



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **CALYPSO GROUP s.r.o.**, se sídlem Brožíkova 550, Pardubice, zast. Mgr. Jiřím Šlencem, advokátem se sídlem Velké náměstí 148/11, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2019, č. j. 17610/19/5300-22441-705341, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 29. 6. 2020, č. j. 52 Af 46/2019 - 210,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 29. 6. 2020, č. j. 52 Af 46/2019 - 210, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 4. 2019, č. j. 17610/19/5300-22441-705341, **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **15 342 Kč**, k rukám jejího zástupce Mgr. Jiřího Šlence, advokáta se sídlem Velké náměstí 148/11, Hradec Králové, **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým bylo podle § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno shora uvedené rozhodnutí stěžovatele a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byly potvrzeny:

- i. dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 15. 3. 2017, č. j. 399975/17/2801-50524-609436, a č. j. 400067/17/2801-50524-609436, kterými byla žalobkyni za zdaňovací období leden a únor 2016 doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 204 472 Kč, resp. 312 740 Kč, a bylo jí uloženo zaplatit penále ve výši 40 894 Kč., resp. 62 548 Kč, a
- ii. platební výměry Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 15. 3. 2017, č. j. 400279/17/2801-50524-609436, a č. j. 400358/17/2801-50524-609436, kterými byl žalobkyni za zdaňovací období březen a duben 2016 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 687 741 Kč, resp. 489 215 Kč.

[2] Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z plnění od společností HALÓ&HALÓ TRADING COMPANY s.r.o. (dále jen „HALÓ“), BOUNDLESS SERVIS s.r.o. (dále jen „BOUNDLESS“) a DAFFY & COMPANY s.r.o. (dále jen „DAFFY“). Plnění mělo spočívat v montáži kotvení a technické pomoci při montáži a kotvení třinácti nafukovacích hal ve Spolkové republice Německo a technické pomoci při servisu jedné nafukovací haly v České republice. Stěžovatel neuznal nárokováný odpočet.

[3] Odečíst daň na vstupu lze jen u zdanitelného plnění [§ 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“)], avšak poskytnutí služeb vztahujících se k halám v SRN není předmětem daně (§ 2 zákona o dani z přidané hodnoty), jelikož místem plnění je místo, kde se nemovitá věc nachází (zde nafukovací haly v SRN; § 10 zákona o dani z přidané hodnoty). V případě poskytnutí služby související s halou v ČR (zdaňovací období duben 2016) žalobkyně neprokázala, že správcem daně zpochybněné zdanitelné plnění přijala od dodavatele uvedeného na faktuře (společnosti DAFFY).

[4] Krajský soud vyšel z toho, že žalobkyně přijetí (zdanitelných) plnění doložila bezvadnými účetními doklady a dalšími listinami, správce daně však jejich uskutečnění právě společnostmi HALÓ, BOUNDLESS a DAFFY důvodně zpochybnil [§ 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. Žalobkyně proto trvala na výsledku svědka Vladimíra Lejdara, který byl v období od ledna do dubna 2016 jednatelem těchto společností. Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně pochybil, jelikož nevyvinul dostatečné úsilí k zajištění jeho výpovědi (§ 100 a § 92 odst. 2 daňového řádu), žalobkyni neumožnil prokázat rozhodné skutečnosti, a nezjistil tak skutkový stav co nejpřesněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu).

[5] Svědek Lejdar byl k výsledku předvolán třikrát, po každé se omluvil. První omluvu k výsledku dne 6. 9. 2016 neměl správce daně akceptovat, neboť nebyla ničím doložena (svědek uvedl, že mu byla diagnostikována X). Další omluvě k výsledku dne 29. 9. 2016 z vážných zdravotních důvodů vyhověl správně. Svědek ji doložil zdravotním záznamem MUDr. V. P., CSC., (X) ze dne 13. 9. 2016, podle níž jeho současný zdravotní stav a rizika X nedovolují větší psychickou zátěž, X. Přesto správce daně pochybil tím, že nezjistil, zda a kdy bude možné svědka vyslechnout.

[6] V průběhu odvolacího řízení mělo dojít k výsledku svědka dne 28. 11. 2018. Svědek se omluvil z vážných zdravotních a rodinných důvodů. Uvedl, že jeho matka je vážně nemocná, což sama doložila lékařským nálezem, podle něhož se léčí X. Předložil i zdravotní záznam MUDr. V. P., CSC., ze dne 20. 11. 2018 týkající se jeho osoby. Z něho neplyne, že by byl svědek bezprostředně ohrožen na životě či zdraví a neschopen výsledku (X). Správce daně neměl omluvu akceptovat a na výsledku měl trvat.

pokračování

[7] Správce daně se sice lékařky dotázal, kdy bude svědek schopen výslechu, přičemž z její odpovědi ze dne 16. 1. 2019 zjistil, že jeho stav odpovídá plné pracovní neschopnosti a potvrvá pravděpodobně 2 až 3 měsíce, přičemž probíhá léčba na jiném pracovišti. Ani z toho však nelze zjistit, zda je svědek skutečně neschopen účastnit se výslechu. Nad rámec soud z obchodního rejstříku zjistil, že se svědek Lejdar zúčastnil dne 15. 3. 2019 valných hromad společností HALÓ a BOUNDLESS (ve druhém případě mu bylo schváleno udělení prokury). Správce daně proto musí v dalším řízení zjistit aktuální zdravotní stav svědka L. a vyvinout výrazně větší úsilí k provedení jeho výslechu (jež není v dispozici žalobkyně). I pokud by svědek nebyl výslechu schopen, měl by se správce daně pokusit zjistit podstatné skutečnosti alespoň písemně (svědek deklaroval ochotu písemné dotazy zodpovědět). Provedené důkazy a další relevantní skutečnosti poté (opětovně) zhodnotí a posoudí, zda sporná plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli.

[8] Dále krajský soud přisvědčil žalobní námitce ohledně nesprávně určeného místa plnění, protože dospěl k závěru, že SRN není místem plnění při poskytnutí služeb vztahujících se k žalobkyní dodaným nafukovacím halám. Nafukovací hala totiž není nemovitou věcí.

[9] Soud konstatoval, že nafukovací hala není nemovitou věcí ve smyslu občanského zákoníku ani stavbou ve smyslu stavebního zákona. V souladu se zásadami jednotnosti, racionality a bezrozpornosti právního řádu platí stejný závěr i pro zákon o dani z přidané hodnoty. Není ani nemovitou věcí podle unijního práva, jak ve vyjádření k žalobě namítal stěžovatel. K zemi není připevněna pomocí obtížně uvolnitelných úchyťů, její demontáž a přemístění není z povahy věci obtížně proveditelným úkolem a na jednom místě nemá být umístěna trvale [nepodobá se hausbótu, jímž se Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) zabýval v rozsudku ze dne 15. 11. 2012, *Leichenich*, C-532/11]. Svou povahou jde spíše o velký stan, který je k zemi připevněn (není s ní však pevně spojen), jehož demontáž lze provést bez obtíží a který je k přemístování určen. Nájem konkrétně vymezené vodní plochy určené ke kotvení lodí (rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 3. 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02) je od projednávané věci odlišný.

[10] Nafukovací hala není nemovitou věcí ani podle čl. 13b prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „prováděcí nařízení“), jelikož se nejedná o budovu (stavbu) spojenou se zemí, kterou by nebylo možné snadno rozebrat nebo přemístit. Nadto lze tento článek použít až od 1. 1. 2017, v projednávaném případě (zdaňovací období leden až duben 2016) se proto neuplatní.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[11] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel v celém rozsahu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a navrhl jeho zrušení a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

[12] Správce daně vyvinul dostatečnou míru aktivity pro zajištění účasti svědka L. Svědek byl v průběhu řízení opakovaně předvolán, vždy se omluvil. První omluva sice nebyla doložena, nicméně svědkem uváděné skutečnosti se následně potvrdily. Druhá omluva byla doložena řádně a byla důvodná. I třetí omluva byla řádně doložena. Příložený lékařský záznam soud hodnotil selektivně, jelikož mimo X z něj plyne, že svědek X. Lékařka zároveň potvrdila svědkovu dvou až tří měsíční pracovní neschopnost, která neumožňovala jeho výslech. Zjištěný zdravotní stav svědka znemožňoval jeho účast při výslechu a vylučoval jeho předvedení. Daňové řízení zároveň není založeno na vyšetřovací zásadě. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, přičemž správce daně neporušil § 92 odst. 2 daňového řádu.

[13] Pokud jde o nahrazení výsledku výzvou k písemnému vyjádření, jednalo by se o zastřený výsledek svědka. Považuje-li soud výsledek svědka za rozhodující důkazní prostředek a zároveň vyzývá k jeho nahrazení písemným vyjádřením, je v této části rozsudek vnitřně rozporný (a tudíž nepřezkoumatelný). Zároveň stěžovatel připomněl, že dne 21. 11. 2018 písemně vyzval dodavatele žalobkyně ke sdělení podrobností týkajících se sporných zdanitelných plnění, přičemž v té době byl svědek L. prokuristou společností HALÓ a DAFFY a jednatelem společnosti BOUNDLESS. Na výzvy nebylo reagováno.

[14] Valné hromady společností HALÓ a BOUNDLESS byly oproti předpokládané délce výsledku podstatně kratší. Především však o nich stěžovatel nemohl vědět, neboť zápisy o jejich průběhu byly do sbírky listin obchodního rejstříku založeny až dne 2. 5. 2019, resp. 9. 5. 2019, tedy po vydání rozhodnutí ze dne 30. 4. 2019.

[15] Nafukovací hala je nemovitou věcí ve smyslu § 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Je nerozhodné, zda je či není nemovitou věcí podle (českého) občanského zákoníku a stavebního zákona. Klíčové je, zda se jedná o nemovitou věc ve smyslu unijního práva (jde o harmonizovanou oblast).

[16] Podle judikatury Soudního dvora (rozsudek ze dne 16. 1. 2003, *Maierhofer*, C-315/00, a rozsudek ve věci *Leichenich*) jsou nemovitou věcí např. prefabrikované domy, kiosky, karavany, hausbóty, a to za předpokladu, že znehybněnou konstrukci nelze bez úsilí (snadno) rozebrat nebo přemístit (nemusí být spojena se zemí neoddělitelně). Upevnění nelze snadno uvolnit, jestliže jej nelze odstranit bez vyvinutí značného úsilí (fyzické kritérium) nebo vynaložení nezanedbatelných nákladů (ekonomické kritérium). Na posuzovaný případ sice nedopadá čl. 13b prováděcího nařízení, který je účinný až od 1. 1. 2017, krajský soud však nerefletoval, že jím byly zmíněné judikaturní závěry převzaty.

[17] Srovnání s velkým stanem je chybné a hrubě zjednodušené. V projednávané věci nejde ani o přetlakovou nafukovací (např. tenisovou) halu, kterou lze snadno nafouknout a vyfouknout. Podle technických parametrů jde ve většině případů o 72 metrů dlouhé a 36 metrů široké haly se šesti vchody, které jsou pevně spojeny se zemí betonovým límcem nebo betonovou základovou deskou, do které jsou zabudovány uchycovací ocelové kotvy (žalobkyně až posléze účelově tvrdila, že kotvy byly připevněny na 8 kusů křížem zaražených roxorů; podstatné však nakonec je, že se v každém případě jedná o konstrukci pevně spojenou se zemí). Haly jsou sestaveny z několikavrstvého opláštění, základní tvar tvoří síťový lanový systém ukotvený do betonu. Do haly je zavedena elektřina a vzduchotechnika. Slouží pro ubytování uprchlíků i v zimních měsících, a musí proto splňovat technické a bezpečnostní předpoklady. Stavění se účastnilo až 50 lidí a práce jim trvaly až 14 dnů. Nejde o snadno přemístitelnou konstrukci. Pro rozebrání jsou potřeba nástroje, vybavení a know-how. Soud nezohlednil splnění ekonomického ani fyzického kritéria.

[18] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen pověřeným zaměstnancem, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[20] Z obsahu spisu soud zjistil následující.

pokračování

[21] V souladu s fakturami vystavenými společnostmi HALÓ, BOUNDLESS a DAFFY mělo plnění poskytnuté žalobkyni spočívat v montáži kotvení a technické pomoci při montáži a kotvení třinácti nafukovacích hal v SRN a technické pomoci při servisu jedné nafukovací haly v ČR (viz přílohy k poř. č. 8, 13 a 14 daňového spisu). V reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 3. 10. 2016 žalobkyně specifikovala, že poskytnuté plnění spočívalo v montáži kotevních prvků a technické pomoci při montáži nafukovacích hal (pomoc při vykládce komponentů haly a jejich rozmístění na ploše, rozložení jednotlivých vrstev haly a pověšení světel), a konkretizovala termíny, v nichž byly práce provedeny. K podání přiložila i technické nákresy hal v SRN: ve dvanácti případech se mělo jednat o haly dlouhé 72 metrů a široké 36 metrů, se 6 vchody, v jednom případě (Rottach-Egern) o halu dvakrát menší (viz podání ze dne 18. 10. 2016 založené na poř. č. 29, 30 a 31 daňového spisu včetně příloh). Jedním z dodavatelů žalobkyně (pro azylové haly v SRN dodával fólie) byl Mgr. M.H., podle něhož je každá hala jedinečná, její montáž trvá až 14 dní a je k ní potřeba až 50 lidí; sám při montáži přítomen nebyl (viz protokol o výslechu založený na poř. č. 18 daňového spisu).

[22] V doplnění odvolání žalobkyně potvrdila, že sporná plnění spočívala v dodávce stavebních prací při realizaci nafukovacích hal. Týkala se části stavební připravenosti projektu, jež představovala „*vybudování ukotvení nebo základové betonové desky a zabetonování uchycovacích ocelových kotev*“ (viz poř. č. 50 až 53 daňového spisu). V reakci na výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 18. 3. 2019 (v níž stěžovatel poprvé předestřel, že poskytnutí služeb vztahujících se k halám není předmětem daně, jelikož hala je nemovitou věcí a služby související s jejím dodáním mají místo plnění v SRN) žalobkyně uvedla, že haly pro uprchlíky byly vyrobeny v ČR a v SRN byly pouze postaveny (na zelené louce). Haly nebyly upevněny na kotvy zabetonované v základu nebo na základovou betonovou desku, kotvy byly připevněny na 8 kusů křížem zaražených roxorů. Žalobkyně zajišťovala elektrorozvaděče a osvětlení, neprováděla práce spočívající v přívodu vody či kanalizačních přípojkách. Společnosti HALÓ, BOUNDLESS a DAFFY se podílely na výrobě hal v ČR (viz podání ze dne 1. 4. 2019 založené na poř. č. 8 odvolacího spisu).

[23] Podle žaloby dodavatelé haly nevyrobili, „*poskytli pouze služby spočívající ve zhotovení jednoduchých kotev a v pomocných pracích natahování plachty plochy nafukovací haly*“. Dále žalobkyně zopakovala argumenty uvedené v podání ze dne 1. 4. 2019. Na příkladu azylové haly v Neufahrn k žalobě přiložila i technický výkres detailu zemní kotvy a fotodokumentaci (č. l. 133 až 137 spisu krajského soudu). V replice k vyjádření stěžovatele žalobkyně uvedla, že součástí prodeje hal do SRN byla i montáž, kterou nelze hodnotit jako samostatně provedenou službu. Po odpojení kompresoru se haly snadno vyfouknou, složí na palety a jednoduše převezou. Uvedené sleduje i jejich účel, jelikož nejprve měly sloužit jako záchytné ubytování pro uprchlíky, následně pro krytí sportovišť.

[24] Podle § 10 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty *místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci ... je místo, kde se nemovitá věc nachází*. Není-li místo plnění v tuzemsku, nejde o plnění, které je předmětem daně, potažmo zdanitelné plnění (§ 2 zákona o dani z přidané hodnoty), tudíž ani plnění, které by opravňovalo k odpočtu daně (§ 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

[25] V projednávané věci je jednoznačné, že sporná plnění od společností HALÓ, BOUNDLESS a DAFFY spočívala v poskytnutí služby. Tento závěr bez pochybností plyne z žalobkyní předložených faktur (viz odstavec [21]). Potvrzují jej i jí předložené objednávky a předávací protokoly (viz přílohy k poř. č. 10 a 13 daňového spisu) a odpovídá rovněž znění rámcových smluv o dílo (viz přílohy k poř. č. 10 daňového spisu). Nic na tom nemohou změnit ani pozdější podání žalobkyně (podání ze dne 1. 4. 2019 učiněné v průběhu odvolacího

řízení, žaloba a replika v řízení před krajským soudem), v nichž tvrdí, že část sporného plnění měla spočívat ve výrobě a dodání kotev, tedy dodání zboží, nikoli poskytnutí služeb.

[26] Podstatou části sporu je otázka, zda jsou haly dodávané žalobkyní do SRN nemovitou věcí ve smyslu § 10 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[27] Kolizní pravidlo podle § 10 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je transpozicí čl. 9 odst. 2 písm. a) Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) [dále jen „šestá směrnice“], který byl od 1. 1. 2007 nahrazen čl. 47 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“). Toto ustanovení je proto zapotřebí vykládat eurokonformně (viz již rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 4. 1984, *von Colson*, C-14/83). Ostatně stejný závěr ve vztahu k dřívějšímu a prakticky shodnému pravidlu podle § 2b odst. 3 písm. c) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (tedy pro případy předcházející vstupu ČR do EU), NSS již potvrdil (viz rozsudek ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, č. 741/2006 Sb. NSS).

[28] Odpovídá cíli šesté směrnice (resp. směrnice 2006/112/ES), aby pravidla v harmonizované oblasti daně z přidané hodnoty byla uplatňována a vykládána jednotně (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 27. 11. 2003, *Zita Modes*, C-497/01, bod 32; a ze dne 8. 6. 2000, *Breitsohl*, C-400/98, bod 48), a to v kontextu společného systému daně z přidané hodnoty (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 26. 3. 1987, *Komise v. Nizozemsko*, C-235/85, bod 18). Tím spíše je-li smyslem čl. 9 šesté směrnice (resp. čl. 44 až 59a směrnice 2006/112/ES) určení právního řádu použitelného na zdanění služeb daní z přidané hodnoty tak, aby určitá služba byla zdaněna právě jednou (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 25. 1. 2001, *Komise v. Francie*, C-429/97, bod 41; a ze dne 26. 9. 1996, *Dudda*, C-327/94, body 20 a 22), tedy „zavedení racionálního rozdělení působnosti vnitrostátních právních úprav v oblasti DPH prostřednictvím jednotného určení místa rozhodného pro daňové účely v případě poskytování služeb“ (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 2. 7. 2020, *Veronsaajien oikendentalvontayksikkö*, C-215/19, body 52 a 53).

[29] Z uvedeného plyne, že vnitrostátní vymezení nemovité věci (popř. stavby) v občanském nebo stavebním právu nemůže být pro výklad § 10 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty určující (srov. též rozsudek ve věci *Maierhofer*, bod 26 ve spojení s body 33 a 34). Zároveň platí, že k výkladu pojmu nemovitost ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (resp. čl. 47 směrnice 2006/112/ES) je příslušný výlučně Soudní dvůr. V tomto smyslu je nutno závěry krajského soudu, který vycházel z vymezení nemovitosti v tuzemských předpisech, korigovat.

[30] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tuto otázku je možné v plném rozsahu posoudit na základě stávající judikatury Soudního dvora (jedná se o *acte éclairé*; srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, *CILFIT*, C-283/81, body 13 a 14). Posouzení konkrétních skutkových okolností je pak otázkou, která spadá do pravomoci vnitrostátního soudu (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 2. 2014, *Maks Pen EOOD*, C-18/13, bod 30).

[31] Soudní dvůr dospěl k závěru, že nemovitostí (nemovitým majetkem) je stavba (budova, konstrukce), která je spojená se zemí a kterou nelze snadno rozebrat nebo přemístit (viz rozsudky ve věci *Maierhofer* a ve věci *Leichenich*). Není nutné, aby stavba byla spojena se zemí neoddělitelně (viz rozsudek ve věci *Maierhofer*, bod 33). Klíčové je, aby ji nebylo možné rozebrat nebo přemístit *snadno*. Oproti tomu movitý majetek je přenosný (pohyblivý) nebo jej lze jednoduše přemístit (viz rozsudek ve věci *Maierhofer*, bod 31).

pokračování

[32] Upevnění nebude možné snadno uvolnit, bude-li k tomu zapotřebí vyvinout značné úsilí a vynaložit nezanedbatelné náklady (viz rozsudek ve věci *Leichenich*, bod 23). To bude přirozeně odviset od povahy a rozsahu znalostí, dovedností a prostředků potřebných k rozebrání a přemístění stavby (konstrukce). Záležet může též na vlivu této činnosti na samotnou stavbu (např. její nevyhnutelné zničení, značné poškození či znehodnocení). Bez významu nebude ani účelové určení stavby k trvalému nebo dočasnému (příležitostnému) užívání (viz rozsudek ve věci *Leichenich*, body 24 a 26). I konstrukce, jejichž povaha je movitá (např. karavany, obytné vozy, mobilní domy; viz rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 7. 1977, *Komise v. Francie*, C-60/96), mohou být určeny k trvalému užívání, a tomu odpovídajícím způsobem též spojeny se zemí. Naopak u konstrukcí, o nichž může *prima facie* existovat pochybnost, by dočasný (příležitostný) účel jejich používání svědčil jejich movité povaze, byla-li by tomu odpovídajícím způsobem spojena se zemí.

[33] V konkrétním případě Soudní dvůr dospěl k závěru, že nemovitým majetkem (nemovitostí) je i (samotná) budova zhotovená z prefabrikovaných dílů spojená se zemí tak, že nemůže být snadno rozebrána nebo přemístěna, a to i tehdy má-li být po určité době přemístěna a užívána na jiném místě (viz rozsudek ve věci *Maierhofer*, body 35 a 40). Jednalo se o budovy, které byly určeny k dočasnému (nájem byl uzavřen na dobu pěti let s možností prodloužení) ubytování žadatelů o azyl. Budovy měly jedno nebo dvě patra, jejich základová deska byla postavena na základech zapaštěných do země, panelové zdi k nim byly upevněny pomocí šroubů, měly taškovou střechu, podlahy a zdi koupelen a kuchyní byly obloženy kachličkami. Rozebrány mohly být kdykoli 8 lidmi za 10 dní a následně znovu použity (viz body 11, 13 a 32).

[34] Nemovitým majetkem (nemovitostí) je podle Soudního dvora i celek tvořený hausbótem a součástmi, ze kterých se skládá stanoviště, kde je zakotven (viz rozsudek ve věci *Leichenich*, bod 25). Tento celek tvoří hospodářskou a funkční jednotku, která je plně srovnatelná s obdobným objektem umístěným na souši (viz body 28 a 36). Hausbót je pomocí obtížně uvolnitelných úchytnů (lan, řetězů a kotev) upevněn ke břehům a ke korytu řeky, spočívá již 30 let na vymezeném a identifikovatelném stanovišti na řece a je podle nájemní smlouvy (uzavřené na dobu 5 let) určen výhradně k trvalému užívání jako restaurace s diskotékou na tomto stanovišti. Nikdy s ním nebylo hýbáno, nemá motor ani vlastní pohon. Je připojen k vodovodní a elektrické síti, má vlastní poštovní adresu, telefonní linku i nádrž na odpadní vodu (viz body 9, 16, 19, 24 a 34).

[35] Rozsudky Soudního dvora ve věci *Maierhofer* a ve věci *Leichenich* se sice týkaly osvobození nájmu nemovitého majetku (resp. nemovitosti) od daně z přidané hodnoty [čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice; od 1. 1. 2007 nahrazen čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES], pro vymezení pojmu nemovitý majetek (resp. nemovitost) však tato okolnost nebyla relevantní (viz rozsudek ve věci *Maierhofer*, bod 33). Nadto Soudní dvůr zdůraznil, že není důvod, aby se budovou (stavbou) spadající pod rozsah zmíněného článku rozumělo něco (výrazně) odlišného od budovy jakožto *jakékoliv stavby pevně spojené se zemí* ve smyslu čl. 4 odst. 3 písm. a) šesté směrnice (nahrazeného čl. 12 odst. 2 směrnice 2006/112/ES; viz rozsudek ve věci *Maierhofer*, bod 34).

[36] Pro úplnost soud dodává, že Soudní dvůr též opakovaně dospěl k závěru, že čl. 47 směrnice 2006/112/ES nemá být považován za výjimku z obecného pravidla (čl. 44 a 45 směrnice 2006/112/ES), kterou je nutno vykládat restriktivně (viz rozsudek ve věci *Veronsaajien oikendentalvontayksikkö*, body 54 a 55, včetně zde citované judikatury).

[37] Uvedené judikатурní závěry byly posléze v podstatě kodifikovány v čl. 13b písm. b) prováděcího nařízení, podle něhož se pro účely směrnice 2006/112/ES nemovitostí rozumí

každá budova nebo stavba spojená se zemí nebo v zemi nad úrovní moře nebo pod ní, kterou nelze snadno rozebrat nebo přemístit (přiměřeně srov. rozsudek ve věci *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö*, body 59 a 60). Byť tento článek na projednávaný případ nedopadá [v souladu s čl. 3 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, se použije až od 1. 1. 2017; srov. též § 10 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 7. 2017], tyto závěry stvrzuje.

[38] Pro závěr, zda je nafukovací hala nemovitou věcí ve smyslu § 10 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, je tedy především klíčové posoudit, zda ji nelze s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti *snadno rozebrat nebo přemístit*, a to ve smyslu výše uvedených kritérií (především viz odstavec [32]). Pro takový závěr však NSS nenalezl oporu ve zjištěném skutkovém stavu.

[39] Stěžovatel při posuzování této otázky vycházel z protichůdných tvrzení žalobkyně. Z jejího původního vyjádření sice nepřímou plyne, že jsou nafukovací haly upevněny v betonu, posléze (a to ve chvíli, kdy se tato otázka poprvé ukázala jako podstatná) však uvedla, že jsou připevněny pouze na 8 kusů křížem zaražených roxorů. Svědek H., který žalobkyni pronajímal prostory a pro stavbu hal jí dodával fólie, uvedl, že montáž haly trvá až 14 dní a je k ní potřeba až 50 lidí (připustil nicméně, že se montáže žádné z nich nezúčastnil). Žalobkyně specifikovala termíny, kdy probíhala montáž. Do hal je zavedena elektřina a vzduchotechnika, jsou dlouhé 72 metrů a široké 36 metrů, se 6 vchody, v jednom případě je hala poloviční. Dilem jsou známy náklady za práce spojené s montáží hal i jejich prodejní cena (viz odstavce [21] a [22], k posledně uvedenému viz přílohy k poř. č. 10 daňového spisu).

[40] Krajský soud rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 věty první s. ř. s., neprováděl tudíž dokazování (vycházel z obsahu správního spisu) a svůj závěr o tom, že sporné haly nejsou nemovitou věcí, opíral zejména o české občanskoprávní a stavební předpisy [nad rámec rozhodovacích důvodů kasační soud poznamenává, že technický výkres detailu zemní kotvy a fotodokumentace, které žalobkyně připojila k žalobě (viz č. l. 133 až 137 spisu krajského soudu), nejsou součástí správního spisu].

[41] Pro posouzení, zda jsou nafukovací haly nemovitou věcí, nebyly v daňovém řízení zjištěny v podstatě žádné relevantní (podstatné) skutkové okolnosti. Shromážděné podklady snad mohou zčásti nasvědčovat obtížím při *sestavování* nafukovacích hal, bezprostředně však nic nevypovídají o tom, jak snadno (či naopak obtížně) lze haly *rozebrat a přemístit*. Nevypovídají o tom ani jejich rozměry nebo připojení k elektřině a vzduchotechnice. V tomto ohledu není ostatně zřejmé již to, proč by se poté odlišovaly od tenisové nafukovací haly, kterou stěžovatel za nemovitou věc patrně nepovažuje. Jen samotný tenisový dvorec je dlouhý 23,77 m a široký 10,97 m (pro čtyřhru). Chrání-li proto hala přes zimu současně tři kurty, není nijak výrazně menší, přičemž i do ní je přirozeně zavedena elektřina a vzduchotechnika. Nadto hala v Rottach-Egern je v porovnání s ostatními poloviční (má čtvercový půdorys o straně 36 metrů a 3 vchody). Není dokonce ani jasné, jakým způsobem jsou haly spojeny se zemí.

[42] Ačkoli stěžovatel a krajský soud dospěli ke zcela rozdílnému posouzení této stěžejní otázky, chybí pro jakýkoli z těchto závěrů skutkové důvody. Kasační soud nepředjímá, jaké je konečné posouzení této otázky, je však přesvědčen, že připodobnit nafukovací haly v projednávané věci k prefabrikovaným montovaným domům (viz rozsudek ve věci *Maierhofer*, popř. z dřívější doby srov. tzv. okály) na straně jedné, anebo ke karavanům, (velkým) stanům nebo obytným vozům na straně druhé, je v projednávané věci předčasné. Skutkové podklady nezbytné k posouzení této otázky nebyly doposud náležitě zjištěny. V této souvislosti soud

pokračování

připomíná, že podobná přirovnání mohou být nápomocná, sama o sobě však nejsou dostatečná. Stejně je posoudit konkrétní případ na základě výše shrnutých kritérií, která byla vymezena judikaturou Soudního dvora. Ta tedy rovněž určují rozsah, v němž je zapotřebí skutkový stav zjistit.

[43] Rozhodnutí stěžovatele je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů. K nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí soud přihlíží z úřední povinnosti, brání-li mu v přezkumu napadeného rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (srov. rozsudek ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002 - 35, č. 359/2004 Sb. NSS, a usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Nadto žalobkyně na tento nedostatek v řízení před krajským soudem upozornila (viz str. 5 žaloby a str. 1 repliky). Přezkoumal-li tudíž krajský soud nepřezkoumatelné rozhodnutí, zatížil stejnou vadou i své vlastní rozhodnutí, přičemž jde o natolik závažnou vadu, že k ní kasační soud přihlíží i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[44] Pokud jde o nafukovací halu v ČR (tedy zdaňovací období duben 2016) odmítl stěžovatel přiznat žalobkyni nárokovaný odpočet z jiného důvodu, a to z důvodu neprokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od dodavatele uvedeného na faktuře (společnosti DAFFY). NSS nepřehlédl, že v prvostupňových rozhodnutích nebyl na základě tohoto důvodu přiznán žalobkyni nárok na odpočet ani ve vztahu k plněním souvisejícím s nafukovacími halami v SRN, po změně právního názoru v odvolacím řízení však stěžovatel u těchto plnění od tohoto důvodu ustoupil a rozhodující důvod pro odepření nároku na odpočet spojil s tím, že tato plnění nebyla předmětem daně v tuzemsku (viz rozhodnutí stěžovatele, především body 38, 41 a 45).

[45] Správce daně nezpochybnil faktické provedení služby spočívající v technické pomoci při servisu nafukovací haly v ČR (tj. uskutečnění zdanitelného plnění). Nárok odmítl uznat, protože žalobkyně neprokázala, že jí plnění poskytl konkrétní dodavatel uvedený na faktuře (společnost DAFFY).

[46] Soud předně upozorňuje, že v tomto ohledu není o takovém závěru v judikatuře dosud jasno. Rozšířenému senátu totiž byla postoupena otázka: „*Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?*“ (viz usnesení ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35). Rozšířený senát následně předložil Soudnímu dvoru dvě předběžné otázky: „*1. Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani? 2. Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odeprít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?*“ (viz usnesení ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54). V této věci (*Kemwater ProChemie*, C-154/20) nebylo prozatím rozhodnuto.

[47] Před vyřešením těchto právních otázek není možné spor o odepření nároku na odpočet ve vztahu k plnění souvisejícímu s dodáním haly v ČR (zdaňovací období duben 2016) rozhodnout. S ohledem na shora vytyčanou absenci skutkových důvodů u přijetí služby související s nemovitostí soud řízení nepřerušil, jelikož je v projednávané věci v každém případě dán samostatný důvod pro zrušení rozhodnutí stěžovatele, potažmo krajského soudu.

[48] V posuzovaném případě (oproti věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017) nadto dokonce nebylo dosud stěžovatelem postaveno najisto, že společnost DAFFY plnění žalobkyni neposkytla. Vážné a důvodné pochybnosti správce daně sice vyvolalo, že žalobkyně neznala podrobnosti o faktickém provedení poskytnuté služby, společnost DAFFY neměla zaměstnance, měla fiktivní sídlo, na jejím bankovním účtu se objevují platby pouze od žalobkyně, které následně v hotovosti vybírala (popř. použila na platby platební kartou), a nereagovala ani na výzvu správce daně ze dne 21. 11. 2018. Žalobkyně ale namítala, že za poskytnuté plnění zaplatila, dodavatelka z plnění přiznala daň a poskytovala služby i jiné osobě, které správce daně nezpochybnil. V této souvislosti trvala na výsledku tehdejšího jednatele společnosti DAFFY Vladimíra Lejdara (viz již vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 6. 2. 2017 založené na poř. č. 35 daňového spisu).

[49] Svědek byl předvolán třikrát, po každé se omluvil. Mezi účastníky není sporné, že omluvy byly důvodné a správce daně je správně přijal. Sporné je, zda mohl na jejich základě upustit od obstarání tohoto důkazního prostředku. Správce daně uzavřel, že provedení výsledku je (objektivně) nemožné (viz rozhodnutí stěžovatele, body 43 a 49). Kasační soud však (v souladu se závěrem krajského soudu, ale z odlišných důvodů) dospěl k závěru, že i přes nespornou snahu správce daně, nebylo dosud postaveno najisto, zda výsledek svědka bylo či nebylo možné uskutečnit.

[50] Po třetí omluvě z výsledku dne 28. 11. 2018, která byla doložena lékařským záznamem, správce daně z vlastní iniciativy oslovil lékařku, aby zjistil, kdy bude svědek schopen výsledku. Ve výzvě uvedl, že „[p]ředmětem vyžádání je informace, v jakém časovém horizontu bude schopen pan Vladimír Lejdar ... podat svědeckou výpověď dle ustanovení § 96 daňového řádu“, v odůvodnění specifikoval, že lékařku „vyzývá ke sdělení, v jakém časovém horizontu bude schopen s ohledem na svůj zdravotní stav podat svědeckou výpověď“ (viz poř. č. 76 daňového spisu).

[51] O provedení výsledku tedy po obdržení odůvodněné omluvy správce daně usiloval. Z odpovědi lékařky zjistil, že je svědek v plné pracovní neschopnosti, léčba probíhá na jiném pracovišti, kontroly a terapie probíhají u lékařky a tento stav potrvá 2 až 3 měsíce. Tato odpověď však nevypovídá nic o tom, zda svědek i přes pracovní neschopnost byl či nebyl schopen výsledku. Jelikož dočasná pracovní neschopnost sama o sobě účast na výsledku nevyklučuje (přiměřeně srov. rozsudek ze dne 13. 8. 2015, č. j. 10 As 251/2014 - 53, odstavec 15), nebylo v tuto chvíli postaveno najisto, zda zdravotní stav svědka brání jeho výsledku, resp. zda jde o překážku trvalou či přechodnou. Závěr správce daně, že výsledek svědka nebylo možné uskutečnit, byl předčasný. Odpověď lékařky k němu totiž nepostačuje. Zároveň nelze odhlédnout od toho, že tato odpověď je v první řadě pouze odrazem nedostatečně přesně formulované otázky správce daně.

[52] Pokud krajský soud v této souvislosti uložil správci daně, aby se v případě (najisto postavené) nemožnosti provedení výsledku svědka Lejdara ze zdravotních důvodů pokusil alespoň zajistit jeho písemné vyjádření (k čemuž se svědek sám nabídl), nejde o závěr, který by zpochybňoval důležitost svědecké výpovědi, byl nelogický, natož nesrozumitelný (a proto nepřezkoumatelný). Naopak jde o požadavek, který s ohledem právě na konkrétní okolnosti projednávané věci plně odpovídá cílům a zásadám daňového řízení (§ 1 odst. 2 a § 92 odst. 2 daňového řádu). Ostatně stěžovatel zároveň namítá, že takto postupoval, a odvolává se na výzvu ze dne 21. 11. 2018 (viz poř. č. 67 daňového spisu). Tato výzva však byla adresována jiné osobě (společnosti DAFFY) a výsledku předcházela (výsledek se měl uskutečnit dne 28. 11. 2011, omluva ze dne 26. 11. 2018 byla správci daně doručena následující den).

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[53] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou první před středníkem s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. S ohledem na to, že již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro to, aby bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele, nevrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného NSS v tomto rozsudku nemohl učinit nic jiného, než uvedené rozhodnutí zrušit. Současně se zrušením rozsudku krajského soudu proto rozhodl podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. o zrušení rozhodnutí stěžovatele a vrátil mu věc k dalšímu řízení. NSS k uvedenému závěru dospěl přesto, že i krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, jelikož jeho zrušující důvody v podstatné (převažující) míře neobstojí (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[54] O věci NSS rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[55] V případě, že NSS zruší rozsudek krajského soudu a současně zruší i rozhodnutí správního orgánu podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a NSS rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[56] Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci. Stěžovatel ve věci úspěch neměl, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, neboť rozsudek krajského soudu i rozhodnutí stěžovatele byly zrušeny, a proto jí soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovateli.

[57] Náklady řízení sestávají z částky 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek za žalobu. Dále sestávají z nákladů zastoupení v řízení před krajským soudem ve výši 12 342 Kč. V řízení o kasační stížnosti žalobkyni žádné náklady nevznikly.

[58] Zástupce žalobkyně učinil v řízení před krajským soudem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a dvě písemná podání ve věci samé (žaloba a replika) [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)]. Za každý z těchto úkonů právní služby náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Celkem tedy za tři úkony právní služby náleží 10 200 Kč. Zástupce žalobkyně doložil osvědčení o registraci DPH. K nákladům řízení o žalobě se tedy přičítá DPH v sazbě 21 %, tj. 2 142 Kč. Celková částka za řízení před krajským soudem tedy činí 12 342 Kč.

[59] Kasační soud oproti krajskému soudu (viz odstavec 49 rozsudku) žalobkyni přiznal náhradu nákladů za úkon právní služby spočívající v replice, jelikož jejím obsahem bylo věcné (byť stručné) vymezení se vůči argumentům stěžovatele uvedeným ve vyjádření k žalobě. Taková reakce přirozeně nemohla být obsažena již v žalobě. Pro úplnost dodává, že soud rozhoduje o náhradě nákladů soudního, nikoli správního (daňového) řízení.

[60] Celková částka náhrady nákladů řízení činí 15 342 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen žalobkyni zaplatit k rukám jejího zástupce Mgr. Jiřího Šlence, advokáta se sídlem Velké náměstí 148/11, Hradec Králové. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. února 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu