



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **CZ STAVEBNÍ HOLDING, a.s.**, Kostelecká 879/59, Praha, zastoupený advokátkou Mgr. Hanou Erbsovou, Na Florenci 2116/15, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2024, čj. 19272/24/5300-22442-710990, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2025, čj. 17 Af 15/2024-53,

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 :

1. Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry z roku 2019 správce daně doměřil žalobci DPH a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně za měsíce říjen, listopad a prosinec 2015. Doměřená daň se vztahovala k prodeji pozemků přilehlých k pozemkům a stavbám rodinných domů, jež byly zatíženy daňovou povinností (přilehlé pozemky dále také jako sporné pozemky). Žalobce považoval dodání sporných pozemků za osvobozené od DPH, ačkoliv podle správce daně bylo jejich dodání úzce spojeno s dodáním rodinných domů (a z daňového hlediska se tak jednalo o jediné plnění s DPH v sazbě 15 %). Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím z roku 2021 zamítl a potvrdil tak platební výměry.

[2] Žalobce se proti rozhodnutí bránil žalobou, které městský soud rozsudkem ze dne 22. 6. 2023, čj. 9 Af 8/2021-106 vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému

k dalšímu řízení. Podle městského soudu žalovaný nesprávně aplikoval § 48 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro rok 2015 (ZDPH), který se na tuto věc nevztahuje.

[3] Následně žalovaný znovu zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry. Městský soud poté zamítl podanou žalobu.

2. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného

[4] **Žalobce (stěžovatel)** napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Uvádí, že spornou právní otázkou v této věci je, zda je v souladu s ústavním pořádkem a legislativou, aby při stanovení DPH byla uplatněna doktrína hlavního a vedlejšího plnění (dále také jen jako doktrína), která je definována pouze judikaturou Soudního dvora Evropské unie (SDEU). Dále je třeba posoudit, zda v konkrétní situaci stěžovatele představuje dodání sporných pozemků plnění osvobozené od DPH. Městský soud posoudil věc nesprávně a nedostatečně své závěry zdůvodnil.

[5] Městský soud se s žalobní argumentací stěžovatele týkající se nepřipustnosti aplikace doktríny vypořádal v pouhých osmi odstavcích. Některé z žalobních bodů zcela pominul. Na jednu stranu dal stěžovateli za pravdu, že ZDPH neupravuje zdanění vícero plnění jako plnění jediného podle doktríny, současně však odmítl námitku, že relevantní právní úprava v tuzemském právním řádu chybí. Úvaha městského soudu nemá logickou souvislost s doktrínou a nelze ji považovat za řádné odůvodnění. Z § 2 odst.1 písm. a) ve spojení s § 4 odst. 2 písm. a) a § 3 odst. 1 ZDPH plyne, že každý převod práva nakládat s jednotlivou hmotnou věcí jako vlastník je dodáním zboží, a tedy samostatným předmětem DPH. Pokud zákon spornou otázku neupravuje nelze dovodit povinnost plátce daně, aby sám určil, která plnění mají tvořit jediné plnění.

[6] Městský soud argumentuje zneužitím práva, ačkoliv to nebylo důvodem pro doměření daně stěžovateli. Také poukazuje na judikaturu NSS, aniž se vyjadřuje k žalobní námitce, že doktrína není legislativně zakotvena, a proto nemůže být uplatněna. Předmětem posouzení dosud nebyla otázka, zda je aplikace doktríny v neprospěch plátce daně v souladu s ústavním pořádkem a principy právního státu. K otázce neexistuje žádná konstantní judikatura. NSS naopak výslovně poukázal na to, že směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (směrnice o DPH), ani ZDPH neupravují podmínky, za nichž je možné doktrínu použít; příslušná pravidla plynou pouze z judikatury SDEU.

[7] Městský soud se nevypořádal ani s žalobními námitkami směřujícími proti uplatnění doktríny prostřednictvím tzv. eurokonformního výkladu ZDPH, resp. nepřímého účinku směrnice. Svůj postup zdůvodnil pouze tím, že judikatura citovaná v žalobě se netýká aplikace doktríny při stanovení DPH. To jej však nezabavuje povinnosti reagovat na žalobní námitku. Naopak se městský soud vyjádřil k § 48 odst. 3 ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2015, čímž však reagoval na úvahu, jež žaloba neobsahuje. Městský soud tím zřejmě reagoval na repliku stěžovatele, ale neuvedl, jaký význam má jeho závěr pro výrok napadeného rozsudku. Ze všech výše uvedených důvodů považuje stěžovatel napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

pokračování

[8] Dále stěžovatel uplatňuje námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Přitom „*si je vědom, že se jedná spíše o polemiku se závěrem, k němuž městský soud dospěl, než s vlastním posouzením právní otázky soudem, jež v odůvodnění napadeného rozsudku absentuje*“. Zásadní otázkou je, zda lze stěžovateli stanovit daňovou povinnost na základě přímého použití směrnice o DPH, resp. jejího výkladu zavádějícího doktrínu, která není „*závazně zakotvena v legislativě ČR*“. V zákoně není ani odpovídající pravomoc správce daně. V této věci jsou nepřipustně vyplňovány mezery v zákoně v neprospěch stěžovatele a obchází se zákaz přímého účinku směrnice vůči jednotlivci. Městský soud dospěl k závěru, že „*se jeví adekvátní*“, aby interpretace relevantních ustanovení ZDPH byla eurokonformní v kontextu směrnice o DPH a existující judikatury SDEU. To „*není automaticky zárukou zákonnosti*“. NSS opakovaně poukázal na to, že ZDPH ani směrnice o DPH nestanoví obecná kritéria, jež by umožňovala určit, v jakém případě je nutno několik souvisejících plnění považovat za plnění jediné (a jak se stanoví plnění hlavní). Ze ZDPH, směrnice o DPH i judikatury SDEU plyne základní pravidlo, že každý jednotlivý převod práva nakládat s jednotlivou hmotnou věcí jako vlastník je samostatným předmětem DPH. Přímý účinek směrnice o DPH je vyloučen již samotnou povahou sporné otázky, neboť se jedná o daňovou povinnost stěžovatele.

[9] Směrnice o DPH na rozdíl od ZDPH neobsahuje definici pojmu „*zboží*“, v čl. 14 odst. 1 je toliko vymezeno dodání zboží jako „*převod práva nakládat s hmotným majetkem (angl. tangible property) jako vlastník*“. Pod pojem hmotný majetek „*lze bez nutnosti extenzivního výkladu narušujícího právní jistotu adresátů normy zahrnout jak jednotlivou hmotnou věc, tak i soubor takových věcí, čímž je vytvořen prostor pro aplikaci principu hlavního a vedlejšího plnění formulovaného judikaturou SDEU*“. Naproti tomu terminologie ZDPH spojuje dodání zboží s dodáním každé jednotlivé hmotné věci a není zde prostor pro aplikaci doktríny. Absence odpovídajících vnitrostátních ustanovení si byl zákonodárce vědom, neboť novelou č. 461/2024 Sb. stanovil pravidla pro zdanění souboru vzájemně rovnocenně neoddělitelného zboží, které podléhá různým sazbám daně. Ani nyní ale není v ZDPH upravena doktrína a ani definice zboží se nezměnila.

[10] Nelze dotvářet právo vyplňováním mezer tzv. eurokonformním výkladem v neprospěch plátce daně. Daňové orgány se opřely přímo o judikaturu SDEU, aniž vyložily a aplikovaly konkrétní ustanovení ZDPH. Městský soud dovodil základ pro možné použití doktríny z existence různých sazeb daně a možnosti osvobození od daně, aniž tento závěr srozumitelně zdůvodnil. Ve věci byla porušena zásada právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace.

[11] I kdyby bylo správné tvrzení žalovaného a městského soudu, že § 48 odst. 3 ZDPH obsahoval již v roce 2015 definici pozemku přiléhajícího ke stavbě, nic to nemění na skutečnosti, že pro účely osvobození podle § 56 ZDPH nebylo v roce 2015 možné přihlížet k tomu, zda daný pozemek tvoří funkční celek se stavbou. K tomu dospěl i městský soud v předcházejícím rozsudku. Pojem „*pozemek přiléhající ke stavbě*“ je použit v čl. 135 směrnice o DPH týkající se osvobození od daně, zatímco § 48 ZDPH se vztahuje na zdanění stavby pro sociální bydlení první sníženou sazbou daně. Tímto ustanovením tedy zjevně nebyla v roce 2015 implementována pravidla stanovená směrnicí o DPH pro osvobození dodání určitých nemovitých věcí od daně. Od roku 2015 je založena nezbytnost funkčního celku se

stavbou. Tento princip však v době, kdy byl stěžovatel povinen přiznat daň, v zákoně nebyl a zjevně se jednalo o vědomou mezeru připuštěnou zákonodárcem. Pozemek, na němž nebyla zřízena stavba nebo inženýrská síť a který nebyl ani stavebním pozemkem ve smyslu § 56 ZDPH, podléhal v roce 2015 samostatnému daňovému režimu, který se uplatnil již při vzniku povinnosti odvést daň ze zálohy přijaté na takový pozemek.

[12] Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že městský soud rozhodl správně a přezkoumatelně. Vyložil svůj náhled na to, že na věc bylo třeba aplikovat doktrínu, která plyne z judikatury SDEU i správních soudů. Na zásadu zákazu zneužití práva poukázal v souvislosti s tím, jaký daňový režim sdílí vícero dílčích plnění. Umělým rozdělením souvisejících plnění by mohlo být zneužito právo. V roce 2015 již byla v § 48 odst. 3 ZDPH implementována směrnice o DPH, která objasnila pojem pozemku přiléhajícího ke stavbě. V době vzniku sporných daňových povinností tedy existovalo vnitrostátní ustanovení o tom, co se uvedeným pojmem rozumí. Nebylo však možné na podkladě konkrétní právní normy určit, zda má být takový pozemek zdaněn, či osvobozen od DPH. Ke slovu tak přišla výkladová pravidla ve světle znění a účelu unijního práva, a tedy doktríny. V této věci se jedná o situaci předvídanou směrnicí o DPH [čl. 135 bod 1 písm. j), čl. 12 odst. 1 písm. a) a odst. 2]. Sporné je zdanění pozemků (zahrad) přiléhajících k pozemkům, na kterých stojí rodinné domy, a to před jejich prvním obydlením. Pojem „*pozemek ve funkčním celku se stavbou pevně spojenou se zemí*“ podle § 48 odst. 3 ZDPH ve znění do 31. 12. 2015 „*koreluje*“ s pojmem „*pozemek přiléhající ke stavbě*“ podle čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH. V této věci tedy bylo aplikováno relevantní ustanovení, které bylo interpretováno eurokonformním způsobem. Právní předpisy neobsahují přesná kritéria určující, jestli se v případě dodání pozemků a rodinných domů jedná o jediné plnění ve smyslu hlavního a vedlejšího plnění. Je tak třeba vycházet z kritérií stanovených judikaturou SDEU. Plnění spočívající v hospodářsky jednotném plnění nemůže být uměle rozloženo, aby nenarušovalo fungování systému DPH. V této věci je jediným plněním dodání sporných pozemků s dodáními jednotlivých rodinných domů s pozemky, na nichž budovy stojí (hlavní transakce). Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

3. Právní hodnocení

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Úvodem přitom NSS poznamenává, že stěžovatel v kasační stížnosti nezpochybňoval skutkový základ věci. Proto se jím NSS blíže nezabýval.

3.1 Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný

[16] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Stěžovatel přednesl nepřehlednou argumentaci, proč je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, a jak je nucen zopakovat žalobní námitky, jež městský soud nehodnotil. Zároveň však v kasační stížnosti rekapituluje, jaké závěry městský soud učinil, a s

pokračování

posouzením polemizuje (což by jistě nebylo možné, byl-li by napadený rozsudek nepřezkoumatelný). Argumenty stěžovatele tak vyznívají poněkud nekonzistentně. NSS ověřil, že stěžovatel v žalobě přednesl dva žalobní body.

- Zaprvé, nesouhlasil s aplikací doktríny při stanovení daňové povinnosti a považoval právní posouzení daňových orgánů za nezákonné. Tento žalobní bod i dílčí námitky (byť zčásti implicitně) městský soud vypořádal v bodech 18-23 napadeného rozsudku. Posouzení městského soudu je stručnější, na stěžovatelovy argumenty však odpovídá dostatečně. NSS podotýká, že žaloba je sice obsáhlá, nicméně podstatu žalobního bodu lze vyjádřit jednoduše (a sám stěžovatel ji výstižně shrnul v bodech 5.2 a 5.3 žaloby). Ve zbylém textu stěžovatel různými slovy obsáhle cituje judikaturu a opakuje stěžejní myšlenky, k nimž však městský soud zaujal stanovisko. Argumenty stěžovatele zhodnotil jako nedůvodné a judikaturu označil za nepřiléhavou.
- Zadruhé, stěžovatel nesouhlasil se skutkovými zjištěními daňových orgánů a uvedl, že pro určení daňového režimu dodání sporných pozemků byly rozhodné okolnosti existující v době dodání, nikoliv stav existující o několik let později. Podle stěžovatele daňové orgány neunesly své důkazní břemeno. Také tento žalobní bod městský soud dostatečně vypořádal, a to v bodech 24-27 napadeného rozsudku. Skutečnost, že stěžovatel s posouzením městského soudu nesouhlasí, sama o sobě nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[17] NSS souhlasí se stěžovatelem, že městský soud pojednal o zneužití práva, přestože to nebylo důvodem pro doměření daně a daňové orgány jej nijak nezmiňovaly. Městský soud svou úvahu zřejmě uvedl v souvislosti s doktrínou a případným umělým rozdělováním plnění (srov. bod 20 napadeného rozsudku). Nicméně pojednání městského soudu v bodě 19 napadeného rozsudku je nadbytečné. Ani tato skutečnost však nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť na výsledné posouzení městského soudu neměla vůbec žádný vliv.

[18] Stěžovatel vytkl městskému soudu také to, že se vyjádřil k § 48 odst. 3 ZDPH, přestože žaloba neobsahuje úvahu o tomto ustanovení. Sám stěžovatel si ale v kasační stížnosti odpověděl, proč tak městský soud učinil. Reagoval tak na repliku stěžovatele k vyjádření žalovaného. Jestliže městský soud pro úplnost pojednal o tom, že nesouhlasí s argumentem stěžovatele uvedeným v replice, jistě to nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Význam závěru městského soudu pro výrok napadeného rozsudku je zdejšímu soudu zřejmý. Městský soud chtěl v návaznosti na tvrzení v replice stěžovateli vysvětlit, proč podle něj právní úprava ZDPH a směrnice o DPH není nesrozumitelná.

[19] NSS uzavírá, že kasační námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku není důvodná. Věcnému posouzení (které stěžovatel v kasační stížnosti směřuje s námitkou nedostatků odůvodnění) se NSS věnuje níže.

3.2 Daňové orgány a městský soud posoudily věc zákonným způsobem

[20] NSS nejprve pro přehlednost shrnuje kasační argumentaci stěžovatele. Podle stěžovatele je sporné, zda je v souladu s ústavním pořádkem, aby při stanovení DPH v této věci byla uplatněna doktrína, která je definována pouze judikaturou SDEU. K uvedené otázce neexistuje konstantní judikatura, chybí relevantní tuzemská právní úprava a daňové

orgány přímo aplikovaly směrnici o DPH v neprospěch stěžovatele. ZDPH přitom spojuje dodání zboží s dodáním každé jednotlivé hmotné věci a není zde prostor pro aplikaci doktríny. Stěžovatel také uvedl, že daňové orgány se opřely přímo o judikaturu SDEU, aniž vyložily a aplikovaly konkrétní ustanovení ZDPH. Stěžovatel se domnívá, že do roku 2015 bylo vědomou mezerou v zákoně, že pozemek, na němž nebyla zřízena stavba nebo inženýrská síť a který nebyl ani stavebním pozemkem ve smyslu § 56 ZDPH, podléhal samostatnému daňovému režimu. Měl tedy být osvobozen od DPH.

[21] NSS nesouhlasí s názorem stěžovatele, že neexistuje tuzemská právní úprava, a proto byla přímo aplikována směrnice o DPH. Vše podstatné již uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí a následně shrnul městský soud v napadeném rozsudku. Vzhledem k tomu, že stěžovatel i nadále zpochybňuje posouzení věci daňovými orgány a městským soudem, NSS opětovně vyloží jejich závěry.

[22] Mezi účastníky není sporné, že stěžovatel v roce 2015 dodal svým zákazníkům rodinné domy (a pozemky, na nichž budovy stojí) a sporné pozemky. Zásadní otázkou řešenou v této věci je to, zda dodání sporných pozemků (resp. přijetí záloh na jejich dodání) mělo být osvobozeno od DPH podle § 56 odst. 2 ZDPH.

[23] Právní základ shrnul **žalovaný** v bodech 12-18 napadeného rozhodnutí a zjevně **posoudil věc na základě tuzemské (platné a účinné) právní úpravy** rozhodné v roce 2015. Konkrétně vyšel z § 47 odst. 1, § 48 odst. 3 a 5 písm. b), § 49 odst. 3 písm. a) a b), § 51 odst. 1 písm. f) a § 56 odst. 1 a 2 ZDPH. Rodinné domy byly pro účely ZDPH posouzeny jako stavby pro sociální bydlení [§ 48 odst. 5 písm. b) ZDPH]. Pozemky, na nichž budovy stojí, tvořily podle žalovaného funkční celek se stavbou rodinných domů (§ 48 odst. 3 ZDPH). Na dodání rodinných domů a pozemků, na nichž domy stojí, se uplatní první snížená sazba daně ve výši 15 % [§ 47 odst. 1 písm. b), § 49 odst. 3 písm. a) a b) ZDPH]. Při posouzení, zda dodání sporných pozemků má být osvobozeno od DPH, žalovaný vyšel rovněž z § 51 odst. 1 písm. f) ve spojení s § 56 odst. 2 ZDPH. Jinými slovy, žalovaný hodnotil, zda sporné pozemky mají být zdaněny podle stejných ustanovení jako rodinné domy a pozemky, na nichž budovy stojí, nebo zda je jejich dodání osvobozeno od daně podle § 56 odst. 2 ZDPH, jak uváděl stěžovatel. Zvláště na poslední zmíněnou otázku se žalovaný v napadeném rozhodnutí zaměřil, a to s ohledem na odvolací námitky stěžovatele (jež nezpochybňovaly zdanění rodinných domů a pozemků, na nichž budovy stojí, ale toliko zdanění sporných pozemků). Daňové orgány ani městský soud tedy nevyplňovaly mezery v zákoně, jak mylně uvedl stěžovatel.

[24] Podle NSS je zřejmé, že právě výše citovaná **ustanovení žalovaný vykládal eurokonformním způsobem** a použil přitom doktrínu hlavního a vedlejšího plnění (k tomu podrobněji níže). Městský soud zobecnil úvahy žalovaného ohledně aplikovaných ustanovení v bodě 18 napadeného rozsudku, podstatu posouzení věci tím ovšem nijak nezměnil (jen zdůraznil to, co se mu vzhledem ke znění žaloby zdálo nejpodstatnější). Stěžovateli proto nelze přisvědčit, že v roce 2015 neexistovala tuzemská právní úprava, ani že daňové orgány přímo aplikovaly směrnici o DPH v neprospěch stěžovatele. Nic takového nenastalo.

pokračování

[25] Stěžovatel dezinterpretuje dílčí úvahu daňových orgánů a městského soudu o tom, že ZDPH neupravuje zdanění vícero souvisejících plnění jako jediného plnění, resp. způsob posuzování hlavního a vedlejšího plnění. Daňové orgány ani městský soud nezamýšlely vyjádřit, že zde zcela chybí právní úprava. Pouze naznačily, že relevantní právní ustanovení jsou do jisté míry obecná, a proto je třeba přistoupit k jejich výkladu. Stěžovatel svým přístupem pomíjí podstatu zákonných pravidel, jejichž charakteristickým rysem bývá relativní obecnost. Skutkové okolnosti té které věci se přirozeně liší, přesto se na ně v mnoha případech aplikuje totožné ustanovení. Při kvalifikaci konkrétního skutku a jeho podřazení pod určitou právní normu je běžné a žádoucí, že daňové orgány (příp. též soudy) přistoupí k interpretaci ustanovení, aby se přiblížily jeho podstatě a vyhodnotily, zda jej lze aplikovat na dané skutkové okolnosti. Právě tak tomu bylo v této věci.

[26] ČR je členským státem EU, na jejíž úrovni je právně regulován a harmonizován tzv. společný systém DPH. **Daňové orgány a soudy jsou povinny vykládat tuzemský ZDPH eurokonformně.** Jinak řečeno, národní právo je třeba interpretovat ve světle závazné normy EU, jakkoliv není přímo použitelná, tj. zohlednit i nepřímý účinek určité směrnice. Tedy vykládat vnitrostátní normy v souladu s právem EU, a to i v neprospěch plátce daně. Také Ústavní soud uložil soudům a správním orgánům povinnost interpretovat a aplikovat právo eurokonformním způsobem (srov. např. rozsudky NSS ze dne 8. 4. 2010, čj. 2 Afs 6/2009-64, ze dne 15. 7. 2010, čj. 9 Afs 4/2010-140, body 20-21 rozsudku NSS ze dne 26. 9. 2019, čj. 8 Afs 265/2017-55, nálezy ÚS ze dne 3. 5. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 66/04, č. 434/2006 Sb., a ze dne 6. 11. 2007, sp. zn. II. ÚS 3/06).

[27] Jak již bylo naznačeno v bodě [23] tohoto rozsudku, žalovaný byl povinen vyložit relevantní ustanovení co nejbližše jejich smyslu a účelu, resp. cíli komunitárního ustanovení, jež mělo být touto cestou implementováno. V této věci **musel žalovaný vyhodnotit, zda dodání rodinných domů (a pozemků, na nichž budovy stojí) a dodání sporných pozemků bylo samostatným plněním**, nebo nikoliv. S odkazem na čl. 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH žalovaný uvedl, že pro účely DPH musí být každé plnění za běžných podmínek považováno za oddělené a samostatné. Dále se žalovaný zabýval vymezením pojmu samostatné plnění, resp. *a contrario* tím, co za samostatné plnění – s ohledem na smysl a účel relevantních právních ustanovení – považovat nelze. O jediné plnění se jedná zejména tehdy, jsou-li dvě nebo více dílčích plnění poskytnutých osobou povinnou k dani tak těsně spojena, že objektivně tvoří jediné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Tak je tomu rovněž v případě, musí-li být jedno nebo více dílčích plnění považováno za hlavní a jedno nebo více dílčích plnění za vedlejší, které sdílí stejný daňový režim s hlavním plněním. Žalovaný správně podotknul, že způsob posuzování hlavních a vedlejších plnění pramení z judikatury SDEU (v podrobnostech viz body 20-24 rozhodnutí žalovaného). Doktrínu hlavního a vedlejšího plnění městský soud přílehavě shrnul v bodě 20 napadeného rozsudku a správně poznamenal, že je součástí konstantní judikatury českých správních soudů. Je-li určité plnění tvořeno větším množstvím dílčích plnění, u nichž je ovšem dána úzká hospodářská souvislost, či uvedená plnění byla rovnou uměle rozdělena, sdílí taková plnění shodný daňový režim podle toho, které z dílčích plnění mělo povahu hlavního plnění. V této věci tak nebylo rozhodující, k jakým věcem bylo ze soukromoprávního hlediska (smlouvami mezi stěžovatelem a kupujícími) převedeno vlastnictví, nýbrž to, jaké plnění bylo dodáno z hlediska ZDPH, resp. směrnice o DPH. Podstatné tedy je, co je skutečným zájmem a objektivním cílem transakce (v podrobnostech srov. předchozí rozsudek městského soudu

čj. 9 Af 8/2021-106 či rozsudek NSS ze dne 10. 5. 2022, čj. 7 Afs 374/2021-36, jenž se týká skutkově a právně podobné věci).

[28] Na základě popsaných východisek učinil žalovaný závěr, že **rodinné domy s pozemky, na nichž budovy stojí, a sporné pozemky (zahrady) slouží ke stejnému hospodářskému účelu** (a lze se důvodně domnívat, že takový postup byl zamýšlen od počátku). Za hlavní a určující prvek transakce považoval dodání staveb pevně spojených se zemí, a proto ostatní plnění sdílejí daňový režim plnění hlavního. Sporné pozemky jsou zahradami a slouží kupujícím k tomu, aby dosáhli užitku z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek. S ohledem na uvedené skutečnosti žalovaný uzavřel, že stěžovatel neprokázal, že se u sporných pozemků jedná o plnění osvobozená od DPH ve smyslu § 51 odst. 1 písm. f) ve spojení s § 56 odst. 2 ZDPH. Z pohledu unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění **podléhá** dodání rodinných domů (a pozemků, na nichž budovy stojí) a **dodání sporných pozemků DPH v první snížené sazbě** (v podrobnostech viz body 75-80 rozhodnutí žalovaného). NSS ve shodě s městským soudem považuje hodnocení žalovaného za logické a v souladu s relevantními právními ustanoveními a judikaturou NSS, SDEU a ÚS.

[29] NSS nepřehlédl úvahu stěžovatele o definici pojmu „zboží“ a novelizacích právní úpravy. Výše ovšem vyložil, jak bylo v rozhodné době třeba nahlížet na to, zda je dodané plnění samostatným plněním ve smyslu ZDPH či směrnice, nebo se jedná o plnění vedlejší, které z daňového hlediska sdílí osud plnění hlavního (a společně jsou tak jedním, samostatným plněním). Zatímco posouzení daňových orgánů a městského soudu je opřeno o relevantní (a v rozhodné době účinná) právní ustanovení a příslušnou judikaturu, úvaha stěžovatele zůstala spíše v rovině názoru, resp. tvrzení (a nepřesvědčila NSS o jiném než výše popsaném právním náhledu na věc). Sama skutečnost, že zákonodárce později změnil či zdokonalil právní úpravu, ještě neznamená, že daňové orgány a městský soud neměly pro své rozhodnutí zákonnou oporu a rozhodly vadně.

[30] NSS souhlasí se stěžovatelem, že na zdanění sporných pozemků nebylo možné aplikovat § 48 odst. 3 ZDPH ve znění rozhodném pro rok 2015. Nic takového ovšem daňové orgány ani městský soud neučinily, a proto není třeba blíže vypořádat kasační argumentaci stěžovatele týkající se výkladu § 48 odst. 3 ZDPH. Právní úprava rozhodná pro posouzení této věci je podle NSS dostatečně srozumitelná. Nelze tedy souhlasit s argumentací stěžovatele týkající se citovaného ustanovení, v níž stěžovatel dovozoval nesrozumitelnost ZDPH.

[31] Pro úplnost NSS poznamenává, že jiné závěry nelze učinit ani na podkladě stěžovatelem citovaných § 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 4 odst. 2 písm. a) a § 3 odst. 1 ZDPH. Daňové orgány, městský soud ani NSS svým posouzením nijak nepopřely, že dodání plnění (resp. zboží) je zásadně samostatným předmětem DPH. Vyložily však, co lze z pohledu daňového práva považovat za samostatné plnění, a co je naopak z hlediska DPH plněním jediným (viz bod [27] tohoto rozsudku).

[32] Z výše vyložených důvodů je zřejmé, že nelze přisvědčit názoru stěžovatele, podle něhož byla aplikována doktrína v jeho neprospěch na základě přímého účinku směrnice o DPH. Tento názor je chybný. Daňové orgány a městský soud postupovaly správně, jestliže

pokračování

relevantní právní ustanovení interpretovaly a aplikovaly eurokonformním způsobem. Přitom vyšly z přílehlavé judikatury (vč. judikatury ÚS). Zásada právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace byla ve věci respektována. Žádná z dílčích kasačních námitek nesprávného právního posouzení věci není důvodná.

4. Závěr a náklady řízení

[33] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[34] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 14. srpna 2025

Ondřej Mrákota
předseda senátu