



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Davida Krysky a JUDr. Bc. Kryštofa Horna 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 23. 2. 2023, č. j. 6843/23/5300-22442-605186,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně jako prodávající uzavřela v časovém rozmezí od 24. 11. 2015 do 28. 12. 2015 s různými nabyvateli pět kupních smluv, jejichž předmětem byl prodej vždy jednoho z pozemků p. č. st. X1, st. X2, st. X3, st. X4 a st. X5 v katastrálním území a obci Kolín (v tomto katastrálním území se nacházejí i všechny dále uváděné nemovité věci v tomto rozsudku; dále jen „zastavěné pozemky“), na nichž se nacházejí rodinné domy, a společně s ním též prodej příslušného přiléhajícího pozemku p. č. Y1, Y2, Y3, Y4, resp. Y5; dále jen „sporné pozemky“). Sporné pozemky byly ve dvou kupních smlouvách označeny jako zahrada (ve zbývajících třech kupních smlouvách není označen druh pozemku), přičemž celková kupní

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.U.

cena byla ve všech smlouvách současně specifikována zvlášť pro zastavěné pozemky s rodinným domem [včetně daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 15 %], a zvlášť pro sporné pozemky (bez DPH). Současně bylo ujednáno, že v případě, že na dodání sporných pozemků bude doměřena DPH, kupující se zavazují ji dodatečně doplatit. Právní účinky převodů vlastnických práv nastaly v rozmezí od 27. 11. 2015 do 29. 12. 2015.

2. 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.
3. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 22. 2. 2016 u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2015. V rámci ní 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.
4. 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 sporných pozemků a zastavěných pozemků (každý zastavěný pozemek vznikl až po podpisu smluv o budoucí kupní smlouvě rozdělením příslušného pozemku na sporný pozemek – jenž si zachoval původní parcelní číslo – a zastavěný pozemek), na nichž byly poté postaveny rodinné domy, a jejich vlastnickou historii. S odkazem na § 48 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o DPH“) dále vysvětlil, že jednotlivé sporné pozemky (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.
5. Tytéž závěry správce daně zopakoval i ve zprávě o daňové kontrole, která byla zmocněnci žalobkyně doručena do datové schránky dne 28. 4. 2017. Dne 12. 5. 2017 pak vydal správce daně platební výměr č. j. 2735998/17/2111-50523-209248 (dále jen „platební výměr“), kterým žalobkyni s odkazem na zprávu o daňové kontrole vyměřil DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2015 ve výši 2 532 816 Kč, tj. oproti daňovému přiznání částku vyšší o 513 627 Kč.
6. Proti platebnímu výměru se žalobkyně dne 12. 6. 2017 odvolala. Namítala, že na posuzovanou věc nelze aplikovat § 48 odst. 3 zákona o DPH a že sporné pozemky je třeba zdanit jako samostatné plnění osvobozené od daně podle § 56 odst. 2 zákona o DPH. Dne 12. 2. 2019 vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 6053/19/5300-21444-711492 (dále jen „předchozí rozhodnutí“), jímž odvolání zamítl a platební výměr potvrdil.
7. Žalovaný v tomto rozhodnutí došel k závěru, že sporné pozemky tvoří funkční celek se stavbami pevně spojenými se zemí ve smyslu § 48 odst. 3 zákona o DPH, a proto se i na ně vztahuje daňový režim těchto staveb (rodinných domů); šlo tedy o plnění zdanitelná, podléhající snížené sazbě DPH podle § 49 odst. 3 písm. b) zákona o DPH.
8. Žalovaný shledal, že praktická aplikace znaků funkčního celku zakotvených v § 48 odst. 3 zákona o DPH je obdobná aplikaci unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Následně ve shodě se zjištěními správce daně dospěl k závěru, že sporné pozemky tvoří funkční celky s rodinnými

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.U.

domy. Podle předložených kupních smluv, resp. smluv o budoucí kupní smlouvě byly jak předmětné pozemky, tak sousední stavební parcely s rodinnými domy předány společně a rovněž kupní cena byla uhrazena společně. 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.

9. Žalovaný zároveň uznal, že sporné pozemky nejsou nezbytně třeba k provozu jednotlivých domů, nicméně bylo zřejmé, že byly od počátku určeny k tomu, aby byly užívány společně s rodinnými domy jako bezprostředně k nim přiléhající zahrady. Tomu nasvědčovala i skutečnost, že sporné pozemky p. č. Y1 a Y5 jsou přístupné výhradně přes příslušný rodinný dům. O všech sporných pozemcích pak platí, že by s ohledem na své umístění těsně za rodinnými domy mohly být stěží prodány a užívány samostatně. Sloužily ke zvýšení užitku z hlavního plnění, a šlo tudíž o vedlejší plnění ve vztahu k převodu rodinných domů; podléhaly tedy DPH ve snížené sazbě dle § 49 odst. 3 písm. b) zákona o DPH.

Předcházející řízení před soudem a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

10. Rozsudkem ze dne 26. 10. 2021, č. j. 55 Af 12/2019-59 (dále jen „předchozí rozsudek“), Krajský soud v Praze zamítl žalobu žalobkyně proti předchozímu rozhodnutí. Přisvědčil žalovanému, že na danou věc bylo možné aplikovat § 48 odst. 3 zákona o DPH. Po rozboru směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice 2013/61/EU (dále jen „směrnice o DPH“) došel k závěru, že v případě dodání budovy před jejím prvním obydlením je nutné, aby s takovou budovou bylo dle vnitrostátního práva zdaněno i dodání pozemku k ní přiléhajícího. Tato plnění nelze uměle rozdělovat. Tomu ostatně odpovídá i judikatura SDEU týkající se tzv. hlavních a vedlejších plnění.
11. Dodání sporných pozemků a rodinných domů, jež byly součástí zastavěných pozemků, tak soud hodnotil jako jedno společné plnění. Jednotliví kupující vždy usilovali o to získat rodinný dům včetně zastavěného pozemku a současně i sporný pozemek, který k rodinnému domu přiléhá. Pro zjištění, co je hlavním plněním, bylo nutno posoudit, co je určujícím hospodářským cílem transakce, a tím bylo dodání rodinných domů. Dodání sporných pozemků proto podle soudu muselo sdílet daňový režim dodání rodinných domů jakožto určujících prvků transakce.
12. Dále pak soud zkoumal, zda byla unijní úprava správně transponována do vnitrostátního práva. Shledal, že nikoliv, neboť zákonodárce do zákona o DPH v rozhodném znění (tj. ve znění do 31. 12. 2015) sice vložil definici pojmu pozemek přiléhající k budově před jejím prvním obydlením, avšak již neupravil zdanění takových pozemků. Tento nedostatek však bylo možno odstranit pomocí eurokonformního výkladu. Soud odkázal na § 2 písm. a) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „katastrální zákon“) a dovodil, že za jediný pozemek podle § 56 odst. 2 zákona o DPH lze považovat i pozemek vymezený vlastnickými hranicemi, který může sestávat z více parcel. Závěrem soud uzavřel, že v každém z pěti dodání, k nimž došlo mezi žalobkyní a kupujícími, byl z pohledu zákona o DPH dodán vždy jen jeden pozemek (tvořený dvěma parcelami). Každý z těchto pozemků byl ohraničen vlastnickou hranicí a byl tvořen jednak jedním ze zastavěných pozemků a jednak jedním ze sporných pozemků, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí dle § 48 odst. 3 zákona o DPH. Jelikož se na takto

vymezených pozemcích v době jejich dodání nacházela stavba spojená se zemí pevným základem, nemohlo být dodání osvobozeno od daně podle § 56 odst. 1 zákona o DPH.

13. Na základě kasační stížnosti podané žalobkyní však Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) rozsudkem ze dne 10. 5. 2022, č. j. 7 Afs 374/2021-36, zrušil předchozí rozsudek i předchozí rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost z důvodu vnitřní rozpornosti a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nebylo totiž patrné, zda byla žalobkyni stanovena daň z důvodu aplikace § 48 odst. 3 zákona o DPH či unijní doktríny tzv. hlavního a vedlejšího plnění (či snad z důvodu, že byl pozemek ve smyslu zákona o DPH tvořen dvěma parcelami). Unijní doktrína hlavního a vedlejšího plnění a doktrína funkčního celku však bez bližšího odůvodnění nemohou obstát vedle sebe, neboť si vzájemně odporují. Z judikatury SDEU totiž plyne, že princip hlavního a vedlejšího plnění představuje situaci, v níž je nutno na transakci nahlížet jako na *jedno* jediné nedělitelné plnění, naproti tomu tzv. funkční celek zakotvený v § 48 odst. 3 zákona o DPH se týká *dvou* samostatných plnění (pozemku a stavby). V dalším řízení tak podle závazného právního názoru NSS bylo na žalovaném, aby vyhodnotil, zda obchodní transakce představovala jediné plnění ve smyslu unijní doktríny, a pokud ano, aby pak návazně určil, která dílčí transakce byla hlavní transakcí určující daňový režim.

Řízení po zrušení předchozího rozsudku

14. Žalovaný uložil správci daně v souladu s § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (viz čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.; dále jen „daňový řád“) doplnit řízení v rozsahu závazného právního názoru vysloveného NSS ve zrušujícím rozsudku.
15. Následně dne 23. 2. 2023 vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 6843/23/5300-22442-605186 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž odvolání žalobkyně znovu zamítl. Vázán závazným právním názorem NSS korigoval závěr správce daně a shrnul, že dodání sporných pozemků jsou společně s dodáním jednotlivých rodinných domů s pozemky jediným plněním ve smyslu unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění, přičemž hlavní transakcí určující daňový režim bylo dodání rodinných domů se zastavěnými pozemky.
16. Ve své argumentaci částečně zopakoval (vycházel z) odůvodnění zrušeného rozhodnutí, zdůraznil však, že tak činil pouze v mezích skutečností důvodných pro doktrínu hlavního a vedlejšího plnění. Nadto dodal, že dne 28. 7. 2022 v rámci doplnění dokazování provedl správce daně místní šetření, při němž zjistil, že ke sporným pozemkům je (s výjimkou pozemku p. č. Y3, který má v oplocení směrem k ulici branku) možný přístup pouze přes rodinné domy (jakákoliv „zadní cesta“ není přes hustý porost možná). Dále pak z leteckých snímků z období let 2013–2021 vyplynulo, že si sporné pozemky jejich vlastníci zvelebovali jako oddechové zóny. I tato nová zjištění nasvědčují tomu, že rodinné domy se zastavěnými pozemky a sporné pozemky od počátku slouží stejnému hospodářskému účelu – rodinnému bydlení se zahradou. Žalovaný měl za prokázané, že sporné pozemky byly prostředkem k tomu, aby kupující dosáhli užitku z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek.
17. Odvolací námitky žalovaný vyhodnotil jako nedůvodné. Přisvědčil žalobkyni v tom, že předmětem kupních smluv byl skutečně převod vlastnických práv k pozemkům, tuto skutečnost však správce daně v průběhu řízení nečinil spornou. Žalovaný dále odmítl, že by rodinné domy nebyly vůbec předmětem prodeje, protože pro daňové účely je jejich existence a skutečnost, že došlo k jejich převodu, klíčová (bez ohledu na to, jak na ně nahlíží soukromé Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.U.

právo). Částečně žalobkyni přisvědčil v námitce chybné aplikace pravidla funkčního celku, s odkazem na zrušující rozsudek NSS však zdůraznil, že bylo možno aplikovat unijní doktrínu hlavního a vedlejšího plnění, jelikož byly naplněny její definiční znaky. Nesouhlasil se žalobkyní ani v tom, že by jeho argumentace byla totožná s argumentací ve zrušeném rozhodnutí, přičemž poukázal na doplněné dokazování potvrzující jeho dosavadní skutkové předpoklady a dodal, že NSS nevyloučil relevantnost již dříve zjištěných skutečností pro aplikovatelnost unijní doktríny. Nepřisvědčil žalobkyni ani v tom, že by pro posouzení věci nebylo rozhodné současné užívání pozemků a otázka přístupu na sporné pozemky.

II. Obsah žaloby

18. 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 napadeného rozhodnutí, které považuje za zmatečné a nepřezkoumatelné, neboť v něm žalovaný vycházel z totožné právní i skutkové argumentace jako v rozhodnutí zrušeném zrušujícím rozsudkem NSS. Definičními znaky vztaženými k „funkčnímu celku“ (a zakotvenými v § 48 odst. 3 zákona o DPH) podkládá svůj právní závěr o jediném plnění podle unijní doktríny. Tyto závěry však odporují závaznému právnímu názoru vyslovenému ve zrušujícím rozsudku, v němž NSS zdůraznil, že unijní doktrína „hlavního a vedlejšího plnění“ (spočívající v jednom hospodářském plnění) a teorie „funkčního celku“ (spočívající ve dvou samostatných plněních) nemohou obstát vedle sebe – respektive si dokonce vzájemně odporují. Je tedy zjevné, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s otázkou rozdílu mezi unijní doktrínou hlavního a vedlejšího plnění a kritériem funkčního celku.
19. Vadou zmatečnosti a nepřezkoumatelnosti zatížil žalovaný své rozhodnutí i tím, že je zasadil do právního rámce, který na věc nedopadá. V bodě 19 napadeného rozhodnutí nepřiléhavě odkázal na § 48 odst. 3 zákona o DPH, který definuje pozemek tvořící funkční celek se stavbou spojenou se zemí. Opomněl přitom však fakt, že v roce 2015 toto ustanovení definovalo pozemek funkčně související se stavbou pro bydlení pouze pro účely uplatnění snížené sazby DPH při poskytnutí stavebních a montážních prací provedených na dokončené stavbě, nikoliv však pro uplatnění daně v případě dodání pozemku. Ze stejného důvodu je tak chybný i závěr žalovaného, že k vymezení „pozemku přiléhajícího ke stavbě“ podle směrnice o DPH užil zákonodárce pojem „funkční celek“ v ustanovení § 48 odst. 3 zákona o DPH. „Pozemek přiléhající ke stavbě“ byl v rozhodné době roku 2015 podle žalobkyně definován v § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH.
20. Dále žalobkyně nesouhlasí s tím, že by rodinné domy se spornými pozemky sloužily ke stejnému hospodářskému účelu. Z napadeného rozhodnutí není ani zřejmé, o jaký hospodářský účel by se mělo jednat. Zjištění žalovaného o způsobu užívání sporných pozemků totiž odpovídá standardnímu způsobu užívání daného druhu pozemku (zahrady) a jeho charakteristice v katastrální vyhlášce, nadto je způsob užívání sporných pozemků v současné době, stejně jako možnost přístupu na sporné pozemky z veřejné komunikace, pro posouzení předmětu sporu zcela irelevantní.
21. To, že jsou sporné pozemky užívány společně se zastavěnými pozemky, podle žalobkyně ještě neznamená, že slouží ke stejnému hospodářskému účelu. Sporné pozemky si po geometrickém rozdělení zachovaly charakter zahrady, zatímco zastavěné pozemky se stavbami rodinných domů jsou půdou určenou pro nezemědělské účely. Jinými slovy

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.U.

řečeno, hospodářským účelem zastavěných pozemků je uspokojení bytových potřeb, přičemž k naplnění tohoto hospodářského účelu nejsou sporné pozemky potřeba (proto ani nemůžou být prostředkem k dosažení prospěchu z rodinných domů za nejvýhodnějších podmínek, jak tvrdí žalovaný). Naopak hospodářským účelem sporných pozemků je především pěstování rostlin, čemuž odpovídá i uvedený druh pozemku – zahrada. Podle žalobkyně je tedy zjevné, že jak formálně, tak materiálně se jedná o dvě různé věci s odlišným hospodářským určením, a tedy o samostatná a oddělená plnění.

22. Nadto pak samotné užívání sporných pozemků společně s rodinnými domy nemůže být dostatečným závěrem o jediném plnění. Samotné užívání totiž z logiky věci není hospodářským účelem. Společné využití pozemků je však jedním z definičních znaků funkčního celku ve smyslu § 48 odst. 3 zákona o DPH, přičemž toto ustanovení podle závěrů NSS nelze na nyní projednávanou věc aplikovat. Přesto však žalovaný v napadeném rozhodnutí nevytyčil jasnou hranici mezi tím, kdy sporné pozemky a rodinné domy se stavebním pozemkem tvoří funkční celek podle § 48 odst. 3 zákona o DPH a kdy je tento soubor považován za vedlejší a hlavní plnění ve světle unijní doktríny.
23. Dále pak samotné konstatování žalovaného, že hlavním určujícím prvkem obchodní transakce je převod rodinných domů a že žalobkyně učinila předmětem budoucích smluv prodej nerozdělených parcel, jejichž součástí byly i rozestavěné stavby rodinných domů, je v rozporu s provedenými důkazy. Předmětem převodu každé kupní smlouvy byly totiž dvě samostatné věci v právním slova smyslu – sporný pozemek (zahrada), na němž nebyla zřízena žádná stavba, a zastavěný pozemek, jehož součástí byla stavba pro sociální bydlení. Takto byl předmět prodeje specifikován i v každé smlouvě o smlouvě budoucí a v realizační kupní smlouvě (která byla vždy součástí smlouvy o smlouvě budoucí). Z těchto dokumentů je pak zřejmé, že předmětem převodu byly vždy dva předměty prodeje (stavební pozemek a zahrada), pro které byla sjednána samostatná kupní cena. Sporné pozemky tak nejenže byly samostatnou věcí v právním slova smyslu, ale i samostatným předmětem převodu.
24. Ve spojitosti s aplikovatelností unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění žalobkyně dále dodává, že vedle posouzení společného hospodářského účelu je další indicií i vzájemný poměr hodnot jednotlivých plnění. Z poměru hodnot sporných a stavebních pozemků je pak zřejmé, že dodání sporných pozemků není zanedbatelným vedlejším plněním, neboť cena sporných pozemků představuje cca 25 % z celkové ceny.
25. V postupu žalovaného dále žalobkyně shledává rozpor se zásadou legitimního očekávání v jednotnost postupů podle § 8 odst. 2 daňového řádu a představuje též porušení zásady *in dubio pro mitius*. Je totiž zjevné, že z důvodu, že žalovaný nemohl při zdanění pozemků před 1. 1. 2016 aplikovat kritérium funkčního celku, zcela účelově v napadeném rozhodnutí aplikoval unijní doktrínu hlavního a vedlejšího plnění.
26. Dále žalobkyně zdůraznila, že podle čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně tato plnění: j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a) (tj. mimo dodání budovy a pozemku k ní přiléhajícího před prvním obydlením); k) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b). Stavebním pozemkem se rozumí „jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy“. „Stavební pozemek“ byl v rozhodné době podle žalobkyně v naší právní úpravě vymezen prostřednictvím negativní definice obsažené v § 56 odst. 2

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.U.

písm. a) zákona o DPH, přičemž vymezení pozemku přiléhajícího bylo ponecháno na členských státech. Nedůsledné definování tohoto pojmu zákonodárcem však nemůže jít k tíži žalobkyně. Podle platné právní úpravy v rozhodné době bylo dodání sporných pozemků osvobozeno od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH. Výklad zákona provedený žalovaným prostřednictvím unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění ve skutečnosti žalobkyni založil povinnost, která ve vnitrostátním právu v rozhodné době neexistovala. Směrnice o DPH ani eurokonformní výklad zákona o DPH ale takovou (ve vnitrostátním právu neexistující) povinnost založit nemohou.

27. Závěrem žalobkyně shrnula, že z výše uvedených důvodů je zřejmé, že napadené rozhodnutí žalovaný vydal na základě nesprávného právního posouzení a nesprávně a neúplně zjištěného skutkového stavu věci. Navrhla tedy, aby soud zrušil jak napadené rozhodnutí, tak platební výměr a věc vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

28. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by se v napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal se závazným názorem NSS. Uvádí, že odstranil veškerou odporující si a nesouvisející argumentaci a své rozhodnutí vystavěl primárně na aplikaci unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění. Jeho závěry utvrdilo i doplněné dokazování a zjištění správce daně, že vlastníci sporné pozemky zvelebovali a umístili na ně zahradní domky, altány, bazén či zasadili ovocné stromy. Je tak zřejmé, že sporné pozemky sloužily (a slouží) ke stejnému hospodářskému účelu – rodinnému bydlení v domě se zahradou – ke zkvalitnění využití stavby a vyššímu komfortu bydlení.
29. To, že sporné pozemky nejsou třeba k provozu rodinných staveb, nepovažuje žalovaný pro posouzení věci za rozhodující, neboť zjistil a předložil několik dalších skutečností, které jasně svědčí o tom, že dodání sporných pozemků a jednotlivých rodinných domů se zastavěnými pozemky tvoří jedno neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Kvůli geografické bezprostřední blízkosti lze jen stěží předpokládat, že by si jednotliví kupující koupili sporné pozemky, aniž by si současně koupili i stavby rodinných domů.
30. Žalovaný trvá na tom, že jím vymezený právní rámec (včetně odkazů na § 48 odst. 3 zákona o DPH a informaci Generálního finančního ředitelství) je vzhledem k obsahu napadeného rozhodnutí správný. Podstatná je podle žalovaného aplikace právního základu na projednávanou věc, nikoliv samotný výčet právních předpisů.
31. Žalovaný zdůraznil, že v napadeném rozhodnutí postupoval přesně v intencích zrušujícího rozsudku NSS. Podle jeho obsahu nebyl povinen vymezovat rozdíl mezi unijní doktrínou hlavního a vedlejšího plnění a doktrínou funkčního celku, jak se mylně domnívá žalobkyně. Stejně tak za mimoběžnou považuje i polemiku žalobkyně odkazující na absenci úpravy unijní doktríny v zákoně o DPH. Směrnice o DPH byla (v rozhodné době od 1. 1. 2015) v této otázce transponována do § 48 odst. 3 zákona o DPH, a je tudíž přímo aplikovatelná. Právě prostřednictvím § 48 odst. 3 zákona o DPH a pojmu „funkčního celku“ došlo k upřesnění pojmu „pozemek přiléhající ke stavbě“ a zakomponování unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění do vnitrostátního práva. V daném případě se tedy nejedná o mezeru v daňovém zákoně, která by měla být odstraněna příznivějším (tedy mírnějším) postupem vůči žalobkyni.

32. Závěrem žalovaný setrval na svém názoru, že v daném případě postupoval zcela v souladu se zákonem, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně a duplika žalovaného

33. Žalobkyně označila závěry žalovaného vyvozené ze zrušujícího rozsudku NSS za vytržené z kontextu a tendenční. Není pravdou, že by NSS jakkoliv „kvitoval“ zrušené rozhodnutí žalovaného, naopak je označil za vnitřně rozporné a pouze určil, aby se žalovaný ve svém dalším rozhodnutí řádně vypořádal s tím, zda je sporná transakce jedním plněním či se jedná o dvě samostatná plnění. NSS žalovaného též poučil o tom, že právní úprava zákona o DPH v rozhodné době nenormovala, že by pozemek tvořící funkční celek neměl být osvobozen od daně.
34. Upřesnila, že v předložené žalobě netvrdí, že by se žalovaný zabýval tím, zda rodinné domy a sporné pozemky tvořily jeden funkční celek. Pouze uvádí, že svým odůvodněním žalovaný účelově vykonstruoval (pravděpodobně veden snahou transakci „zdanit za každou cenu“), že jsou sporné pozemky vedlejším plněním k hlavnímu, přičemž tak učinil na základě naprosto totožné argumentace, z níž vycházel ve zrušeném rozhodnutí při aplikaci doktríny funkčního celku. I ve svém nynějším rozhodnutí dospěl k závěru, že sporné pozemky odpovídají definici funkčního celku v § 48 odst. 3 zákona o DPH a zároveň při vymezení pojmu „hospodářský účel“ odkazoval na definiční znaky funkčního celku. Je tedy zjevné, že žalovaný nadále směřuje obě výše uvedené teorie, a to podle toho, jak se mu to hodí.
35. Stejně tak se žalobkyně vymezila proti tvrzení, že by směrnice o DPH byla aplikovatelná prostřednictvím § 48 odst. 3 zákona o DPH. Žalovaný totiž opomněl, že toto ustanovení nebylo aplikovatelné na zdanění pozemků, nýbrž definovalo pojem funkčního celku pouze pro jiné účely (přičemž žalobkyně znovu zdůraznila, že doktrína hlavního a vedlejšího plnění a doktrína funkčního celku nemohou obstát vedle sebe). Výklad zákona o DPH provedený žalovaným skrze unijní doktrínu hlavního a vedlejšího plnění tak žalobkyni založil povinnost, která ve vnitrostátním právu neexistovala.
36. Žalovaný označil argumentaci v replice za zavádějící a nesprávnou. Uvedl, že sporné pozemky posuzoval pouze optikou unijní judikatury vztažené k hlavnímu a vedlejšímu plnění. Ve vnitrostátním právu přitom existovala právní úprava, která žalobkyni ukládala povinnost zdanění sporného plnění, neboť § 48 odst. 3 zákona o DPH v rozhodné době vymezoval pojem „pozemku přiléhajícího ke stavbě“ a zahrnoval v sobě i doktrínu hlavního a vedlejšího plnění. I z důvodové zprávy k zákonu č. 360/2014 Sb. (k bodu 28) je zjevné, že cílem bylo zdanit dodání pozemků stejnou sazbou daně jako dodání stavby.

V. Ústní jednání

37. V průběhu jednání účastníci setrvali na dosavadní argumentaci. Žalobkyně poukázala na zrušující rozsudek NSS, který vyloučil možnost použití § 48 odst. 3 zákona o DPH vymezujícího pojem funkčního celku. V duplice přitom podle ní žalovaný jen potvrdil, že funkční celek považuje za součást doktríny hlavní a vedlejšího plnění, čímž ale dezinterpretuje závazný právní názor NSS. Žalovaný svým výkladem také nahrazuje chybějící právní úpravu zdanění, což žalobkyně hodnotí jako zcela nepřijatelné. Absurdní konstrukce, podle níž v roce 2015 má být transakce posuzována jako jediné plnění, zatímco v roce 2016 by se jednalo o dvě samostatná plnění v rámci institutu funkčního celku, je podle žalobkyně naprosto neudržitelná.
38. Žalovaný konstatoval, že skutkový stav není sporný, spor je jen o právní posouzení. Přitom vyjádřil přesvědčení, že dodržel závazný právní názor NSS a rozhodl v souladu se zákonem.

VI. Posouzení žaloby soudem

39. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupkyní žalobkyně doručeno dne 28. 2. 2023, žaloba byla podána dne 28. 4. 2023), 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.).
40. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

A. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

A1. Nerespektování závazného právního názoru NSS

41. Klíčovou otázkou v nyní projednávané věci je daňový režim sporných pozemků v rozhodném období (tj. ke dni 31. 12. 2015) – tedy zdali sporné pozemky podléhaly zdanění první sníženou sazbou podle § 49 odst. 3 zákona o DPH, jak tvrdí žalovaný, či byly plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet podle § 56 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, jak tvrdí žalobkyně.
42. NSS však ve svém zrušujícím rozsudku nemohl přistoupit k meritornímu posouzení věci (a tedy ani k zodpovězení oné sporné otázky), neboť předchozí rozhodnutí a předchozí rozsudek vyhodnotil jako nepřezkoumatelné z důvodu vnitřně rozporného odůvodnění. Kasační soud pouze došel k závěru, že unijní doktrína hlavního a vedlejšího plnění (rozvedená judikaturou SDEU) a doktrína funkčního celku (zakotvená v § 48 odst. 3 zákona o DPH) nemohou bez bližšího odůvodnění obstát vedle sebe, neboť si svou povahou vzájemně odporují. Určil tedy žalovanému, *aby posoudil, zda předmětné obchodní transakce představují jediné plnění ve smyslu unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění a návazně pak vyhodnotil, jaká dílčí transakce je hlavní dílčí transakcí určující daňový režim celého plnění* (srovnej bod 16, věta třetí zrušujícího rozsudku). Zároveň též uvedl, že pokud žalovaný shledá, že jsou podmínky pro aplikaci unijní doktríny naplněny, nebude se zabývat dalšími právními argumenty (jmenovitě tím, zda rodinné domy a sporné pozemky tvoří funkční celek podle § 48 odst. 3 zákona o DPH).

43. V logice soudního přezkumu se tak soud musí nejprve zabývat žalobním bodem, v němž žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost a zmatečnost napadeného rozhodnutí spočívající v nerespektování závěrů zrušujícího rozsudku NSS (závazného právního názoru) žalovaným. Ten podle žalobkyně zatížil napadené rozhodnutí výše uvedenými vadami tím, že vycházel z totožné právní i skutkové argumentace jako v předchozím rozhodnutí, když závěry o naplnění podmínek aplikace unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění učinil na základě definičních znaků doktríny funkčního celku. Jinými slovy řečeno – i přes závěry NSS žalovaný podle žalobkyně nadále uvedené doktríny a jejich definiční znaky směřoval.
44. 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.
45. Z judikatury SDEU týkající se doktríny hlavního a vedlejšího plnění 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 neoddělitelné 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 [...] Za účelem určení, zda poskytnutá plnění představují několik samostatných plnění, nebo jedno jediné plnění, je třeba zjistit charakteristické prvky dotyčného plnění [...] 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. [...] Ve své analýze přihlíží Soudní dvůr rovněž k zájmu příjemců plnění“ (srov. rozsudek SDEU ze dne 8. 12. 2016, C-208/15 *Stock* '94).
46. Na základě výše uvedených východisek lze tedy shrnout, že v případě aplikace doktríny funkčního celku je nutné zkoumat zdali (i) pozemek a stavba rodinného či bytového domu jsou provozně a funkčně spjaté a (ii) zdali pozemek umožňuje užívání dotčené stavby nebo je s ní společně užíván. Naproti tomu v případě unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění vychází správní orgány (s nutným zohledněním rozmanitosti obchodních transakcí) primárně z toho, zda (i) jsou jednotlivá plnění natolik těsně spojena, že tvoří jediné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé, a zda vedlejší plnění (ii) není pro zákazníka samostatným cílem a (iii) slouží k lepšímu využití hlavního plnění.
47. V napadeném rozhodnutí žalovaný zkoumal převážně povahu a předmět provedené obchodní transakce (uzavřené smlouvy o budoucí kupní smlouvě a navazující kupní smlouvy), jakož i hlavní cíl sledovaný smluvními stranami a v návaznosti na to i hospodářský účel a úzkost vazby sporných plnění. V kontextu výše připomenutých podmínek je tedy na první pohled zřejmé, že žalovaný při svých úvahách vycházel z judikatury SDEU týkající se

doktríny hlavního a vedlejšího plnění (na niž přiléhavě odkázal; viz bod 38 napadeného rozhodnutí), nikoliv ze zákonných znaků doktríny funkčního celku uvedených v § 48 odst. 3 zákona o DPH, jak se chybně domnívá žalobkyně. Žalovaný naopak v odůvodnění svého rozhodnutí několikrát zdůraznil, že v souladu se závazným právním názorem NSS zjišťuje pouze to, zdali jsou sporné pozemky jediným plněním podle unijní doktríny (viz zejména bod 37, bod 58 a bod 65 napadeného rozhodnutí).

48. Namítané „směšování“ uvedených doktrín pak soud nenalezl ani v části napadeného rozhodnutí, na niž odkazuje žalobkyně (bod 35). V ní žalovaný sice rozvíjí právní úpravu funkčního celku, činí tak však pouze proto, aby vysvětlil – byť možná nadbytečně – co jej v daňovém řízení před zrušujícím rozsudkem NSS vedlo k aplikaci ustanovení § 48 odst. 3 zákona o DPH (tedy doktríny funkčního celku). Zmatečnost nelze napadenému rozhodnutí přisuzovat ani na základě toho, že žalovaný v části své argumentace vycházel ze závěrů zaujatých již v předchozím rozhodnutí. Jak totiž sám žalovaný zdůraznil (viz bod 37 napadeného rozhodnutí), učinil tak pouze v rozsahu odůvodnění vztahujícího se k posouzení naplnění podmínek pro aplikaci unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění (k čemuž jej sám NSS zavázal), přičemž aplikovatelnost (potažmo zákonnost) těchto závěrů žalovaného zůstala zrušujícím rozsudkem NSS nedotčena.
49. Nadto je třeba podotknout, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevycházel ani ze zcela totožné skutkové argumentace, jak namítá žalobkyně. Ze spisového materiálu (stejně jako z obsahu napadeného rozhodnutí) je zjevné, že žalovaný pro posouzení hospodářského účelu sporných pozemků ve světle doktríny hlavního a vedlejšího plnění doplnil dokazování o místní šetření ze dne 28. 7. 2022. Zjištěné závěry pak v odůvodnění napadeného rozhodnutí zhodnotil v souvislostech rozhodných pro nyní posuzovanou věc. Soud si zároveň nemůže nepovšimnout jistého rozkolu argumentace žalobkyně, která na jednu stranu namítá, že žalovaný pochybil, když v napadeném rozhodnutí vycházel z totožné skutkové argumentace jako ve zrušeném rozhodnutí, na druhou stranu se však současně staví kriticky k úkonům správních orgánů učiněných za účelem doplnění dokazování a označuje nově zjištěné skutečnosti správcem daně za irelevantní.
50. Soud při vypořádání tohoto žalobního bodu tedy neshledal, že by se žalovaný odchýlil od závazného právního názoru NSS (jenž je samozřejmě závazný i pro krajský soud) a svůj závěr o jediném plnění v režimu unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění učinil na základě definičních znaků funkčního celku či že by jakýmkoliv jiným způsobem uvedené doktríny směšoval či je nechával „stát vedle sebe“. Jde pouze o důsledek toho, že některé definiční znaky obou konkurenčních doktrín se do jisté míry překrývají (např. pokud jde o posuzovanou spojitost mezi dílčími prvky jednoho nedílného či dvou dílčích, funkční celek tvořících zdanitelných plnění). Námitka nepřezkoumatelnosti a zmatečnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nedodržení závazného právního názoru NSS je tudíž nedůvodná.

A2. Chybné vymezení právního rámce

51. Dále pak žalobkyně namítá, že žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti a zmatečnosti i proto, že v bodě 19 odkazem na § 48 odst. 3 zákona o DPH vymezil právní rámec, který na danou věc nedopadá.
52. Z napadeného rozhodnutí je však zjevné, že žalovaný sice ustanovení § 48 odst. 3 zákona o DPH zařadil do části napadeného rozhodnutí nadepsané „právní základ případu“, toto ustanovení upravující doktrínu funkčního celku však ve výsledku na danou věc neaplikoval. Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.U.

To je přitom rozhodující. Pouhá zmínka o existenci § 48 odst. 3 zákona o DPH ve výčtu souvisejícího právních ustanovení tak nemůže (s ohledem na výše uvedený závěr o tom, že žalovaný na sporné pozemky aplikoval výlučně unijní doktrínu hlavního a vedlejšího plnění) založit nepřezkoumatelnost ani zmatečnost napadeného rozhodnutí. Uvedené ustanovení bylo zjevně citováno pouze za účelem poskytnutí kontextu k rekapitulaci předchozího rozhodnutí a rozsudku a následného zrušujícího rozsudku NSS. I tento žalobní bod tedy soud vyhodnotil jako nedůvodný.

B. Aplikovatelnost unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění na sporné pozemky a určení daňového režimu sporných pozemků

53. K zodpovězení otázky daňového režimu sporných pozemků je předně nutné posoudit, zdali je v dané věci namístě aplikovat unijní doktrínu hlavního a vedlejšího plnění. NSS ve zrušujícím rozsudku totiž v bodě 13 jednoznačně uzavřel, že princip hlavního a vedlejšího plnění musí mít před aplikací pravidel o funkčním celku přednost.
54. Žalovaný vycházel z podmínek popsanych v judikatuře SDEU citovaných soudem výše (srov. bod 45). Tato hlediska nevyžadují výslovné promítnutí do textu zákona, neboť veškeré úvahy se odehrávají do značné míry na skutkovém základě, poněvadž je třeba vyhodnotit, zda předmětem dodání bylo jedno zboží (či služba), anebo se jednalo o několik samostatných dodání. V případě, kdy zjištěné skutkové okolnosti ukazují, že šlo o jediné dodání, jež sestává z vícero (byť za jiných okolností samostatně zobchodovatelných) dílčích plnění, je následně nutné zhodnotit, jaký daňový režim (sazba daně, osvobození od daně apod.) se na toto složené plnění uplatní, což je významné tehdy, byl-li by daňový režim jeho dílčích částí v případě jejich samostatného zobchodování různý. Ze zmíněné judikatury jasně vyplývá, že čl. 1 odst. 2 a čl. 2 směrnice o DPH, na něž žalobkyně poukazuje, nevyžadují vždy a za všech okolností zdanitelné plnění dělit na jednotlivé dílčí položky a ty danit podle jejich separátně posuzovaného charakteru, ale naopak je třeba, aby bylo vždy na základě všech okolností případu posouzeno, zda se v posuzovaném případě jedná o zdanitelná plnění samostatná, anebo naopak o jediné komplexní zdanitelné plnění, jehož daňový režim se určí na základě daňového režimu hlavního dílčího plnění zahrnutého v tomto komplexu (viz např. rozsudek SDEU ze dne 4. 5. 2023, C-516/21 *Finanzamt X*, bod 31 a tam zmiňovanou judikaturu).
55. Nejsnáze představitelným příkladem takového složeného plnění může být např. dárkový balíček prodáváný obchodním řetězcem za jednotnou cenu, v němž se nachází několik dílčích položek (např. láhev piva, skleničky, různé pochutiny, ubrousky, výherní los a vstupenka do muzea pivovarnictví). Různé součásti tohoto balíčku by samy o sobě mohly podléhat různým sazbám DPH, nebo dokonce být od DPH osvobozeny, zákazník však nemůže balíček rozbalit a na pokladně zaplatit jen některé z dílčích položek (byť není vyloučeno, že tentýž obchod prodává vedle toho i samostatně zboží odpovídající některé z dílčích položek dárkového balíčku). Balíček lze totiž zakoupit pouze jako celek a pokladní systém prodejce jej eviduje jako jedinou položku. Zakoupení takového balíčku bude typicky jediným dodáním a i bez výslovné právní úpravy bude nutné dovodit pravidla, v jakém daňovém režimu bude vyměřena DPH (zda půjde o službu s ohledem na vstupenku zařazenou do balíčku, nebo o zboží s ohledem na zbylé dílčí položky, zda bude dodání od DPH osvobozeno, a pokud nikoliv, jaká sazba se bude aplikovat).

56. V situaci, kdy je právní úprava DPH transpozicí unijní úpravy a k tomuto právnímu problému existuje již judikatura SDEU, není namístě aplikovat analogii vnitrostátního práva či obecné právní zásady, nýbrž je logické, že v zájmu jednotného výkladu unijního práva žalovaný aplikoval právě zásady dovozené SDEU. Ostatně z rozsudku ze dne 31. 5. 2013, č. j. 5 Afs 1/2011-140, č. 2896/2013 Sb. NSS, navazujícího na rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2013, C-18/12 *Žamberk*, implicitně vyplývá, že ani NSS nespatořoval v absenci konkrétní vnitrostátní úpravy této otázky překážku pro aplikaci závěrů SDEU. Tato námitka žalobkyně tedy nemůže být důvodná.
57. Žalovaný přitom zásady unijního práva aplikoval správně. Z judikatury vyplývá, že zvláštní důraz klade SDEU na skutečnost, zda dílčí plnění jsou nedělitelně provázána či nikoliv. Samotný hospodářský účel plnění je pak klíčový až pro posouzení, jaké z takto spojených dílčích plnění je plněním hlavním, a tedy určujícím pro daňový režim tohoto komplexního jediného plnění (srov. např. body 31 až 33 výše citovaného rozsudku C-208/15 *Stock '94* a následně body 34 až 36). Obdobně lze odkázat též na rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2013, C-18/12 *Žamberk*, v němž SDEU v bodě 32 konstatoval, že skutečnost, že akvapark nabízí pouze jedno vstupné poskytující přístup ke všem zařízením v jednotném areálu bez zohlednění typu skutečně užívaných zařízení a způsobu a doby využití během platnosti vstupenky, představuje významný nepřímý důkaz existence jediného plnění; převládající prvek jediného plnění pak musí být určen z hlediska běžného spotřebitele a podle objektivní povahy (celkového) plnění.
58. V rozsudku ze dne 18. 1. 2018, C-463/16 *Stadion Amsterdam*, SDEU v bodech 27 až 28 doplňuje, že kvalifikaci plnění jako jediného nemůže zpochybnit ani fakt, že je možné určit cenu každého z prvků tvořících jediné plnění. To, že by bylo možné takové určení nebo že se zúčastnění shodnou na těchto cenách, totiž nemůže odůvodnit výjimku ze zásad unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění plynoucí z ustálené judikatury SDEU rekapitulované shora v bodě 44. Mimoto by podle SDEU mohla být ohrožena zásada daňové neutrality, jelikož dvě plnění tvořená dvěma či více různými prvky, která jsou ve všech ohledech podobná, by mohla být v rámci tohoto případu podrobena různým sazbám DPH použitelným na uvedené prvky, jen v závislosti na tom, je-li možné určit cenu za tyto jednotlivé prvky (či nikoliv). Obdobně podle bodu 57 rozsudku SDEU ze dne 10. 3. 2011 ve spojených věcech C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-509/09 *Bog a další* existence jediného plnění nezávisí na tom, zda podnik vystaví jedinou fakturu obsahující všechny prvky plnění, nebo naopak samostatné faktury (na dílčí plnění).
59. Byť žalovaný poukazoval na vícero skutkových okolností, soud za nejdůležitější považuje argument uvedený v bodě 80 napadeného rozhodnutí, že žalobkyně uzavřela se všemi kupujícími smlouvy o budoucí kupní smlouvě na prodej v té době ještě nerozdělené pozemkové parcely a že z těchto smluv vyplynulo, že předmětem budoucí koupě bude rodinný dům i s přiléhající zahradou. Toto skutkové zjištění žalovaného přitom odpovídá obsahu smluv založených ve správním spisu. Z tohoto zjištění vyplývá, že uzavřením smluv o smlouvě budoucí žalobkyně vytvořila situaci, v níž kupující byli povinni (i po rozdělení jednotlivých pozemků) zakoupit jak zastavěný pozemek, jehož součástí byl rodinný dům, tak i sporný pozemek (jenž byl později kupujícími využit jako k domu přiléhající zahrada). Kupující se tak k datu uskutečnění zdanitelného plnění nacházeli v obdobné situaci jako zákazníci ve výše zmíněném příkladu, kteří si mohou pořídit pouze dárkový balíček jako celek, ale nemají možnost si koupit jen některé z dílčích plnění samostatně. Zakoupení pouze Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.U.

sporného pozemku, a nikoliv zastavěného pozemku s rodinným domem kupujícími by nepochybně žalobkyně hodnotila jako podstatné porušení smlouvy o smlouvě budoucí a obdobně by tomu bylo, pokud by kupující odmítli uzavřít kupní smlouvu na sporný pozemek, ale chtěli by (a hodlali by uhradit) jen zastavěný pozemek.

60. Vydělení zvlášť zastavěného pozemku a zvlášť sporného pozemku jakožto dvou samostatných zdanitelných plnění by v takové situaci představovalo umělé rozdělení jediného, fakticky jednotného zdanitelného plnění tvořeného oběma pozemky dohromady. Pokud by snad některý z kupujících stál jen o rodinný dům, zakoupení sporného pozemku pro něj představovalo jen nezbytný prostředek k tomu, aby rodinný dům (jakožto součást zastavěného pozemku) získal. Lze nicméně předpokládat, že kupující měli zájem o zakoupení obou pozemků, jinak by nejspíše neuzavírali smlouvu o smlouvě budoucí v takové podobě, nýbrž by se pokusili již na počátku vyjednat její zúžení jen na budoucí zastavěný pozemek s přiměřeným snížením kupní ceny. Naopak nelze rozumně předpokládat, že by cílem transakce bylo získání sporného pozemku, a pořízení zastavěného pozemku v tomto směru představovalo jen vedlejší vynucený náklad směřující k získání prospěchu z využívání sporného pozemku jakožto hlavního plnění. Této variantě nic nenasvědčuje, již s ohledem na poměr hodnot těchto propojených plnění odkrytý v uzavřených smlouvách (cca 75 % kupní ceny připadalo na zastavěný pozemek s rodinným domem) je to prakticky vyloučeno a ani z pozdějšího chování kupujících nic jiného neplyne – na sporném pozemku patrně nehledali žádný poklad ani na něm nezřizovali stavby s hospodářským účelem přesahujícím význam pořízení vlastního bydlení (nadto takové okolnosti by mohly být relevantní, jen pokud by to bylo žalobkyni v době uskutečnění zdanitelného plnění známo, aby to mohla zohlednit při vystavení daňového dokladu). V dané situaci tedy nečiní ani problém identifikovat hlavní a vedlejší plnění v rámci nedělitelného celku.
61. Na těchto závěrech nic nemění ani posouzení hospodářského účelu transakce. Z pohledu průměrného kupujícího je evidentní, že hospodářským cílem transakce bylo pořízení bydlení, a to bydlení nikoliv v bytě, ale v rodinném domě se zahradou. V případě jednoho z kupujících sice ze správního spisu plyne, že došlo obratem k rekolaudaci jedné z místností v domě na ordinaci zubáře, nicméně ani to nezpochybňuje, že podnikatelské využití je jen doplňkem k funkci bydlení zajišťované rodinným domem se zahradou, a nadto jde stejně o využití rodinného domu (zastavěného pozemku), a nikoliv sporného pozemku. V tomto směru je tedy zjevné, že hospodářským cílem kupujících bylo pořízení obou pozemků jako celku, jelikož pořízení pouze zastavěného pozemku s rodinným domem by se z hlediska komfortu využití nijak významně nelišilo od pořízení většího mezonetového bytu. Převažujícím cílem samozřejmě bylo zajištění bydlení, k čemuž by postačoval i jen samotný rodinný dům (pokud by z hlediska práva nebyl součástí zastavěného pozemku), nicméně současné pořízení sporných pozemků později upravených na zahrady umožnilo kupujícím navýšit kvalitu bydlení o možnost využití přiléhajícího soukromého prostoru v zeleni. V tomto směru tedy není podstatné, že využití zastavěných pozemků a sporných pozemků se liší, neboť na sporných pozemcích lze zahradničit, zatímco zastavěné pozemky nesou budovu rodinného domu a zpevněné plochy před domem. Podstatný je jednotný hospodářský cíl kupujících při zakoupení souboru pozemků, v rámci kterého sporné pozemky zvyšují kvalitu využití pořízených nemovitých věcí k bydlení.

62. Stejně tak není významné, že obecně vzato by bylo možné, aby si kupující sporný pozemek pořídili samostatně, např. pokud by byl ve vlastnictví někoho jiného než žalobkyně dodávající zastavěné pozemky, nebo sice také od žalobkyně, avšak na základě hospodářsky nezávislé transakce (kupř. poté, co by záměr jejich odlišného využití padl a kupující této situace využili k dodatečnému dokoupení sporných pozemků od žalobkyně). Konkrétní transakci je třeba posoudit na základě jejích objektivních, reálně existujících charakteristik, a nikoliv na základě teoretických právních možností či formálních, v praxi neaplikovaných smluvních formulací. V tomto případě kupující cílili na pořízení obou pozemků jako spojeného celku. Nejedná se o náhodné souběžné pořízení dvou nezávislých položek v jediném nákupu (např. zastavěného pozemku s rodinným domem a současně pozemku s polem na jiném místě v obci). Právě s ohledem na závazek plynoucí ze smlouvy o smlouvě budoucí lze posuzovanou transakci přirovnat mnohem více k pořízení onoho v příkladu zmíněného dárkového balíčku než k samostatnému pořízení balení salámu a vedle toho bochníku chleba v jediném nákupu.
63. Soud tedy shrnuje, že bez ohledu na to, zda a jak zákonodárce ve vnitrostátní právní úpravě ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2015 definoval pojem „pozemek přiléhající k budově“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH pro účely definice od daně osvobozených dodání nemovitých věcí, ze všech skutkových okolností posuzovaných dodání vyplývá, že kupující pořizovali (a dokonce s ohledem na předchozí právní ujednání museli pořídit) soubor zastavěného a sporného pozemku jako jeden celek. V souladu s ustáleným výkladem SDEU takové plnění nelze uměle rozdělovat, nýbrž je třeba je podrobit jednotnému režimu zdanění. Převládajícím hospodářským účelem (cílem) transakce bylo ze strany kupujících pořízení nového bydlení v rodinném domě (byť se zahradou), a proto bylo zcela správné, pokud žalovaný tuto transakci vyhodnotil jako dodání pozemku, na kterém je zřízena stavba, jež od daně není osvobozeno [§ 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH *a contrario*]. Prodej sporného pozemku jako pouhá vedlejší (nesamostatná) část zdanitelného plnění tento daňový režim definovaný charakterem hlavního plnění sdílí. Není tudíž třeba posuzovat, zda by samostatný prodej sporných pozemků byl od DPH osvobozen, neboť na posuzované transakce se uplatní režim dodání zastavěného pozemku jakožto hlavního dílčího plnění. Sporné pozemky předmětem samostatné transakce nebyly.
64. Důvodná přitom nemůže být ani argumentace žalobkyně nutností uplatnit zásadu *in dubio mitius*, tj. povinností vykládat nejasná ustanovení ve prospěch daňových poplatníků. Nejde jen o to, že se v oblasti pokryté unijním právem tato zásada nemůže v konkurenci se zásadou eurokonformního výkladu prosadit (srov. rozsudek SDEU ze dne 23. 4. 2020, C-401/18 *Herst*). Problematika komplexních plnění a jejich daňového režimu (koncept hlavních a vedlejších plnění) totiž není nějakým novým, pro žalobkyni nepředvídatelným výkladovým konceptem, nýbrž se jedná o problematiku, která je v daňové praxi známa již dlouhá léta a její výklad je dlouhodobě ustálený. V judikatuře SDEU se tato problematika objevuje již v době před vstupem ČR do EU a harmonizací právní úpravy DPH s unijním právem (viz např. rozsudek SDEU ze dne 25. 2. 1999, C-349/96 *CPP*, či prvotní náznaky v rozsudku ze dne 13. 7. 1989, C-173/88 *Henriksen*). V české judikatuře se pak nejpozději objevila se sbírkovým rozsudkem NSS ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, č. 2629/2012 Sb. NSS, nicméně první zmínky lze najít již v rozsudcích NSS ze dne 15. 7. 2010, č. j. 9 Afs 4/2010-140 a č. j. 9 Afs 5/2010-81, navazujících na předběžnou otázku

Krajského soudu v Ústí nad Labem, o níž SDEU rozhodl rozsudkem ze dne 11. 6. 2009, C-572/07 *RLRE Tellmer Property*.

65. Kromě toho i ze samotných kupních smluv a smluv o smlouvě budoucí založených ve správním spise je zjevné, že sama žalobkyně považovala svůj přístup spočívající v deklaraci dodání sporných pozemků za osvobozená zdanitelná plnění za rizikový, jelikož do smluv zabudovala povinnost kupujících jí případně doplatit DPH z těchto pozemků doměřenou daňovými orgány. Tedy i z formulace uzavřených smluv doprovázejících sporná dodání je zřejmé, že úvaha, podle níž dodání sporných pozemků podléhá DPH, nemohla být pro žalobkyni překvapivá, ale naopak byla předem očekávaná (byť ze subjektivního pohledu šlo o méně preferovanou variantu). S ohledem na již letitý ustálený výklad problematiky zdanění komplexních zdanitelných plnění tak v případě žalobkyně nešlo ani tak o různé varianty právního výkladu, jako spíše o nejistotu o tom, jak správce daně vyhodnotí zjištěný skutkový stav. Na takovou nejistotu však zásada *in dubio mitius* nedopadá.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

66. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žádný ze žalobních bodů není důvodný, a proto žalobu jako celek zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
67. O náhradě nákladů účastníků řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšný žalovaný pak nemá na náhradu nákladů řízení nárok, protože mu (nad rámec jeho běžné úřední činnosti) žádné náklady nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 12. prosince 2025

Mgr. Ing. Petr Šuránek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.U.