



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **JASNO, spol. s r. o.**
sídlem Jasenná 306, Jasenná
zastoupena advokátem JUDr. Pavlem Vyroubalem
sídlem Palackého 168, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2018, č. j. 36006/18/5300-22443-702189

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 8. 2018, č. j. 36006/18/5300-22443-702189, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku 11 228 Kč k rukám jejího advokáta JUDr. Pavla Vyroubala, sídlem Palackého 168, Vsetín, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem přezkumu v projednávané věci je oprávněnost nároku žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“).

2. Dne 1. 10. 2015 zahájil Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden 2013 až prosinec 2013 a leden 2014 až prosinec 2014. V jejím průběhu zjistil, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na základě přijatých daňových dokladů od tuzemských dodavatelů, na kterých byl jako předmět plnění uveden nájem, popř. pronájem kombajnu nebo traktoru (dále také jen „zemědělské stroje“). Na základě zjištěných skutečností vznikly správci daně pochybnosti, zda žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, konkrétně, zda se místo zdanitelného plnění nacházelo v tuzemsku. Dle sdělení žalobkyně byly předmětné stroje pronajímány včetně osádky (obsahu těchto strojů zajišťovali jednotliví zaměstnanci dodavatelů), přičemž některé sklizňové práce byly provedeny na Slovensku. Správce daně měl za to, že sklizňové práce představují služby na nemovitosti. Místo plnění dle § 10 zákona o dani z přidané hodnoty se podle něj nacházelo v jiném členském státě.
3. Správce daně tak uzavřel, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty u nájmu zemědělských strojů, neboť nedoložila, že se jednalo o přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Správce daně proto vydal dodatečné platební výměry ze dne 1. 6. 2017, č. j. 1381866/17/3301-51524-711724, č. j. 1381909/17/3301-51524-711724, č. j. 1381917/17/3301-51524-711724, č. j. 1381924/17/3301-51524-711724 a č. j. 1381933/17/3301-51524-711724, jimiž doměřil žalobkyni DPH v celkové výši 1 108 632 Kč a penále ve výši 221 726 Kč.
4. Odvolání žalobkyně žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně v podané žalobě uvedla, že podniká v oblasti zemědělství. Pro společnosti provozující zemědělskou výrobu provádí jarní sklizňové a podzimní zemědělské práce „na klíč“ na území České i Slovenské republiky. V letech 2013 a 2014 poptávka po těchto službách převyšovala provozní kapacity žalobkyně. Tuto situaci proto řešila nájmem chybějících zemědělských strojů včetně osádky, se kterými poté uskutečňovala poptávané služby pro zemědělce.
6. Se svými dodavateli uzavřela smlouvy o nájmu, na základě kterých byla oprávněna se zemědělskými stroji volně disponovat, užívat je dle vlastní vůle, na vlastní odpovědnost a dle vlastního uvážení. Subjekty poskytující žalobkyni zemědělské stroje realizovaly nájem pod podmínkou, že s faktickým provozem strojů nebudou mít žádné starosti a nebudou odpovědni za část díla provedenou těmito stroji. Součástí ujednání o nájmu bylo rovněž dodání obsluhy strojů.
7. Žalobkyně namítla, že žalovaný v rozporu se zákazem retroaktivity aplikoval právní úpravu účinnou od 1. 1. 2017 i na právní vztahy uskutečněné v letech 2013 a 2014. Do doby účinnosti prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby (dále jen „prováděcí nařízení“), nebyla oblast služeb spojených s nemovitostí upravena dostatečně. Úpravu neobsahovala ani směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále také „směrnice o DPH“), ani zákon o

DPH. Poprvé byl pojem zemědělské služby zaveden až v prováděcím nařízení, které bylo zveřejněno dne 26. 10. 2013 a nabylo účinnosti 1. 7. 2017.

8. I v případě retroaktivní aplikace právních předpisů je však žalobkyně přesvědčena, že podmínky stanovené prováděcím nařízením splňovala. Smlouvy o nájmu byly uzavřeny proto, aby poskytovatelé nájmu nepřevzali odpovědnost za provedené práce. Byl tak naplněn čl. 31b prováděcího nařízení. Žalobkyně má za to, že předložila dostatek důkazů (výpovědi svědků, smlouvy o nájmu, doklady o poskytnutí logistického zajištění) o tom, že dodavatelé zemědělských strojů nepřevzali odpovědnost za provedení sklizňových prací.
9. U daně z přidané hodnoty se uplatňuje zásada tzv. nedělitelnosti plnění. Rozhodujícím prvkem smluvního vztahu s pronajímateli zemědělských strojů byl jednoznačně pronájem techniky. Bez nájemní smlouvy nebyla žalobkyně schopna realizovat smluvní činnost pro slovenské odběratele. Žádné jiné plnění si žalobkyně u dodavatelů nesjedнала. Činnost obsluhy zemědělských strojů byla pouze vedlejším plněním k poptávané službě hlavní.
10. I v případě, že by dodavatelé zemědělských strojů byli poskytovateli služeb, nejednalo by se v žádném případě o služby spojené s nemovitostí ve smyslu § 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Konstitutivním prvkem služby žňových prací je rostlina (obilí) a její zpracování. Na rozdíl od orby, při které se půda obrací, s půdou se pracuje a stroj půdu zpracovává pro další využití při sklizni, zemědělský stroj při sklizni obilí po půdě toliko jezdí a stroje se půdy nedotýkají jinak, než pneumatikami.
11. Žalovaný se rovněž mylí v tom, že obilí je součástí nemovitosti, a proto jde o službu spojenou s nemovitostí. Obilí na půdě může být předmětem samostatných obchodních transakcí. Splňuje definiční znaky zboží, což není možno vyložit jinak, než že se v tomto posuzovaném případě z pohledu DPH nejedná o službu spojenou s nemovitostí, ale o službu věci samostatně kontrahovatelné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2017, č. j. 3 Afs 96/2016-40).
12. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i dodatečné platební výměry, zrušil, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že tvrzení žalobkyně, že se v předmětném případě jednalo o nájem zemědělské techniky, neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Ze spisového materiálu vyplývá, že dodavatelé poskytli žalobkyni zemědělské stroje včetně obsluhy za účelem provedení sklizně obilovin. U přijatých plnění se tedy jednalo o služby vztahující se k nemovitosti, v projednávaném případě k nemovitostem nacházejícím se ve Slovenské republice. Plnění tak nelze považovat za předmět daně z přidané hodnoty ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.
14. Správní orgány vycházely ze znění zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období. Skutečnost, že s účinností od 1. 7. 2017 byl do § 10 zákona o dani z přidané hodnoty vložen druhý odstavec, je nesporná. V poznámce pod čarou je k tomuto ustanovení uveden odkaz na prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. 3. 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o DPH.
15. Z novely zákona nelze nikterak dovodit, že by posouzení předmětné otázky žalovaným (tj. že za službu vztahující se k nemovité věci lze pro účely stanovení místa plnění rozumět

službu, která má dostatečnou přímou souvislost s nemovitou věcí) bylo možné učinit až ve vztahu ke zdaňovacím obdobím od 1. 7. 2017. Problematiku je třeba vnímat v širších souvislostech v návaznosti na právní úpravu Evropské unie, ale také na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).

16. V projednávaném případě bylo zjištěno, že dodavatelé poskytli žalobkyni zemědělské stroje včetně osádky za účelem provedení sklizně obilovin. Zatímco žalobkyni předložené smlouvy otázku zajištění odborné obsluhy neřeší, z vyjádření žalobkyně, resp. z předložených a provedených důkazních prostředků jednoznačně vyplynulo, že jednotlivá zařízení byla žalobkyni poskytnuta včetně odborné obsluhy. Domněnku čl. 31b prováděcího nařízení tak žalobkyně nevyvrátila.
17. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

18. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
19. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
20. Dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.
21. Žalobkyně namítla, že správce daně nesprávně posoudil právní vztah mezi ní a dodavateli zemědělských strojů jako vztah subdodavatelský. V návaznosti na to nesprávně vyhodnotil předmět plnění jako poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci s místem plnění ve Slovenské republice podle § 10 zákona o dani z přidané hodnoty.
22. Podle § 2 odst. 1) písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty *je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku*.
23. Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby vyplývá z § 9 odst. 1 zákona o DPH. Věta první předmětného ustanovení uvádí, že *místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo*.
24. Podle § 10 zákona o dani z přidané hodnoty dále platí, že *místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci, včetně služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovité věci a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou zejména služby architekta a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitá věc nachází*.
25. Uvedené ustanovení § 10 zákona o dani z přidané hodnoty je implementací čl. 47 Směrnice o DPH, ve znění do 1. 1. 2015, podle kterého „[m]ístem poskytnutí služby související s nemovitostí, včetně služeb realitních kanceláří a odhadců a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází.“
26. V případě nejistoty ohledně použití čl. 47 Směrnice o DPH jakožto zvláštního pravidla, které existuje vedle obecných pravidel obsažených v čl. 44 a 45, by se režim DPH u předmětného plnění měl určit s ohledem na účel tohoto zvláštního pravidla, tj. umožnit zdanění v členském státě, v němž je služba spotřebována, a to na základě objektivního posouzení.

27. Soud proto zkoumal, zda smlouvy o nájmu zemědělských strojů lze považovat za poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci ve smyslu § 10 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. čl. 47 Směrnice EU, jak konstatoval správce daně, či se na předmětná plnění aplikují základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby, jak míní žalobkyně.
28. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.
29. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na základě přijatých daňových dokladů od tuzemských dodavatelů. Na nich byl jako předmět plnění uveden nájem, popř. pronájem zemědělských strojů. Podle jednotlivých nájemních smluv bylo předmětem smluvního vztahu pronájem zemědělského stroje na dobu určitou. V ceně pronájmu byly zahrnuty veškeré náklady spojené s nájmem věci. K daňovým dokladům žalobkyně předložila výkazy práce, ze kterých vyplývá období zahájení a ukončení provedení sklizně, a jména osádky, která obsluhovala předmětné stroje také na území Slovenské republiky.
30. Při ústním jednání dne 6. 6. 2016 žalobkyně potvrdila, že nájem stroje zahrnoval i dvoučlennou osádku. Obsluhu stroje zajišťoval pronajímatel (dodavatel stroje) z důvodu, že žalobkyně nemá pro tyto stroje profesně kvalifikované zaměstnance. Cena nájmu stroje zahrnovala poskytnutí stroje na časový úsek, obsluhu stroje a provozuschopnost (tj. opravy stroje). Správce daně zjistil, že žalobkyně tyto pronajaté stroje využívala pro sklizňové práce poskytované mj. slovenským odběratelům na území Slovenské republiky (viz protokol č. j. 1319682/16/3301-61563-711704, č. l. 19 správního spisu).
31. Svědek Ing. J. M., zaměstnanec žalobkyně, uvedl, že má na starosti koordinaci a zajištění provozu zemědělské techniky. Popsal, že si žalobkyně pronajímá stroje včetně obsluhy především z důvodu, že obsluha stroje je natolik složitá, že je k tomu nutné odborné školení ze strany výrobců. Sklizeň je složitá z pohledu agronomických termínů. Pronajaté stroje řídí a koordinuje žalobkyně. Ona určuje, kdy a kam budou stroje nasazeny. Ručí rovněž za kvalitu provedených prací. Žalobkyně zajišťuje doprovodná vozidla, která slouží k přepravě kombajnu po silnici, ubytování osádek v místě prací, pohonné hmoty, parkování vozidel na bezpečném místě a opravy strojů po dobu nájmu. Pronajímatel nemá vědomost o tom, kde budou konkrétní stroje konkrétně nasazeny, zda v České nebo Slovenské republice, ani jaký objem prací stroj sklídí. Toto je odvislé od agronomického termínu (protokol ze dne 5. 10. 2016, č. j. 1774849/16/3301-61563-704095, č. l. 32 správního spisu).
32. Svědek L. B., zaměstnanec žalobkyně, při výpovědi popsal, že má na starosti předání a převzetí zemědělských strojů v provozovnách a sídlech dodavatelů strojů. Stroje přebíral osobně, žádný protokol se nepsal. Stroje převzal včetně osádky, předal osádce povolení k přepravě, náležitosti, tj. výkazy a požadavky na bezpečnost práce a přesunul se se stroji k zákazníkovi. Po celou dobu se staral o pronajaté stroje i s osádkou, v závislosti na počasí a zralosti s nimi disponoval a přejížděl od zákazníka k zákazníkovi, zajišťoval ubytování, stravování, parkování, tankování a hlídání strojů. Činnost obsluhy byla vykazována tak, že osádka dostala výkazy práce od žalobkyně, kde uvedla vykonanou činnost. Tu si nechala potvrdit od agronoma společnosti, pro kterou se práce prováděla. Byla kontrolována odběratelem a svědek ručil za kvalitu, kterou případně odběratel reklamoval u žalobkyně. Dále vypověděl, že stroje jezdí po vlastní ose, řídí je osádka na základě koordinace žalobkyně, která zajišťuje doprovodná vozidla i veškerá povolení. Rozhodování, kdy a kam se pojedje, činí žalobkyně v závislosti na počasí a agronomických

termínech (protokol ze dne 5. 10. 2016, č. j. 1774856/16/3301-61563- 704095, č. l. 33 správního spisu).

33. Žalobkyně správci daně předložila žádosti o povolení k přepravě nadměrného nákladu, konkrétně povolení pro možnost jízdy strojů (kombajnu s osádkou) po veřejných komunikacích v ČR a v SR a dále rozhodnutí o povolení.
34. Správce daně na základě výše popsaného skutkového stavu uzavřel, že „poskytnutí movité věci včetně obsluhy na sklizňové práce provedené na území Slovenské republiky je nutno považovat za služby související s nemovitostí v souladu s ust. § 10 ZDPH“ (viz strana 15 zprávy o daňové kontrole č. j. 1073650/17/3301-61563-711704, č. l. 10 správního spisu). Obdobně žalovaný shrnul, že žalobkyni bylo „tuzemskými dodavateli poskytnuto zařízení včetně odborné obsluhy za účelem provedení sklizně obilovin. Je zřejmé, že pokud tyto osoby obsluhují tato zařízení a mají je na starosti, současně tím provádí sklizňové práce. V případě, kdy je daňovému subjektu dáno k dispozici zařízení za účelem výkonu práce na nemovitosti, představuje dané plnění poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostí, jestliže dodavatel přebírá odpovědnost za provedení práce. Přitom se má za to, že pokud poskytovatel služby (dodavatel) poskytne příjemci (daňovému subjektu) zařízení společně s dostatečným personálem k jeho obsluze za účelem výkonu práce, jako v tomto případě, je to poskytovatel (v daném případě jednotliví dodavatelé), kdo převzal odpovědnost za provedení dané práce. Bylo tak na daňovém subjektu, aby jakýmkoli relevantními důkazními prostředky prokázal, že je to on, kdo je odpovědný za provedené práce a nikoli jeho dodavatelé, a prokázal tak, že přijal plnění s místem plnění v tuzemsku“ (viz bod 43 napadeného rozhodnutí).
35. Soud se neztotožnil s posouzením povahy smluvních vztahů mezi žalobkyní a jejími dodavateli, tak jak jej učinily správními orgány.
36. Hlavním předmětem plnění byl nájem zemědělských strojů včetně osádky. Pronajímatelem poskytnutá služba nespočívala ve sklizni obilovin, ale pouze v přenechání věci nájemci k dočasnému užívání. Žalobkyně zajišťovala využití pronajatých strojů, včetně jejich zásobování pohonnými hmotami, vyřizovala potřebná povolení, zajišťovala potřeby osádky strojů včetně ubytování a stravy a disponovala se stroji podle své potřeby. Z výpovědi zaměstnanců žalobkyně rovněž vyplývá, že odpovědnost za provedení následného díla (sklizení obilí) pro své odběratele nesla žalobkyně, neboť kvalitu sklizně odběratel reklamoval u žalobkyně, nikoliv u poskytovatele zemědělských strojů. Ze správního spisu nevyplývá, že by poskytovatelé zemědělských strojů měli povědomí o skutečnostech, kde a jak byly pronajaté stroje využity, na jaké nemovitosti sklizeň probíhala apod. To vše bylo v režii žalobkyně, nikoliv poskytovatelů strojů. Rovněž nájem byl poskytovatelům strojů hrazen za každý den nájmu stroje, nikoliv za to, jaké dílo, v jakém rozsahu a v jaké kvalitě bylo provedeno. Závěr žalovaného o tom, že pokud byly zemědělské stroje pronajaty včetně osádky, nesli jednotliví pronajímatelé odpovědnost za provedení sklizňových prací, popírá obsah smluvního vztahu mezi žalobkyní a jejími pronajímateli, tak jak byl zjištěn v daňovém řízení.
37. Předmětné plnění, jak vyplývá z provedeného dokazování správce daně, je svou povahou bližší nájmu věci dle § 2201 zákona č. 89 /2012 Sb., občanského zákoníku, nikoliv provedení díla dle § 2586 odst. 1 občanského zákoníku, podle kterého platí, že *smlouvou o dílo se zhotovitel zavazuje provést na svůj náklad a nebezpečí pro objednatele dílo a objednatel se zavazuje dílo převzít a zaplatit cenu*. Žalobkyně správně uvedla, že k naplnění znaků smlouvy o dílo by pronajímatel zemědělských strojů musel na svůj náklad a své nebezpečí

provádět sklizeň obilí samostatně. Poskytovatelé strojů však neměli povědomí o tom, kde budou jejich stroje nasazeny; tyto otázky určovala žalobkyně.

38. Soud je proto přesvědčen, že z dokazování jasně vyplynulo, že předmětem smluvního vztahu mezi žalobkyní a dodavateli zemědělských strojů nebylo provedení určitého díla (sklizně obilí), jak tvrdí správní orgány, ale nájem stroje (včetně osádky). Odpovědnost za následné provedení díla (sklizně) pro odběratele nesla výlučně žalobkyně, nikoliv jednotliví pronajímatelé zemědělských strojů. To vyplývá jak z jednotlivých nájemních smluv, z prohlášení žalobkyně o tom, že sami pronajímatelé neměli zájem na nesení odpovědnosti za provedení sklizně, tak z výpovědí zaměstnanců žalobkyně, kteří potvrdili, že po převzetí strojů od pronajímatelů dávala příkazy osádce výlučně žalobkyně, která v závislosti na počasí a agronomických termínech určovala, kde budou sklizňové práce provedeny a zajišťovala okolnosti s tím související (potřebná povolení apod.; viz výpověď L. B. ze dne 5. 10. 2017 nebo čl. 1. 3 nájemních smluv). Skutečnost, že žalobkyně neměla s dodavateli zemědělských strojů uzavřenou smlouvu o dočasném přidělení zaměstnanců podle zákoníku práce, což jí bylo vytýkáno ze strany správních orgánů, nemá vliv na posouzení povahy smluvního vztahu mezi žalobkyní a dodavateli zemědělských strojů z hlediska oprávněnosti čerpání nároku na odpočet DPH. Tyto skutečnosti mohou mít případné dopady toliko v rovině pracovněprávní.
39. Lze tak uzavřít, že pokud poskytovatelé zemědělských strojů nenesli odpovědnost za výkon sklizňových prací, bylo místem plnění u smlouvy o nájmu zemědělských strojů sídlo poskytovatelů zemědělských strojů podle § 9 odst. 1 zákona o DPH, nikoliv místo, kde byly sklizňové práce provedeny (§ 10 odst. 1 zákona o DPH). Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že stroje byly žalobkyni přenechány k dispozici včetně osádky a sloužily jí k vykonání sklizňových prací, neboť podle čl. 31b prováděcího nařízení platí, že *pokud se dá příjemci k dispozici zařízení za účelem výkonu práce na nemovitosti, představuje dané plnění poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostí pouze v případě, že poskytovatel přebírá odpovědnost za provedení práce*. Totéž vyplývá i z bodu 167 Vysvětlivek k pravidlům týkajícím se místa poskytnutí služby související s nemovitostí pro účely DPH v EU, která vstoupí v platnost v roce 2017, dostupných z https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_cs.pdf.
40. Správní orgány proto nesprávně dovodily, že pronajímatelé zemědělských strojů pro žalobkyni prováděli dílo v podobě sklizně obilovin na svůj náklad a nebezpečí. Na základě takto chybně zjištěného skutkového stavu dospěly k nesprávnému právnímu závěru o tom, že místem plnění bylo místo provedení sklizňových prací na Slovensku.
41. Plnění přijaté žalobkyní od pronajímatelů zemědělských strojů tedy nespadá pod definici služby vztahující se k nemovité věci ve smyslu § 10 zákona o dani z přidané hodnoty, ale je nutné jej podřadit pod § 9 zákona o dani z přidané hodnoty, upravující základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby (přiměřeně viz rozsudek SDEU ze dne 27. 6. 2013, C-155/12, *Minister Finansów v. RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o. o.*, bod 29). Za místo plnění je proto v daném případě nutné považovat místo, kde má osoba povinná k dani sídlo. Podmínky pro aplikaci výjimky uvedené v § 10 zákona o dani z přidané hodnoty nebyly splněny.
42. Námitka nesprávného posouzení smluvního vztahu a v návaznosti na to i místa plnění je proto důvodná.

43. Přestože nesprávné určení místa plnění žalovaným je samo o sobě důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí (a znamená i vyměření daně v nesprávné výši, tj. rovněž porušení § 1 odst. 2 daňového řádu), soud se ve stručnosti vyjádřil i k ostatním námitkám obsaženým v žalobě.
44. Závěr žalovaného, že sklizeň souvisí s nemovitostí, lze v obecné rovině aprobovat. Ostatně i sama žalobkyně svým odběratelům provedené sklizňové práce fakturovala jako služby související s nemovitostí. Předmětem smluvního vztahu žalobkyně s pronajímateli zemědělských strojů však nebylo provedení sklizně na konkrétním pozemku, ale nájem zemědělských strojů odůvodněný potřebou žalobkyně navýšit kapacity strojů pro nasmlouvané sklizňové práce. Přestože nájem strojů byl učiněn s cílem provést sklizňové práce na nemovitostech, samotná sklizeň byla předmětem až následného smluvního vztahu mezi žalobkyní a jejími odběrateli. V době poskytnutí zemědělských strojů žalobkyni ještě nemuselo být zřejmé, na jakých nemovitostech bude zapůjčenými stroji úroda sklizena. Stroje byly žalobkyni přenechány v místě sídla pronajímatelů, kde byly následně i vráceny. Žalobkyně byla povinna hradit nájemné i v případě, že by stroje žádné sklizňové práce neprovedly. Využití strojů si zajistila na dobu určitou, přičemž pronajímatelé za provedené práce nijak neodpovídali. Úmyslem smluvních stran při uzavření nájemní smlouvy ve smyslu § 2201 zákona č. 89 /2012 Sb., občanského zákoníku, resp. § 663 zákona č. 40/1964 Sb., totiž bylo vyloučení odpovědnosti pronajímatele za provedené sklizňové práce, což odpovídá i reálnému smluvnímu vztahu, tak jak byl zjištěn v daňovém řízení. Námitka nesprávného posouzení této otázky tak není důvodná.
45. Jako nedůvodnou soud vyhodnotil rovněž námitku o retroaktivní aplikaci právních předpisů. Správní orgány, stejně jako soud, vycházely primárně ze zákona o dani z přidané hodnoty a směrnice o DPH ve znění účinném pro kontrolovaná zdaňovací období. Je pravdou, že žalovaný odkazoval na prováděcí nařízení, jehož klíčový čl. 31a věnující se službám souvisejícím s nemovitostí nabyl účinnosti až 1. 1. 2017. Nejedná se však o retroaktivní aplikaci právních předpisů, jak se domnívá žalobkyně, neboť prováděcí nařízení a s ním spojené Vysvětlivky k pravidlům týkajícím se místa poskytnutí služby související s nemovitostí pro účely DPH v EU slouží správním orgánům a daňovým subjektům jako výkladové pravidlo upřesňující směrnici o DPH. Lze je pokládat za vodítko, které je možno použít k objasnění praktického uplatňování evropských právních předpisů upravujících DPH, pokud jde o služby související s nemovitostí. Podpůrně je tak lze využít i pro interpretaci dřívějšího znění zákona o DPH a směrnice.

V. Závěr a náklady řízení

46. Soud tak z výše uvedených důvodů napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
47. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 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. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.

48. Náklady řízení žalobkyně se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů jejího zástupce. Soud přiznal zástupci žalobkyně odměnu podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. Sb., ve znění pozdějších předpisů, za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby) 2×3100 Kč a náhradu hotových výdajů s těmito úkony spojenými 2×300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky); celkem tedy 6800 Kč. Protože advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 1428 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží náhrada nákladů řízení ve výši 11 228 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. září 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu