

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **ZETES KT, spol. s r. o.,** se sídlem K letišti 532/II., Klatovy, zastoupená advokátkou JUDr. Lenkou Morejon Michálkovou, se sídlem Štefánikova 17/27, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2018, č. j. 24385/18/5300-21444-700333, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 7. 2020, č. j. 30 Af 40/2018 - 38,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně zhotovila pro odběratele dílo spočívající v modernizaci Minimlékárny Kvášňovice (dále jen „mlékárna“) za celkovou cenu 4 403 000 Kč bez DPH. Součástí tohoto díla bylo rovněž zajištění dodání movitých věcí, které funkčně s modernizací mlékárny souvisely. Těmito movitými věcmi byly: automobil Citroën ve verzi chladírenského vozidla, digitální váha s tiskem etiket, vakuová balička, nerezové regály, prosklené lednice,

ruční vysokozdvižný vozík, chladnička Gorenje, mraznička PHILCO, formy na sýr, pojízdné pracovní stoly a pojízdný nerezový regál.

[2] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 22. 7. 2015 daňovou kontrolu za zdaňovací období červen 2014, prosinec 2014 a leden 2015. Po jejím provedení dospěl k závěru, že žalobkyně řádně neodvedla daň z přidané hodnoty na výstupu za dodání výše uvedených movitých věcí, neboť je neoprávněně přiznala v rámci režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Správce daně proto žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014, prosinec 2014 a leden 2015 a současně ji uložil povinnost uhradit z této daně penále. Odvolání, které proti jeho rozhodnutí žalobkyně podala, žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím. Stejně postupoval i krajský soud, který napadeným rozsudkem zamítl žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného.

[3] Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku zabýval výkladem § 92e odst. 1 a 2 ZDPH, ve znění účinném do 31. 12. 2017. Uvedl, že z prvého odstavce tohoto ustanovení je zřejmé, že využití režimu přenesení daňové povinnosti přiznat a zaplatit daň na příjemce tuzemského zdanitelného plnění je možné u stavebních a montážních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají kódům CZ-CPA č. 41 *Budovy a jejich výstavba*, č. 42 *Inženýrské stavby a jejich výstavba* a č. 43 *Specializované stavební práce*.

[4] Druhý odstavec tohoto ustanovení obsahuje podle krajského soudu právní fikci umožňující uplatnit režim přenesení daňové povinnosti i na ta zdanitelná plnění, která jsou uskutečněná v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací podle prvního odstavce § 92e ZDPH. Výklad žalobkyně, že jej lze uplatnit i na ta plnění, která souvisí s tím, k čemu bude stavba (mlékárny) používána, označil za nedůvodně široký, neboť v takovém případě by plněním (souvisejícím s poskytnutím stavebních nebo montážních prací podle § 92e odst. 1 ZDPH) mohla být i dodávka reklamních tiskovin na produkty mlékárny, nebo dodávka mléka jakožto suroviny nezbytné pro její provoz. Takový výklad je podle krajského soudu za hranicí toho, co lze považovat za plnění, které bylo uskutečněno v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací a které s těmito pracemi souvisí. Z § 92e odst. 2 ZDPH je totiž podle něj zřejmé, že plnění má mít souvislost se stavebními nebo montážními pracemi a nikoli souvislost s tím, jak má být stavba využívána.

[5] Krajský soud dále poukázal na komentář k § 92e odst. 2 ZDPH dostupný v systému ASPI, který za plnění související se stavebními či montážními pracemi považuje např. 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. Krajský soud tento kód použil jako výkladovou pomůcku a uvedl, že jde o opravy, údržby a instalace strojů a zařízení (např. pro zemědělské účely, metalurgii, těžbu, výrobu potravin, zpracování tabáku). Dovodil z toho, že spojení předmětného zařízení (souvisejícího plnění) se stavbou je významným kritériem, které nemusí být sice nezbytnou podmínkou, avšak zásadně napovídá, jakým směrem tenduje výklad ohledně strojů a zařízení, jež mohou jako plnění

související se stavebními nebo montážními pracemi podléhat režimu přenesení daňové povinnosti. V případě mlékárny to pak podle krajského soudu mohou být například průmyslové stroje na filtraci, odstředění, pasteraci, odvětrávání či homogenizaci mléka. Naopak automobil, vysokozdvižný vozík, váhy s tiskem etiket, chladnička, mraznička či forma na sýry jakožto mobiliář mlékárny za takové průmyslové stroje a zařízení považovat nelze. Krajský soud proto uzavřel, že žalovaný ani správce daně nejednali v rozporu s účelem a smyslem principu přenesení daňové povinnosti a že dospěli ke správným závěrům.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž formálně uplatnila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a obsahově rovněž důvod uvedený pod písm. d) téhož zákonného ustanovení.

[7] Uvedla, že krajský soud stejně, jako před ním i žalovaný a správce daně, nesprávně interpretuje § 92e ZDPH. Jeho výklad považuje za příliš restriktivní, a to ze stejných důvodů, které uvedla již v žalobě – pevné připojení vedlejšího předmětu plnění k hlavnímu předmětu plnění není nezbytné, neboť je požadována pouze souvislost mezi předmětným zdanitelným plněním a stavebními pracemi. Má proto za to, že správce daně pro uplatnění fikce režimu přenesení daňové povinnosti požaduje splnění přísnějších kritérií než samotný zákon. Tak jako v žalobě uvedla, že splnění podmínek pro uplatnění fikce podle § 92e odst. 2 ZDPH je třeba posuzovat v souladu s výkladovým stanoviskem Ministerstva financí z hlediska celkového charakteru posuzovaného díla a funkčního využití díla jako celku, a nikoli pouze z hlediska způsobu spojení jeho jednotlivých komponentů. Stejně jako závěr žalovaného je tak i závěr krajského soudu v rozporu s tímto výkladovým stanoviskem a taktéž i v rozporu s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ze dne 25. 2. 1999 vydaném ve věci C-349/96 *Card Protection Plan*, požadující ekonomickou a funkční neoddělitelnost plnění.

[8] Krajský soud se podle stěžovatelky vůbec nevypořádal s námitkou, že doměření DPH je zcela v rozporu s účelem režimu přenesení daňové povinnosti, jímž je zabránění daňovým únikům a zefektivnění daňové správy u stavebních a montážních prací. Stěžovatelka se proto, jak ostatně již uvedla v žalobě, domnívá, že její postih za uplatnění principu přenesení daňové povinnosti na širší rozsah plnění, než u kterých tak ukládá zákon, jímž umožnila státu i u těchto plnění efektivnější výběr DPH (daň odvedl odběratel díla), je v přímém rozporu se základní myšlenkou přenesení daňové povinnosti i s principem přiměřenosti a zdrženlivosti daňové správy.

[9] Nesprávné zjištění skutkového stavu stěžovatelka spatřuje v posouzení charakteru plnění spočívajícího v dodání mlékárny. Má za to, že prokázala, že celé dílo tvořilo jediný funkční celek a že dodaný vůz Citroën je používán výhradně jako součást mlékárny, bez níž by toto dílo neplnilo svůj účel. Žalovaný i správce daně však navzdory tomu dospěli k závěru, že jde o dvě samostatná plnění – poskytnutí stavebních a montážních prací v režimu přenesení daňové povinnosti a dodání movitých věcí v běžném režimu.

Žalovaný podle stěžovatelky nepodloženě uvedl, že závazkový vztah mezi ní a odběratelem díla 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. Domnívá se, že žalovaný nebyl oprávněn jakkoli dotvářet a posuzovat, jak se strany dohodly. Daňová kontrola prokázala, že dílo bylo dodáno jako celek, jedině jako celek mělo smysl a bez dodání všech součástí díla nemohlo fungovat. Posouzení, zda dodání předmětných movitých věcí tvoří funkční celek s ostatními komponenty dodaného díla, je podle stěžovatelky otázkou skutkovou a nikoli právní. Není ji proto jasné, na základě jaké úvahy žalovaný dospěl k závěru, že se o jeden funkční celek nejedná.

[10] Žalovaný ve vyjádření uvedl, proč považuje kasační stížnost za nedůvodnou. Dále poznamenal, že stěžovatelka dezinterpretuje jak výkladové stanovisko Ministerstva financí, tak i rozsudek Soudního dvora Evropské unie vydaný ve věci C-349/96 *Card Protection Plan*. Vyjádřil se rovněž k námitce, že se krajský soud nezabýval namítaným rozporem daňových rozhodnutí se smyslem a účelem zákona a poukázal na to, že stěžovatelka v kasační stížnosti sama přiznává nesprávné uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti i na plnění, u nichž to zákon nepožaduje.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek. Vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, neshledal a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatelka krajskému soudu především vytýká, že se vůbec nezabýval její námitkou, že doměření daně bylo v předložené věci v rozporu se smyslem a účelem § 92e odst. 2 ZDPH v rozhodném znění. Ačkoli stěžovatelka výslovně nenamítá, že napadený rozsudek považuje pro toto pochybení za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, lze námitku nepřezkoumatelnosti z obsahu kasační stížnosti dovodit, neboť v opačném případě by uvedená výtka nemohla zákonnost napadeného rozsudku ovlivnit a postrádala by tak svůj smysl. Nejvyšší správní soud se proto zabýval nejdříve touto námitkou, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí umožňuje jeho věcný přezkum, ke kterému směřují ostatní (v kasační stížnosti uplatněné) námitky.

[13] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Žalovaný ve svém vyjádření správně poznamenal, že krajský soud není povinen reagovat na každou dílčí žalobní námitku a že postačí, pokud vypořádá stěžejní žalobní argumentaci a svůj právní názor, který se liší od názoru stěžovatelky, přesvědčivě zdůvodní. Tím totiž implicitně vypořádá i žalobní námitky, na které výslovně nereagoval. Tento právní názor vyplývá jak z judikatury Nejvyššího správního soudu, tak i z judikatury Ústavního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 či ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, a nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[14] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku poukázal na účel § 92e odst. 2 ZDPH, ve znění účinném do 31. 12. 2017. Uvedl, že cílem bylo umožnit daňovým orgánům reagovat na situace, kdy s ohledem na předmět plnění a další jeho aspekty není zřejmé, zda jsou splněny veškeré podmínky pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti. Výklad předestřený stěžovatelkou však označil za nedůvodně široký, neboť podle něj směřuje k absurdnímu závěru, že plněním souvisejícím se stavebními a montážními pracemi může být v podstatě jakékoli plnění související s tím, jak bude stavba využívána, tedy například i dodávka reklamních tiskovin na produkty stavby mlékárny nebo dodávka mléka jakožto suroviny nezbytné pro její provoz. Uvedl přitom, že i když není bezvýhradnou podmínkou, aby plnění související se stavebními a montážními pracemi bylo se stavbou pevně spojeno, musí souviset právě s těmito pracemi a nikoli s účelem, ke kterému má být stavba využívána. Tento závěr pak podepřel i názorem odborné nauky a demonstrativně uvedl, v čem konkrétně může plnění související se stavebními a montážními pracemi v posuzovaném případě spočívat. Uvedeným právním názorem přitom krajský soud přesvědčivě vypořádal stěžejní žalobní argumentaci založenou v podstatě pouze na tom, že rozhodná právní úprava nepožaduje pevné spojení hlavního a vedlejšího plnění a že k přenesení daňové povinnosti na odběratele tak stačí, aby vedlejší plnění souviselo s tím, jak bude stavba využívána. Implicitně tím však, v duchu uvedených judikaturních východisek, vypořádal i námitku rozporu doměření daně s účelem uvedeného ustanovení ZDPH, neboť z jeho názoru, který ve věci zaujal, logicky vyplývá, že rozpor správních rozhodnutí s účelem posuzované normy neshledal. Námitka nepřezkoumatelnosti je proto nedůvodná.

[15] Námitkami věcného charakteru se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, neboť z jejich obsahu nebylo možné zjistit, které závěry krajského soudu a proč považuje stěžovatelka za nesprávné. Krajský soud v napadeném rozsudku vysvětlil, proč považuje výklad předestřený stěžovatelkou za nepřiměřeně extenzivní a na konkrétních příkladech vysvětlil rovněž to, v čem spočívá požadavek, aby uskutečněné plnění souviselo se stavebními a montážními pracemi. Navzdory tomu však stěžovatelka v kasační stížnosti opakuje pouze důvody, které již uplatnila v žalobě, přičemž u některých z nich pouze *pro forma* mění označení přezkumného orgánu, s nímž nesouhlasí, aby zachovala zdání polemiky právě s jeho závěry. Ve skutečnosti však závěry krajského soudu nijak nereflektuje a žádnými konkrétními argumenty je nezpochybňuje (viz odstavce [7] a [9] tohoto rozsudku). Obsahem věcných kasačních námitek je tak pouze polemika se závěry správních orgánů, což Nejvyššímu správnímu soudu neumožňuje, aby se úvahami krajského soudu podrobně zabýval. Kasační stížnost je totiž opravným prostředkem proti soudnímu rozhodnutí (srov. § 102 větu první s. ř. s.), a proto námitky v ní uplatněné musí směřovat právě proti rozhodnutí krajského soudu. Formulovat kasační stížnost převzetím textu žaloby sice není zcela vyloučeno, lze tak ale učinit pouze tehdy, pokud se správní soud se žalobní argumentací dostatečným způsobem nevypořádal a jeho rozhodnutí je možné považovat za nepřezkoumatelné a právě na tuto skutečnost žalobce poukazuje. Tak tomu však v předložené věci není – napadený rozsudek je, jak soud vysvětlil výše, přezkoumatelný. Kasační námitky věcného charakteru proto zcela zjevně míří proti rozhodovacím důvodům žalovaného a nikoli proti rozhodovacím důvodům krajského soudu a jsou tak ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné (srov. rozsudky a usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58, ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS, ze dne 23. 9. 2020,

č. j. 3 Azs 246/2019 - 26, ze dne 13. 10. 2020, č. j. 8 Afs 77/2020 - 30, ze dne 21. 1. 2021, č. j. 7 Azs 368/2020 - 28, ze dne 24. 3. 2021, č. j. 1 Afs 273/2019 - 50, ze dne 14. 1. 2022, č. j. 5 Afs 330/2020 - 46).

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[17] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 24. března 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu