



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **Domy Kolín s. r. o.**, se sídlem Kutnohorská 31, Kolín, zastoupena Mgr. Gabrielou Beckertovou, advokátkou se sídlem Kutnohorská 31, Kolín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2021, č. j. 55 Af 12/2019 - 59,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2021, č. j. 55 Af 12/2019 - 59, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 2. 2019, č. j. 6053/19/5300-21444-711492, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě 16 600 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně Mgr. Gabriely Beckertové, advokátky.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 8 400 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně Mgr. Gabriely Beckertové, advokátky.

Odůvodnění:

I.

[1] Platebním výměrem ze dne 12. 5. 2017, č. j. 2735998/17/2111-50523-209248, Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2015 ve výši

2 532 816 Kč, přičemž rozdíl mezi vyměřenou daní a daní tvrzenou v žalobkyní podaném daňovém přiznání činil 513 627 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 12. 2. 2019, č. j. 6053/19/5300-21444-711492 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti předmětnému platebnímu výměru a tento potvrdil. Ztotožnil se se správcem daně, že žalobkyně postupovala nesprávně, pokud v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období uplatnila osvobození od daně bez nároku na odpočet daně 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 pro rozhodné období (dále též „ZDPH“) ve vztahu k prodeji pozemků parcelních čísel X v katastrálním území K. (dále též „předmětné pozemky“) uskutečněných ve čtvrtém čtvrtletí roku 2015. Předmětné pozemky dle orgánů finanční správy tvořily funkční celky se stavbami pevně spojenými se zemí pevným základem ve smyslu § 48 odst. 3 ZDPH, podle kterého pozemkem, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Existence funkčního celku má přitom stejné důsledky jako aplikace závěrů judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ohledně tzv. hlavního a vedlejšího plnění. Dle této doktríny je nutné několik formálně oddělených plnění považovat za jedno jediné plnění. Je tomu tak v případech, kdy je více dílčích plnění spojeno tak těsně, že tato tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, kdy jedno nebo několik plnění představuje hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představuje plnění vedlejší sdílející s hlavním plněním stejný daňový režim. Vzhledem k tomu bylo namíste se v projednávaném případě zabývat tím, který prvek předmětné transakce (prodeje rodinných domů a pozemků) byl hlavním a určujícím prvkem celé transakce, neboť podle něj se musí odvíjet zdanění veškerých součástí transakce. Hlavním prvkem přitom byl převod rodinných domů pro sociální bydlení nacházejících se na pozemcích sousedících s předmětnými pozemky. Z tohoto důvodu se na předmětné pozemky měl vztahovat daňový režim těchto rodinných domů pro sociální bydlení, tj. mělo se jednat o zdanitelné plnění podléhající snížené sazbě daně podle § 49 odst. 3 ZDPH (nikoliv plnění osvobozená od daně).

II.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí o odvolání bránila žalobou. Krajský soud v Praze (dále též „krajský soud“) žalobu zamítl. Uvedl, že předmětem sporu bylo, zda žalobkyní uskutečněné dodání spočívající v prodeji předmětných pozemků bezprostředně přiléhajících k pozemkům, jejichž součástí jsou rodinné domy pro sociální bydlení, je plněním osvobozeným od DPH, či nikoliv. Soud konkretizoval, že žalobkyně jako prodávající uzavřela s nabyvateli pět kupních smluv, jejichž předmětem byl vždy prodej jednoho z pozemků p. č. st. X, na nichž se nacházejí rodinné domy, a společně s nimi též prodej jednoho z předmětných pozemků (přiléhajícího k pozemku s rodinným domem ze severní strany). Žalovaný s odkazem na legální definici pozemku tvořícího funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí uvedenou v § 48 odst. 3 ZDPH, pohlížel na předmětné pozemky jako na součást jednoho plnění ve smyslu čl. 12 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“), jehož rozhodujícím prvkem je dodání rodinných domů pro sociální bydlení, a proto

pokračování

dodání předmětných pozemků mělo podléhat zdanění první sníženou sazbou podle § 49 odst. 3 ZDPH. Žalobkyně naopak zastávala názor, že § 48 odst. 3 ZDPH nelze na danou věc aplikovat a že dodání předmětných pozemků představují samostatná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56 odst. 1 písm. a) ZDPH. Krajský soud žalobkyni nepřisvědčil. I podle názoru krajského soudu bylo na danou věc možno aplikovat § 48 odst. 3 ZDPH. Krajský soud po rozboru rozhodné unijní úpravy [čl. 135 odst. 1 písm. j) ve spojení s čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH] dodal, že v případě dodání budovy před jejím prvním obydlím 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. Dle soudu přitom bylo nutno dodání předmětných pozemků a rodinných domů, jež jsou součástí sousedících pozemků, hodnotit jako jedno společné plnění. Jednotliví kupující usilovali o to získat současně rodinný dům, pozemek, jehož je součástí, a pozemek, který k danému pozemku s rodinným domem přiléhá (tj. jeden z předmětných pozemků). Určujícím (hlavním) prvkem tohoto společného dodání přitom dle soudu byly právě rodinné domy, a to ač jsou v soukromoprávním pojetí věci pouhou součástí pozemků. Pro zjištění, co je hlavním plněním, je totiž nutno posoudit, co je určujícím hospodářským cílem transakce. Tím bylo v nynější věci právě dodání rodinných domů. Dodání předmětných pozemků proto musí sdílet daňový režim dodání rodinných domů, jakožto určujících prvků transakce (toto bylo zdaněno sníženou sazbou daně, což účastníci nerozporovali). V dalším textu rozsudku krajský soud zkoumal, zda byla unijní úprava správně transponována do vnitrostátního práva. Dospěl k závěru, že se tomu tak nestalo, neboť zákonodárce do ZDPH ve znění účinném pro nynější věc (tj. ve znění do 31. 12. 2015) sice vložil definici pojmu *pozemek přiléhající k budově před jejím prvním obydlím*, avšak již neupravil zdanění takových pozemků. Tento nedostatek však bylo dle soudu možno odstranit pomocí eurokonformního výkladu. Krajský soud v této souvislosti odkázal na § 2 písm. a) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále též „katastrální zákon“) a dovodil, že za jediný *pozemek* podle § 56 odst. 2 ZDPH lze považovat pozemek vymezený vlastnickými hranicemi, který se může sestávat z více parcel. V projednávané věci tak bylo nutno uzavřít, že v každém z pěti dodání, k nimž došlo mezi žalobkyní a kupujícími, byl z pohledu ZDPH dodán jen jeden pozemek tvořený dvěma parcelami. Každý z těchto pozemků byl ohraničen vlastnickou hranicí a byl tvořen jednak jedním z pozemků, na kterých se nachází rodinné domy, a jednak jedním z předmětných pozemků, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí dle § 48 odst. 3 ZDPH. 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 ZDPH. Plné znění rozsudku je přístupné na www.nssoud.cz a soud na ně pro stručnost odkazuje.

III.

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rekapitulovanému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, a to z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s. Tvrdila, že rozsudek je nepřezkoumatelný. Krajský soud se adekvátně nevypořádal s její žalobní argumentací a jeho rozsudek je vnitřně rozporný. Ohledně nesprávného právního hodnocení pak konstatovala, že kritérium funkčního celku pro účely zdanění pozemků bylo do právní úpravy zakotveno až s účinností od 1. 1. 2016. Na projednávanou věc nelze

dle názoru stěžovatelky aplikovat § 48 odst. 3 ZDPH, neboť toto ustanovení nedopadá na nyní posuzovanou situaci. Co se pak týče krajským soudem provedeného eurokonformního výkladu, tento je dle stěžovatelky nesprávný, neboť neúplná transpozice směrnice nemůže jít k tíži stěžovatelky a nemůže jí ani založit povinnost, která ve vnitrostátním právu neexistovala. Stěžovatelka dále tvrdila, že vymezení *pozemku přiléhajícího ke stavbě* ve smyslu unijní úpravy český zákonodárce provedl v 56 odst. 2 písm. a) ZDPH, a to jako pozemek, na němž je zřízena stavba. Stěžovatelka nesouhlasila ani s tím, jak krajský soud vymezil pojem *pozemek* pro účely ZDPH. Katastrální zákon pozemek vymezuje pouze pro svoje účely. V souvislosti s dodáním pozemku podle ZDPH je rozhodné vymezení pozemku jako věci v právním smyslu. Za takovou věc lze přitom považovat pouze parcelu. Stěžovatelka dodala, že soud měl zohlednit nikoliv vlastnickou hranici, nýbrž hranici druhu pozemku. Stěžovatelka dále konstatovala, že krajský soud zcela pominul principy smluvního převodu vlastnického práva k nemovité věci. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry rozsudku krajského soudu. V dané věci bylo namísto aplikovat § 48 odst. 3 ZDPH. Dle žalovaného krajský soud provedeným eurokonformním výkladem stěžovatelce neuložil povinnost, která by ve vnitrostátním právu neexistovala. Ohledně tvrzení stěžovatelky týkajících se katastrálního zákona a účinků kupních smluv žalovaný uvedl, že z hlediska DPH je podstatné, jaké plnění bylo dle ZDPH, resp. směrnice o DPH poskytnuto. Obchodní transakce spočívala v dodání rodinného domu, jakožto určujícího prvku transakce, a obou pozemků (tj. parcely, na které stál rodinný dům, a parcely přiléhající k tomuto domu). Krajský soud se dle žalovaného adekvátně vypořádal se všemi žalobními námitkami, a jeho rozsudek tak není nepřezkoumatelný. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[7] Jelikož stěžovatelka v kasační stížnosti namítla mj. i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, zabýval se kasační soud předně tímto stížním důvodem (k nepřezkoumatelnosti je soud ostatně povinen přihlížet i z úřední povinnosti – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 7 Afs 89/2016 - 54, a v něm uvedená judikatura). Bylo by totiž předčasné zabývat se dalšími kasačními námitkami, pokud by bylo napadené rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné. Nepřezkoumatelnost brání věcnému přezkumu a posouzení žalobních námitek (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84,

pokračování

č. 2288/2011 Sb. NSS, jakož i např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 3 As 38/2018 - 29; dostupné na www.nssoud.cz).

[8] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[9] Má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný a jak posoudil skutečnosti mající pro věc význam. Pokud rozhodnutí soudu v odůvodnění nereflexuje námitky a zásadní argumentaci, o kterou se žaloba opírá, má to za následek jeho nepřezkoumatelnost. K tomu srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75. Rozhodnutí krajského soudu je dále nepřezkoumatelné, pokud jej soud opírá o skutečnosti v řízení nezjišťované, pokud obsahuje pasáže z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, nebo je-li jeho odůvodnění vnitřně rozporné (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 1 Afs 149/2004 - 44, publ. pod č. 1249/2007 Sb. NSS; ze dne 17. 6. 2004, č. j. 1 Ads 12/2003 - 42, publ. pod č. 387/2004 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 8 Afs 45/2013 - 31, ze dne 5. 6. 2014, č. j. 9 Afs 119/2013 - 24, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64, ze dne 22. 7. 2013, č. j. 8 As 83/2012 - 38, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76, ze dne 4. 12. 2003, či ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS). I Ústavní soud ostatně zdůraznil, že požadavek kvalitního a vyčerpávajícího odůvodnění soudního rozhodnutí je jedním z principů představujících neopominutelnou součást práva na spravedlivý proces a vylučujících libovůli při rozhodování. (viz nálezy ze dne 3. 2. 2000, sp. zn. III. ÚS 103/99, a ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 60/01, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). Uvedená východiska a požadavky pak analogicky platí i pro odůvodnění rozhodnutí správních orgánů (orgánů finanční správy). I ta musí splňovat citované požadavky přezkoumatelnosti.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil obsah rozhodnutí o odvolání a navazujícího rozsudku krajského soudu a dospěl k závěru, že jak rozhodnutí o odvolání, tak i rozsudek jsou nepřezkoumatelné.

[11] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání akcentoval, že na věc je nutno aplikovat § 48 odst. 3 ZDPH. Podle uvedeného ustanovení se pozemkem, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, rozumí pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání opakovaně uvedl, že předmětné pozemky tvoří funkční celky s rodinnými domy ve smyslu citovaného § 48 odst. 3 ZDPH. Pokračoval, že „*praktické důsledky aplikace ust. § 48 odst. 3 ZDPH jsou stejné, jako je tomu v případě obecného principu plnění hlavního a vedlejšího, který vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie.*“ Následně se žalovaný zabýval tím, zda posuzovanou transakcí bylo možno vyhodnotit jako splňující požadavky doktríny hlavního a vedlejšího plnění. Dospěl k závěru, že tomu tak bylo: „*je zřejmé, že předmětné nemovité věci slouží (a od počátku byly určeny) ke stejnému hospodářskému účelu, tj. k tomu, aby sloužily jako rodinné domy k bydlení*

a k nim bezprostředně přiléhající zahrady. [...] za hlavní a určující prvek transakce je třeba považovat dodání staveb pevně spojených se zemí, neboť to bylo hlavním cílem sledovaným smluvními stranami, a proto ostatní plnění musí být považována za plnění vedlejší sdílející daňový režim plnění hlavního. Zároveň lze mít za prokázané, že pozemkové parcely sloužící jako zahrady představují plnění, která sice nejsou cílem sama o sobě, ale zcela jistě slouží k tomu, aby kupující dosáhli užitku z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek. Za dané situace lze mít tedy dle odvolacího orgánu za prokázané, že pozemkové parcely tvoří funkční celek se stavbami rodinných domů, a proto jejich dodání podléhá DPH ve snížené sazbě daně.“

[12] Krajský soud pak konstatoval, že § 48 odst. 3 ZDPH se na projednávanou věc aplikuje. Předmětné pozemky i dle soudu tvořily funkční celky s jednotlivými stavbami rodinných domů. Svoji argumentaci pak soud dále taktéž založil i na aplikaci principu hlavního a vedlejšího plnění. V tomto ohledu krajský soud opět obdobně jako žalovaný uzavřel, že „z hlediska zásad vymezených v judikatuře SDEU jde o jediné plnění spočívající (v každém z pěti případů) v dodání rodinného domu a dvou pozemků, které musí sdílet daňový režim dodání rodinného domu jakožto určujícího prvku transakce.“ Soud pak následně (nad rámec odůvodnění žalovaného) provedl eurokonformní výklad a dospěl s odkazem na katastrální zákon k názoru, že *pozemek* ve smyslu ZDPH může být tvořen i více parcelami. V nynější věci tomu tak bylo; pozemek byl tvořen dvěma parcelami (parcelou s rodinným domem a předmětnou parcelou), a nešlo tak o pozemek, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem (jehož dodání je podle ZDPH osvobozeno od daně).

[13] Citovaná odůvodnění rozhodnutí žalovaného i krajského soudu je nutno označit za vnitřně rozporná. Nelze z nich totiž zaprvé seznat, zda byla daň stěžovatelce stanovena z důvodu aplikace § 48 odst. 3 ZDPH, či z důvodu aplikace unijní judikatury týkající se tzv. hlavních a vedlejších plnění (či zda snad z důvodu, že pozemek ve smyslu ZDPH byl v nynější věci tvořen dvěma parcelami). Uvedené argumenty však nemohou stát bez dalšího (tj. bez bližšího odůvodnění) vedle sebe. Tyto totiž mohou stát každý sám o sobě, či si dokonce vzájemně odporují. Pokud totiž krajský soud tvrdil, že *pozemkem* ve smyslu ZDPH jsou obě dotčené parcely, jedná se o důvod, který sám o sobě zakládá nemožnost uplatnění osvobození od daně. Ke stejnému závěru pak ovšem postačí i samotné závěry ohledně principu hlavního a vedlejšího plnění. Do věci pak vznáší další nejasnosti to, že jak krajský soud, tak žalovaný ve svých rozhodnutích argumentovali i tím, že na věc je nutno aplikovat i § 48 odst. 3 ZDPH. Aplikace daného ustanovení však nemůže stát vedle aplikace pravidel pro hlavní a vedlejší plnění. Z judikatury SDEU totiž plyne, že princip hlavního a vedlejšího plnění zakládá situaci, ve které je nutno transakci považovat za *jedno* jediné nedělitelné plnění (k tomu viz např. krajským soudem i žalovaným odkazované rozhodnutí SDEU ze dne 8. 12. 2016, C-208/15, *Stock '94*: „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

pokračování

*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.“; důraz přidán).* Co se pak týká § 48 odst. 3 ZDPH, tento definuje tzv. funkční celek, když uvádí, že pozemkem, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, se rozumí pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Dané ustanovení se tedy (na rozdíl od doktríny hlavního a vedlejšího plnění) týká situací *dvou samostatných* plnění (pozemku a stavby), které však pro účely ZDPH tvoří funkční celek (což vede k určitým zákonem stanoveným důsledkům). Uvedené svědčí o tom, že doktrína hlavního a vedlejšího plnění a doktrína funkčního celku nemohou stát vedle sebe. Naopak, princip hlavního a vedlejšího plnění musí mít před aplikací pravidel o funkčním celku přednost. Je nutno se zabývat tím, zda zkoumaná transakce je z pohledu DPH jedním plněním (tj. posoudit věc optikou hlavního a vedlejšího plnění), a až následně (pokud se nejedná o jedno plnění) se na tuto transakci dívat jako na dvě samostatná plnění a zkoumat, zda tato případně nesplňují podmínky pro funkční celek. Takto však žalovaný ani krajský soud nepostupovali.

[14] Kasační soud dodává, že výše uvedené nepředstavuje pouhé formální pochybení nezasahující do práv stěžovatelky. Skutečnost, že žalovaný i krajský soud ve svých rozhodnutích argumentovali vícero (nesouvisejícími a odporujícími si) důvody stanovení daně, namísto toho, aby se zaměřili primárně a pouze na skutečnost, zda zkoumané transakce představují v souladu s doktrínou hlavního a vedlejšího plnění jedno plnění podle ZDPH (a jaký prvek této transakce je hlavním prvkem určujícím zdanění celé transakce) způsobila to, že stěžovatelka vedena odůvodněním rozhodnutí o odvolání a odůvodněním rozsudku krajského soudu svoji pozornost zaměřila nikoliv primárně na rozporování naplnění podmínek existence hlavního a vedlejšího plnění, nýbrž na jiné žalovaným a krajským soudem akcentované důvody. Stěžovatelka tak například obsáhle zpochybňovala možnost aplikace § 48 odst. 3 ZDPH, když poukazovala na systematiku ZDPH, metodiku týkající se § 48 odst. 3 ZDPH, zákonodárný proces vedoucí k novelizaci § 56 odst. 1 písm. a) ZDPH, nesprávnou aplikaci katastrálního zákona, soukromoprávní aspekty převodu vlastnického práva k nemovitým věcem atd. (k tomu viz výše provedenou rekapitulaci kasační stížnosti). Veškerá tato její argumentace je ovšem mimoběžná s hlavním důvodem, pro který bylo lze stanovit daň, tj. s aplikací doktríny hlavního a vedlejšího plnění. Tuto mimoběžnost však nezavinila stěžovatelka, nýbrž žalovaný a krajský soud, kteří svoji pozornost zaměřili primárně na jinou právní argumentaci a argumentaci stran hlavního a vedlejšího plnění do svých rozhodnutí vložili spíše nad rámec věci. V takové situaci nelze stěžovatelce vytýkat, že i ona svou argumentaci zaměřila jiným směrem.

[15] Za nastalé situace zdejšímu soudu nezbylo, než zrušit napadený rozsudek krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného o odvolání. Nepostupoval-li by tak, upřel by stěžovatelce právo na odvolací přezkum a následný dvoustupňový soudní přezkum její věci v intencích primárně rozhodné otázky, kterou je, zda zkoumané obchodní transakce lze podřadit pod doktrínu hlavního a vedlejšího plnění.

[16] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí o odvolání a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., § 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Posoudí tedy, zda předmětné obchodní transakce představují jediné plnění ve smyslu unijní doktríny hlavního a vedlejšího plnění. Návazně pak vyhodnotí, jaká dílčí transakce je hlavní dílčí transakcí určující daňový režim celého plnění. Dospěje-li žalovaný k závěru, že podmínky aplikace dané doktríny jsou splněny, zůstane na tomto závěru a nebude se zabývat dalšími právními argumenty (zejména tím, zda rodinné domy a předmětné pozemky tvoří funkční celek podle § 48 odst. 3 ZDPH). Pro úplnost a za účelem hospodárnosti dalšího řízení před žalovaným Nejvyšší správní soud konstatuje, že se neztotožnil s krajským soudem ohledně jím nastíněného řešení nastalé situace, co se týče zdanění funkčního celku dle § 48 odst. 3 ZDPH. Právní úprava (ZDPH) v rozhodném znění (tj. ve znění účinném do 31. 12. 2015) nenormovala, že by pozemek tvořící funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí neměl být osvobozen od daně. Takové vyloučení osvobození od daně bylo do zákona explicitně včleněno až s účinností od 1. 1. 2016 [srov. § 56 odst. 1 písm. a) ZDPH]. Chybějící právní normu přitom nelze nahradit tak, jak to provedl krajský soud. Přehlédnout pak nelze ani případnou poznámku stěžovatelky, že vymezení pozemku přiléhajícího ke stavbě ve smyslu unijní úpravy český zákonodárce provedl v § 56 odst. 2 písm. a) ZDPH, a to jako pozemek, na němž je zřízena stavba.

[17] Ve věci bylo rozhodnuto v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[18] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[19] Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[20] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka měla v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i řízení o kasační stížnosti.

[21] Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za čtyři úkony zástupkyně stěžovatelky v řízení před krajským soudem: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání žaloby, 3) podání repliky k vyjádření žalovaného a 4) účast na jednání před soudem v délce jedné hodiny a dvou minut. Za tyto úkony (§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.) náleží stěžovateli odměna ve výši 3 100 Kč za jeden úkon (§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. 12 400 Kč. Stěžovatelka má též právo na náhradu hotových výdajů své zástupkyně za tyto úkony ve výši 4 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupkyně za řízení před krajským soudem činí 13 600 Kč. Spolu

pokračování

se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení o žalobě v částce 16 600 Kč.

[22] Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za jeden úkon zástupkyně stěžovatelky spočívající v podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za tento úkon náleží stěžovatelce odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s §7 bod 5 advokátního tarifu]. Stěžovatelka má též právo na náhradu hotových výdajů své zástupkyně za tento úkon ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna a náhrada hotových výdajů zástupkyně za řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3 400 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 8 400 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. května 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu