



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., v právní věci

žalobce: **KV Elektro s.r.o.**, IČO 28282841
sídlem K Farmě 648, 763 14 Zlín
zastoupený advokátem Mgr. Radkem Salajkou, LL.M.
sídlem Hlubočepská 1156/38b, 152 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2018, č. j. 41663/18/5300-22444-710968,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 9. 2018, č. j. 41663/18/5300-22444-710968 **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 324 Kč, a to k rukám advokáta žalobce Mgr. Radka Salajky, LL.M. do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný k odvolání žalobce zčásti změnil rozhodnutí - platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 5. 2016, č. j. 1095165/16/3301-52522-709910, jímž správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na základě postupu k odstranění pochybností snížil žalobci nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2015 o 261 121 Kč (106 394 Kč oproti žalobcem tvrzenému nadměrnému odpočtu ve výši 367 515 Kč). Změna rozhodnutí správce daně ze strany žalovaného spočívala v tom, že se v prvním výroku (řádek č. 1) změnila hodnota základu daně z částky 1 274 730 Kč na částku 447 744 Kč a daň na výstupu na stejném řádku z 267 778 Kč na 94 056 Kč, v druhém výroku (řádek č. 62) pak hodnota daně na výstupu z částky 277 249 Kč a hodnota nadměrného odpočtu z částky 106 394 Kč na částku 280 116 Kč. Ve zbylém rozsahu žalovaný platební výměr správce daně potvrdil a odvolání žalobce zamítl.
2. Citovaným platebním výměrem správce daně neuznal žalobci nadměrný odpočet na DPH, uplatněný žalobcem v předmětném zdaňovacím období, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávala pochybnosti dodávka zboží s montáží (4 ks rozvaděčů) do třetí země odběrateli OBILNÍ TECHNIKA, s.r.o., pro něhož žalobce figuroval jako subdodavatel v dodávce peletovací linky pro zpracování dřeva s místem dodání: Bratunac (BiH), u níž správce daně zpochybnil, že by žalobce poskytl plnění, které není předmětem daně ve smyslu § 2 zákona o DPH. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvy k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4) v rámci postupu k odstranění pochybností neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svůj nárok na odpočet DPH.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce trvá na své kvalifikaci zdanitelného plnění, poskytnutého společnosti OBILNÍ TECHNIKA, s. r. o., jako dodání zboží s montáží, u kterého se jako místo dodání zboží považuje dle § 7 odst. 3 zákona o DPH místo smontování zboží, tedy v případě žalobce Bratunac (BiH). Celá zakázka měla přitom trvat od roku 2015 do 1. 2. 2017, kdy byla předána generálnímu dodavateli linky. Žalobce přiznává, že původně byla mezi stranami uzavřena kupní smlouva, avšak ještě v den uzavření byla nakonec nahrazena smlouvou o dílo, která více odpovídala závazkovému vztahu mezi žalobcem a OBILNÍ TECHNIKA, s.r.o. Podle žalobce pak nejsou závěry správce daně o dodatečném vykonstruování smlouvy o dílo nijak důkazně podloženy.
4. Dle žalobce je nesporné, že peletovací linka byla provedena v místě Bratunac (BiH), přičemž montáž a instalaci provedli zaměstnanci žalobce. Žalobce nechápe, jak má prokázat, že tomu tak skutečně bylo, když žalovaný předložené důkazy žalobce nepovažuje za dostatečné a výpovědi zaměstnanců žalobce žalovaný odmítl provést. Žalobce dále setrvává na svém názoru, že 4 ks rozvaděčů, které byly předmětem díla, nakoupil a zůstaly v jeho vlastnictví až do 1. 2. 2017, kdy přešlo na generálního dodavatele peletovací linky. Žalobce uvádí, že pokud měla společnost OBILNÍ TECHNIKA, s. r. o.

vedeny rozvaděče ve svém účetnictví, pak se jedná o jejich vlastní pochybení, které však nemůže mít vliv na daňovou povinnost žalobce, neboť ten nemá jak do účetnictví svého smluvního partnera zasahovat.

5. Žalobce zdůrazňuje, že společnost OBILNÍ TECHNIKA, s. r. o. předmětné rozvaděče pouze převezla do místa dodání z logistických důvodů, avšak zaměstnanci žalobce provedli montáž. Žalovaný proto pochybil, jestliže mezi dodáním zboží ve smyslu zákona o DPH a předáním k přepravě nerozlišoval. Dle žalobce je nadto přitom nepodstatné posuzovat okamžik převodu vlastnického práva k předmětnému zboží, když žalobce prokazoval, že dodání zboží proběhlo s montáží.
6. Žalobce dále tvrdí, že žalovaný uměle separuje jednu část plnění z plnění celkového, čímž porušuje judikaturu Soudního dvora EU, dle které je podle žalobce jeho plnění vůči OBILNÍ TECHNIKA, s. r. o., spočívající v dodání zboží a jeho montáži, jednoznačně plněním jedním, nikoliv dvěma plněními dílčími.
7. Dle žalobce pak žalovaný pochybil, když odmítl provést důkaz svědeckou výpovědí zaměstnanců žalobce, neboť k takovému postupu nebyl dán důvod, čímž zatížil své rozhodnutí procesní vadou.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrvává na svém právním názoru, vyjádřeném v odůvodnění napadeného rozhodnutí. K jednotlivým žalobním bodům pak žalovaný, s ohledem na povahu těchto žalobních bodů, které se podstatně shodují s námitkami odvolacími, v podstatě opakuje svou argumentaci, vyjádřenou již v napadeném rozhodnutí. Nad rámce této argumentace pak žalovaný pouze doplňuje, že judikatura Soudního dvora EU není na nyní projednávanou věc přílehlavá, neboť v případě žalobce neshledal existenci neoddelitelných plnění, a dále že žalobce nemůže argumentovat nutností provedení svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobce, pracujících na předmětné zakázce v Bosně a Hercegovině, neboť provedení svědecké výpovědi těchto zaměstnanců v odvolacím řízení nenavrhl.
9. V replice k vyjádření žalovaného se žalobce s těmito argumenty neztotožňuje a taktéž setrvává na svých žalobních tvrzeních.

IV. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
11. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně, na jehož základě neuznal žalobci odpočet na DPH z důvodu neprokázání uskutečnění dodání zboží s instalací nebo montáží ve třetí zemi, pročez by toto plnění nebylo předmětem daně ve smyslu § 2 zákona o daních z příjmů.
12. Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že „[p]ředmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.“ Podle § 7 odst. 1 zákona o DPH platí, že „[m]ístem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání

uskutečňuje.“ Podle odst. 3 stejného ustanovení platí, že „[p]ři dodání zboží s instalací nebo montáží se za místo plnění považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno.“ Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH platí, že „[d]odáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.“

13. Žalovaný napadené rozhodnutí zakládá na závěrech, vycházejících ze dvou argumentačních rovin: i) v rovině, ve které žalovaný zpochybňuje skutečnou podstatu závazkového vztahu mezi žalobcem a OBILNÍ TECHNIKA, s.r.o., a ii) v rovině, v níž žalovaný zpochybňuje, že by se zaměstnanci žalobce podíleli na montáži peletovací linky v místě Bratunac (BiH), aniž by však žalovaný zpochybňoval samotnou existenci této linky.
14. Krajský soud však má za to, že skutkový stav, který vzali správce daně a žalovaný za základ pro učinění svých závěrů, nemá oporu ve skutkových zjištěních. V první řadě je potřeba uvést, že při hodnocení závazkového vztahu mezi žalobcem a OBILNÍ TECHNIKA, s.r.o. se žalovaný nesprávně zaměřil na formu, nikoliv na obsah tohoto vztahu. Smlouvy, jakožto vícestranná právní jednání soukromého práva, je však potřeba vždy posuzovat podle jejich skutečného obsahu (srov. § 555 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, či dříve platný § 266 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku). Namísto toho, aby žalovaný hodnotil okolnosti uzavření smlouvy o dílo mezi žalobcem a OBILNÍ TECHNIKA, s.r.o., zejména skutečnost, že tato smlouva nahradila ve stejný den uzavřenou smlouvu kupní, bylo dle krajského soudu na místě zkoumat, zda ve vztahu mezi žalobcem a jeho smluvním partnerem existovaly okolnosti opodstatňující uzavření smlouvy o dílo – tedy zda jejich smluvní závazkový vztah typově odpovídal závazku provést dílo ve smyslu § 2586 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.
15. K výše uvedenému je potřeba uvést, že z napadeného rozhodnutí se podává, že žalovaný neměl v daňovém řízení pochybnosti o tom, že k uskutečnění montáže peletovací linky v místě Bratunac (BiH) došlo, pouze zpochybnil, že by na této montáži pracovali zaměstnanci žalobce. Krajský soud se však v tomto případě zásadně neztotožňuje s provedením hodnocení důkazů, které žalobce předkládal k prokázání svého tvrzení. Za situace, kdy totiž ze smlouvy o dílo, uzavřené mezi žalobcem a jeho objednatelem, plyne povinnost žalobce provést montáž 4 ks rozvaděčů v místě Bratunac (BiH), žalovaný nerozporuje, že k takové montáži došlo (byť rozporoval, že by ji provedli zaměstnanci žalobce), tudíž někdo tuto montáž musel provést, žalobce tvrdí, že montáž provedli jeho zaměstnanci a zároveň k tomu předkládá vyúčtování pracovní cesty, doklady ze stanic pohonných hmot, nacházejících se v Bosně a Hercegovině, a stavební deník, odsouhlasený žalobcem i objednatelem, z něž vyplývá, že zaměstnanci žalobce se na stavbě skutečně podíleli, nepovažuje krajský soud za dostatečné zpochybnění důkazů, předložených žalobcem, ze strany žalovaného, kterou shrnul tak, že „zápisy ze stavebního deníku ani předložené vyúčtování pracovních cest ale není dostačujícím důkazem k tomu, že právě zaměstnanci uvedeni ve stavebním deníku montáž ve třetí zemi provedli. Tyto předložené důkazy bez dalšího nejsou s to prokázat faktickou realizaci kompletace peletovací linky právě těmito osobami.“ Z takového hodnocení totiž vůbec není zjevné, proč žalovaný tyto důkazní prostředky za dostatečné nepovažoval.
16. Namítá-li žalovaný, že k montáži peletovací linky zaměstnanci žalobce nemohlo dojít z důvodu, že na společnost OBILNÍ TECHNIKA, s.r.o. muselo přejít vlastnické právo nejpozději 2. 12. 2015, neboť k tomuto dni OBILNÍ TECHNIKA, s.r.o. vystavila svému

objednateli fakturu, jejíž součástí byly taktéž 4 ks rozvaděčů, které měly být žalobcem této společnosti dodány, a tudíž již žalobce neměl právo nakládat s věcí jako vlastník, pak žalovaný dle krajského soudu nesprávně vykládá plnění v podobě dodání zboží s montáží ve smyslu § 7 odst. 3 zákona o DPH. Tato skutečnost přitom může mít s žalobcem přednesenou námitkou umělého dělení plnění žalobce, u níž žalovaný uvedl, že se v případě žalobce nejednalo o neoddělitelné plnění, souvislost. Dle krajského soudu lze § 7 odst. 3 zákona o DPH vykládat dvěma způsoby. První způsob výkladu je ten, že dodání zboží s instalací či montáží je speciálním plněním ve vztahu k „běžnému“ dodání ve smyslu § 7 odst. 1 zákona o DPH, protože je i místo plnění určeno v § 7 odst. 3 zákona o DPH odlišně od místa plnění dle § 7 odst. 1 tohoto zákona. Druhým možným způsobem výkladu předmětného ustanovení je, že se jedná o specifickou modifikaci dodání zboží ve smyslu § 7 odst. 1 zákona o DPH, přičemž onou modifikací je skutečnost, že v rámci dodání zboží dochází taktéž k instalaci či montáží, přičemž tato specifická okolnost je příčinou odlišného určení místa plnění.

17. Ani jeden z výkladů však nelze použít za základ tvrzení, že zaměstnanci žalobce nemohli provést montáž 4 ks rozvaděčů na peletovací pro společnost OBILNÍ TECHNIKA, s.r.o. V případě prvního výkladu by totiž bylo nezbytné dojít k závěru, že jednali se o speciální plnění ve vztahu k § 7 odst. 1 zákona o DPH, pak by na tento způsob dodání nebyl uplatňován § 13 odst. 1 zákona o DPH, tedy k plnění dle § 7 odst. 3 zákona o DPH by nedošlo umožněním nakládat se zbožím jako vlastník, ale až montáží tohoto zboží. V případě druhého výkladu, který se krajskému soudu jeví jako přijatelnější, je naopak žádoucí, aby dodavatel (v tomto případě zhotovitel) umožnil svému odběrateli (v tomto případě objednateli) nakládat s věcí jako vlastník, čímž dojde k dodání zboží, a dále aby takový dodavatel provedl montáž dodávaného zboží. Důležité přitom je, aby montáž provedla stejná osoba, která provedla dodání zboží. To vyplývá taktéž z Důvodové zprávy k zákonu o DPH, dle které *„[v] případě, že je dodání zboží spojeno s jeho instalací nebo montáží, je místem plnění místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno za podmínky, že montáž nebo instalace je prováděna osobou, která zboží dodává nebo jí zmocněnou třetí osobou.“* V citovaném ustanovení ani v Důvodové zprávě se však neuvádí, že by k umožnění nakládání se zbožím jako vlastník muselo dojít ve specifickém okamžiku – je přeci dost dobře možné, že i za situace, kdy již bude mít objednatel zboží ve své dispozici, a bude s ním tedy nakládat jako vlastník, tak umožní zhotoviteli provést odpovídající montáž či instalaci tohoto zboží.
18. V případě dodání zboží s montáží je tak správce daně povinen kontrolovat: a) zda bylo příjemci plnění umožněno nakládat se zbožím jako vlastník (dodání zboží) a b) zda osoba, která dodání provedla, následně provedla také instalaci či montáž tohoto zboží. Dle krajského soudu pak zákonná úprava DPH nevylučuje, aby si strany sjednaly, že příjemce plnění zajistí přemístění předmětu plnění na místo, v němž má dojít k instalaci či montáží. Ani závěry, které žalovaný učinil ze skutečnosti, že to byla společnost OBILNÍ TECHNIKA, s.r.o., kdo vyvezl zboží do třetí země, tak není relevantní. V opačném případě, tedy v případě užití výkladu žalovaného, že umožnění nakládat se zbožím jako vlastník zamezuje možnosti montáže či instalace takového zboží jeho dodavatelem, by totiž bylo ustanovení § 7 odst. 3 zákona o DPH ve spojení § 13 odst. 1 tohoto zákona nepřipustným způsobem zasahovalo do práv subjektů soukromého práva nastavit si své

smluvní závazkové vztahy v souladu se zásadou autonomie vůle dle jejich vlastního uvážení.

19. Ani odkaz žalovaného na účetnictví žalobce, resp. společnosti OBILNÍ TECHNIKA, s.r.o., nemůže být dostatečným důvodem ke zpochybnění tvrzení žalobce, neboť účetnictví představuje pouze formálně zaznamenaný stav, přičemž při rozporu tohoto stavu se skutečností má přednost stav skutečně zjištěný.
20. V nyní projednávané věci tak má krajský soud za to, že skutkový stav, který vzali správce daně a žalovaný za základ pro učinění svých závěrů, nemá oporu ve skutkových zjištěních, přičemž ta skutková zjištění, která vzali do úvahy při formulování právních závěrů předmětných rozhodnutí nesprávně právně posoudili, když se namísto skutečného obsahu závazkového vztahu žalobce a OBILNÍ TECHNIKA, s.r.o., spokojili se zpochybněním formy tohoto závazkového vztahu, a dále spolu s nesprávnou aplikací příslušných zákonných ustanovení nedostatečným způsobem zpochybnili tvrzení žalobce a důkazní prostředky, které k prokázání těchto tvrzení žalobce v daňovém řízení předložil, neboť tyto důkazní prostředky neposoudili v kontextu veškerých skutkových zjištění.

V. Závěr a náklady řízení

21. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil zčásti podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a zčásti pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s., a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
22. Krajský soud takto rozhodl bez nařízení jednání, ačkoliv je žalobce požadoval, a to v souladu s § 76 odst. 1 s. ř. s.
23. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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.
24. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (advokáta) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé – replika) ve výši 3 × 3 100 Kč a tři režijní paušály ve výši 3 × 300 Kč, tedy celkem 10 200 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.
25. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 29. září 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu