



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobkyně: **Domy Kolín, s.r.o.**, IČO: 24723002
sídlem Kutnohorská 31, Kolín
zastoupená advokátkou Mgr. Gabrielou Beckertovou, Ph.D.
sídlem Kutnohorská 31, Kolín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2019, č. j. 6053/19/5300-21444-711492,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) dne 12. 5. 2017, č. j. 2735998/17/2111-50523-209248 (dále jen „platební výměr“). Tímto platebním výměrem vyměřil správce daně žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen

„DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2015 ve výši 2 532 816 Kč, přičemž rozdíl mezi vyměřenou a žalobkyní tvrzenou daní činil 513 627 Kč.

2. Předmětem sporu je otázka, zda žalobkyní uskutečněné dodání spočívající v prodeji pozemků (zahrad), jež bezprostředně přiléhají k pozemkům, jejichž součástí jsou rodinné domy a jež byly také předmětem prodeje stejným nabyvatelům, je plněním osvobozeným od DPH bez nároku na odpočet či nikoliv.

Obsah napadeného rozhodnutí

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul, že v dané věci je sporná povaha plnění, a to prodeje pozemků p. č. 2676/57, 2676/25, 2676/23, 2676/24 a 2676/58 v katastrálním území Kolín (stejně jako všechny nemovité věci dále uváděné v tomto rozsudku; dále společně jen jako „předmětné pozemky“) žalobkyní konečným odběratelům. Podle žalobkyně jde o plnění, které je osvobozeno od DPH bez nároku na odpočet ve smyslu § 51 odst. 1 písm. f) ve spojení s § 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“). Podle názoru žalovaného je ovšem třeba mít na zřeteli, že předmětné pozemky tvoří funkční celek se stavbami pevně spojenými se zemí ve smyslu § 48 odst. 3 zákona o DPH, a proto se na ně vztahuje daňový režim těchto staveb (rodinných domů); jde tedy o plnění zdanitelná, podléhající snížené sazbě DPH podle § 49 odst. 3 písm. b) zákona o DPH. Podle čl. 135 odst. 1 písm. j) ve spojení s čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) je z osvobození od DPH vyloučeno mj. dodání pozemku přiléhajícího k budově před jejím prvním obydlím. Pojem „pozemek přiléhající ke stavbě“ není v unijním právu definován a jeho vymezení je v kompetenci členských států. V českém právním řádu je s účinností od 1. 1. 2015 definován v § 48 odst. 3 zákona o DPH jako pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, který slouží k provozu této stavby nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Od posouzení toho, zda pozemek tvoří se stavbou funkční celek či nikoli, se odvíjí daňový režim převodu takového pozemku – převod pozemku tvořícího funkční celek se stavbou bude v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) pokládán za vedlejší plnění ve vztahu k hlavnímu plnění, jímž je dodání stavby. Žalovaný dospěl ve shodě se zjištěními správce daně k závěru, že předmětné pozemky tvoří funkční celky s rodinnými domy, jež jsou s ohledem na superficiální zásadu (zásada *superficies solo cedit*, tedy „povrch ustupuje půdě“, podle níž je vše, co je pevně spojeno s pozemkem, jeho součástí) znovuzavedenou do českého právního řádu od 1. 1. 2014 součástmi sousedních pozemků p. č. st. 8208, st. 8207, st. 8206, st. 8205 a st. 8204. Podle předložených kupních smluv, resp. smluv o budoucí kupní smlouvě byly jak předmětné pozemky, tak sousední stavební parcely s rodinnými domy společně předány a rovněž kupní cena byla uhrazena společně. Pro úplnost žalovaný dodává, že superficiální zásada nebrání aplikaci § 48 odst. 3 zákona o DPH, neboť uplatňování práva veřejného je na uplatňování práva soukromého nezávislé. Naopak oblast DPH je harmonizovaná a pojmy v ní užívané je třeba vykládat eurokonformně. Hlavním cílem sledovaným smluvními stranami (žalobkyní a jednotlivými kupujícími) a hlavním prvkem transakce byl převod vlastnických práv k novostavbám rodinných domů, přičemž kupní cena domu představovala více než 75 % celkové ceny. Je pravda, že předmětné pozemky patrně nejsou potřeba k provozu jednotlivých domů, nicméně je zřejmé, že byly od počátku určeny k tomu, aby byly užívány společně s rodinnými domy jako bezprostředně k nim přiléhající zahrady. O tom svědčí i skutečnost, že pozemky p. č. 2676/57 a 2676/58 jsou přístupné

pouze přes příslušný rodinný dům. O všech předmětných pozemcích pak platí, že by s ohledem na své umístění těsně za rodinnými domy stěží mohly být prodány a užívány samostatně. Předmětné pozemky slouží ke zvýšení užítku z hlavního plnění, a jde tudíž o vedlejší plnění ve vztahu k převodu rodinných domů; podléhají tedy DPH ve snížené sazbě dle § 49 odst. 3 písm. b) zákona o DPH.

4. Odvolací námitky vyhodnotil žalovaný jako nedůvodné. Odmítl, že by rodinné domy nebyly vůbec předmětem prodeje (tím byly podle žalobkyně *sticto sensu* jen pozemky, jejichž jsou tyto rodinné domy součástí), protože pro daňové účely je jejich existence a skutečnost, že došlo k jejich převodu, klíčová, lhotejno jak na ně nahlíží soukromé právo. Nesouhlasil také s tím, že by bylo pro věc rozhodující, že právní úprava účinná v rozhodné době kritérium funkčního celku neobsahovala přímo v § 56 zákona o DPH (do něj byla zavedena až s účinností od 1. 1. 2016). Toto kritérium bylo totiž obsaženo v § 48 odst. 3 tohoto zákona, který správce daně správně aplikoval. Uvedený postup podle žalovaného nepředstavuje porušení premisy, že státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Správce daně se nezpronevěřil ani zásadě *in dubio mitius* (v pochybnostech mírněji – pozn. soudu), neboť se v dané věci nejedná o spor o správný výklad nejasné právní normy, nýbrž o spor o to, kterou ze dvou dostatečně určitých právních norem na věc aplikovat. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce, že by předmětné pozemky netvořily s rodinnými domy funkční celek, protože toto kritérium nelze redukovat pouze na nezbytnost předmětných pozemků pro provoz rodinných domů. Rozhodnutí také není překvapivé, neboť je v souladu s veřejně dostupnou *Informací Generálního finančního ředitelství k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2015* ze dne 10. 7. 2015, č. j. 6717/15/7000-20116-101206 (dále jen „Informace GFŘ“).

Obsah žaloby a dalších vyjádření účastníků

5. Žalobkyně namítá, že žalovaný provedl nezákonný a extenzivní výklad § 48 zákona o DPH, který na věc následně nesprávně aplikoval. Předmětem transakce totiž byly pouze pozemky, na jejichž zdanění toto ustanovení nelze aplikovat. Je nadepsáno *Sazba daně u dokončené stavby pro bydlení nebo dokončené stavby pro sociální bydlení* a v rozhodné době pojem „stavební pozemek“ pro účely vymezení podmínek pro osvobození dodání takového pozemku od DPH nevymezovalo. Jeho odst. 3 pojem „pozemek funkčně související se stavbou pro bydlení“ definoval pouze pro účely uplatnění snížené sazby DPH při poskytnutí stavebních a montážních prací provedených na dokončené stavbě, nikoli pro účely uplatnění daně v souvislosti s dodáním pozemku. Z tohoto ani žádného jiného ustanovení zákona o DPH nevyplývalo, že by mělo být aplikováno také na případy zdanění pozemků. Odpovídající úprava byla do zákona o DPH promítnuta teprve s účinností od 1. 1. 2016 v podobě § 56 odst. 1 písm. a), ovšem toto ustanovení nelze uplatnit retroaktivně na dodání, jež se uskutečnila před jeho účinností, a to ani prostřednictvím použití § 48 zákona o DPH v přímém rozporu s jeho jazykovým vyzněním i systematickým zařazením. Jinak řečeno, do konce roku 2015 byl pojem „funkční celek“ v právní úpravě DPH použit výhradně pro vymezení doplňkové stavby k bytovému domu pro sociální bydlení (vymezené jako stavba stojící na pozemku tvořícím funkční celek se stavbou pro sociální bydlení). Na jiném místě zákonodárce tento pojem až do 31. 12. 2015 nepoužil. Pokud by zákonodárce mínil kritérium „funkčního celku“ použít i pro rok 2015, pak by neodkládal účinnost nového znění § 56 odst. 1 písm. a) zákona o DPH zavedeného zákonem č. 360/2014 Sb. až na počátek roku 2016. Jestliže účinnost

odložil, pak je zřejmé, že nové kritérium „funkčního celku“ zamýšlel do právního řádu zavést až od roku 2016.

6. Žalovaný v napadeném rozhodnutí právní názor správce daně podpořil odkazem na superficiální zásadu s tím, že předmětem převodu kupních smluv byly rodinné domy, s nimiž předmětné pozemky tvoří funkční celek. Řídí se tudíž daňovým režimem rodinných domů podle § 48 odst. 3 zákona o DPH. Toto ustanovení žalovaný pokládá za reakci zákonodárce na znovuzavedení superficiální zásady. S tím žalobkyně nesouhlasí, protože § 48 zákona o DPH nemá s touto soukromoprávní zásadou nic společného a nevztahuje se na dodání pozemku, jehož součástí je stavba. Žalobkyně upozorňuje, že superficiální zásada se promítla do § 49 odst. 3 písm. b) zákona o DPH.
7. Výklad žalovaného nelze považovat ani za výklad eurokonformní. Cílem směrnice o DPH je osvobodit od DPH všechny převody nezastavěných pozemků – podle jejího čl. 135 odst. 1 písm. k) má být od daně osvobozeno dodání nezastavěného pozemku s výjimkou pozemku stavebního [čl. 12 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH]. Definice „stavebního pozemku“ je na členských státech. V českém právním řádu byl „stavební pozemek“ až do 31. 12. 2015 definován pouze nepřímě v § 56 odst. 2 zákona o DPH, přičemž § 48 odst. 3 zákona o DPH s tímto pojmem nepracoval ani jej nedefinoval.
8. Žalobkyně nesouhlasí ani s argumentací žalovaného, že správce daně postupoval předvídatelně, v souladu s Informací GŘŘ. V jejím bodě 2.3 se totiž výslovně uvádí, že kritérium „funkčního celku“ v souvislosti se zdaněním dodání pozemků je účinné až od 1. 1. 2016. Správní orgány tedy postupovaly nejen v rozporu s právními předpisy, ale též v rozporu s Informací GŘŘ, čímž porušili legitimní očekávání žalobkyně, že postupy a rozhodování finanční správy budou jednotné.
9. Žalobkyně zdůrazňuje, že z výše uvedené argumentace vyplývá, že pro posuzovanou věc není relevantní, zda předmětné pozemky tvoří s rodinnými domy funkční celek či nikoli. Z opatrnosti však uvádí, že zjištění správce daně neodůvodňují závěr, že by funkční celek tvořily, a to ani při (nezákonném) použití definice obsažené v § 48 odst. 3 zákona o DPH. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sám potvrdil, že předmětné pozemky nejsou potřeba k provozu rodinných domů. Jejich společné užívání nebylo v průběhu řízení prokázáno – předmětné pozemky byly prodány jako samostatný předmět převodu a za samostatně sjednanou kupní cenu. V době převodu byly neoplocené a jejich povrch nebyl nijak upraven, nebyly tedy ve stavu, aby mohly být společně s rodinnými domy užívány. Jejich budoucí využití (v době po převodu) je bez významu, neboť rozhodný je stav k okamžiku převodu.
10. Žalobkyně uzavírá, že předmětem převodu byly podle kupních smluv pouze pozemky, a proto je třeba na věc aplikovat pouze právní úpravu DPH dopadající na zdanění (resp. osvobození od daně) pozemků (tj. nikoli staveb), a to právní úpravu, jež byla platná a účinná do konce roku 2015. V úvahu tedy přichází buď § 49 odst. 3 písm. b) zákona o DPH, tedy plnění zdanit první sníženou sazbou, nebo § 56 odst. 2 zákona o DPH, tedy plnění od DPH osvobodit. Žalobkyně má přitom za to, že s ohledem na to, že byly předmětné pozemky nezastavěné a bez platného stavebního povolení (ohlášení), splňuje uvedená transakce podmínky pro osvobození od DPH podle § 56 odst. 2 zákona o DPH. Právní názor žalobkyně je na rozdíl od názoru žalovaného v souladu se zásadou *in dubio mitius*.

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že žalobní námitky se obsahově shodují s námitkami uplatněnými v odvolání a jako takové je už jednou vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na něž odkazuje. Ačkoli je pravda, že předmětem převodu byly pozemky, jejichž součástí jsou rodinné domy (nikoli samotné rodinné domy), je třeba jako prvek, který určuje daňový režim transakcí, vnímat právě převod rodinných domů. Předmětné pozemky tvoří s rodinnými domy funkční celek, protože byly od počátku určeny k užívání spolu s nimi jako zahrady, slouží ke zvýšení užitku z rodinných domů a samostatně jsou v zásadě neprodejné. Není tedy možné akceptovat právní názor žalobkyně, tedy předmětné pozemky vnímat jako samostatné a osvobodit je od DPH podle § 56 odst. 2 zákona o DPH. Žalovaný tudíž aplikoval § 48 odst. 3 zákona o DPH, což vede k témuž výsledku jako užití obecného principu hlavního a vedlejšího plnění vycházejícího z judikatury SDEU. Retroaktivní aplikace ustanovení, jež vstoupily v účinnost až po 1. 1. 2016, se žalovaný nedopustil. Žalovaný nemá za to, že by Informace GŘ potvrdzovala právní názor žalobkyně, naopak je přesvědčen, že postupoval v souladu s ní a tím právě chránil legitimní očekávání žalobkyně a všech ostatních daňových subjektů. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.
12. Žalobkyně v replice konstatuje, že žalovaný ve vyjádření pouze zopakoval argumentaci obsaženou v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ta je však podle přesvědčení žalobkyně chybná, a to z důvodů, které uvedla v žalobě. Zejména zdůraznila, že zákon o DPH v rozhodné době kritérium „funkčního celku“ nevymezoval, což plyne i z Informace GŘ. Žalovaný tedy v napadeném rozhodnutí nepostupoval podle právní úpravy účinné v předmětném zdaňovacím období.

Ústní jednání

13. Při jednání účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně zopakovala podstatné body své žalobní argumentace a navrhla zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Skutková zjištění učiněná z obsahu správního spisu a dokazováním

14. Ze správního spisu plyne, že žalobkyně jako prodávající uzavřela s nabyvateli 5 kupních smluv, jejichž předmětem byl prodej vždy jednoho z pozemků p. č. st. 8208, st. 8207, st. 8206, st. 8205 a st. 8204, na nichž se nacházejí rodinné domy, a společně s nimi též prodej jednoho z předmětných pozemků (vždy přílehlého). Předmětné pozemky byly ve dvou kupních smlouvách označeny jako zahrada (ve zbývajících třech kupních smlouvách není označen druh pozemku), přičemž kupní ceny byly ve všech smlouvách ujednány samostatně pro pozemky, na nichž se nacházejí stavby rodinných domů (včetně DPH ve výši 15 %), a pro (přílehlé) předmětné pozemky (bez DPH). Kupní smlouvy byly uzavřeny v časovém rozmezí od 24. 11. 2015 do 28. 12. 2015 a právní účinky převodů vlastnických práv nastaly v rozmezí od 27. 11. 2015 do 29. 12. 2015. Součástí spisu jsou dále i předávací protokoly, podle nichž žalobkyně předala předměty koupě jednotlivým kupujícím, a doklady o zaúčtování, z nichž plyne, že žalobkyně do svého účetnictví zanesla u každého z uvedených dodání výnosy z prodeje tak, že k ceně za předmětné pozemky nebyla účtována DPH, zatímco k ceně za pozemky, na nichž se nacházejí rodinné domy, byla zaúčtována DPH v sazbě 15 %.
15. Žalobkyně podala dne 25. 1. 2016 přiznání k DPH za 4. čtvrtletí roku 2015, v němž uvedla hodnotu poskytnutých plnění osvobozených od DPH bez nároku na odpočet ve výši

3 454 600 Kč. Vlastní daňovou povinnost (po odpočtu DPH na vstupu) vyčíslila částkou 2 019 189 Kč.

16. Správce daně zahájil dne 22. 2. 2016 u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2015. V rámci této daňové kontroly žalobkyně předložila doklady o zaúčtování, smlouvy o budoucí kupní smlouvě a na ně navazující kupní smlouvy, návrhy na vklad do katastru nemovitostí a další listiny týkající se převodů nemovitých věcí.
17. Dne 27. 2. 2017 byl žalobkyni do datové schránky doručen výsledek kontrolního zjištění ze dne 21. 2. 2017. V něm na stranách 6 a 7 správce daně popsal okolnosti vzniku předmětných pozemků a pozemků sousedních, na nichž byly poté postaveny rodinné domy, a jejich vlastnickou historii. S odkazem na § 48 odst. 3 zákona o DPH dále vysvětlil, že jednotlivé předmětné pozemky, tj. zahrady, tvoří funkční celky s jednotlivými rodinnými domy, přičemž tyto rodinné domy jsou hlavním a určujícím prvkem transakce. Předmětné pozemky proto budou zdaněny sníženou 15% sazbou DPH.
18. Tytéž závěry správce daně zopakoval i ve zprávě o daňové kontrole, která byla zmocněnci žalobkyně doručena do datové schránky dne 28. 4. 2017 (její zaslání namísto jejího projednání s žalobkyní bylo – stejně jako v případě výsledku kontrolního zjištění – odůvodněno nemožností nalezení vhodného termínu pro jednání ze strany zmocněnce žalobkyně). Dne 12. 5. 2017 vydal správce daně platební výměr, jehož výrok je rekapitulován v bodě 1 tohoto rozsudku.
19. Proti platebnímu výměru se žalobkyně odvolala. Namítala shodně jako v žalobě, že § 48 odst. 3 zákona o DPH na posuzovanou věc aplikovat nelze a předmětné pozemky je třeba vnímat jako samostatné plnění podle § 56 odst. 2 zákona o DPH osvobozené od daně. Dne 12. 2. 2019 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jímž odvolání zamítl a platební výměr potvrdil; jeho odůvodnění je zrekapitulováno v bodě 2 tohoto rozsudku.
20. Soud dále provedl dokazování Informací GŘŘ, jež byla vydána dne 10. 7. 2015 a dne 13. 7. 2015 uveřejněna na portálu www.financnisprava.cz.

V bodě 2.3. *Funkční celek* se v ní uvádí:

„Pojem ‚funkční celek‘ je definován v ustanovení § 48 odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2015. Toto ustanovení slouží k vymezení pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí (viz dále bod 4.2.). Vymezení pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou je jedním z klíčových kritérií při určení sazby daně u dokončené stavby pro bydlení nebo u dokončené stavby pro sociální bydlení (viz následující bod týkající se ‚příslušenství‘) a od 1. 1. 2016, kdy nabude účinnosti nový § 56, bude klíčovým kritériem pro určení osvobození při dodání nemovité věci (pozemku).

Pozemkem, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, je tedy třeba rozumět pozemek, který slouží k jejímu provozu nebo k plnění její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Touto stavbou není inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku.

Pro účely daně z přidané hodnoty může představovat funkční celek soubor pozemků zastavěných příslušnou stavbou a souvisejícím jedním nebo i více pozemky (zastavěných či nezastavěných), které k této stavbě náleží nebo jí slouží, přičemž pozemek zastavěný stavbou a přilehlé (sousední, vedlejší) pozemky tvoří s tímto pozemkem zpravidla souvislý celek bez přerušení. Ve funkčním celku tedy může být i více zastavěných pozemků, stejně jako i pozemek/ky nezastavěný/é.“

V bodě 4.1. *Pozemky* se uvádí:

„Pojem ‚pozemek‘ zákon o DPH ani směrnice o DPH nedefinují. Pozemek je část zemského povrchu. Je možné jím rozumět plochu ohraničenou způsobem užití pozemků nebo parcelu označenou parcelním číslem. Pozemek přitom může sestávat z jedné nebo více parcel.“

V bodě 4.2. Pozemek „přiléhající ke stavbě“ se dále uvádí:

„Každá stavba potřebuje pozemek, aby ji nesl. Pozemek se stavbou je ‚zastavěným pozemkem‘ a tento pojem má stejný význam jako ‚pozemek přiléhající ke stavbě‘. Pro uplatnění uvedeného principu nedělitelnosti daňového režimu stavby a pozemku k ní přiléhajícího není podstatné, zda stavba pevně spojená se zemí umístěná na pozemku je ve vlastnictví stejné osoby jako pozemek, nebo zda jde případně o tzv. zhmotnělé právo stavby. O zastavěný pozemek se jedná i v případě, že vlastníci pozemku a stavby jsou různé osoby. Pozemek přiléhající ke stavbě směrnice o DPH neupřesňuje a vymezení tohoto pojmu ponechává na členských státech. Až do konce r. 2014 vymezení pozemku přiléhajícího ke stavbě v zákoně o DPH absentovalo a dle bodu 1.2. Informace GŘ č. j. 58463/13/7001-21000-101206 byla za pozemek přiléhající ke stavbě považována parcela (samostatné parcelní číslo), na které se stavba nachází. S účinností od 1. 1. 2015 je pro ‚pozemek přiléhající ke stavbě‘ využitelná definice prostřednictvím pojmu ‚funkční celek‘ (viz kap. 2.3).“

A konečně v bodě 8.1. *Dodání vybraných nemovitých věcí* je uvedeno:

„Pokud není dodání vybraných nemovitých věcí osvobozeno od daně dle § 56 odst. 2 nebo 3 zákona o DPH, nebo se prodávající plátce za podmínek dle odst. 4 tohoto ustanovení rozhodne, že uplatní daň, je toto dodání zdanitelným plněním, které může podléhat základní sazbě daně (pro r. 2015 ve výši 21 %) nebo první snížené sazbě daně (pro rok 2015 ve výši 15 %).

První snížená sazba daně se uplatní při dodání staveb pro sociální bydlení, které jsou vymezeny v § 48 odst. 5 zákona o DPH, včetně pozemku, který s nimi tvoří funkční celek, a to až se jedná o samostatnou stavbu v právním smyslu nebo stavbu pro sociální bydlení, která je tzv. hmotným právem stavby, tj. právem stavby, jehož součástí je stavba pro sociální bydlení. Tato sazba daně se uplatní také při dodání bytové jednotky vyhovující kritériím obytného prostoru pro sociální bydlení dle § 48 odst. 6 zákona o DPH, jehož podlahová plocha bude menší než 120 m² a i u místností užívaných spolu s obytným prostorem do 120 m², která se ovšem musí nacházet ve stejné stavbě pevně spojené se zemí. Použití první snížené sazby daně u těchto nemovitých věcí vyplývá z ust. § 49 odst. 3 zákona o DPH ve znění od 1. 1. 2015.

Z tohoto ustanovení vyplývá použití první snížené sazby daně jak u dodání bytového či rodinného domu pro sociální bydlení, včetně pozemku, který s nimi tvoří funkční celek, tak i u jiných staveb zřízených na tomto pozemku a sloužících k využití bytového nebo rodinného domu (např. garáž, zahradní altán, kůlna), protože jsou rovněž vymezeny jako stavby pro sociální bydlení, a to v § 48 odst. 5 písm. l) zákona o DPH ve znění od 1. 1. 2015. Pokud jsou tyto doplňkové stavby převáděny současně s převodem rodinného či bytového domu pro sociální bydlení, nelze proti uplatnění první snížené sazby daně při respektování principu, že určující je režim DPH věci hlavní a sdílí ji s ní i věci vedlejší, nic namítat. Pokud by šlo ale o samostatný prodej těchto doplňkových staveb, nejedná se v okamžiku jejich dodání již o stavby sloužící k využití rodinného či bytového domu pro sociální bydlení a samy stavbou pro sociální bydlení nejsou, takže se první snížená sazba daně u jejich dodání neuplatní.“

Podmínky řízení

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a má všechny zákonem požadované formální náležitosti. Přistoupil tedy k jejímu věcnému projednání.

Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž je přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Právní posouzení

22. Podle čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně mj. 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).
23. Podle čl. 12 odst. 1 směrnice o DPH 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.

Podle odst. 2 se pro účely odst. 1 písm. a) „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“.
(...)
Podle odst. 3 se pro účely odst. 1 písm. b) „stavebním pozemkem“ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.
24. Podle § 48 odst. 3 zákona o DPH se pozemkem, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, 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.
25. Podle § 49 odst. 3 zákona o DPH se první snížená sazba daně uplatní mj. u dodání
 - a) stavby pro sociální bydlení,
 - b) pozemku, jehož součástí není jiná stavba než stavba pro sociální bydlení.
26. 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).
27. Podle § 56 odst. 1 písm. a) a c) zákona o DPH se dodáním vybrané nemovité věci pro účely osvobození od daně rozumí mj. dodání pozemku a dodání stavby.
28. 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.
29. Spornou otázkou je daňový režim předmětných pozemků. Žalovaný s odkazem na legální definici pojmu *pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí*,

obsaženou v § 48 odst. 3 zákona o DPH, pohlíží na předmětné pozemky jako na součást jednoho plnění ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, jehož rozhodujícím prvkem je dodání rodinných domů pro sociální bydlení, a proto podle něj toto dodání podléhá zdanění první sníženou sazbou podle § 49 odst. 3 zákona o DPH. Naopak žalobkyně zastává názor, že § 48 odst. 3 zákona o DPH nelze aplikovat a že dodání předmětných pozemků představují samostatná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet dle § 56 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

30. Soud se prvé řadě zabýval aplikovatelností § 48 odst. 3 zákona o DPH na danou věc. Z čl. 12 odst. 2 druhé věty směrnice o DPH plyne, že bylo ponecháno na členských státech, aby vymezili pojem *pozemek přiléhající k budově před jejím prvním dodáním* ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. a) téže směrnice. Lze souhlasit s žalovaným, že zákonodárce takovou definici s účinností od 1. 1. 2015 upravil, a to právě v § 48 odst. 3 zákona o DPH. Žalobkyně proti tomu sice argumentuje systematikou zákona o DPH a tvrdí, že § 48 se jako celek vztahuje pouze na uplatnění snížené sazby DPH při poskytnutí stavebních a montážních prací provedených na dokončené stavbě. Tomuto náhledu však soud nepřisvědčil. Je pravda, že odst. 1 tohoto ustanovení se vztahuje právě na poskytnutí stavebních a montážních prací provedených na stavbě pro (sociální) bydlení. Ostatní odstavce ovšem obsahují definice stavby pro bydlení (odst. 2), pozemku, který tvoří se stavbou pro bydlení funkční celek (odst. 3), obytný prostor (odst. 4), stavbu pro sociální bydlení (odst. 5) a obytný prostor pro sociální bydlení (odst. 6), přičemž není důvod, proč tyto definice vnímat pouze jako vztahující se k poskytnutí služeb vymezených v odst. 1. Obecnou platnost uvedených legálních definic pro účely zákona o DPH jako celku indikuje již samo užití slov „pro účely daně z přidané hodnoty“ v každé z nich. Navíc už následující § 49 zákona o DPH, který stanoví další případy, v nichž se uplatní první snížená sazba DPH, pracuje s pojmem „stavba pro sociální bydlení“, aniž by jej pro účely tohoto ustanovení nově definoval. Názor, že jde o legální definice pojmů, jež se uplatní napříč zákonem o DPH, má oporu i v komentářové literatuře (srov. např. M. Novotná k § 49 zákona o DPH in Novotná, M., Olšanský, V.: *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2021, v němž autorka pro potřeby komentovaného ustanovení bez dalšího odkazuje na definice obsažené v § 48 zákona o DPH). Ač si tedy lze jistě představit přehlednější systematiku zákona, z níž by to vyplývalo jasněji (např. v podobě zavedení definic a teprve následného výčtu jednotlivých případů uplatnění snížené sazby DPH, které s těmito definicemi pracují), je třeba uzavřít, že aplikovatelnost § 48 odst. 3 zákona o DPH definujícího pozemek, jež tvoří funkční celek se stavbou pro bydlení, nelze omezit striktně jen na dodání služeb v podobě stavebních či montážních prací provedených na takové stavbě ve smyslu § 48 odst. 1 zákona o DPH. Názoru žalobkyně, že definici obsaženou v ustanovení § 48 odst. 3 zákona o DPH lze použít jen v případech uplatnění snížené sazby DPH při poskytnutí stavebních a montážních prací provedených na dokončené stavbě dle § 48 odst. 1 zákona o DPH, proto nelze přisvědčit.
31. Za východisko svých úvah při posouzení otázky, zda dodání předmětných pozemků bylo osvobozeno od DPH či nikoliv, vzal soud úpravu obsaženou v unijním právu. Z čl. 135 odst. 1 písm. j) ve spojení s čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH plyne, že osvobození od daně se nevztahuje, a to za žádných podmínek, na *dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlením ani pozemku k ní přiléhajícího*. Jde tedy o pravidlo, jež nenarušuje obecnou zásadu, podle které je DPH vybírána za každé úplatné dodání zboží a poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. Naopak obecnější pravidlo obsažené v čl. 135 odst. 1 písm. j) upravující osvobození od daně vztahující se na *dodání budovy nebo její části a*

pozemku k ní přiléhajícího tvoří výjimku z této obecné zásady. Proto platí, že výrazy použité k úpravě tohoto osvobození daně je třeba vykládat striktně, byť nikoliv tak, aby byl popřen účel této výjimky (srov. rozsudek SDEU ze dne 17. 1. 2013, C-543/11, *Woningstichting Maasdiel*, body 25 až 27). Zdanění plnění spočívajícího v *dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím ani pozemku k ní přiléhajícího* odrážející obecnou zásadu oproti tomu nemá být vykládáno zužujícím způsobem. Uvedená výkladová pravidla vedou k závěru, že pokud dochází k dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a takové dodání není od daně osvobozeno dle čl. 135 odst. 1 písm. j) ve spojení s čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, pak směrnice o DPH vyžaduje, aby paralelně probíhající dodání pozemku přiléhajícího k takové stavbě rovněž nebylo od daně osvobozeno. Opačný výklad, podle něhož by mohly členské státy vyjmout dodání přiléhajícího pozemku z režimu zdanění a osvobodit je od daně je v rozporu s účelem směrnice a principem neutrality, na němž je unijní systém uplatňování DPH vystavěn. Je tedy třeba učinit závěr, že čl. 135 odst. 1 písm. j) ve spojení s čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH v případě *dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím* vyžaduje, aby současně s takovou budovou bylo dle vnitrostátního práva zdaněno i *dodání pozemku k ní přiléhajícího*. Tato dvě plnění nelze uměle oddělovat.

32. Uvedenému závěru ostatně odpovídá i judikatura SDEU týkající se tzv. hlavních a vedlejších plnění. Jak správně uvedl žalovaný, z judikatury SDEU vyplývá, že „*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.*“ (srov. rozsudek SDEU ze dne 8. 12. 2016, C-208/15, *Stock* '94).
33. Hodnotí-li soud dodání předmětných pozemků a rodinných domů, jež jsou součástí sousedících pozemků p. č. st. 8208, 8207, 8206, 8205 a 8204, z těchto hledisek, nemá žádných pochyb o tom, že jednotliví kupující vždy usilovali o současné získání rodinného domu, pozemku, jehož je součástí, a toho z předmětných pozemků, který k nim přiléhá na severní straně. To ostatně plyne i ze smluv o budoucí smlouvě, resp. z kupních smluv a předávacích protokolů, jejichž předmětem byly vždy všechny uvedené nemovité věci společně. Každý z předmětných pozemků nacházející se za rodinným domem (z toho v případech pozemků p. č. 2676/57 a 2676/58 s přístupem pouze přes dům) by totiž byl bez současného vlastnictví rodinného domu (resp. pozemku, jehož je rodinný dům součástí) velmi obtížně využitelný, resp. zcela nevyužitelný. Nelze si ani představit jiné rozumné využití předmětných pozemků než právě jako zahrady sloužící ke společnému užívání s příslušným rodinným domem. Lze si také jen obtížně představit rekreační i jiné využívání těchto zahrad osobami odlišnými od osob obývajících přilehlé rodinné domy, neboť s ohledem na jejich velikost by se různí uživatelé domu a zahrady nutně museli

vyrušovat a pocítovat ztrátu soukromí v míře, jež rozhodně není ve zdejším kontextu obvyklá. Je tedy třeba uzavřít, že samostatný prodej každého z předmětných pozemků a s ním sousedícího rodinného domu odlišným vlastníkům by nebyl pro žalobkyni smysluplný, neboť prodejem jedné nemovité věci by se ta druhá stala podstatně hůře prodejnou, resp. vůbec neprodejnou. Ekonomický zájem o jednotlivé předmětné pozemky by mohli mít prakticky jen vlastníci k nim přilehlých rodinných domů. Dodání rodinných domů (pozemků, jichž jsou součástí) a předmětných pozemků je tedy třeba hodnotit jako společné plnění.

34. S tím úzce souvisí i otázka, co je určujícím prvkem společného plnění. Žalobkyně je toho názoru, že předmětem smluv vůbec nebyly rodinné domy, které jsou s ohledem na superficiální zásadu pouze součástí pozemků p. č. st. 8208, 8207, 8206, 8205 a 8204, a proto není možné, aby rodinné domy představovaly určující prvek transakce, jak je nahlíží žalovaný. Soud se však s tímto náhledem neztotožnil. Z hlediska soukromoprávního má žalobkyně jistě pravdu. Ovšem pro potřeby DPH není rozhodující, k jaké věci bylo ze soukromoprávního hlediska smlouvami mezi žalobkyní a jednotlivými vlastníky převedeno vlastnictví (ostatně už v § 1 odst. 1 větě druhé zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, se stanoví, že uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného), nýbrž to, jaké plnění bylo z hlediska zákona o DPH, resp. směrnice o DPH poskytnuto. Pro identifikaci jednotlivých plnění přitom není důležitý jen právní vztah, v jehož rámci k plnění došlo (ten je jen jednou z indicií pro toto posouzení), nýbrž také skutečné provedení obchodní transakce (srov. V. Olšanský k § 13 zákona o DPH in Novotná, M., Olšanský, V.: *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2021).
35. Při určení toho, co je plněním hlavním a co je plněním vedlejším, je třeba hodnotit, co je skutečným hospodářským cílem transakce, a tím bylo v rámci transakcí mezi žalobkyní a jednotlivými kupujícími dodání rodinných domů. Z tohoto hlediska je třeba pokládat dodání pozemků, jejichž součástí jsou rodinné domy, a předmětných pozemků určených k užívání jako zahrady společně s nimi jako plnění vedlejší k dodání rodinných domů. Slouží totiž pouze ke zvýšení užitku z hlavního plnění a jen obtížně si lze představit, že by mohly být plnohodnotně využívány samostatně (tj. bez současného užívání rodinného domu).
36. Soud uzavírá, že z hlediska zásad vymezených v judikatuře SDEU jde o jediné plnění spočívající (v každém z pěti případů) v dodání rodinného domu a obou pozemků, které musí sdílet daňový režim dodání rodinného domu jakožto určujícího prvku transakce (jejich dodání bylo zdaněno sníženou sazbou DPH, což není mezi účastníky sporné). Uvedená argumentace je odpovědí jak na požadavek žalobkyně, aby byly předmětné pozemky vnímány jako samostatné plnění, tak na její požadavek, aby – budou-li vnímány jako plnění vedlejší – bylo za hlavní prvek transakce pokládáno dodání pozemků p. č. st. 8208, 8207, 8206, 8205 a 8204, nikoli rodinných domů, které jsou jejich součástí. Ani jednomu požadavku není s ohledem na zákon o DPH a judikaturu SDEU možné vyhovět, a to ani za užití právní zásady *in dubio mitius*; ta totiž nemůže vyústit v aplikaci na věc nedopadajících právních předpisů, byť by byly pro žalobkyni příznivější.
37. Soud se následně zabýval otázkou, zda unijní úprava obsažená ve směrnici o DPH a požadavky z ní plynoucí byly řádně transponovány do zákona o DPH, resp. zda lze tento zákon vyložit eurokonformním způsobem. Členské státy mají bezpochyby povinnost řádné transpozice čl. 135 odst. 1 písm. j) ve spojení s čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH

do vnitrostátního právního řádu. Český zákonodárce si však dle názoru soudu při plnění této povinnosti počínal nedůsledně, pokud jde o znění zákona o DPH účinné od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. V tomto období sice bylo do zákona o DPH začleněno ustanovení § 48 odst. 3 implementující definici pojmu pozemek přiléhající k budově, jak to vyžaduje čl. 12 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH, nicméně zákonodárce neupravil výslovně zdanění *pozemku přiléhajícího k budově před jejím prvním dodáním*. I takové plnění sice představuje dodání zboží [§ 4 odst. 2 písm. a) zákona o DPH], jež je podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH předmětem daně, výkladové obtíže však činí skutečnost, že § 56 odst. 2 ve spojení s odst. 1 písm. a) zákona o DPH je formulován tak, že by bez použití eurokonformního výkladu bylo možno dospět k závěru, že dodání *pozemku přiléhajícího k budově před jejím prvním dodáním*, pokud takový pozemek splňuje podmínky uvedené v § 56 odst. 2 zákona o DPH, by bylo možné považovat za plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Takový výklad by byl ovšem v rozporu s požadavky unijního práva.

38. Soud proto hodnotil, zda lze tento nedostatek úpravy obsažené v zákoně o DPH odstranit eurokonformním výkladem, jak již bylo předesláno. Touto dílčí otázkou se soud zabýval, byť za odlišných skutkových okolností, v rozsudku ze dne 8. 6. 2018, č. j. 45 Af 24/2016-60, v němž konstatoval: *„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 SDEU 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. [...] 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.“*
39. Obdobně lze aplikovat pojem pozemek dle § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH i v dané věci, a to tak, že v každém z pěti dodání, k nimž došlo mezi žalobkyní a kupujícími, byl dodán z hlediska zákona o DPH jen jeden pozemek tvořený dvěma parcelami. Každý z pěti pozemků je ohraničen vlastnickou hranicí [§ 2 písm. a) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů] a tvořen jednak parcelou, na

níž se nachází rodinný dům, a dále parcelou, jež má povahu pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí dle § 48 odst. 3 zákona o DPH. Jelikož se na každém z těchto pěti pozemků v době dodání nacházela stavba spojená se zemí pevným základem, jednalo se o stavební pozemky ve smyslu § 56 odst. 2 zákona o DPH, a proto nemohla být jejich dodání osvobozena od daně bez nároku na odpočet. Uvedený výklad tak odpovídá požadavkům vycházejícím z unijní úpravy obsažené ve směrnici o DPH, nenarušuje její účel a ani zásadu neutrality DPH. Plně odpovídá i shora zmíněným kritériím, podle nichž je posuzována podle judikatury SDEU povaha hlavního a vedlejšího plnění. Zbývá jen dodat, že uvedený výklad aproboval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 3. 2020, č. j. 9 Afs 253/2018-33 (viz bod 22), kterým zamítl kasační stížnost proti shora citovanému rozsudku soudu.

40. Soud dává tedy žalovanému za pravdu, že aplikace § 48 odst. 3 zákona o DPH na posuzovanou věc je na místě, byť musel argumentaci žalovaného zčásti korigovat. Správce daně a žalovaný v rozhodnutích vysvětlili, proč mají za to, že je každý z předmětných pozemků využíván spolu s příslušným rodinným domem, a tím pádem s ním tvoří funkční celek. Soud tyto úvahy převzal a doplnil je. Nesouhlasí přitom s žalobkyní, že by správce daně musel skutečnost, že jsou předmětné pozemky využívány společně s rodinnými domy, prokazovat ještě jinými důkazy, než tím, co vyplynulo z předložených listin. Soud pokládá za podstatné, že předmětem všech kupních smluv byly vždy všechny nemovité věci společně (tj. pozemek, jehož součástí je rodinný dům, a ten z předmětných pozemků, který k němu přiléhá na severní straně), přičemž ve dvou kupních smlouvách (z pěti) jsou předmětné pozemky výslovně označeny jako „zahrada“. Ačkoli tedy přímý důkaz ve správním spisu obsažen není, z listin tam obsažených lze učinit důvodný závěr, že tomu tak od počátku být mělo. Jde totiž o nejpravděpodobnější variantu s ohledem na logiku věci a místní zvyklosti. Žalobkyně naopak nad rámec tvrzení, že předmětné pozemky nebyly užívány společně s rodinnými domy, ani nenaznačila, k čemu jinému byly tedy předmětné pozemky určeny a jaký byl hospodářský důvod pro to, aby si je všichni jednotliví kupující společně s rodinnými domy koupili, jestliže je (ani jeden z nich) neplánovali společně s rodinnými domy užívat. Jestliže k tomu žalobkyně nenabídla žádné uspokojivé vysvětlení, pak je třeba dát za pravdu žalovanému, jehož skutkové závěry nebyly relevantně zpochybněny.
41. Tento závěr nemůže žalobkyně úspěšně zpochybnit ani tvrzením, že v okamžiku dodání byly předmětné pozemky v takovém technickém stavu, který jakékoliv užívání vylučoval (bez provedených terénních úprav, oplocení apod.). To totiž nic nemění na tom, že z jednání žalobkyně a jednotlivých kupujících, jež má odraz v předložených listinách, je zřejmé, že společné využívání předmětných pozemků s rodinnými domy bylo od počátku záměrem všech zúčastněných subjektů.
42. Namítá-li žalobkyně, že kritérium „funkčního celku“ v souvislosti se zdaněním dodání pozemků lze uplatnit až od 1. 1. 2016, je třeba jí přisvědčit v tom, že výslovně bylo ustanovení vylučující osvobození od daně pro případy dodání pozemku, který netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, doplněno do § 56 odst. 1 písm. a) zákona o DPH až s účinností od 1. 1. 2016. Byla tím odstraněna již zmiňovaná nedůslednost zákonodárce, jež vzešla z toho, že účinnost ustanovení, jímž došlo k novelizaci § 56 zákona o DPH, byla přechodným ustanovením obsaženým v článku VI zákona č. 360/2014 Sb. odložena o jeden rok. Aniž by však bylo třeba pátrat po účelu odložení účinnosti, nic to nemění na tom, že povinností soudu, jakož i všech orgánů aplikujících právní úpravu,

kteřá představuje transpozici unijního práva, je vykládat vnitrostátní právo eurokonformním způsobem. I kdyby tedy záměrem zákonodárce bylo dočasně osvobodit od daně dodání pozemků tvořících funkční celek se stavbou spojenou se zemí, šlo by o záměr odporující unijnímu právu a nemohlo by to nic změnit na shora podaném výkladu relevantních ustanovení zákona o DPH.

43. Žalobkyně v této souvislosti rovněž uvedla, že žalovaný porušil její legitimní očekávání, neboť postupoval v rozporu s Informací GFŘ, z níž dle jejího názoru plyne, že kritérium „funkčního celku“ je účinné až od 1. 1. 2016. Ani s tímto názorem však nelze souhlasit, neboť žalobkyně zjevně vytrhla z kontextu jednu větu obsaženou v bodě 2.3 Informace GFŘ, aniž by se zabývala ostatními částmi. Generální finanční ředitelství na více místech Informace GFŘ opakovaně uvádělo, že pojem pozemek je třeba vykládat ve funkčním smyslu a že může zahrnovat více parcel (bod 4.1). Výslovně pak uvedlo i to, že první snížená sazba daně se uplatní při dodání staveb pro sociální bydlení, které jsou vymezeny v § 48 odst. 5 zákona o DPH, včetně pozemku, který s nimi tvoří funkční celek (bod 8.2). Nelze tedy důvodně namítat, že by postup finančních orgánů v projednávané věci byl překvapivý nebo rozporný s výkladem obsaženým v informaci GFŘ.
44. Konečně důvodnou neshledal soud ani námitku, podle níž měl žalovaný postupovat dle zásady *in dubio mitius* a s ohledem na dvojí možný výklad zvolit ten, který více šetří práva žalobkyně. Tomuto postupu totiž brání skutečnost, že relevantní ustanovení, o jejichž výklad žalovaný (a nyní i soud opřel) své závěry, představují transpozici unijního práva. Povinnost eurokonformního výkladu v takovém případě převáží nad ostatními výkladovými variantami, včetně uplatnění zásady *in dubio mitius* (srov. rozsudek SDEU ze dne 23. 4. 2020, C-401/18, *Herst*).

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

45. Soud uzavírá, že neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným, a jelikož nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout bez námítky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
46. Důkazy navržené žalobkyní (s výjimkou Informace GFŘ) soud neprovedl pro nadbytečnost, neboť jde o listiny, jež jsou součástí správního spisu, jehož obsahem se dokazování neprovádí.
47. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

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 26. října 2021

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu