



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky v právní věci

žalobce: **město Mnichovo Hradiště**
sídlem Masarykovo náměstí 1, Mnichovo Hradiště

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2019, č. j. 23336/19/5300-21443-702551,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále „prvostupňový správce daně“) následujícím způsobem. Dodatečný platební výměr č. j. 3117339/15/2116-50524-201567 (listopad 2012) změnil v části I. Zdanitelná plnění hodnotu na řádku 10 (režim přenesení daňové povinnosti) základ daně z hodnoty 0 na hodnotu 2 867 460, daň na výstupu z hodnoty 0 na hodnotu 573 492, dále v části IV. Nárok na odpočet daně, hodnoty na řádku 43 (nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13) základ daně z hodnoty 0 na hodnotu 2 867 460, v plné výši z hodnoty 0 na hodnotu 573 492 a hodnotu na řádku 46 (odpočet daně celkem) z hodnoty - 573 492 na hodnotu 0 a dále v části VI. Výpočet daně (součtové řádky) hodnotu na řádku 62 (daň na výstupu) z hodnoty 0 na hodnotu 573 492 a hodnotu na řádku 63 (odpočet daně) z hodnoty - 573 492 na hodnotu 0. V ostatním zůstal dodatečný platební výměr za listopad 2012 beze změny.
2. Dále změnil dodatečný platební výměr, č. j. 3117389/15/2116-50524-201567 (prosinec 2012), změnil v části I. Zdanitelná plnění hodnotu na řádku 10 (režim přenesení daňové povinnosti) základ daně z hodnoty 0 na hodnotu 1 721 670, daň na výstupu z hodnoty 0 na hodnotu 344 334, dále v části IV. Nárok na odpočet daně, hodnoty na řádku 43 (nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13) základ daně z hodnoty 0 na hodnotu 1 721 670, v plné výši z hodnoty 0 na hodnotu 344 334 a hodnotu na řádku 46 (odpočet daně celkem) z hodnoty - 344 334 na hodnotu 0 a dále v části VI. Výpočet daně (součtové řádky) hodnotu na řádku 62 (daň na výstupu) z hodnoty 0 na hodnotu 344 334 a hodnotu na řádku 63 (odpočet daně) z hodnoty - 344 334 na hodnotu 0. V ostatním zůstal dodatečný platební výměr za prosinec 2012 beze změny.
3. V poslední řadě změnil dodatečný platební výměr, č. j. 3117424/15/2116-50524-201567 (červen 2013), změnil v části I. Zdanitelná plnění hodnotu na řádku 10 (režim přenesení daňové povinnosti) základ daně z hodnoty 0 na hodnotu 196 370, daň na výstupu z hodnoty 0 na hodnotu 41 238, dále v části IV. Nárok na odpočet daně, hodnoty na řádku 43 (nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13) základ daně z hodnoty 0 na hodnotu 196 370, v plné výši z hodnoty 0 na hodnotu 41 238 a hodnotu na řádku 46 (odpočet daně celkem) z hodnoty - 41 238 na hodnotu 0 a dále v části VI. Výpočet daně (součtové řádky) hodnotu na řádku 62 (daň na výstupu) z hodnoty 0 na hodnotu 41 238 a hodnotu na řádku 63 (odpočet daně) z hodnoty - 41 238 na hodnotu 0. V ostatním zůstal dodatečný platební výměr za červen 2013 beze změny.
4. V ostatním odvolání žalobce zamítl a potvrdil napadené dodatečné platební výměry.

Shrnutí žaloby a vyjádření k žalobě

5. Žalobce v žalobě uvedl, že napadeným rozhodnutím byl zkrácen na svých právech, neboť zcela opomíjí základní principy daňového práva a selský rozum. Domáhá se zrušení napadeného rozhodnutí v části, v níž byly dodatečné platební výměry překvalifikovány do režimu přenesení daňové povinnosti, přičemž uvádí, že k překvalifikaci došlo toliko na jedné straně vztahu mezi dodavatelem a odběratelem. Tím dochází k popření soudních rozhodnutí vydaných v této věci, jež předcházela napadenému rozhodnutí, a napadené

rozhodnutí pak zcela opomíjí princip neutrality v rámci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

6. Žalobce popsal dosavadní průběh řízení. Uvedl, že nárok na odpočet daně z oprav komunikací, který si žalobce nárokoval, je nutné posuzovat v příčinné souvislosti s činnostmi, které opravy vyvolaly. Touto činností je výstavba kanalizace, jež je ekonomickou činností žalobce coby provozovatele kanalizace. Žalobce dále uvedl, že ačkoliv strany (v tomto kontextu strany smlouvy o dílo – žalobce a společnosti podílející se na opravě kanalizace a následně místní komunikace) nesprávně určily režim daně (nepoužily systém přenesení daňové povinnosti, což nebylo jejich záměrem, nýbrž důsledkem systému změn v daňovém systému v České republice), dodržely režim dohodnutý ve smlouvě. Ten orgány daňové správy dříve akceptovaly. Změnou, jež žalovaný provedl v napadeném rozhodnutí, pak orgány daňové správy „vymazaly“ výsledek předcházejícího soudního sporu, ačkoliv byl nárok na odpočet daně potvrzen soudem. Odpočet již také není možné realizovat, neboť délka sporu před správními soudy trvala delší dobu, než jaká je lhůta pro doměření daně. Proto i v případě, že by žalobce chtěl napravit nesprávně aplikovaný režim DPH, již to není možné. V důsledku tohoto postupu žalovaného získal stát neoprávněné finanční prostředky, čímž došlo k porušení principu neutrality DPH.
7. Žalobce také poukázal na chybu v napadeném rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že mění rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, proto se netýká žalobce a je nutné napadené rozhodnutí zrušit i z tohoto důvodu.
8. Žalovaný ve vyjádření popsal dosavadní průběh řízení a zrekapituloval obsah žaloby. Uvedl, že dospěl k závěru, že oprava a uvedení pozemních komunikací do původního stavu představovaly nezbytné podmínky k tomu, aby žalobce mohl vybudovat kanalizaci. Ze strany žalobce bylo prokázáno, že šlo výhradně o ekonomickou činnost. Žalovaný dále dospěl k závěru, že žalobce je z těchto činností povinen přiznat a zaplatit DPH, neboť se jedná o poskytnutí stavebních prací, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, na něž se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Námitku žalobce, že ke změně režimu došlo až v napadeném rozhodnutí, označil za nepřesnou, neboť žalobce byl na změnu upozorněn již dříve v průběhu řízení (konkrétně v seznámení se s podklady), ale on se k ní nikterak nevyjádřil. K „vymazání“ předešlých závěrů správních soudů nedošlo, neboť žalovaný byl k těmto závěrům nasměrován právě správními soudy. Nesprávné označení dodatečných platebních výměrů žalovaný označil za zjevnou chybu v psaní, která nečiní napadené rozhodnutí nezákonným. Poukázal také na to, že platební výměry označil správnými jednacími čísly, čímž je jasně specifikoval. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

9. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
10. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl soud povinen přihlídnout i bez námítky, neshledal.

11. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

12. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí ve věci:

Dne 9. 7. 2014 byla zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 2012, 2013 (protokol č. j. 3207066/14/2116-05404-204400). Prvostupňový správce daně dospěl k závěru, že žalobce uplatnil neoprávněně nárok na odpočet daně z oprav místních komunikací, která vyhodnotil jako přijatá zdanitelná plnění související s veřejnoprávní činností obce, jež jsou bez nároku na odpočet daně. Na základě kontroly prvostupňový správce daně vystavil dodatečné platební výměry ze dne 13. 7. 2015, č. j. 3117339/15/2116-50524-201567, č. j. 3117389/15/2116-50524-201567, a č. j. 3117424/15/2116-50524-201567, kterými žalobci doměřil DPH v celkové výši 959 064 Kč a uložil mu zaplatit penále. Dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň na základě zjištění z daňové kontroly, že v daňových přiznáních za zdaňovací období měsíců listopad a prosinec 2012 a měsíc červen 2013 uplatnil nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společností H-INTES s.r.o. (dále jen „H-INTES“) a COLAS CZ, a.s. (dále jen „COLAS“). Plnění spočívalo v opravě místních komunikací a chodníků po předchozí výstavbě kanalizace. Žalobce dle prvostupňového správce daně uplatnil nárok na odpočet DPH neoprávněně, jelikož plnění na vstupu od společností H-INTES a COLAS přijal a použil při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy. Stavební práce totiž přesáhly rámec oprav a došlo ke zlepšení parametrů místních komunikací. Nelze mu proto přiznat nárok na odpočet DPH.

13. Proti tomu podal žalobce odvolání, jež žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 14. 12. 2015, č. j. 43585/15/5300-21443-711868, a potvrdil rozhodnutí prvostupňového správce daně.
14. O žalobě proti tomuto rozhodnutí rozhodl zdejší soud rozsudkem ze dne 28. 11. 2017, č. j. 48 Af 6/2016 - 48, tak, že rozhodnutí ze dne 14. 12. 2015 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud dovodil, že poskytování služeb občanům v souvislosti s provozováním kanalizace představuje ekonomickou činnost, která je předmětem DPH. Naproti tomu poskytování místních komunikací k obecnému užívání ekonomickou činností není, ale představuje výkon působnosti v oblasti veřejné správy ve smyslu § 5 odst. 3 zákona o DPH. Podle soudu je tak v tomto případě třeba posoudit, zda žalobce použil předmětná plnění za účelem provozování ekonomické činnosti (provozování kanalizace), anebo výlučně za účelem výkonu působnosti v oblasti veřejné správy (poskytování obecného užívání místních komunikací). Soud proto dovodil, že nelze přijmout závěr finančních orgánů, že žalobce přijal předmětná plnění výlučně v rámci výkonu působnosti veřejné správy (zajišťování obecného užívání místních komunikací). Zdejší soud uložil žalovanému, aby v dalším řízení posoudil, zda plnění od společností H-INTES a COLAS přesáhla rozsah odůvodněný plněním povinnosti opravit místní komunikace a uvést je do původního stavu. Pokud tomu tak bude, je nezbytné, aby žalovaný stanovil nárok na odpočet daně na vstupu v poměrné výši s tím, že důkazní břemeno tíží primárně žalobce (daňový subjekt).
15. Zdejší soud se nad rámec uvedeného vyjádřil též k otázce přenesení daňové povinnosti, k níž v odst. 40 rozsudku uvedl: „*Nad rámec shora uvedeného soud poznamenává, že s účinností od 1. 1. 2012 se podle § 92e zákona o DPH vztahoval na poskytnutí stavebních 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, režim přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge). To znamená, že v případě plnění poskytnutých mezi plátcí daně v rámci jejich ekonomické činnosti, má povinnost přiznat a zaplatit DPH příjemce plnění. Dosud zjištěné skutečnosti přitom nasvědčují tomu, že režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje i na tento případ, neboť žalobce i osoby poskytující zdanitelné plnění (COLAS CZ, a. s., H-INTES s. r. o.) byly registrovanými plátcí DPH a předmětem plnění byly stavební práce, přičemž k plnění došlo (přínejmenším částečně) v rámci ekonomické činnosti žalobce. Na tuto skutečnost ostatně zcela správně odkázal i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Na režimu přenesení daňové povinnosti nemohou nic změnit ani smluvní ujednání, která jsou součástí smluv o dílo, podle nichž se režim přenesení daňové povinnosti na poskytnutá plnění nevztahuje. Soukromoprávním ujednáním se totiž nelze odchýlit od kogentního daňového předpisu, pokud to zákon výslovně neumožňuje (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 93/2012-39, publ. pod č. 2789/2013 Sb. NSS). Žalovaný by tedy měl v dalším řízení zohlednit i to, zda žalobce postupoval v souladu s § 92a a § 92e zákona o DPH.“

16. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 427/2017 - 42, zamítl kasační stížnost žalovaného směřující proti rozsudku zdejšího soudu. NSS mj. konstatoval, že vykonává-li obec ekonomickou činnost, nemůže se sama rozhodnout, že tuto činnost bude považovat za výkon veřejné správy, či naopak. K tomu dále uvedl: „Rozhodující proto, zda přijaté zdanitelné plnění obec použije v rámci ekonomické činnosti, nebo při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy, není její prohlášení. Nelze připustit, aby bylo na uvážení obce, zda ve vztahu k přijatému zdanitelnému plnění je osobou povinnou k dani (a za splnění zákonných podmínek plátcem daně), nebo jí není a vystupuje jako konečný spotřebitel. Odporovalo by to ostatně i účelu systému DPH, kterým je zaručení neutrality, pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností podléhajících DPH (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 14. 2. 1985, Rompelman, 268/83). Přestože by obec vykonávala ekonomickou činnost, postačilo by totiž její prohlášení, že není osobou povinnou k dani, aby plnění na výstupu nebyla zdaněna. Naopak při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy by její prohlášení, že je osobou povinnou k dani, mohlo vyústit v situaci neoprávněného uplatnění daně na vstupu. V této souvislosti soud nad rámec rozhodovacích důvodů zmiňuje, že shora uvedené se přiměřeně uplatní i pro režim přenesení daňové povinnosti (reverse charge) podle § 92a a § 92e zákona o dani z přidané hodnoty. Prohlášením zdanitelného plnění jej nelze vyloučit.“ (odst. 23–24). NSS jádrem úvah žalovaného v dalším řízení by mělo být to, zda plnění od společností H-INTES a COLAS bylo použito pouze v souvislosti s provozováním kanalizace, nebo zda bylo neoddělitelně použito v souvislosti s provozováním kanalizace i obecným užíváním místních komunikací. Pokud žalovaný relevantním způsobem zpochybní tvrzení žalobce (tzn. dospěje k závěru, že plnění na vstupu bylo neoddělitelně použito v souvislosti s provozováním kanalizace i s obecným užíváním místních komunikací), bude na žalobci, aby prokázal, že plnění na vstupu použil výlučně v souvislosti s provozováním kanalizace, popř. v jaké poměrné části. Nebude-li možné daň stanovit na základě dokazování, stanoví ji na základě pomůcek dle daňového řádu.
17. Dne 18. 4. 2018 vyzval žalovaný k doplnění spisového materiálu v souladu s výše specifikovanými rozsudky správních soudů.
18. Dne 17. 9. 2018 doručil žalobce žalovanému doplňující materiály. Poskytl vypracovaný výpočet ploch dotčených výstavbou kanalizace dle skutečného geodetického zaměření jejích tras a dle dispozic investora, komentář k jednotlivým ulicím a fotodokumentaci

jednotlivých ulic (v době před, v průběhu a po realizaci kanalizace) a dále návrhy svědků za účelem poskytnutí svědeckých výpovědí.

19. Dne 3. 5. 2019 bylo žalobci zasláno seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Žalovaný v něm zrekapituloval dosavadní průběh řízení. Uvedl, že není sporu o tom, že kanalizace byla vedena pod povrchem čtyř místních komunikací a její výstavbou byl podstatně porušen povrch komunikací včetně přilehlých chodníků. Z toho důvodu byla žalobci uložena povinnost, aby po dokončení stavby uvedl komunikace a chodníky do původního stavu. Podrobně popsal stav, z nějž v rámci nového posouzení vycházel (blíže viz obsah napadeného rozhodnutí v odst. 20 a násl. níže). Dále uvedl, že s účinností od 1. 1. 2012 se na poskytnutí obdobných stavebních prací vztahuje tzv. režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a zákona o DPH). To znamená, že v případě plnění poskytnutých mezi plátcí daně v rámci jejich ekonomické činnosti, má povinnost přiznat a zaplatit DPH příjemce plnění. Dále uvedl, jakým způsobem se uvedené projeví v příslušných dodatečných platebních výměrech (shodné s popisem napadeného rozhodnutí, viz výše). Lhůtu k vyjádření stanovil v délce 15 dnů od doručení seznámení. Seznámení bylo (tehdejší) zástupkyní žalobce doručeno dne 13. 5. 2019. Ve stanovené lhůtě ani po jejím uplynutí se žalobce k podkladům nevyjádřil.
20. Dne 20. 6. 2019 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jímž změnil příslušné dodatečné platební výměry tak, jak je uvedeno v úvodu tohoto rozsudku.
21. Žalovaný uvedl, že řízení bylo doplněno o důkazní prostředky (situační plány, komentáře ke stavu jednotlivých ulic a fotodokumentaci). Dále při novém rozhodování vyšel také z rozhodnutí o umístění stavby kanalizace a rozhodnutí o povolení stavby kanalizace spolu s rozhodnutím silničního správního úřadu. Ve všech těchto rozhodnutích bylo stanoveno, že žalobce má povinnost uvést pozemky a zařízení dotčená stavbou do náležitého stavu. Žalovaný na základě předložených důkazních prostředků dospěl k závěru, že oprava a uvedení dotčených pozemních komunikací do původního stavu představovaly nezbytnou podmínku k tomu, aby žalobce mohl vybudovat předmětnou kanalizaci. I v případech, kde došlo ke zlepšení parametrů pozemních komunikací, to bylo vyvoláno objektivními okolnostmi, zejm. byly nahrazeny již neexistující stavební materiály či zvýšena bezpečnost provozu na úsecích dotčených stavbou kanalizace. Žalovaný tyto důkazní prostředky považoval za dostatečné k prokázání charakteru stavebních činností na místních komunikacích. Dle žalovaného je bylo nutné posuzovat v příčinné souvislosti s činností, jež je vyvolala, a ke které se vztahují, tedy k výstavbě kanalizace. Ta je ekonomickou činností žalobce jakožto jejího provozovatele.
22. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí dále zabýval režimem daňové povinnosti. Od 1. 1. 2012 se podle § 92a v návaznosti na § 92e zákona o DPH vztahuje na poskytnutí stavebních prací, které dle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů („dále jen „sdělení Českého statistického úřadu“) odpovídající číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, režim přenesení daňové povinnosti (*reverse charge*). To znamená, že v případě plnění poskytnutých mezi plátcí daně v rámci jejich ekonomické činnosti, má povinnost přiznat a zaplatit DPH příjemce plnění. Dospěl k závěru, že tento režim se vztahuje i na nyní projednávaný případ, neboť žalobce i osoby poskytující zdanitelná plnění byli registrovanými plátcí DPH a předmět jejich plnění odpovídal příslušné klasifikaci CZ-CPA, přičemž k plnění došlo v rámci ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný vycházel z výše uvedeného rozsudku zdejšího soudu č. j. 48 Af 6/2016 - 48, podle kterého na režimu

přenesení daňové povinnosti nemohou nic změnit smluvní ujednání mezi stranami, jež jsou součástí smlouvy o dílo. S ohledem na to, že žalobce nepostupoval v souladu s § 92a a § 92e zákona o DPH při přijetí stavebních prací, žalovaný přistoupil ke změně původních dodatečných platebních výměrů prvostupňového správce daně. V souladu s citovanými ustanoveními zákona o DPH učinil ve všech platebních výměrech prvostupňového správce daně změnu hodnot v oddíle I (uskutečněná zdanitelná plnění), kdy na ř. 10 (režim přenosu daňové povinnosti u příjemce služeb) stanovil základ daně z přijatých zdanitelných plnění v souladu s údaji na příslušných daňových dokladech navazujících na smluvní ujednání žalobce s jeho obchodními partnery a z něj pak daň ve výši odpovídající 20 % základní sazby DPH. Výše nároku na odpočet daně, která se k předmětným přijatým zdanitelných plněním v režimu přenosu daňové povinnosti pojí, je pak stanovena ve stejné výši jako výše stanovené daně, a to z důvodu, že v rámci odvolacího řízení došlo ze strany žalobce k prokázání využití těchto plnění výhradně k jeho ekonomické činnosti. Uvedený závěr považuje žalovaný za souladný se závěry krajského soudu i NSS.

23. Také se zabýval dříve uplatněnými odvolacími námitkami žalobce. Uvedl, že dospěl k vyhodnocení předmětných plnění jako plnění souvisejících s ekonomickou činností žalobce. Na uvedené stavební práce se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a v návaznosti na 92e zákona o DPH, protože tyto služby spadají pod číselný kód klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43. Žalobci tedy vznikla povinnost současně s nárokem na odpočet daně, který původně uplatnil ve svých daňových přiznáních v „klasickém“ režimu na řádku č. 40, přiznat a zaplatit DPH za své dodavatele COLAS CZ a H-INTES jakožto registrované plátce DPH. Na tom nemohou nic změnit ani smluvní ujednání, která jsou součástí smluv o dílo, podle nichž se režim přenesení daňové povinnosti na poskytnutá plnění nevztahuje. Pro vykázání plnění přijatých v režimu přenesení daňové povinnosti v daňovém přiznání, potažmo v dodatečných platebních výměrech, je vymezen na výstupu řádek č. 10 (zdanitelná plnění přiznaná příjemcem služeb) a na vstupu řádek č. 43 (nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění). Změny vyvolané závěrem učiněným v napadeném rozhodnutí se projeví právě na těchto řádcích, s čímž byl žalobce seznámen. Původní odpočet daně uplatněný žalobcem na řádku č. 40 řádného daňového přiznání prvostupňový správce daně v dodatečných platebních výměrech z tohoto řádku vyloučil, a to v návaznosti na své závěry o charakteru předmětných plnění přijatých odvolatelem v „klasickém“ režimu. V souladu se svými závěry, že u žalobce došlo k přijetí zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, žalovaný změnil hodnoty na řádcích č. 10 a č. 43 dodatečného platebního výměru, což se následně projevilo také v úpravě součtových řádků. Současně však akceptoval vyloučení odpočtu daně na řádku č. 40, protože z logiky věci, odpočet daně nelze přiznat dvakrát, jednou v režimu „klasickém“ a podruhé v režimu přenesení daňové povinnosti. Hodnoty na řádku č. 40 dodatečných platebních výměrů tak zůstaly beze změny. Další námitky žalobce neshledal důvodnými.

Posouzení věci soudem

24. Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH je osobou povinnou k dani právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Ekonomickou činnost vymezuje odst. 2 téhož ustanovení. Podle § 5 odst. 3 věty první uvedeného zákona se obce při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případech, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu. Podle věty třetí téhož ustanovení se však obec vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené

v příloze č. 1 (do 31. 12. 2012 byl seznam činností uveden v příloze č. 3, přičemž odlišnosti mezi nimi nejsou pro posuzovanou věc relevantní).

25. Z uvedených ustanovení plyne, že obec je osobou povinnou k dani (daňovým subjektem), pokud uskutečňuje ekonomickou činnost, ledaže vykonává působnost v oblasti veřejné správy. I v případě výkonu veřejné správy se však obec považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 1 (resp. č. 3) k zákonu o DPH (dále jen „příloha“). Okruh činností uvedených v příloze je uzavřený.
26. Za účelem řádného posouzení, zda šlo o ekonomickou činnost či výkon působnosti v oblasti veřejné správy, bylo původní rozhodnutí žalovaného zrušeno správními soudy a vráceno žalovanému k dalšímu řízení. Ten si v dalším řízení vyžádal důkazní prostředky, na základě kterých dospěl k závěru, že žalobce vykonával výhradně ekonomickou činnost, pročež může tedy uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Tento závěr není v žalobě nijak zpochybňován.
27. Žalobce v žalobě brojí primárně proti tomu, že dle jeho názoru byl režim plnění daňové povinnosti „překvalifikován“ do režimu přenesení daňové povinnosti.
28. Podle § 92a odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2012 je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.
29. Podle § 92e odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2012 se při poskytnutí stavebních 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.
30. Žalobce k uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti v žalobě uvedl, že nesprávné užití „klasického“ režimu nebylo jeho úmyslem, nýbrž důsledkem systému změn v daňovém systému v České republice. Uvedl, že ačkoliv strany (smluv o dílo) tento režim nedodržely, dodržely však režim smlouvený ve smlouvě o dílo, jež spolu uzavřely, přičemž daňová správa tento režim akceptovala. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že na stavební činnost žalobce se bude uplatňovat zmíněný režim přenesení daňové povinnosti, neboť tyto činnosti spadají do prací popsanych v § 92e odst. 1 zákona o DPH.
31. Soud k tomu uvádí, že aplikoval-li žalovaný režim přenesení daňové povinnosti podle § 92a a § 92e zákona o DPH, pak postupoval zcela v souladu s právní úpravou. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč se tato úprava uplatní, jak ostatně předtím konstatoval zdejší soud i NSS ve výše citovaných rozsudcích. Žalobce s tímto postupem nesouhlasí, ale v zásadě nepřekládá žádný relevantní důvod, proč by neměla být citovaná zákonná ustanovení aplikována či proč by měla být vykládána jinak, než jak to učinil žalovaný. V žalobě nenamítá, že nešlo o poskytnutí stavebních prací ve smyslu § 92e odst. 1 zákona o DPH, podle kterého je plátce v takovém případě povinen použít režim přenesení daňové povinnosti.
32. Zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který do zákona o DPH vložil citovaný § 92a a § 92e, nabyl platnosti již dne 8. 3. 2011, a § 92e nabyl účinnosti dokonce až dne 1. 1. 2012. Žalobce předmětné smlouvy o dílo uzavíral od podzimu 2012, měl tedy dostatek času tyto změny daňového systému zaregistrovat a případně na ně reagovat při uzavírání předmětných

smluv, zejména vypuštěním ze smluv platby DPH v rámci dohodnuté ceny zhotoviteli díla, když žalobce sám má povinnost DPH odvést státu.

33. Z hlediska aplikace daňových předpisů je v tomto ohledu nerozhodné, jaký byl úmysl smluvních stran či jak byla otázka daňové povinnosti upravena v těchto smlouvách. Jak již konstatoval zdejší soud i NSS (viz odst. 15–16 tohoto rozsudku) a následně správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, ujednání smlouvy o dílo, podle nichž se na smluvní strany režim přenesení daňové povinnosti nevztahuje, je z hlediska daňových předpisů irelevantní. Soukromoprávním ujednáním se totiž nelze odchýlit od kogentního daňového předpisu, pokud to zákon výslovně neumožňuje (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 93/2012 - 39). Možnost odchýlit se od režimu přenesení daňové povinnosti pro tyto případy v zákoně o DPH není dána, proto se k uvedenému smluvnímu ujednání nepřihlíží. Uvedená smluvní ujednání tedy na zákonné povinnosti uplatnit režim přenesení daňové povinnosti nic nemění.
34. Argumentaci žalobce, že daňová správa akceptovala jeho postup, a nyní napadeným rozhodnutím tak dojde k „vymazání“ výsledku sporu a „popření merita rozhodnutí soudu“, nelze dát za pravdu. Soudní řízení se týkala toho, zda plnění na vstupu bylo použito v rámci ekonomické činnosti žalobce a určování výše nároku na odpočet DPH. Správní soudy dále nad rámec tehdejšího přezkumu uvedly, že na problematiku projednávané věci dopadá režim přenesení daňové povinnosti (bod 40 rozsudku krajského soudu, bod 24 rozsudku NSS). Uvedly také, že na tomto režimu nemohou nic změnit smluvní ujednání, jak následně uvedl též žalovaný. Žalovaný závěry správních soudů v napadeném rozhodnutí respektoval a postupoval dle návodu, jež mu soudy poskytly. Pokud snad žalobce žalovanému vytýká, že měl jiný právní názor než prvostupňový správce daně, toto samozřejmě nepředstavuje žádné pochybení, neboť žalovaný je z titulu odvolacího orgánu oprávněn korigovat právní závěry nižší instance (viz § 114 – § 116 daňového řádu). Závěr o přenesení daňové povinnosti učiněný v napadeném rozhodnutí nemohl být pro žalobce nijak překvapivý, neboť jednak tento názor vyslovil krajský i Nejvyšší správní soud, jednak jej prezentoval žalovaný v přípisu ze dne 3. 5. 2019, jímž žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a se svým právním názorem (viz odst. 31–33 tohoto přípisu), na který mohl žalobce ve lhůtě poskytnuté žalovaným reagovat, což však neučinil.
35. Žalobce také namítl, že výsledkem nového řízení je, že ačkoliv byl nárok žalobce na odpočet potvrzen soudem, žalobce jej nemůže realizovat, neboť spor trval delší dobu, než je lhůta pro doměření daně. Strany tak nemohou „napravit“ špatně uplatněný režim DPH. Z posledně uvedeného žalobního bodu není soudu zřejmé, jakým konkrétním způsobem by žalobce chtěl „napravit“ nesprávně aplikovaný režim daňové povinnosti. Obecně však lze říci, že případné negativní následky pro žalobce jsou primárně důsledkem jeho vlastního chybného postupu nereflektující tehdy účinnou zákonnou úpravu při uzavírání citovaných smluv (viz odst. 32 výše). Soud nemá za to, že by postupem daňových orgánů došlo k porušení principu daňové neutrality, jak obecně namítá žalobce (k daňové neutralitě v kontextu režimu přenesení daňové povinnosti srov. např. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2019, č. j. 1 Afs 69/2018 - 32, či ze dne 25. 4. 2019, č. j. 10 Afs 61/2018 - 39, a také rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 4. 2017, C-564/15, Tibor Farkas, a ze dne 11. 4. 2019, C-691-17, Porr Építési Kft.) Z posledně citovaného rozsudku plyne, že odepření nároku na odpočet na DPH subjektu, který jakožto příjemce služeb neoprávněně zaplatil poskytovateli těchto služeb na základě faktury vystavené podle obecných pravidel,

ačkoliv se měl aplikovat mechanismus přenesení daňové povinnosti, neodporuje zásadě daňové neutrality. Soud pro úplnost uvádí, že Soudní dvůr v citovaném rozsudku dále konstatoval, že takový subjekt by se měl primárně domáhat vrácení neoprávněně naúčtované daně po poskytovateli služby; pokud by to bylo nemožné či nepřiměřeně obtížené, připustil též žádost o vrácení adresovanou přímo daňovému orgánu. Taková žádost by však neměla být předmětem původního řízení o odpočtu (viz odst. 45 citovaného rozsudku).

36. Konečně žalobce namítl, že napadené rozhodnutí je nutné zrušit i z toho důvodu, že žalovaný k dodatečným platebním výměrům uvedl, že byly vydány Finančním úřadem pro Zlínský kraj. Dle soudu však nejde o vadu, kvůli níž by bylo nutné napadené rozhodnutí zrušit. Je třeba odlišit situaci, kdy lze mít skutečné pochyby o tom, jaké rozhodnutí bylo předmětem odvolacího řízení, od situace, která nastala i v projednávaném případě, kdy nesprávná identifikace rozhodnutí je na úrovni zřejmé písařské chyby ve smyslu § 104 daňového řádu (shodně viz rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2012, č. j. 3 Ads 14/2012 - 72). Nesprávné označení prvostupňového správce daně soud vyhodnotil ve shodě se žalovaným jako zjevnou chybu v psaní. Žalovaný dodatečné platební výměry identifikoval správným číslem jednacím i datem vydání. V záhlaví napadeného rozhodnutí je správně uvedeno, že jím žalovaný přezkoumal „odvoláním napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj“. A z obsahu napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že se jedná o věc týkající se žalobce, nikoliv jiného subjektu. V textu napadeného rozhodnutí je pak zcela jednoznačná návaznost na předešlé řízení v žalobcově věci. Není tedy pochyb, které rozhodnutí bylo předmětem přezkumu v odvolacím řízení. Tento žalobní bod proto také není důvodný.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

37. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
38. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Ve věci úspěšnému žalovanému pak v dané věci nevznikly náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti, ostatně náhradu nákladů řízení ani nežádal. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 21. dubna 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu