se nejedná o „*pozemek, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť*“. Krajský soud projednávanou věc posoudil na základě zákonné úpravy, z níž jednoznačně plyne, že dodání pozemku, na němž je zřízena inženýrská síť, není od daně osvobozeno. Stěžovatelce neuložil povinnost na základě evropské normy. Dodání základní a technické parcely, na níž byly zřízeny inženýrské sítě, totiž posoudil jako dodání pozemku, na němž byly zřízeny inženýrské sítě, tedy jako plnění, které není od daně v souladu s § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH osvobozeno. Své posouzení postavil na výkladu zákonného pojmu pozemek.

[20] Na tomto závěru by se nic nezměnilo, ani pokud by platila úvaha krajského soudu (viz především odstavce 27 a 35 napadeného rozsudku), že zákon o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2015 (plně) neodpovídal cíli směrnice ve smyslu rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Woningstichting Maasdriel*, přičemž k nápravě mělo dojít až novelizací zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2016. V projednávané věci totiž krajský soud nepochybně postupoval v souladu se zákonem o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2015 (viz především odstavce 2, 22 a 25 napadeného rozsudku) a právě tento zákon na posuzovaný případ aplikoval. Pokud zákon o DPH osvobozoval od zdanění některá plnění, která v souladu s cíli směrnice osvobozena být neměla, v projednávané věci se o takový případ nejedná, osvobození zde totiž nepřipouštěl samotný zákon (viz odstavec [19]). V této souvislosti kasační soud dodává, že nepřehlédl poslední větu odstavce 32 rozsudku krajského soudu. Nepřisvědčil však stěžovatelce, že by na jejím základě bylo možné dovodit, že krajský soud nezaložil své rozhodnutí na uvedené zákonné úpravě. Z kontextu napadeného rozsudku totiž plyne, že touto větou pouze navazoval na předchozí odmítnutí žalobní námitky týkající se posouzení dodání základní a technické parcely jako dvou samostatných plnění (k tomu viz odstavec [22]).

[21] Mezi účastníky je nesporné, že výklad správce daně vycházel nejprve z informace 2014 (zveřejněné dne 9. 12. 2013) a následně z informace 2015 zveřejněné dne 10. 7. 2015. Dále je nesporné, že k dodání pozemku došlo na základě kupní smlouvy ze dne 10. 8. 2015 s účinky ke dni 12. 8. 2015. Bez ohledu na obsah zmíněných informací a na skutečnost, zda zakládaly správní praxi, je zřejmé, že k dodání základní parcely došlo až po zveřejnění informace 2015, proto se stěžovatelka nemůže dovolávat informace 2014, kterou považuje pro sebe za příznivější. Nemohla totiž legitimně očekávat, že správce daně bude postupovat se zpětnou účinností v souladu s informací 2014, která byla předtím, než došlo k rozhodné právní skutečnosti, nahrazena. Z podstaty věci zde proto ani není možné volit takový výklad, který by byl pro stěžovatelku příznivější.

[22] Ani obecně formulovaná námitka, že se krajský soud nedostatečně zabýval otázkou (ne)oddělitelnosti dodání základní parcely na straně jedné a technické parcely na straně druhé a své rozhodnutí tak zatížil nepřezkoumatelností, není důvodná. Krajský soud se namítanou existencí dvou samostatných plnění a jejich (ne)oddělitelností zabýval a důsledky takového posouzení blíže rozvinul (viz odstavce 28 až 30 a odstavec 32 poslední dvě věty napadeného rozsudku; rovněž shrnutí v odstavci [6]). Následně jej však odmítl. Dospěl totiž k závěru, že předmětem zdanění bylo dodání pozemku, který sestával ze dvou parcel (základní a technické), nikoli dvě dílčí plnění, která by ve svém souhrnu představovala jediné neoddělitelné hospodářské plnění. Ostatně rozdělení dodání pozemku na dodání základní a technické parcely by bylo nejen umělé a násilné, ale měnilo by i hospodářskou podstatu dodaného plnění (přiměřeně srov. rozsudek ze dne 15. 7. 2010, č. j. 9 Afs 4/2010 - 140, který se opírá o rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11. 6. 2009 ve věci *RLRE Tellmer Property s. r. o.*, C-572/07). Odděleným dodáním základní a technické parcely (např. při jejich dodání různým osobám) by se změnil charakter dodaného plnění (zboží). Samostatné dodání základní parcely znamená, že dodaným zbožím je nezasíťovaný pozemek. Pokud je však (téže osobě) základní parcela dodána spolu s technickou parcelou, na níž je zřízena inženýrská síť, nejde o dodání nezasíťovaného pozemku v části základní parcely a zasíťovaného pozemku v části technické parcely, nýbrž o dodání pozemku (sestavajícího ze základní a technické parcely), který je zasíťovaný, přičemž není podstatné, na jak velké části byly inženýrské sítě zřízeny nebo zda tato část byla od zbytku formálně oddělena.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[24] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o

pokračování

kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. března 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu