



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

žalobce: **TIS & Co s.r.o.**, IČ 272 09 326
se sídlem Českolipská 776, 276 01 Mělník

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 40330/18/5300-22443-708656, ze dne 23. 8. 2018, č. j. 36378/18/5300-22441-708656, a ze dne 23. 8. 2018, č. j. 36370/18/5300-22441-708656,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci
a dosavadní průběh řízení před správními orgány

1. Žalobce na základě kupní smlouvy ze dne 8. 10. 2008 uzavřené se společností VISA INVEST s. r. o. (dále jen „VISA INVEST“) nabyt do výlučného vlastnictví pozemek parc. č. X v k. ú. M., jehož součástí je stavba č. p. X (dále jen „budova č. p. X“). Na budově č. p. X bylo schváleno provedení stavební rekonstrukce, a to na základě rozhodnutí Městského úřadu Mělník (dále jen „stavební úřad“) ze dne 8. 10. 2008, č. j. Výst/3098/08/He (dále jen „stavební povolení ze dne 8. 10. 2008“). Z důvodu rozsáhlejších stavebních změn však byla rozhodnutím stavebního úřadu ze dne 15. 5. 2013,

č. j. 4-3996/VYS/12/He, (dále jen „povolení o změně stavby ze dne 15. 5. 2013“) schválena změna stavby (povolené stavebním povolením ze dne 8. 10. 2008) před jejím dokončením, a to tak, že u budovy č. p. X došlo k odstranění střešní krytiny a konstrukce krovu, korunní římsy nad druhým nadzemním patrem, svislých nenosných konstrukcí, stropů (mimo stropu nad přízemím v severním křídle), stávajícího schodiště včetně vřetenových zdí a vnějších drobných staveb a ve dvorním traktu bylo nově umístěno schodiště a nové obytné podkrovní. Na základě provedení těchto stavebních úprav došlo v budově č. p. X k faktickému vytvoření

- čtyř bytových prostor o velikosti 1+kk včetně prostoru prodejny v přízemí,
- tří bytových prostor o velikosti 2+kk a jedné 1+kk v prvním patře,
- tří bytových prostor o velikosti 2+kk a jedné o velikosti 3+kk ve druhém patře.

Dne 5. 6. 2014 učinil žalobce prohlášení vlastníka, že se v budově č. p. X nacházejí rozestavěné bytové jednotky č. X, č. X, č. X, č. X, č. X, č. X, č. X, č. X, č. X, č. X a č. X a dále nebytový prostor č. X (dále souhrnně též „jednotky“). Tyto jednotky byly dle prohlášení vlastníka (žalobce) následně zapsány do katastru nemovitostí s právními účinky vkladu ke dni 9. 6. 2014. Dne 5. 10. 2015 vydal stavební úřad pod č. j. 3-2358/VYS/15/He kolaudační souhlas (dále jen „kolaudační souhlas ze dne 5. 10. 2015“), jímž bylo schváleno užívání stavby k povolenému účelu.

2. Bytové jednotky č. X až X (tj. celkem 10 bytových jednotek) a nebytový prostor č. X žalobce vnesl jako nepeněžitý vklad o hodnotě 16 355 000 Kč do základního kapitálu společnosti COOPERS DEVELOPMENT s. r. o. (dále jen „COOPERS DEVELOPMENT“), která se k datu 6. 5. 2016 (datum právních účinků vkladu) stala vlastníkem těchto jednotek. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) zjistil, že žalobce v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 2. čtvrtletí 2016 nepřiznal daň z tohoto vkladu, a proto ho postupem podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyzval k odstranění pochybností. Následně po obdržení žalobcova návrhu na pokračování v dokazování zahájil správce daně daňovou kontrolu. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobce pochybil, když za předmětné zdaňovací období nepřiznal daň na výstupu za vložení nepeněžitého vkladu v podobě hmotného majetku do základního kapitálu obchodní korporace. Z tohoto důvodu správce daně platebním výměrem ze dne 14. 9. 2017, č. j. 4150515/17/2114-50522-200531, žalobci za 2. čtvrtletí 2016 vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 2 056 205 Kč (dále jen „výměr za 2. čtvrtletí 2016“). Žalobce proti výměru za 2. čtvrtletí 2016 podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 9. 2018, č. j. 40330/18/5300-22443-708656, zamítl a předmětný výměr potvrdil (dále jen „první napadené rozhodnutí“).
3. Bytovou jednotku č. X žalobce za kupní cenu 2 350 000 Kč prodal Ing. Č. který se k datu 24. 7. 2015 (datum právních účinků vkladu) stal vlastníkem této jednotky. Správce daně zjistil, že žalobce v daňovém přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2015 uplatnil jen nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců v tuzemsku a přiznal daň za dodání zboží nebo poskytnutí služeb toliko v řádech sta tisíc korun, a proto ho postupem podle § 89 daňového řádu vyzval k odstranění pochybností. Jelikož žalobce na výzvu k odstranění pochybností ve stanovené lhůtě nereagoval, vydal správce daně dne 19. 1. 2018 pod č. j. 163093/18/2114-50522-200531 dodatečný platební výměr, jímž žalobci za 3. čtvrtletí 2015 doměřil DPH ve výši 306 440 Kč (dále jen „výměr za 3. čtvrtletí 2015“). Žalobce proti výměru za 3. čtvrtletí 2015 podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 8. 2018, č. j. 36378/18/5300-22441-708656, zamítl a předmětný výměr potvrdil (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“).
4. Bytovou jednotku č. X žalobce za kupní cenu 2 950 000 Kč prodal M. Z., která se k datu 4. 9. 2014 (datum právních účinků vkladu) stala vlastníkem této jednotky. Správce daně

zjistil, že žalobce v daňovém přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2014 uplatnil jen nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců v tuzemsku a přiznal daň jen v rámci režimu přenesení daňové povinnosti, a proto ho postupem podle § 89 daňového řádu vyzval k odstranění pochybností. Jelikož žalobce na tuto výzvu ve stanovené lhůtě nereagoval, vydal správce daně dne 9. 11. 2017 pod č. j. 4515402/17/2114-50522-200531 dodatečný platební výměr, jímž žalobci za 4. čtvrtletí 2014 doměřil DPH ve výši 384 680 Kč (dále jen „výměr za 4. čtvrtletí 2014“). Žalobce proti výměru za 4. čtvrtletí 2014 podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 8. 2018, č. j. 36378/18/5300-22441-708656, zamítl a předmětný výměr potvrdil (dále jen „třetí napadené rozhodnutí“).

5. Žalovaný ve všech třech napadených rozhodnutích dospěl k témuž závěru, že žalobcem provedené úplatné převody jednotek, ať již na základě prodeje do vlastnictví fyzických osob z titulu kupních smluv (případy druhého a třetího napadeného rozhodnutí), nebo na základě nepeněžitého vkladu formou vložení hmotného majetku do základního kapitálu obchodní korporace (případ prvního napadeného rozhodnutí), představují zdanitelná plnění, u nichž nejsou splněny podmínky nároku na osvobození od DPH podle § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro příslušná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný ve všech případech vycházel z úvahy, že rekonstrukce budovy č. p. X prováděná na základě stavebního povolení ze dne 8. 10. 2008 a následně povolení o změně stavby ze dne 15. 5. 2013 měla za následek rozsáhlé stavební změny, v jejichž důsledku budova č. p. X přestala splňovat charakteristiku rodinného domu, přičemž ke vzniku bytových jednotek č. X až X a nebytového prostoru č. X došlo teprve na základě prohlášení vlastníka s právními účinky ke dni 9. 6. 2014. Předtím tyto jednotky neexistovaly, neboť podoba budovy č. p. X byla před dokončením rekonstrukce zcela odlišná. K jejich kolaudaci navíc došlo až v roce 2015, a teprve od té doby mohly být legálně užívány. Žalovaný proto shodně se správcem daně dovodil, že dosud neuplynula doba 5 let od prvního užívání stavby, a tedy nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH. Žalovaný se naopak neztotožnil s odvolacími námitkami žalobce, které vycházely z argumentace, že předmětné bytové jednotky včetně nebytového prostoru vznikly a byly užívány již před rokem 2008, neboť v následujících letech prováděná rekonstrukce budovy č. p. X nepředstavovala změnu účelu užívání stavby ani změnu jejího využití mající vliv na existenci a způsob užívání jednotlivých jednotek.
6. První, druhé i třetí napadené rozhodnutí žalobce napadl samostatnými (celkem tedy třemi) žalobami. Krajský soud v Praze svým usnesením ze dne 2. 2. 2021, č. j. 54 Af 54/2018 - 28, spojil řízení o všech třech žalobách ke společnému projednání.
7. Pro přehlednost soud upozorňuje, že označení napadených rozhodnutí (tj. první, druhé a třetí) uvádí v textu tohoto rozsudku nikoliv podle data jejich vydání, nýbrž vzestupně podle data doručení (a zaevidování) jednotlivých původně samostatných žalob proti těmto rozhodnutím před jejich spojením ke společnému projednání.

II. Obsah podání účastníků

8. Žalobce ve všech žalobách shodně namítá, že jak před rekonstrukcí budovy č. p. X zahájené na základě stavebního povolení ze dne 8. 10. 2008, tak po této rekonstrukci se jednalo o bytový dům, který byl sice v katastru nemovitostí formálně zapsán jako rodinný dům, avšak jednalo se o dům s byty, v němž bytové jednotky existovaly ještě před zahájením rekonstrukce. Dle žalobce proto bylo započato s užíváním stavby nejméně ke dni 8. 10. 2008, ve skutečnosti však nejméně v době před osmdesáti lety (kam sahá historie budovy č. p. X), tedy v době delší než pět let před převodem předmětných bytových jednotek a nebytového prostoru. Zákon o DPH účinný v rozhodném období přitom hovořil souhrnně o stavbě jako celku, jehož je bytová jednotka součástí. Je tedy lhostejné, zdali se jedná o stavbu bytového domu či rodinného domu, neboť zákon hovoří souhrnně o „stavbě“. Dle žalobce proto lhůta 5 let počala běžet právě ode dne prvního užívání stavby

jako celku, ať již se jednalo o stavbu domu rodinného či bytového, a nikoliv ode dne vydání kolaudačního souhlasu či ode dne zahájení užívání konkrétní jednotky, která se nachází uvnitř stavby (budovy č. p. X) a je její nedílnou součástí. Žalobce má za to, že pokud by zákonodárce měl v úmyslu vázat časový test na první užívání jednotky, učinil by tak výslovně, avšak v tomto případě vázal časový test na první užívání stavby (ve smyslu budovy jako celku), přičemž pojem „stavba“ nelze zaměňovat s pojmem jednotka, neboť takový výklad by odporoval dikci § 56 odst. 3 zákona o DPH. Žalobce nezpochybňuje žalovaným podanou definici stavby, nicméně v posuzovaném případě se jednalo o převod jednotky ve smyslu vybrané nemovité věci ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH, tedy faktické součásti stavby, a nikoliv stavby bytového či rodinného domu. Dle žalobce je proto nerozhodné, zda dojde ke změně v definici budovy č. p. X na rodinný či bytový dům, když se ve všech případech bude jednat o stavbu pro bydlení, s jejímž využitím bylo započato již v první polovině 20. století. V této souvislosti žalobce poukazuje na informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2015, č. j. 6717/15/7000-20116-101206, ve znění dodatku č. 1, č. j. 162134/15/7100-20116-050485 (dále jen „stanovisko GŘ“).

9. Žalobce dále namítá, že již v průběhu řízení před správcem daně prokázal, že ještě před zahájením rekonstrukce existovalo v budově č. p. X celkem 12 bytových jednotek, které byly ještě před zahájením rekonstrukce pronajímány třetím osobám, jejichž počet se pohyboval kolem 25 osob. Tuto skutečnost žalobce prokázal jak nájemními smlouvami k jednotlivým bytovým jednotkám, tak i výsledkem svědka (*žalobce měl zjevně na mysli svědka D. A., jenž byl vyslechnut správcem daně dne 15. 2. 2017 – pozn. soudu*). Tato tvrzení však nebyla žalovaným nijak reflektována.
10. Žalovaný ve svých vyjádřeních k žalobám předně nesouhlasí se žalobcem, že by dotčené bytové jednotky či nebytový prostor existovaly ještě před provedením rekonstrukce, neboť ze spisového materiálu vyplývá opak. V této souvislosti poukazuje především na obsah dokumentace pro stavební povolení, ze které vyplývá, že budova č. p. X měla před provedením rekonstrukce pouze tři byty a dvě nadzemní podlaží a měla charakter rodinného domu, a teprve až na základě stavebních úprav v rámci rekonstrukce vznikly zcela nové bytové jednotky a nebytový prostor, budova č. p. X byla navýšena o jedno patro a obytné podkroví, původní schodiště bylo strženo a nově vybudováno v jiné části budovy č. p. X. Ke vzniku předmětných bytových jednotek i nebytového prostoru došlo až na základě prohlášení vlastníka budovy č. p. X (žalobce) ze dne 5. 6. 2014, s právními účinky vkladu ke dni 9. 6. 2014, přičemž v té době se jednalo o jednotky rozestavěné. Žádná z nově vzniknuvších bytových jednotek či nebytový prostor nebyly v době před rekonstrukcí vymezeny v podobě, v jaké existovaly po rekonstrukci, naopak žádná z bytových jednotek ani nebytový prostor z doby před rekonstrukcí nebyly zachovány. Nejednalo se tedy o pouhou rekonstrukci původních jednotek, jak prezentuje žalobce, nýbrž o dispoziční nahrazení původních jednotek zcela novými. V daném případě tak došlo na základě prohlášení vlastníka budovy č. p. X ze dne 5. 6. 2014 ke vzniku zcela nových bytových jednotek a nebytového prostoru, které se nejdříve od uvedeného dne staly samostatnou nemovitou věcí způsobilou být předmětem právních vztahů. V případě žalobce přitom byly předmětem vkladového vnosu (ve věci prvního napadeného rozhodnutí) či prodeje (ve věcech druhého a třetího napadeného rozhodnutí) právě nově vytvořené jednotky, posouzení splnění podmínek pro osvobození od daně se tedy nevztahuje k původní nemovitosti jako celku, nýbrž k nově vytvořené jednotce či jednotkám. Žalovaný dále připomíná, že pojem „první užívání stavby“ se vztahuje pouze na stavby podléhající nejvýše ohlášení, v tomto případě se však jednalo o stavbu, jejíž užívání bylo podmíněno vydáním kolaudačního souhlasu. Z tohoto důvodu nelze časový test dle § 56 odst. 3 zákona o DPH vázat na první užívání stavby, jak mylně dovozuje žalobce. Dle žalovaného se tedy pětiletý časový úsek odvíjí právě od kolaudačního souhlasu ze dne 5. 10. 2015.

11. Při jednání žalovaný setrval na svém procesním stanovisku, žalobce se z účasti na jednání omluvil. Soud neprováděl žádné dokazování nad rámec obsahu správního spisu.

III. Posouzení soudem

12. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.)]. Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
13. Podstatou sporu je otázka, od kterého okamžiku započal běh doby 5 let dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, tedy zda již od historicky prvního užívání budovy č. p. X k bydlení (jak se domnívá žalobce), nebo až od okamžiku kolaudace nově vytvořených bytových jednotek (jak se domnívá žalovaný), případně od data jiného.
14. Soud předně konstatuje, že dodání nemovitých věcí podléhá DPH, jak plyne z § 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 4 odst. 2 písm. a) zákona o DPH.
15. Dále je třeba zdůraznit, že pro druhé a třetí napadené rozhodnutí je relevantní § 56 zákona o DPH ve znění dle novely provedené zákonem č. 344/2013 Sb., jež byla ve vztahu ke zmiňovanému ustanovení účinná v období od 1. 12. 2013 do 31. 12. 2015. Právě v tomto období totiž žalobce uzavřel kupní smlouvu o prodeji jednotky č. X kupující M. Z. (vlastník s právními účinky vkladu od 4. 9. 2014) a jednotky č. X kupujícímu Ing. Č. Ž. (vlastník s právními účinky vkladu od 24. 7. 2015).
16. Podle § 56 odst. 1 zákona o DPH účinného do 31. 12. 2015 „[d]odáním vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně rozumí dodání
- a) pozemku,
 - b) práva stavby,
 - c) stavby,
 - d) podzemní stavby se samostatným účelovým určením,
 - e) inženýrské sítě,
 - f) jednotky.“
17. Podle § 56 odst. 2 zákona o DPH účinného do 31. 12. 2015 „[o]d daně je osvobozeno dodání vybrané nemovité věci, která
- a) je pozemkem, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, a
 - b) není pozemkem, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba.“
18. Podle § 56 odst. 3 zákona o DPH účinného do 31. 12. 2015 „[d]odání vybrané nemovité věci jiné než v odstavci 2 je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve.“
19. Naproti tomu pro první napadené rozhodnutí je relevantní § 56 zákona o DPH ve znění novelizace provedené zákonem č. 360/2014 Sb., ve vztahu ke zmiňovanému ustanovení nabyla účinnosti od 1. 1. 2016. Právě v tomto období žalobce učinil prohlášení (5. 5. 2016) o vnesení nepeněžitého vkladu do základního kapitálu společnosti COOPERS DEVELOPMENT, která se tak stala vlastníkem deseti bytových jednotek (č. X až X) a jednoho nebytového prostoru (X) s právními účinky vkladu ke dni 6. 5. 2016.
20. Podle § 56 odst. 3 zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2016 „[d]odání vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let

- a) *od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního souhlasu po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě, nebo*
 - b) *ode dne, kdy mohlo být započato užívání stavby, jednotky nebo inženýrské sítě podle stavebního zákona v souladu*
 - 1. *s prvním oznámením o záměru započít s jejich užíváním,*
 - 2. *se souhlasem stavebního úřadu, byly-li odstraněny nedostatky, pro které stavební úřad zakázal jejich užívání, nebo*
 - 3. *s oznámením o záměru započít s užíváním nebo oznámením změny v užívání po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě.*
21. Podle § 56 odst. 4 zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2016 „[v]ybranou nemovitou věcí se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí
- a) *stavba pevně spojená se zemí,*
 - b) *jednotka,*
 - c) *inženýrská síť,*
 - d) *pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí,*
 - e) *podzemní stavba se samostatným účelovým určením,*
 - f) *právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí.*
22. Nutno podotknout, že přechodná ustanovení zákona o DPH (ani přechodná ustanovení zákonů jej novelizujících) neobsahují zvláštní úpravu ve vztahu k režimu zmiňovaného § 56.
23. Osvobození od DPH při dodání vybrané nemovitosti podle § 56 odst. 3 zákona o DPH je transpozicí čl. 135 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Jak dovozují konstantní judikatura, v rámci tzv. nepřímého účinku je třeba zákon o DPH vykládat tak, aby byl co nejbližší smyslu a účelu předmětné směrnice, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 13, či ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008 - 93 [jakkoli výklad podaný těmito rozsudky se týkal čl. 13 někdejší směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“), jež byla od roku 2007 nahrazena stávající směrnicí o DPH].
24. Podle čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH „[č]lenské státy osvobodí od daně tato plnění: (...) **dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a).**“
25. Podle čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH „[č]lenské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění: a) **dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího**“, přičemž podle odst. 2 téhož ustanovení „[p]ro účely odst. 1 písm. a) se **‘budovou’ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí**. Členské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov a mohou vymezit pojem **‘pozemek k ní přiléhající’**.“ Podle odst. 2 třetího pododstavce téhož ustanovení „[č]lenské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekračují v prvním případě dobu pěti let a v druhém dobu dvou let.
26. Český právní řád stanoví kritéria ve smyslu výše citovaných pravidel směrnice o DPH jednak tím, že možnost osvobození od daně omezuje na tzv. „vybrané nemovitosti“ podle § 56 odst. 1 a 2 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2015, resp. odst. 4 téhož zákona s účinností od 1. 1. 2016 (znovu nutno připomenout, že relevantní přechodná ustanovení zde absentují). Do množiny vybraných nemovitých věcí spadají též „jednotky“ [§ 56 odst. 1 písm. f) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2015, resp. odst. 4 písm. b) téhož zákona s účinností od 1. 1. 2016]. Zákon o DPH přitom neobsahuje úplnou vlastní definici pojmu „jednotka“, ale vychází primárně z definice v jiných právních předpisech a pouze

obsahuje upřesnění, že pro účely zákona o DPH je třeba k jednotce zahrnout též případný podíl na společných částech domu či na pozemku, konkrétně podle § 4b odst. 3 zákona o DPH účinného do 31. 12. 2014 „[j]ednotka pro účely tohoto zákona vždy zahrnuje podíl na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i podíl na tomto pozemku“, a podle téhož ustanovení s účinností od 1. 1. 2015 (dle novely č. 196/2014 Sb.) „[u]stanovení tohoto zákona o jednotce a o nemovité věci se použijí obdobně i na jednotku, která je vymezena podle zákona o vlastnictví bytů, spolu se s ní spojeným podílem na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i spolu s podílem na tomto pozemku.“ V posledně citovaném ustanovení zákon o vlastnictví bytů, tj. zákon č. 72/1994 Sb., pozbyl účinnosti k 31. 12. 2013, od té doby je pojem „jednotka“ definován ustanovením § 1159 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), podle něhož „[j]ednotka zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Jednotka je věc nemovitá.“, přičemž existence jednotky se odvíjí od existence spoluvlastnictví k bytovému domu, popř. budovy s nebytovými prostory (srov. § 1158 odst. 1 a 2 občanského zákoníku). V tomto směru je třeba zčásti korigovat dílčí úvahy žalovaného uváděné ve všech napadených rozhodnutích, že pro výklad pojmů v oblasti harmonizované směrnici o DPH nelze použít ustanovení soukromého práva, neboť toto by platilo leda v případě, pokud by zákon o DPH obsahoval vlastní definici, což v případě pojmu „jednotka“ platí jen zčásti, a to v ustanovení § 4b odst. 3 zákona o DPH, zde však k rozkolu nedochází, neboť jednotka bezpochyby představuje část budovy ve smyslu směrnice o DPH. Proto je třeba při výkladu tohoto pojmu použít podpůrně jiné předpisy, tedy i právo občanské, jak dovodil NSS ve svém rozsudku ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 13 (v němž bylo ve vztahu k tehdejšímu znění zákona o DPH a nutnosti jej vykládat v souladu s někdejší šestou směrnicí dovozeno, že pojem „nemovitost“ je třeba vykládat ve smyslu tehdy účinného zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, účinného do 31. 12. 2013). Ostatně i novelizace zákona o DPH provedená zákonem opatřením senátu č. 344/2013 Sb. měla za cíl sjednotit pojmy daňových předpisů s pojmy rekonfigurovaného soukromého práva, tím spíše proto nelze vyloučit výklad pojmů z oblasti DPH prostřednictvím použití definic práva občanského, nejsou-li v kolizi s ustanoveními směrnice o DPH.

27. Z výše uvedeného je pro nyní posuzovanou věc podstatné, že jednotku (ať již bytovou jednotku či nebytový prostor) je třeba považovat za samostatnou věc v právním slova smyslu, která je jednak samostatně způsobilým předmětem zdanitelných plnění, a jednak samostatnou vybranou nemovitou věcí podle § 56 odst. 1 písm. f) [resp. odst. 4 písm. b) s účinností od 1. 1. 2016] zákona o DPH, jejíž dodání může být za podmínek § 56 odst. 3 zákona o DPH osvobozeno od daně.
28. Případy osvobození od DPH přitom představují výjimku z obecné zásady, že se DPH vybírá za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. Z tohoto důvodu je třeba podmínky pro osvobození v pochybnostech vykládat restriktivně (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 25/2018 - 58, bod 53, a tam odkazované rozsudky Soudního dvora EU ze dne 18. 11. 2004, C-284/03 *Temco Europe*, bod 17, nebo ze dne 12. 6. 2003, C-275/01 *Sinclair Collis*, bod 23, nebo ze dne 3. 3. 2005, C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbadehavn*, bod 29). V důsledku toho je proto třeba uplatnit ve vztahu k otázce, co se rozumí „prvním užíváním stavby“, resp. „prvním kolaudačním souhlasem“, od něhož se odvíjí běh doby 5 let, jejíž uplynutí je podmínkou k osvobození od DPH, rozšiřující výklad, neboť ten zvyšuje počet situací, za nichž bude dodání stavby vždy po dobu 5 let podléhat DPH, aniž by bylo osvobozeno.
29. V kontextu předchozího odstavce soud považuje za správný nosný závěr žalovaného, že bytové jednotky č. X až X a nebytový prostor č. X se až teprve účinností prohlášení vlastníka (žalobce) o jejich vymezení v budově č. p. X staly způsobilými předměty právních vztahů, a tedy i způsobilými předměty zdanitelných plnění. Naopak před datem 9. 6. 2014 (kdy nastaly

právní účinky prohlášení vlastníka ze dne 5. 6. 2014) jednotky právně neexistovaly, a tedy ani nemohly být samostatným předmětem úplatných převodů, a tedy ani předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH, u něhož by bylo možno uvažovat o eventuálním osvobození od daně. Z tohoto důvodu neobstojí argument žalobce o existenci jednotek nejméně ke dni 8. 10. 2008, neboť v této době (případně v době starší) uvnitř budovy č. p. X sice mohlo existovat stavebně-technické uspořádání místností a spojovacích chodeb tak, že byly samostatně obyvatelné, nicméně až do doby jejich rozdělení na jednotky v důsledku prohlášení vlastníka nemohly být samostatným předmětem úplatného převodu vlastnického práva. V době před datem 9. 6. 2014 totiž mohlo dojít k úplatnému převodu vlastnického práva pouze k budově č. p. X jako celku, tudíž předmětem daně (a případného osvobození od ní) mohlo být nanejvýš jedno plnění, nikoliv však tři samostatná plnění, ve vztahu k nimž se žalobce ke každému zvlášť dovolává osvobození od DPH.

30. Soud dále souhlasí se žalovaným, že ke dni 8. 10. 2008 neexistovaly v budově č. p. X zmiňované jednotky dokonce ani fakticky. V této souvislosti žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutích přesvědčivě poukázal na popis vzhledu a stavu budovy č. X zaznamenaný ve znaleckém posudku Ing. Kulhánka č. 4650/210 ze dne 1. 10. 2008 (vypracovaném pro účely ocenění nemovitosti před jejím prodejem žalobci) a tento popis porovnal s obsahem stavebního povolení ze dne 8. 10. 2008 a navazujícího povolení o změně stavby ze dne 15. 5. 2013 včetně části projektové dokumentace. Na základě tohoto porovnání žalovaný dospěl ke správnému skutkovému závěru, že rekonstrukce provedená zejména na základě navazujícího povolení o změně stavby ze dne 15. 5. 2013 představovala stavební zásah hlubokého rázu, v jehož důsledku došlo u budovy č. p. X nejen k podstatné změně vnitřní (úplné odstranění původního schodiště a výstavba nového v jiné části budovy), ale zejména ke změně vnější (nástavba nového patra s obytným podkrovím), přičemž bez těchto stavebních změn by vymezení jednotek dle stávající podoby zjevně nebylo možné (část z nich se totiž nachází i v prostoru nástavby nového patra s obytným podkrovím). Z uvedeného je zřejmé, že před květnem 2013 v budově č. p. X jednotky dle stávajícího vymezení neexistovaly ani fakticky, přičemž až do 9. 6. 2014 nepochybně neexistovaly právně. V uvedeném období – natož v období starším – tudíž nešlo uvažovat o užívání těchto jednotek, ale leda o užívání (právně nevymezených) částí budovy č. p. X.
31. Argumentoval-li žalovaný tím, že z obsahu z nájemních smluv a výslechu svědka D. A. má vyplývat, že budova č. p. X byla ještě před zahájením rekonstrukce pronajímána k bydlení různým osobám, pak soud konstatuje, že uvedené potvrzuje toliko užívání částí budovy č. p. X, nikoliv však užívání samostatně vymezených jednotek. Z obsahu nájemních smluv předložených žalobcem v průběhu daňové kontroly (ze které vzešlo první napadené rozhodnutí) vyplývá, že tyto smlouvy byly uzavírány za účelem krátkodobého ubytování (všechny byly uzavírány na dobu nejvýše jednoho roku s osobami ukrajinské státní příslušnosti), a to v období listopadu 2008 až dubna 2010. Tedy zjevně v období po vydání stavebního povolení ze dne 8. 10. 2008 a před vydáním povolení o změně stavby ze dne 15. 5. 2013, jež bylo titulem pro nejpodstatnější stavební změny, díky nimž mohlo posléze dojít k samostatnému vymezení jednotek na základě prohlášení vlastníka. Podobně i svědek D. A. ve své výpovědi ze dne 15. 2. 2017 popisoval stav budovy č. p. X podle situace v roce 2009, tedy ještě před provedením zásadních stavebních změn a prohlášením vlastníka (žalobce) o vymezení jednotek v těchto stavebně změněných prostorách. Z uvedeného je zřejmé, že užívání budovy č. p. X v letech 2008 až 2010 (případně v letech dřívějších) nelze považovat za první obydlení bytových jednotek č. X až X a nebytového prostoru X. Z tohoto hlediska by se i pro účely případného osvobození od DPH měla uplatnit zásada v části čl. 135 odst. 1 písm. j) *in fine* směrnice o DPH odkazující na čl. 12 odst. 1 písm. a) této směrnice, podle níž osvobození od daně nemohou podléhat budovy nebo jejich části před jejich prvním obydlením. V tomto směru jde o aplikaci výše zmiňovaného pravidla (viz bod 27 výše a tam odkazovanou judikaturu), že osvobození od DPH představuje výjimku

z obecné zásady o zdanění úplatného dodání zboží uskutečněného osobou povinnou k dani, a proto je podmínky pro osvobození v pochybnostech vykládat restriktivně. Pro úplnost je třeba připomenout, že eurokonformní výklad právního předpisu – na rozdíl od přímé aplikace směrnice – může jít i v neprospěch daňového subjektu, pokud jím není založena ve vnitrostátním právu neexistující povinnost [viz rozsudek Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 5. 7. 2007, C-321/05 *Kofoed*, bod 45]. Povinnost odvést DPH při dodání budovy nebo jednotky přitom vnitrostátní úprava zákona o DPH zakotvuje, proto problematika eurokonformního výkladu směřuje toliko k pojmu „prvního užívání“ a od toho se odvíjejícího počátku běhu pětileté doby podmiňující osvobození od DPH.

32. Soud přitom souhlasí se žalovaným, že ve vztahu k bytovým jednotkám č. X až X (jichž se týkalo první napadené rozhodnutí) a nebytovému prostoru č. X před přestavbou je třeba správně okamžik plynutí pětileté lhůty (§ 56 odst. 3 zákona o DPH) odvíjet nikoliv od okamžiku faktického užívání budovy č. p. X k bydlení v letech předcházejících přestavbě, nýbrž od vydání kolaudačního souhlasu ze dne 5. 10. 2015, který představuje legální titul k užívání zmiňovaných jednotek po přestavbě budovy. Žalovaný správně poznamenal, že byly-li zmiňované jednotky výsledkem podstatné změny dokončené a bylo-li jejich užívání podmíněno vydáním kolaudačního souhlasu [srov. § 122 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění účinném do 31. 12. 2017], pak pro počátek plynutí doby 5 let je rozhodující právě vydání prvního kolaudačního souhlasu ve smyslu § 56 odst. 3 písm. a) zákona o DPH účinného od 1. 1. 2016, a naopak nepřichází v úvahu aplikace § 56 odst. 3 písm. b) zákona o DPH účinného od 1. 1. 2016, který se vztahuje na stavby, jejichž užívání není podmíněno vydáním kolaudačního souhlasu, ale toliko oznámením stavebnímu úřadu.
33. Dále je třeba dodat, že stavební rekonstrukce budovy č. p. X z let 2012 až 2013 obsahově odpovídá pojmu „přestavba“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH, jak ji vyložil SDEU v rozsudku ze dne 16. 11. 2017, C-307/16 *Kozuba Premium Selection proti Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (dále jen „**rozsudek SDEU Kozuba**“), který uvedl následující: *V tomto ohledu je třeba uvést, že směrnice o DPH pojem ‚přestavba‘ nedefinuje. Tento výraz sice není jednoznačný, jak dokládají různá jazyková znění, jako anglické ‚conversions‘, německé ‚Umbauten‘, rumunské ‚transformări‘ a polské ‚przebudowa‘, nicméně minimálně naznačuje, že na dotčené budově musí být provedeny podstatné změny, jejichž cílem je změnit její využití či podstatným způsobem změnit podmínky jejího obývání. Tento výklad pojmu ‚přestavba‘ je podpořen judikaturou Soudního dvora, podle níž je od DPH osvobozeno dodání nemovitosti složené z pozemku a původní budovy přestavované na novou, pokud původní budova k okamžiku tohoto dodání prošla pouze částečnou demolicí a byla alespoň zčásti jako taková ještě užívána (rozsudek ze dne 12. července 2012, J. J. Komen en Zonen Bebeer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, bod 39). Pojem ‚přestavba‘ tak konkrétně pokrývá situaci, kdy byly provedeny kompletní práce či tyto práce dostatečně pokročily a dotčená budova má být poté užívána k jinému účelu. Výklad pojmu ‚přestavba‘ ve smyslu bodu 52 tohoto rozsudku dále odpovídá cíli směrnice o DPH, tj. zdaňovat plnění, která zvyšují hodnotu dotčené věci. V případě nové budovy, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodech 71 a 72 svého stanoviska, tato přidaná hodnota vyplývá ze stavebních prací, které vedou k podstatné změně fyzického stavu, v jehož rámci se z nezastavěného, resp. neupraveného pozemku stane obyvatelná stavba. V případě stávající budovy je uvedená hodnota přidána tím, že dojde k podstatné přestavbě, takže stávající budovu lze přirovnat k budově nové. V tomto případě je třeba poznamenat, že pojem ‚přestavba‘ uvedený v čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH byl do polské právní úpravy proveden článkem 2 bodem 14 zákona o DPH za pomoci pojmu ‚rekonstrukce‘. Pokud však budou vnitrostátní soudy vykládat posledně uvedený pojem jako synonymum k pojmu ‚přestavba‘ ve smyslu bodu 52 tohoto rozsudku, terminologický rozdíl mezi nimi nemůže sám o sobě vést k tomu, že by zákon o DPH nebyl v souladu se směrnicí o DPH“ (viz body 50 až 57 rozsudku SDEU *Kozuba*, zvýraznění doplněno Krajským soudem v Praze). Obdobná situace nastala i v nyní posuzované věci ve vztahu k prvnímu napadenému rozhodnutí, kdy pojem „přestavba“*

uvedený v čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH byl do české právní úpravy proveden ustanovením § 56 odst. 3 písm. a) zákona o DPH ve znění účinného od 1. 1. 2016 za pomoci tam uvedeného pojmu „podstatná změna dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě“, přičemž v dané věci došlo k podstatným změnám ve vnitřním uspořádání původní budovy č. p. X i v jejím vnějším vzhledu (zejména navýšení o nové patro s obytným podkrovím; viz specifika v bodě 28 a 29 výše), a tím i ke zvýšení její tržní hodnoty. Převod bytových jednotek č. X až X (resp. jejich vnos do základního kapitálu obchodní společnosti coby nepeněžitý vklad) tedy odpovídal situaci dodání vybrané nemovité věci po podstatné změně dokončené stavby, u které je s účinností od 1. 1. 2016 počátek lhůty pro osvobození od daně explicitně vázán na vydání prvního kolaudačního souhlasu. Ve vztahu k prvnímu napadenému rozhodnutí (tj. vnos bytových jednotek č. X až X a nebytového prostoru č. X do základního kapitálu společnosti COOPERS DEVELOPMENT) tudíž v zásadě nepřicházela jiná možnost, než běh doby pro osvobození od DPH odvíjet právě až od oznámení kolaudačního souhlasu ze dne 5. 10. 2015.

34. Ve vztahu k druhému a třetímu napadenému rozhodnutí (tj. prodej bytových jednotek č. X a X fyzickým osobám) je situace poněkud složitější, neboť zde se aplikoval § 56 odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2015, který byl formulován odlišně, neboť osvobození od DPH bylo vázáno na uplynutí doby pěti let počínající „...od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve.“ Podstatný rozdíl oproti pozdější úpravě (tj. úpravě účinné od 1. 1. 2016 aplikované na první napadené rozhodnutí) spočívá v tom, že zde není upraven případ podstatné změny stavby, která by počátek plynutí doby pro osvobození od DPH zcela výslovně spojovala s vydáním prvního kolaudačního souhlasu. Úprava účinná do 31. 12. 2015 tudíž pouze vymezuje, že běh doby pro osvobození od daně se může odvíjet od dvou různých skutečností (buďto vydání kolaudačního souhlasu, nebo započetí užívání stavby) podle toho, která nastane dříve, zároveň však nedává odpověď na to, zda za započetí prvního užívání stavby lze považovat i faktické užívání nezkolaudované stavby. K zodpovězení této otázky je dle soudu nutno opět vyjít ze smyslu čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH a obsahu zde uvedeného pojmu „první obydlení“, jenž byl v rozsudku SDEU *Kozubá* vyložen následovně: „*Jak vyplývá nejprve z přípravných prací k šesté směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), které jsou nadále relevantní pro účely výkladu směrnice o DPH v kontextu osvobození podle jejího čl. 135 odst. 1 písm. j), kritérium „prvního obydlení“ budovy musí být chápáno tak, že odpovídá prvnímu využití majetku jeho majitelem či nájemcem. V přípravných pracích se uvádí, že toto kritérium bylo zvoleno s tím, že určuje okamžik, v němž výsledný předmět opouští zhotovitelský proces a vstupuje do oblasti spotřeby. Z tohoto historického výkladu však nevyplývá, že by k využití věci jejím vlastníkem muselo dojít v rámci zdanitelného plnění. Pokud jde dále o kontext tohoto ustanovení, je třeba uvést, že bod 7 odůvodnění směrnice o DPH uvádí, že společný systém DPH by měl vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány“ (zvýraznění doplněno Krajským soudem v Praze). S přihlédnutím k citovanému závěru má soud za to, že u stavby je okamžik počátku jejího využití vlastníkem či nájemcem nutno vázat ke skutečnosti, se kterou příslušné vnitrostátní předpisy spojují vznik práva užívat danou stavbu k účelu, k němuž byla zhotovena (např. k bydlení). Až tehdy lze totiž uvažovat o opuštění režimu zhotovitelského (provádění výstavby) a vstupu do režimu čistě spotřebního (vlastnické či nájemní bydlení). České právní předpisy přitom podmiňují užívání stavby až na základě kolaudace, jež byla v době vydání napadených rozhodnutí realizovatelná v závislosti na typu stavby buďto na základě ohlášení s užíváním stavby (§ 119 stavebního zákona), nebo na základě vydání kolaudačního souhlasu (§ 122 stavebního zákona), v obou*

- případech je však pro užívání stavby k jejímu účelu nutná určitá ingerence ze strany orgánu veřejné moci (stavebního úřadu). Čili právě až aktivita stavebního úřadu (v případě vydání kolaudačního souhlasu) nebo jeho zákonem předvídaná neaktivita (nezakázání užívání ohlášené stavby v zákonem stanovené lhůtě) představují nezbytný krok k tomu, aby zhotovená stavba mohla „legálně vstoupit do oblasti spotřeby“, tedy aby mohla být užívána k zamýšlenému účelu bez rizika postihu ze strany veřejné moci. Proto podléhalo-li užívání budovy č. p. X po její rekonstrukci vydání kolaudačního souhlasu, pak až teprve jeho vydáním došlo k legálnímu přesunu z fáze zhotovení (rekonstrukce) do fáze spotřeby (užívání k bydlení). Naproti tomu v době před vydáním kolaudačního souhlasu zrekonstruovaná budova č. p. X stále ještě legálně neopustila zhotovitelský režim, proto by v této době její případné užívání k bydlení (ať již vlastnickému či nájemnímu) zakládalo delikt ní odpovědnost za neoprávněné užívání stavby podle stavebního zákona (vyjma specifických situací, když by např. stavební úřad schválil předčasné užívání stavby či zkušební provoz, což zjevně není situace nyní projednávané věci). S ohledem na uvedené je tedy nutno za „*první užívání stavby*“ ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném od 31. 12. 2015 považovat až užívání legální, nikoliv jakékoliv faktické užívání.
35. Není však vyloučeno ani to, že v praxi může docházet k poskytování zdanitelných plnění po faktickém vzniku bytových jednotek, avšak před datem jejich kolaudace. V takové situaci, kdy ještě nepočal běh doby, po níž se stanou taková plnění osvobozenými od DPH, ale budoucí, fakticky již existující jednotky jsou pronajímány, musí takové dodání podléhat DPH. Pronajímatel postupující v rozporu s předpisy stavebního práva si tak fakticky prodlužuje dobu, po kterou jeho plnění podléhá DPH. Je tomu tak proto, že „*zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Z toho vyplývá, že kvalifikace jednání jako protiprávního sama o sobě nezakládá výjimku ze zdanění tohoto jednání. Taková výjimka se uplatní pouze ve specifických situacích, kdy je z důvodu konkrétních vlastností určitého zboží nebo určitých služeb vyloučena jakákoliv hospodářská soutěž mezi legálním a protiprávním hospodářským odvětvím*“ (viz rozsudek SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel*, bod 50). Pronajímatelé nezkolaudovaných bytů přitom nepochybně představují konkurenci pronajímatelům bytů zkolaudovaných, proto v takové situaci musí z přijatého proti plnění odvést DPH.
36. Jelikož v případě bytových jednotek č. X a X (stejně jako ostatních jednotek v budově č. p. X) bylo jejich legální užívání podmíněno vydáním kolaudačního souhlasu (a současně nebyly doloženy jiné alternativní tituly veřejnoprávního užívání), je třeba i zde považovat za rozhodný okamžik právě až vydání kolaudačního souhlasu ze dne 5. 10. 2015, od něhož se odvíjí počátek běhu doby upravené v § 56 odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném od 31. 12. 2015. Běh této doby naopak nelze odvíjet od doby ubytovávání ukrajinských nájemníků v letech 2008 až 2009, neboť tehdy jednak předmětné bytové jednotky ještě právně ani fakticky neexistovaly (nedošlo k přestavbě umožňující užívání; srov. body 29 až 31 výše), tudíž se jednalo toliko o užívání nesamostatných částí budovy č. p. X. Navíc se patrně jednalo u užívání formálně nedokončené stavby, neboť povolení o změně stavby ze dne 15. 5. 2013 představovalo změnu stavebního povolení ze dne 8. 10. 2008 bez schváleného užívání (k tomu došlo právě až na základě kolaudačního souhlasu ze dne 5. 10. 2015). Žalovaný tedy správně dovodil, že ve vztahu k prodeji jednotek č. X a X je třeba den, který ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném od 31. 12. 2015 nastal dříve, považovat právě den vydání prvního kolaudačního souhlasu.
37. Lze proto uzavřít, že žalovaný ve všech třech napadených rozhodnutích dospěl ke správnému právnímu závěru, že v době úplatného dodání jednotek (ať již formou prodeje fyzickým osobám v letech 2014 a 2015 či formou nepeněžitelného vnosu do základního kapitálu obchodní korporace v roce 2016) ještě neuběhla doba pěti let, jež je podmínkou pro přiznání osvobození od DPH. Správce daně tudíž za přijetí těchto úplatných plnění žalobci správně doměřil daň.

38. Soud nicméně nepřehlédl, že čl. 12 odst. 2 třetí pododstavec směrnice o DPH kromě doby pětileté zavádí ještě i dobu dvouletou, a to v závislosti na tom, zda jde o první dodání nemovitosti, nebo o její první obydlí a následující dodání. Z tohoto hlediska představuje úprava § 56 odst. 3 zákona o DPH (jak ve znění do 31. 12. 2015, tak i ve znění od 1. 1. 2016) zčásti nedůslednou transpozici předmětné směrnice, neboť počítá pouze s dobou pětiletou a neupravuje žádné podmínky, za nichž by byly podmínky pro osvobození od DPH splněny již po dvou letech. Příklad žalobce by přitom mohl spadat do množiny situací, pro které čl. 12 odst. 2 třetí pododstavec směrnice o DPH předpokládá kratší dobu dvou let. Jak je ovšem patrné ze všech napadených rozhodnutí, orgány daňové správy ve všech třech případech „stihly“ daň doměřit ještě před uplynutím dvou let od doby vydání kolaudačního souhlasu ze dne 5. 10. 2015 (k poslednímu doměření v souvislosti s převodem těchto jednotek došlo za období 2. čtvrtletí 2016), navíc v případě prvního a druhého napadeného rozhodnutí dokonce došlo k doměření daně dokonce ještě i před uplynutím dvou let od vzniku samostatných bytových jednotek (9. 6. 2014), jejichž převod byl předmětem DPH. S ohledem na tyto skutkové okolnosti nemá pro nyní posuzovanou věc rozlišení dvouleté a pětileté doby zásadní význam, a proto soud nepovažoval za nutné obracet se na SDEU s předběžnou otázkou, zda je v souladu s čl. 12 odst. 2 třetího pododstavce směrnice o DPH vnitrostátní úprava obsažená v § 56 odst. 3 zákona o DPH, která nárok na osvobození od DPH podmiňuje výhradně uplynutím doby pětileté. Ostatně nelze pominout ani to, že žalobce v podané žalobě neuplatnil žalobní bod rozporující samotnou pětiletou dobu pro osvobození od DPH, spor byl veden v této souvislosti jen o otázku počátku běhu zákonem stanovené doby.
39. Pokud jde o žalobcem připomínané stanovisko GŘ (veřejně dostupné na <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-12-21-Informace-nemovitosti-2016.pdf>), pak soudu není zřejmé, v čem žalobce dovozuje rozpor tohoto stanoviska se závěry žalovaného. Soud konstatuje, že závěry žalovaného s výkladem stanoviska GŘ naopak korespondují. Byť výklad poskytnutý stanoviskem GŘ (viz zejm. jeho str. 14 až 20) zohledňuje spíše situaci po novelizaci od 1. 1. 2016, tak jeho závěry se v podstatných bodech shodují se závěry soudu, a to zejména ve vztahu k prvnímu napadenému rozhodnutí (vydanému právě za účinnosti zmiňované novelizace).
40. S ohledem na uvedené soud dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné, a proto je dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
41. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, úspěšnému žalovanému však nevznikly žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti. Proto žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 15. července 2021

JUDr. Věra ŠIMŮNKOVÁ, v. r.
předsedkyně senátu