



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **ZETES KT, spol. s r.o.**, IČ 25202162, K Letišti 532/II., 339 26 Klatovy,
zastoupeného Michálek – daně, s. r. o., IČ 07091478, Americké armády
78, 342 01 Sušice I,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31,
602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2018, č.j. 24385/18/5300-21444-700333,

takto:

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

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 6. 8. 2018, Krajskému soudu v Plzni doručenou dne 10. 8. 2018, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2018, č.j. 24385/18/5300-21444-700333 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta žalobcova odvolání

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

a byla potvrzena následující rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“): a) dodatečný platební výměr ze dne 24. 10. 2016, č.j. 1771914/16/2308-50521-401931, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 ve výši 136 710 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 27 342 Kč; b) dodatečný platební výměr ze dne 24. 10. 2016, č.j. 1771984/16/2308-50521-401931, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 ve výši 20 664 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4 132 Kč; c) rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o doměření DPH ze dne 13. 3. 2017, č.j. 416059/17/2308-50521-401931, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 40 803 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 160 Kč (dále souhrnně jen „dodatečné platební výměry“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí“).

2. Daňové řízení bylo upraveno daňovým řádem.
3. Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., daň z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“).

[II] Žaloba

4. Žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, že uplatněné odvolací námitky nejsou důvodné. Žalobce namítal, že doměření daně na základě dodatečných platebních výměrů je založeno na nesprávném výkladu § 92e zákona o DPH a dále na nesprávném vyhodnocení důkazů provedených správcem daně při daňové kontrole, což žalovaný nezhodil a naopak potvrdil.
5. Žalobce ohledně celého díla (včetně dodávky automobilu) uzavřel jedinou smlouvu o dílo a celé dílo bylo předáno objednateli v rámci jediného předání, jak bylo správcem daně při daňové kontrole doloženo listinnými důkazy i výsledky svědků. Žalobce byl tedy přesvědčen, že byly splněny všechny tři podmínky pro uplatnění právní fikce daňového režimu přenesené daňové povinnosti upravené v § 92e odst. 2 zákona o DPH a že dílo je potřeba posuzovat jako celek, jehož všechny jednotlivé součásti podléhají přenesené daňové povinnosti. Při tomto postupu žalobce vycházel i z výkladového stanoviska Ministerstva financí ČR, podle kterého je pro posouzení uplatnění daňového režimu přenesené daňové povinnosti vždy rozhodující charakter celého dodávaného zdanitelného plnění a které jasně stanoví, že režim dle § 92e zákona o DPH bude platit u celého díla, pokud je, byť jen z části, provedeno stavební nebo montážní prací.
6. V rámci dokazování při daňové kontrole žalobce jednoznačně prokázal, že celé dílo spočívající v modernizaci minimlékárny tvořilo jediný funkční celek, že dodaný vůz Citroen je používán výhradně jakožto součást minimlékárny (při místním šetření bylo zjištěno, že upravený vůz Citroen nebyl až do doby zprovoznění minimlékárny používán) a že bez vozu Citroen by minimlékárna neplnila svůj účel (prokázáno svědeckou výpovědí zástupce objednatele, pana S.). Žalovaný i správce daně však došli k závěru, že v případě plnění poskytnutých žalobcem se jednalo o dvě samostatná plnění, a to poskytnutí stavebních a montážních prací v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e ZDPH a dodání movitých věcí v běžném režimu.
7. Žalovaný při hodnocení smlouvy uzavřené mezi žalobcem a odběratelem minimlékárny Kvášňovice mj. uvedl: „Lze tedy důvodně předpokládat, že závazkový vztah mezi odvolatelem a odběratelem byl uzavřen na více hlavních plnění (na dodání stavebních a montážních prací a

na dodání movitých věcí bez montáže), u kterých musí být daňový režim určen pro každé plnění samostatně. Podle žalobcova názoru, žalovaný není oprávněn smlouvu mezi žalobcem a odběratelem dotvářet a posuzovat, jak se strany dohodly. Přitom bylo v daňové kontrole prokázáno (mimo jiné výsledkem jednatele objednatele), že dílo bylo dodáno jako celek, jediné jako celek mělo smysl a bez dodání všech součástí díla nemohlo fungovat.

8. Názoru, že se jedná o dvě samostatná plnění, žalovaný i správce daně podřídili i hodnocení dalších provedených důkazů. Jednalo se o svědeckou výpověď M. S., předložený úkolový list, svědecké výpovědi R. V. a M. B.. Žalovaný a správce daně se dále při posuzování, zda je možné na dodávku automobilu a dalších věcí fikci režimu přenesené daňové povinnosti uplatnit, soustředili zejména na to, zda byl automobil pevně připevněn k budově minimlékárny. Tento výklad je dle žalobce v rozporu s § 92e odst. 2 zákona o DPH, který pro uplatnění fikce režimu přenesené daňové povinnosti požaduje pouze souvislost mezi předmětným zdanitelným plněním a stavebními či montážními pracemi, nikoliv pevné připojení vedlejšího předmětu plnění k hlavnímu předmětu plnění. Správce daně tedy pro uplatnění fikce režimu přenesené daňové povinnosti požadoval splnění přísnějších kritérií než samotný zákon. V souladu s výkladovým stanoviskem Ministerstva financí ČR se žalobce domníval, že je potřeba se při posuzování splnění podmínek pro naplnění fikce dle § 92e odst. 2 zákona o DPH soustředit na celkový charakter posuzovaného díla a funkční využití díla jako celku, nikoliv pouze na způsob spojení jeho jednotlivých komponentů. Tvzení správce daně, že pro uplatnění fikce dle § 92e odst. 2 zákona o DPH, je potřeba najít nějaké, byť minimální montážní práce, nemá oporu v zákoně. Doměření daně není ani odůvodněno rozhodnutím Evropského soudního dvora ve věci C-349/96 Card Protection Plan, citovaným správcem daně ve zprávě o daňové kontrole, jakož i žalovaným v napadeném rozhodnutí, protože i Evropský soudní dvůr požaduje, aby pro účely podřazení zdanitelného plnění režimu přenesené daňové povinnosti, byla posuzována ekonomická a funkční neoddělitelnost plnění, nikoliv neoddělitelnost faktická, jak se správce daně mylně domnívá. Právě podmínku ekonomické neoddělitelnosti dílo spočívající v modernizaci minimlékárny zcela splňuje, protože bez dodávky některých movitých věcí, včetně automobilu Citroen, by dílo nebylo funkční, a vzhledem k tomu, že dílo bylo hrazeno dotací, jejíž udělení bylo podmíněno dodáním celého díla (včetně všech objednaných movitých věcí), by nebylo ani realizovatelné. Žalovaný tyto názory správce daně potvrdil a ztotožnil se s nimi. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sice tvrdil, že dodávka movitých věcí byla posuzována i z hlediska jejich funkční propojenosti se stavebními a montážními pracemi, avšak uzavřel, že zde žádná taková propojenost neexistuje, že se nejedná o jeden funkční celek, ale o samostatnou dodávku. Tento závěr žalovaného je přitom v rozporu se svědeckou výpovědí objednatele celého díla, pana S., který potvrdil, že bez dodávky předmětných movitých věcí by mikromlékárna nemohla fungovat. Posouzení, zda dodání předmětných movitých věcí tvoří funkční celek s ostatními komponenty dodaného díla, přitom není tolik otázkou právní či daňovou, jako spíše skutkovou. Žalobci tedy nebylo zřejmé, na základě jaké úvahy a důkazů došel žalovaný k závěru, že se o jeden funkční celek nejedná, když k posouzení této otázky nebyl povolán znalec a všechny provedené důkazy dávaly za pravdu žalobcovu tvrzení, totiž že se jednalo o jedno jediné neoddělitelné plnění.
9. Doměření daně na základě dodatečných platebních výměrů je navíc zcela v rozporu s účelem zákona. Dle důvodové zprávy k zákonu č. 408/2011 Sb., který do zákona o DPH vložil princip přenesené daňové povinnosti, byl režim přenesené daňové povinnosti zaveden do českého právního řádu jakožto nástroj pro zabránění daňovým únikům a

zefektivnění daňové správy u stavebních a montážních prací. Jedná se tedy v podstatě o vylepšení způsobu výběru DPH u stavebních a montážních prací. Sankcionování žalobce za to, že v dobré víře, spoléhaje na výkladové stanovisko Ministerstva financí, uplatnil princip přenesené daňové povinnosti na širší rozsah plnění, než u kterých tak ukládá zákon, a umožnil tak státu i u těchto plnění efektivnější výběr DPH, když k žádnému úniku DPH a ani obohacení na žalobcově straně nedošlo, by tedy bylo v přímém rozporu se základní myšlenkou přenesené daňové povinnosti i s principem přiměřenosti a zdrženlivosti daňové správy zakotveným v § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobce v té souvislosti zdůraznil, že **daň z přidané hodnoty byla řádně odvedena příjemcem plnění v rámci přenesené daňové povinnosti, což správce daně také při kontrole zjistil**. Nad rámec žaloby žalobce uvedl, že v minulém roce Ministerstvo financí ČR považovalo režim přenesení daňové povinnosti za velmi důležitý a rozšířilo tento režim na další plnění a projednávalo další jeho rozšíření.

10. Žalobce vyslovil přesvědčení, že dodatečné platební výměry byly vydány na základě nesprávného a účelového výkladu § 92e zákona o DPH, který je v rozporu jednak se samotným zněním tohoto ustanovení, ale také zcela v rozporu s účelem a smyslem principu přenesené daňové povinnosti. Dodatečné platební výměry byly dále vydány na základě nesprávného hodnocení důkazů, přičemž názor správce daně ohledně samostatnosti jednotlivých dílčích plnění dle smlouvy o dílo nemá oporu v žádném z provedených důkazů. Žalovaný tento nezákonný postup správce daně v napadeném rozhodnutí nezhojil, takže napadené rozhodnutí je nesprávné a vydané v rozporu se zákonem.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání datovaném dne 28. 8. 2018. Navrhoval žalobu zamítnout jako nedůvodnou, když argumentačně vycházel z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[IV] Posouzení věci soudem

12. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
13. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
14. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
15. Ve věci bylo soudem rozhodnuto v souladu s § 51 odst. 1 věty první, neboť s tím souhlasili oba účastníci řízení.
16. Žaloba není důvodná.
17. Žalobce, jakožto zhotovitel, uzavřel dne 26. 2. 2014 se společností Zemědělská výroba Strolený s. r. o., jakožto objednatelem, smlouvu o dílo č. 3838/2014, jejímž předmětem bylo zhotovení díla dle nabídky zhotovitele ze dne 4. 2. 2014 spočívajícího v modernizaci Minimlékárny Kvášňovice. Za provedení celého díla byla sjednána jednotná celková cena ve výši 4 403 000 Kč bez DPH. Součástí celkové dodávky díla dodávaného žalobcem pro objednatele tzv. „na klíč“ bylo rovněž zajištění dodání určitých movitých věcí funkčně souvisejících s modernizovanou minimlékárnou. Těmito movitými věcmi byly automobil

Citroen ve verzi chladírenského vozidla (dodání ve zdaňovacím období červen 2014), digitální váha s tiskem etiket, vakuová balička, nerezové regály, prosklené lednice (dodání ve zdaňovacím období prosinec 2014), ruční vysokozdvizný vozík, chladnička Gorenje, mraznička PHILCO, formy na sýr, pojízdné pracovní stoly a pojízdný nerezový regál (dodání ve zdaňovacím období leden 2015). Ohledně celého díla (včetně dodávky předmětných movitých věcí) byla uzavřena jediná smlouva o dílo a celé dílo bylo předáno objednateli v rámci jediného předání.

18. Dne 22. 7. 2015 byla u žalobce zahájena kontrola daně z přidané hodnoty mj. za zdaňovací období červen 2014, prosinec 2014 a leden 2015, což bylo zaznamenáno v protokolu č.j. 1403982/15/2308-60562-401211. Správce daně dospěl v průběhu daňové kontroly k závěru, že žalobce neodvedl daň na výstupu z uskutečněných plnění (dodání movitých věcí), která neoprávněně přiznal v rámci režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a ZDPH. Na základě daňové kontroly pak byly správcem daně vydány dodatečné platební výměry.
19. Podle § 92e odst. 1 zákona o DPH platí: *Při poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008, plátcí použije plátce režim přenesení daňové povinnosti.*
20. Podle § 92e odst. 2 zákona o DPH platí: *Pokud plátce, který uskuteční v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací podle odstavce 1 zdanitelné plnění související s těmito pracemi, použije k tomuto zdanitelnému plnění režim přenesení daňové povinnosti a plátce, pro kterého byly tyto práce poskytnuty, doplní v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty výši daně, má se za to, že toto zdanitelné plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá.*
21. Podle § 92e odst. 3 zákona o DPH platí: *Při poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce plátcí použije plátce režim přenesení daňové povinnosti.*
22. Z prvního odstavce je zřejmé, že využití režimu přenesení povinnosti přiznat a zaplatit daň na příjemce tuzemského zdanitelného plnění, je možné u stavebních a montážních prací vymezených odkazem na Klasifikaci produkce (CZ-CPA). Konkrétně se jedná o stavební a montážní práce uvedené pod kódy CZ-CPA č. 41 *Budovy a jejich výstavba* (zahrnuje výstavbu nových staveb, přístavby, přestavby a renovace), č. 42 *Inženýrské stavby a jejich výstavba* a č. 43 *Specializované stavební práce* (zahrnuje např. demoliční práce, příprava stavenišť a průzkumné vrtné práce, elektroinstalační, instalatérské a ostatní stavebně instalační práce, kompletační a dokončovací práce a další specializované stavební práce). Vcelku se jedná o široce vymezenou oblast stavebních a montážních prací a není pochyb o tom, že v praxi je často obtížné určit, zda dané práce podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, či nikoliv.
23. Sporným v souzené věci byl výklad § 92e odst. 2 zákona o DPH, který do zákona o DPH vtělil právní fikci, která měla, dle důvodové zprávy, *umožnit reagovat na situace, kdy s ohledem na předmět plnění a další aspekty daného plnění není zřejmé, zda jsou splněny veškeré podmínky pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti*. Konkrétně, šlo o to, jak široce koncipovat výklad oněch „*zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací podle prvního odstavce § 92e zákona o DPH a souvisejících s těmito pracemi*“. Soud dospěl k závěru, že výklad předložený žalující stranou je nedůvodně široký.

24. Soud je toho názoru, že žalobce vnímá řečenou souvislost jakožto souvislost s tím, k jakému účelu má být stavba (tedy výsledek stavebních prací) užívána. Řečeno laicky ve vztahu k souzené věci, bylo-li dodáno plnění, které souvisí s tím, k čemu bude minimlékárna využívána, lze takové plnění považovat za plnění ve smyslu § 92e odst. 2 zákona o DPH. V daném případě to byly movité věci tak, jak byly specifikovány ve zprávě o daňové kontrole, resp. napadeném rozhodnutí, ovšem v duchu výkladu žalující strany by takovým plněním mohla být i dodávka reklamních tiskovin na produkty minimlékárny, nebo dodávka mléka jakožto nezbytné suroviny pro její provoz. Vždyť i to souvisí s minimlékárnou. Takový výklad je ovšem dle soudu za hranicí toho, co lze považovat za plnění, které bylo uskutečněno v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací a s těmito pracemi souvisí (ve smyslu § 92e odst. 2 zákona o DPH).
25. Toto ustanovení totiž jasně hovoří o plnění, které souvisí se stavebními, resp. montážními pracemi, nikoliv o souvislosti s tím, jak má být taková stavba využívána. Komentář WOLTERS KLUWER ČR, který je k dispozici v systému ASPI, vymezuje příkladmo taková plnění jako *dodání veškerých zařízení včetně jejich montáže, která budou prostřednictvím této montáže pevně připojena (zabudována) k budově, i když dané zařízení nepodmiňuje funkčnost budovy a jeho instalace je uvedena např. v kódu 33 CZ-CPA*.
26. Kód 33 CZ-CPA lze tedy použít jakožto pomůcku stran výkladu § 92e odst. 2 zákona o DPH. Pod uvedeným kódem jsou specifikovány opravy, údržby (obě pod kódy 33.1 včetně podsložek) a instalace (kód 33.2 včetně podsložek) strojů a zařízení. Opravy a údržby strojů neměly pro souzenou věc význam, složka 33.2 včetně podsložek pak vyjmenovává instalaci průmyslových strojů a zařízení (např. pro zemědělské účely, metalurgii, těžbu, výrobu potravin, zpracování tabáku atd.), dále pak instalaci elektrických zařízení, speciálních strojů atp.
27. Z povahy věci je zřejmé, že žalovaným akcentované a žalobcem naopak bagatelizované spojení předmětného zařízení (tedy poskytnutého plnění) se stavbou je významným kritériem. Tomu ostatně odpovídá i výše citovaný výklad. I když takové spojení nemusí být nezbytnou podmínkou, významně to napovídá, jakým směrem tenduje výklad stran povahy strojů a zařízení, kterážto, jsou-li poskytnuta jako plnění v souvislosti se stavebními nebo montážními pracemi a s těmito pracemi souvisí, mohou podléhat režimu přenesení daňové povinnosti. Soud si za takové stroje a zařízení dokáže představit např. průmyslové stroje na filtraci, odstředění, pasteraci, odvětrávání či homogenizaci mléka. Naopak automobil, vysokozdvižný vozík, váhy s tiskem etiket, ba ani chladničku, mrazničku či formu na sýry, tedy v podstatě mobiliář mlékárny, za takové průmyslové stroje a zařízení považovat nelze. Jistě, v některých případech bude stále obtížné odlišit, co ještě odpovídá požadavkům § 92e odst. 2 zákona o DPH a co již nikoliv, ale v souzené věci se o hraniční případ nejednalo. Žalovaný i správce daně tak nejednali v rozporu s účelem a smyslem principu přenesené daňové povinnosti a dospěli ke správným závěrům, které náležitě odůvodnili.
28. Vzhledem k tomu, že žaloba nebyla důvodná, soud ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

[V] Náklady řízení

29. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady

soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 24. 7. 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu