



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce **PARTY EXPRES s.r.o. (původně GEMARE AGENCY s.r.o.)**, se sídlem v Kroměříži, Chobot 1524/24, zast. JUDr. Ing. Pavlem Schreiberem, advokátem se sídlem v Brně, Jakubská 1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 1.9.2011, č. j. 10651/11-1303-710806,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství (nahradilo i v této věci původního žalovaného Finančního ředitelství v Brně). V dalším textu tohoto rozsudku proto výraz „žalovaný“ označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty. Z úplného výpisu z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Brně, oddíl C, vložka

47267, soud zjistil též změnu obchodní firmy a sídla na straně žalobce, konkrétně 6. 1. 2014 byla zapsána obchodní firma „PARTY EXPRES s.r.o.“ (místo původní „GEMARE AGENCY s.r.o.“) a též nové sídlo (viz záhlaví rozsudku). Zachováno bylo IČ obchodní firmy a též právní zástupce pro toto řízení.

I. Vymezení věci

[2] Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil platební výměry ze dne 10. 12. 2010, č. j. 193168/10/291913702691, ze dne 13. 12. 2010, č. j. 193201/10/291913702691, č. j. 193204/10/291913702691, a č. j. 193207/10/291913702691, jimiž Finanční úřad Brno IV (dále též „správce daně“) dodatečně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období (dle pořadí jednotlivých platebních výměrů) 1. čtvrtletí roku 2006 ve výši 35.288 Kč, 2. čtvrtletí roku 2006 ve výši 501.381 Kč, 3. čtvrtletí roku 2006 ve výši 283.851 Kč a 4. čtvrtletí roku 2006 ve výši 134.668 Kč a současně žalobci uložil povinnost hradit penále ve výši 26.933 Kč (§ 37b odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZSDP“).

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl, že původním správcem daně Finančním úřadem v Prostějově byla u žalobce dne 16. 2. 2009 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2006. Od 21. 12. 2009 byl žalobce místně příslušný novému správci daně Finančnímu úřadu Brno IV, který daňovou kontrolu dokončil a vydal napadené dodatečné platební výměry. Daňová kontrola byla zahájena za účinnosti ZSDP. Jelikož dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), a odvolací řízení bylo zahájeno dne 12. 1. 2011, vydal žalovaný rozhodnutí o odvolání podle DŘ, přičemž bylo vydáno jediné rozhodnutí o odvolání, protože šlo o právně a skutkově shodné okolnosti ve všech přezkoumávaných platebních výměrech.

[4] Podle žalovaného bylo předmětem sporu to, zda byl daňový subjekt oprávněn zařadit služby v oblasti kulturních a zábavních služeb do snížené sazby DPH.

[5] Žalovaný měl za to, že žalobce pouze zajišťuje kulturní a zábavné programy, což vyplývalo jak z vyjádření žalobce tak i z daňových dokladů, kde byl předmět služeb poskytovaných žalobcem vymezen jako „Zajištění kulturního a zábavního programu ...“. Žalobce na jím zajišťovaných akcích nevybíral vstupné, odběratelům jen vystavoval na zajištění služeb daňové doklady. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 11. 2010, č. j. 6759/10/325932802640, na str. 18-30, vyplynulo, že žalobce poskytoval služby, které nespádaly do vymezení služeb podle přílohy č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Šlo o konkrétní případy specifikované výpisem jednotlivých daňových dokladů za příslušná zdaňovací období ve zprávě o daňové kontrole. Žalobcem poskytované služby zákon nevymezuje pro uplatnění snížené sazby DPH, přesto ji žalobce uplatnil místo základní sazby DPH, a tedy postupoval v rozporu s § 47 odst. 3 ZDPH. Správce daně proto přistoupil k doměření DPH ve výši odpovídající rozdílu mezi sníženou sazbou daně (uplatněnou žalobcem) a sazbou daně základní, která měla být u předmětných služeb uplatněna a z níž měla být odvedena daň.

[6] Důvodem neoprávněného uplatnění snížené sazby DPH bylo, že žalobce neposkytoval služby specifikované ve 13. a 14. odrážce přílohy č. 2 k ZDPH, protože nevybírá vstupné, naopak za poskytované služby je mu hrazena částka, kterou uvádí na vystavovaných daňových dokladech.

[7] Jelikož v posuzovaných případech nešlo o vstupné, nemohlo být toto zahrnuto ani jako součást služby v předmětné úplatě. Peněžitá plnění placená žalobci neměla charakter vstupného, nýbrž byla úplatou za poskytované služby a úplata byla vyplácena bez ohledu na počet návštěvníků atrakce.

[8] Žalovaný odmítl možnost dvojího výkladu přílohy č. 2 k ZDPH, včetně nejasné či nedokonalé úpravy ZDPH (účinné v době uskutečnění předmětných služeb). Žalobcem citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu žalovaný odmítl s tím, že nedopadají na posuzovaný případ.

[9] Žalobce nemohl poskytovat služby odpovídající 14. odrážce přílohy č. 2 k ZDPH, neboť je právnickou osobou a služby v této odrážce může poskytovat pouze samostatný umělec jako fyzická osoba, a to vlastním jménem a na vlastní účet. Samostatný umělec předvádí své umělecké dílo, které je jedinečným výsledkem jeho tvůrčí činnosti (autora) a je vyjádřeno ve vnímatelné podobě. Z povahy věci proto nemůže právnická osoba vytvářet výsledky tvůrčí činnosti, ani ji tyto nemohou být připisovány. Může je vytvořit pouze autor uměleckého díla, kterému jako fyzické osobě náleží osobnostní práva.

[10] Pokud by byly předmětné služby poskytovány samostatnými umělci, mohli tito uplatnit sníženou sazbu daně. Žalobce však tyto služby zprostředkoval dalším zájemcům – odběratelům jako soubor služeb a měl tak uplatnit základní sazbu daně, protože není samostatným umělcem, který by poskytoval služby vlastním jménem a na vlastní účet. Je třeba odlišit vztah mezi žalobcem a jeho odběrateli a dále mezi žalobcem a osobami, které fakticky služby vykonávaly. Předmětem posuzovaných služeb nebylo vstupné ani činnost samostatných umělců dle přílohy č. 2 k ZDPH, a proto neměla být uplatněna snížená sazba daně.

[11] Žalovaný nesouhlasil s argumentací žalobce ohledně hromadného vstupného. Naopak za rozhodný považoval vztah žalobce (poskytovatele služby) a zájemce (odběratele služby), který může na akci pro něj zajištěnou pozvat předem neznámý počet účastníků. Žalobce poskytuje službu (zajištění kulturní a zábavní akce) pro své odběratele, nikoliv pro osoby, které se budou akce zúčastňovat, a které by platily případné vstupné odběrateli. Odběratel sám uváží, zda bude na akci vybírat vstupné, zda pozve určitý či neurčitý počet účastníků a další okolnosti. Žalobce k tomu uváděl, že „zájemce mnohdy neměl v úmyslu platbu za vstupné dále přenášet na své účastníky, a tudíž vstupné nehradil koncový účastník, nýbrž samotný zájemce“.

[12] Na posuzovaný případ nedopadá § 2 odst. 7 ZSDP, neboť nedošlo k zastření skutečného obsahu stavem formálně právním. Žádný právní úkon ani skutečnost nebyly disimulovány, bylo jen ujednáno, že žalobce zajistí kulturní či zábavní akce a jejich odběratelé mu za to zaplatí sjednanou úhradu. Na takto sjednaný rozsah služeb žalobce vystavoval daňové doklady.

[13] V minulosti provedeným vytýkacím řízením na DPH za zdaňovací období březen 2007 nebyla založena předběžná otázka ve smyslu § 28 odst. 1 ZDP, kterou by byl správce daně následně při daňové kontrole vázán. Nevznikla ani překážka věci pravomocně rozhodnuté. Žalovaný sice konstatoval pochybení správce daně při vytýkacím řízení, který se nezabýval správností uplatněné sazby DPH u kontrolovaných služeb za zdaňovací období březen 2007, nicméně správce daně, který nyní zkoumanou daňovou kontrolu dokončil, musel postupovat v souladu s platnými právními předpisy a pochybení žalobce - jednání v rozporu se ZDPH (nesprávné zatřídění plnění do nižší sazby DPH) nemohl přehlédnout. Zásada zákonnosti měla přednost před zásadou legitimního očekávání. Na rozdíl od angloamerické právní kultury, kde pravidla chování jsou obsažena v precedencích, náleží české právo ke kontinentálně – evropské právní kultuře, jenž vychází ze závaznosti normativních právních aktů.

[14] Způsob ukončení daňové kontroly doručením zprávy o daňové kontrole žalobci (§ 16 odst. 8 ZSDP) s tím, že zpráva o daňové kontrole s ním nebyla projednána, žalovaný odůvodnil vyhýbáním se žalobce projednání této zprávy. Žalobce byl opakovaně předvoláván k jejímu projednání, což plyne z rozhodnutí o předvolání žalobce (19. 2., 19. 3. a 4. 5. 2010). Z protokolů o následně vedených jednáních vyplývá, že zprávu o daňové kontrole nebylo možno projednat, neboť žalobce opakovaně vznášel stejné dotazy a připomínky k provádění kontrole. Ze spisové dokumentace vyplynulo, že správce daně na dotazy žalobce reagoval a postupoval v úzké součinnosti s ním. Není pravdou, že dotazy nebyly zodpovězeny. Za účelem projednání zprávy o daňové kontrole byla vydána další rozhodnutí o předvolání žalobce ve dnech 2. 7., 13. 8. a 1. 10. 2010, přitom při následných jednáních nebylo opět možno zprávu o daňové kontrole projednat ze stejných důvodů. Rozhodnutí o předvolání byla vydávána s dostatečným časovým předstihem před plánovaným jednáním k umožnění náležité přípravy žalobce. K aplikaci § 16 odst. 8 ZSDP a zaslání zprávy o daňové kontrole žalobci přistoupil správce daně proto, že se žalobce opakovaně vyhýbal projednání a převzetí této zprávy. Na jeho účelové jednání správce daně usoudil vzhledem k délce trvání procesu projednávání zprávy o daň. kontrole a počtu pokusů o její projednání.

[15] K nepřezkoumatelnosti a neúplnosti obsahu zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že splňovala zákonné náležitosti a námitky proti jejímu obsahu nebyly důvodné. Zpráva o daňové kontrole je jedním z důkazních prostředků, který má být posuzován v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Zpráva zachycuje průběh daňové kontroly, vyjádření žalobce, stanoviska správce daně, výčet daňových dokladů s nižší sazbou DPH a zhodnocení důkazních prostředků. Jen za formální pochybení označil uvedení Finančního úřadu v Prostějově v záhlaví listiny, ačkoliv měl být správně uveden nový místně příslušný správce daně Finanční úřad Brno IV. Pochybení nemělo vliv na zákonnost řízení a žalobce nebyl na svých právech zkrácen.

[16] Projevený respekt správce daně k právním názorům žalobce nebyl důvodem pro změnu kontrolních zjištění. Bylo tím jen vyjádřeno, že i žalobce má právo uvádět své právní názory, které však správce daně neakceptoval. Správce daně s žalobcem spolupracoval, na jeho vyjádření a návrhy reagoval, závěry řádně odůvodnil a uvedl svá právní hodnocení.

[17] Odkazování správce daně (Finančního úřadu Brno IV) v některých dotazech na dříve místně příslušného správce daně (Finanční úřad Prostějov) nemělo vliv na kontrolní zjištění a výsledek daňové kontroly. Podstatnou část daňové kontroly provedl dříve místně příslušný

správce daně (FÚ v Prostějově), který získal nejvíce informací o poměrech žalobce, proto jej měl nový správce daně (Finanční úřad Brno IV) požádat o provedení úkonu prostřednictvím dožádání. Po předání spisového materiálu novému správci daně v důsledku změny místní příslušnosti žalobce, měl tento správce daně veškeré podklady pro ukončení daňové kontroly.

[18] Vyjádření správce daně ze dne 29. 11. 2010 stran dobré víry u nabytých práv a oprávněných zájmů osob, bylo spojeno se zásadou legitimního očekávání. Správce daně nebyl vázán dřívějším rozhodnutím, nýbrž jen zákony a jinými právními předpisy (zásada zákonnosti).

[19] Žalovaný se plně ztotožnil s hodnocením provedeným správcem daně, který doměřil žalobci DPH na výstupu, a to ve výši rozdílu mezi sníženou a základní sazbou DPH, protože žalobce zařadil služby nesprávně do snížené sazby daně a odvedl daň v nesprávné výši.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[20] Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i všech 4 rozhodnutí správce daně. Uplatnil tyto žalobní body:

[21] Správce daně i žalovaný popřeli procesní práva žalobce, dopustili se nezákonnosti i zásahu do ústavně zaručených práv, zejména práva na legitimní očekávání, spravedlivý proces a do práva podnikat či provozovat jinou hospodářskou činnost.

[22] Žalobce „pořádá kulturní produkce, zábavy a provozování zařízení sloužících zábavě, reklamní činnost a marketing“. Jde o „eventovou agenturu“, která zajišťuje promotion akce, propagaci firemních výrobků a služeb, prezentaci firem a provozuje rozsáhlou nabídku lunaparkových atrakcí. Předmětný spor se týká zdaňování DPH provozování lunaparkových atrakcí. Při vystavování daňových dokladů žalobce vždy používal sníženou sazbu DPH neboť vycházel z toho, že jde o služby uvedené v příloze č. 2 k ZDPH ve znění účinném v roce 2006, tedy služby specifikované v odrážce 13. a 14. podléhající snížené sazbě DPH.

[23] Správce daně potvrdil správnost zařazení sporných služeb do snížené sazby DPH již ve vytýkacím řízení, které se týkalo DPH za zdaňovací období březen 2007 (zahájeno výzvou správce daně dne 15.5.2007 k odstranění pochybností).

[24] Dne 16.2.2009 byla u žalobce zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2006, v rámci níž správce daně přehodnotil zařazení sporných služeb do základní sazby DPH, na rozdíl od vytýkacího řízení z roku 2007, kdy služby ponechal ve snížené sazbě DPH. Z důvodu změny sídla žalobce do Brna, dokončil daňovou kontrolu jiný správce daně (Finanční úřad Brno IV), který vydal platební výměry, jimiž žalobci dodatečně vyměřil DPH za předmětná zdaňovací období.

[25] Žalobce trval na správném zařazení sporných služeb do snížené sazby DPH, ve shodě s výsledkem vytýkacího řízení z roku 2007. Upozornil správce daně na rozpor v názorech na zařazení služeb do různých sazeb DPH, avšak správce daně stran výsledku vytýkacího řízení

nevyužil možnost přezkumu dle § 55b ZSDP a ani řízení neobnovil dle § 54 ZSDP. V téže věci tak existuje dvojí autoritativní výklad jednoho správce daně.

[26] ZDPH ve znění účinném pro rok 2006 neobsahoval v příloze č. 2 dovětek, že „snížené sazby daně podléhají služby, které odpovídají současně číselnému kódu Standardní klasifikace produkce a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části této přílohy“. Dovětek byl do ZDPH zařazen až novelou č. 489/2009 Sb. s účinností od 1.1.2010. Právní úprava v roce 2006 tak dávala za pravdu žalobci, event. byla nejednoznačná.

[27] V daňovém řízení také platí zásada uvedená v § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SŘ“), tedy, že správní orgán dbá, aby při přijatém řešení nevznikaly nedůvodné rozdíly [poznámka soudu: obdoba § 8 odst. 2 DŘ].

[28] Žalobce odkazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu ČR s tím, že se v nich promítají požadavky na stabilní rozhodování a ustálenou interpretaci právních předpisů. Zdůraznil princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí, která může být změněna jen za určitých okolností a jen s účinky do budoucnosti. Jedná-li daňový subjekt v dobré víře v souladu s ustálenou praxí, nelze mu klást k tíži dosavadní jednání, nýbrž jen budoucí jednání po oznámení a zdůvodnění změny praxe. Doktrínou legitimního očekávání je chráněno jednání učiněné v důvěře v právo (v text právního předpisu i v jeho výklad orgánem veřejné moci, včetně praxe správních úřadů). Přehodnocení interpretace právních předpisů za jejich nezměněného stavu představuje závažný zásah do právní jistoty osob a legitimita změny správní praxe závisí na tom, do jaké míry mohl adresát normy počítat se změnou výkladu normy. Změna dlouhodobé správní praxe nebo soudně – správní judikatury, za nezměněného stavu právních předpisů, může nastat jen ze závažných důvodů. Ustálená správní praxe zakládá legitimní očekávání, kdy se opakovaně potvrzuje určitý výklad právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán a lze ji změnit pouze do budoucna s řádným odůvodněním závažnými okolnostmi tak, aby dotčené subjekty měly možnost se s takovou změnou seznámit.

[29] Konkurenti žalobce zařazovali shodná zdanitelná plnění v roce 2006 také do snížené sazby DPH, přitom finanční úřady jim to tolerovaly.

[30] Zatřídění služeb podle přílohy č. 2 k ZDPH, ve znění účinném v roce 2006, je otázkou výkladovou. U faktur za zdaňovací období březen 2007 nevznikly správci daně pochybnosti o zařazení do snížené sazby DPH a i vzhledem k praxi správce daně u konkurentů, došlo dle žalobce k založení ustálené praxe a též legitimního očekávání žalobce v zatřídění služeb do snížené sazby DPH. Zásah do takové praxe je nepřipustným zásahem do Ústavou a Listinou zaručených práv žalobce, týkajících se právní jistoty a rovnosti adresátů veřejné správy. Diskriminace žalobce představuje nepřímou veřejnou podporu konkurentů žalobce.

[31] V doplnění žaloby ze dne 1.11.2011 žalobce popřel nutnost vybírat vstupné od konkrétních fyzických osob účastnících se akce, neboť stačilo, aby bylo obecně součástí prováděných činností zařazených v SKP 92. Vstupné nemusí záviset na počtu účastníků akce. Zaplatí-li určitá organizace svým členům právo hromadného vstupu, např. do bazénu, půjde stále o vstupné. Nebude vázáno na počet vstupenek, ale na kapacitu bazénu. Obdobná situace je u tzv. rodinného vstupného, které platí zpravidla rodiče s dětmi, bez omezení počtu osob,

přesto jde o vstupné, a to i tehdy, zakoupí-li vstupenky třetí osoba, která se akce nezúčastní a počká na rodinu před vstupem. Situace žalobce byla analogická, akce platily také třetí osoby (objednatelé služby), které zvaly na akce jiné osoby, jenž by jinak musely platit samy. Vstupné nemusel hradit ten, kdo se akce osobně účastnil. Dle žalobce je vstupné úplatou za vstup na jistou událost, avšak není rozhodné, kdo úplatu za účastníka fakticky hradí.

[32] U 14. odrážky přílohy č. 2 k ZDPH žalobce nesouhlasil s tím, že služby samostatných umělců nemůže vykonávat právnická osoba, protože takový postup zákon nezakazuje. Např. u sochařů je běžné sdružování a vykonávání činnosti pod hlavičkou obchodní společnosti.

[33] Existence obchodního vztahu není dle žalobce rozlišujícím kritériem pro posouzení služeb. Zakoupí-li fyzická nepodnikající osoba vstupné a dohodne se s poskytovatelem služby na aplikaci obchodního zákoníku, pak může i v tomto případě jít o obchodní vztah.

[34] Žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že samotnou uměleckou činnost provádí vždy konkrétní fyzická osoba. U právnických osob také provádí konkrétní činnosti fyzická osoba, avšak nezáleží na tom, o jakou činnost jde. Argumentace osobnostními autorskými právy neměla schopnost odlišit činnosti právnické osoby od činnosti fyzické osoby, natož pak odlišit činnosti samostatných umělců a jiných tvůrčích osob.

[35] Právní úprava v roce 2006 byla nejasná, nedostatečná a nedokonalá, neboť jinak by nebyl správcem daně v roce 2007 v rámci vytykácího řízení ujišťován o tom, že zdaňuje služby správně v nižší sazbě a dále ani zákonodárce by nekorigoval režim výkladu přílohy č. 2 k ZDPH novelou č. 489/2009 Sb. Žalobce odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, podle něhož v situacích, kdy právo umožňuje dvojí výklad, je nutno v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius). Správce daně byl v posuzovaném případě vázán rozhodnutím z roku 2007 (vytykácí řízení), a to buď jako otázkou předběžnou nebo v důsledku naplnění zásady legitimního očekávání. Žalobce žalovanému vytkl, že ačkoliv posoudil závěr správce daně z roku 2007 jako nesprávný, apeluje na presumpci správnosti rozhodnutí a jeho nezměnitelnost v důsledku uplynutí prekluzivních lhůt.

[36] Žalobce nespatřuje rozdíl mezi zásadou zákonnosti a zásadou legitimního očekávání. Zásada legitimního očekávání vychází ze základních ústavních principů právní jistoty a vázanosti státu právem, a proto jako zásada ústavního práva je minimálně na stejné úrovni jako zásada zákonnosti. Tvrzení žalovaného o přednosti zásady zákonnosti před zásadou legitimního očekávání tak podle žalobce nebylo pravdivé.

[37] Procesní práva žalobce byla bagatelizována a jeho dotazy nebyly zodpovězeny.

[38] Žalobce odmítl tvrzení, že by účelově zdržoval daňové řízení, nebyl k tomu předložen žádný důkaz, a pokud řádně využíval svých procesních práv, pak takový postup nebyl protizákonným. Naopak správce daně překvapivě ukončil daňovou kontrolu a procesně i hmotněprávně selhal.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[39] Žalovaný uplatněné žalobní body jednoznačně odmítl.

[40] Těžištěm sporu byla otázka, zda byl žalobce oprávněn zařadit jím poskytované služby do snížené sazby DPH. Podle § 47 odst. 3 ZDPH se primárně použije sazba daně základní. Pouze pokud zákon stanoví jinak, použije se výjimečně sazba snížená. ZDPH stanoví jinak v příloze č. 2, kde žalobce podřazoval předmět své činnosti pod odrážku 13. a 14. Odrážka 13. zahrnuje „kulturní činnosti zařazené v SKP 92, které zahrnují vstupné na výstavy, koncerty ... a obdobné“. Na žalobcův případ dopadá vymezení činnosti pod bodem 92.33-Činnosti lunaparků a zábavních parků. Z textu 13. odrážky přílohy č. 2 k ZDPH plyne, že žalobce musí provozovat určitou kulturní činnost (měl provozovat lunapark či zábavní park), která zahrnuje vstupné. Cílem úpravy bylo zpřístupnit kulturní činnost, proto byla zatěžována nižší DPH. Výsledkem měla být nižší cena vstupného. Z dokladů a vyjádření žalobce vyšlo najevo, že sice vlastní zábavní atrakce, avšak podstatou jeho činnosti je zajišťování zábavních a kulturních akcí na objednávku. Objednatel zaplatí za službu spočívající ve vytvoření zábavní či kulturní akce na klíč (např. firemní večírky, zábavné noci v rámci jiných kulturních akcí, dětské dny apod.). Žalobci je zaplacená konečná cena za to, že organizuje zábavu v rámci jiné akce. Činnost žalobce není založena na zisku ze vstupného, ale z úplaty objednatele zábavní či kulturní akce. Na akci se ani vstupné nevybírá.

[41] Na základě výše uvedených zjištění byl žalobce správcem daně vyzván k prokázání, zda správně aplikoval § 47 odst. 3 ZDPH, tedy správně uplatnil sníženou sazbu DPH na uvedené služby. Z reakcí žalobce vyplynuly jeho dva argumenty, jednak výklad pojmu „zahrnují“ (použitý v příloze č. 2 k ZDPH) a jednak porušení zásady legitimního očekávání.

[42] V rámci výkladu pojmu „zahrnují“ se žalobce snažil prokázat s odkazem na nejasný text přílohy č. 2 ZDPH, že postačí, že vstupné je součástí konečné ceny a dále, že i jeho činnost zahrnovala činnost samostatných umělců ve smyslu odrážky 14. přílohy č. 2 ZDPH. Žalovaný nesouhlasil již v napadeném rozhodnutí s tím, že by právní úprava byla nedostatečná či nejasná. Text zákona byl podle něj jasný, postačoval tak gramatický výklad normy bez využití jiných výkladových metod. Nebyla případná ani aplikace zásady in dubio mitius, neboť zde nebyla konkurence jednotlivých výkladových metod. V případě argumentace žalobce nejasností normy, postačovalo podpůrně výkladu teleologického pro ozřejmění smyslu interpretované normy, který spočívá ve snížení ceny vstupného, neboť zákonodárce považoval kulturní a zábavní činnost za důležitou. Uvedený smysl však nebyl naplněn v případě zajištění zábavy na firemním večírku a obdobných akcích, kdy nejde o vstupné. Použití jiných výkladových metod při interpretaci odrážky 13. či 14. přílohy č. 2 ZDPH nebylo na místě. Na tom nic nezměnila ani změna textu přílohy č. 2 ZDPH, která nebyla principiální změnou účelu normy, nýbrž šlo jen o gramatické upřesnění ratio legis úpravy (viz důvodová zpráva k zákonu č. 302/2008 Sb.). Nebylo místo pro aplikaci zásady in dubio mitius.

[43] Podle žalovaného nebyla porušena zásada legitimního očekávání žalobce odlišnými nálezy vytýkacího řízení a daňové kontroly, když vytýkací řízení na DPH za březen 2007 skončilo bez negativního nálezu, avšak daňová kontrola vyústila k doměření daně. Dle žalovaného bylo nutno upřednostnit zásadu zákonnosti.

[44] Zásada legitimního očekávání se neobjevila až s účinností DŘ, nýbrž byla zakotvena již v § 2 odst. 4 SŘ, jehož text odpovídá i pozdější formulaci v DŘ. Základní zásady formulované správním řádem jsou obecně aplikovatelné (§ 177 SŘ) i v případech, kdy taková

úprava ve speciálním zákoně chybí. Zásada legitimního očekávání je zákonným provedením principu právní jistoty, tedy jednoho z principů právního státu. Princip právní jistoty je naplňován jistotou zajištění ochrany právem, jistotou ochrany nabytých práv, jistotou stálosti práva a jistotou stálé aplikace práva. Právě poslední pojem je základem zásady legitimního očekávání, kdy by mělo být právo aplikováno ve stejných případech obdobným způsobem. Jde o princip předvídatelnosti práva, tedy i rozhodování veřejné správy a je akceptován nadstátně. Zásada legitimního očekávání se prolíná se zásadou rovnosti. Zásada legitimního očekávání ale nepůsobí absolutně, rozhodují skutkové okolnosti. Nezaručuje, že správce daně bude slepě následovat svá dřívější rozhodnutí a nezakládá nárok daňového subjektu na stále stejné jednání nebo rozhodování v jeho prospěch. Garantuje pouze předvídatelné rozhodování správce daně (viz rozsudek Nejvyšší správní soud ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, který dovodil, že se nelze dovolávat správní praxe, která ač ustálená je v rozporu s platným právem).

[45] Bylo třeba respektovat rozdíl mezi vytýkacím řízením a daňovou kontrolou. Vytýkací řízení je prvotním institutem správce daně po podání daňového přiznání, v případě, že pojme konkrétní pochybnosti o jeho správnosti. Pochybnosti by měly být v rámci vytýkacího řízení odstraněny. Vytýkací řízení by svojí délkou ani rozsahem nemělo být ztotožněno s daňovou kontrolou. Učinil-li správce daně špatný právní závěr v rámci vytýkacího řízení, nelze požadovat, aby stejný závěr byl učiněn i průběhu daňové kontroly. Správce daně by porušil zásadu legality.

[46] Správce daně ve vytýkacím řízení za zdaňovací období březen 2007 pochybil, špatně kvalifikoval skutečnosti zjištěné v průběhu tohoto řízení (daný problém nebyl v rámci řízení vůbec posuzován). Vadný postup nepůsobil následnou vázanost správce daně špatnou správní praxí i průběhu daňové kontroly.

[47] Žalovaný namítal porušení § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Soudní přezkum napadených správních rozhodnutí je přezkumem samostatným, odděleným od přezkumu správního. Žalobní body musí být uvedeny samostatně v žalobě a mělo by z nich být patrné, v čem spočívá porušení správních orgánů. K naplnění dikce § 71 odst. 1 s. ř. s. nepostačuje pouhý odkaz na námitky vznesené v rámci odvolání, není tak jasno, zda je rozporován postup prvostupňového správce daně či žalovaného v odvolacím řízení a není zřejmé, v čem pochybení spočívalo. Žalovaný může reagovat pouze odkazem na obsah napadeného rozhodnutí, protože bylo pouze obecně uvedeno, že se s důvody odvolání vypořádal nesprávně (žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, kde se rozšířený senát vyjádřil k požadavkům kladeným na žalobní body). Soudní řízení správní je ovládáno zásadou dispoziční, tedy žalobním návrhem. Žalobce tedy měl být vyzván ke konkretizaci tohoto žalobního bodu, v opačném případě by se soud neměl touto námitkou zabývat pro její neurčitost. Žaloba však je způsobilá k projednání s ohledem na ostatní formulované žalobní body. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

[48] Podáním ze dne 15. 5. 2012 žalobce reagoval na vyjádření žalovaného a své žalobní body v tomto směru upřesnil.

[49] Žalobce se především opíral o vytýkácí řízení za zdaňovací období březen 2007, kdy byl kontrolován stejný předmět daně. Vytýkácí řízení bylo ukončeno bez nálezu, ačkoliv textace kontrolovaných faktur a obsah poskytnutých služeb včetně uplatnění snížené sazby DPH byly stejné jako v nyní kontrolovaném období. Žalobce odmítl dva rozdílné výstupy kontrol u stejného předmětu daně. Pokud by správce daně rozporoval použití snížené sazby DPH již při vytýkáčím řízení, mohl žalobce následně podat dodatečné daňové přiznání, odběratelům dofakturovat rozdílnou výši DPH a žalobci by tak nevznikl žádný další náklad. Nyní ale již nemůže rozdíl DPH dofakturovat odběratelům a doměrek daně je pro něj likvidační, přitom rozdíl mezi základní a sníženou sazbou DPH nebyl příjmem žalobce. Vznikla mu tak škoda.

[50] Žalobce dne 19. 3. 2010 obdržel koncept zprávy o výsledku daňové kontroly, která však neobsahovala odpovědi na jeho předchozí dotazy a ani nezobrazovala skutečný stav jednání, včetně jednotlivých protokolů o jednání. Při ústním jednání dne 18. 5. 2010 přislíbil správce daně (Finanční úřad Prostějov) nápravu v tomto směru. K tomu však nedošlo. Dne 18. 6. 2010 byl žalobce informován o tom, že spis žalobce byl předán novému místně příslušnému správci daně Finančnímu úřadu Brno IV. Dne 28. 7. 2010 proběhlo jednání před novým správcem daně, kde žalobce opět neobdržel odpovědi na dotazy ze dne 18. 5. 2010. Dne 13. 8. 2010 žalobce obdržel stanovisko nového správce daně, ale v něm byly okopírovány původní odpovědi správce daně z konceptu zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 19. 3. 2010, tedy ty, které žalobce rozporoval dne 18. 5. 2010. Správce daně se odmítl vyjadřovat k souvislosti mezi vytýkáčím řízením a daňovou kontrolou, neboť řízení prováděl Finanční úřad v Prostějově. Dne 6. 9. 2010 při ústním jednání žalobce upozornil správce daně na chybu, když okopíroval pouze předchozí odpovědi správce daně a současně ho požádal o zaslání odpovědí. Dne 1. 10. 2010 obdržel žalobce vyjádření správce daně s tím, že všechny dotazy byly zodpovězeny dne 2. 3. 2010. Dotazy položené žalobcem dne 18. 5. 2010 tak nebyly zodpovězeny, týkaly se totiž urgency odpovědí na dotazy položené při jednání dne 2. 3. 2010 a též konceptu zprávy o výsledku daňové kontroly (byly použity odpovědi z ústního jednání ze dne 2. 3. 2010). Skutečné odpovědi však žalobce dosud neobdržel. Kompletní seznam nezodpovězených dotazů předal žalobce správci daně dne 20. 10. 2010, který do protokolu o ústním jednání téhož dne uvedl, že na dotazy písemně odpoví, a že bude dále dohodnut termín dalšího osobního jednání (str. 3 citovaného protokolu o jednání). Další jednání se i přes uvedený záznam nekonalo. Dne 29. 11. 2010 byla žalobci zaslána závěrečná zpráva o daňové kontrole a tím byla kontrola nečekaně ukončena. Správce daně předem neavizoval změnu svého názoru, že přislíbené odpovědi na dotazy nebude zasílat a že se dohodnuté jednání nebude konat. Postup správce daně byl nepředvídatelný. Žalobce nepřinutil správce daně prostřednictvím zdržovací taktiky k ukončení daňové kontroly. Pokud by se vyhýbal projednání zprávy o výsledku daňové kontroly, mělo to vyplývat z obsahu protokolů o ústních jednáních, což se nestalo. V posledním protokolu o jednání naopak požadoval správce daně lhůtu k zaslání odpovědí a potvrdil další jednání ve věci.

[51] Zasláná zpráva o daňové kontrole je pouhou kopií konceptu zprávy, která byla žalobci doručena dne 19. 3. 2010 k prostudování, a neobsahovala odpovědi k připomínkám žalobce. Zpráva je tak neúplná, nezaznamenává posledních 9 měsíců průběhu jednání před správcem daně. V záhlaví je chybně uveden Finanční úřad v Prostějově místo nového správce daně Finančního úřadu Brno IV, který zprávu zasílal.

[52] Procesní pochybení správce daně spočívalo v tom, že bylo odmítáno poskytnout odpovědi na položené dotazy žalobce nebo bylo použito tvrzení, že dotaz již byl zodpovězen, ač se tak nestalo, a nebo bylo argumentováno instrukcí Ministerstva financí, která nebyla pro žalobce dostupná (stanovisko Ministerstva financí, odboru 49, č. j. 49/81 088/2009-491, s níž žalobce nebyl seznámen, ačkoliv bylo podkladem pro žalobou napadená rozhodnutí).

[53] Žalobce nesouhlasil se stanoviskem žalovaného v jeho vyjádření ze dne 16.12.2011 stran aplikace snížené sazby DPH. Na rozdíl od žalovaného se žalobce domníval, že právní úprava byla v letech 2006-2009 nejasná a připouštěla dvojí výklad. Až teprve nyní po výslovné novelizaci je výklad normy jasný. Pokud by byl již před novelou provedenou zákonem č. 302/2008 Sb. jasný výklad textu přílohy č. 2 k ZDPH, neprováděl by zákonodárce její novelizaci výslovným upřesněním textu. Důkazem nejasnosti předchozí právní úpravy bylo i chování původního správce daně Finančního úřadu v Prostějově, jenž postupoval při vytýkacím řízení v roce 2007 údajně chybně (bráno optikou z roku 2009). Uvedené by postačovalo k aplikaci ústavních zásad legitimního očekávání a právní jistoty adresátů práva. Pokud snížení vstupného mělo vést ke zpřístupnění kulturní činnosti lidem, pak tento cíl by naplňoval i bezplatný přístup na kulturní akci zajišťovanou žalobcem, kterou by platil odběratel. Účel zavedení snížené sazby DPH je obecnější a nemá za cíl pouze zpřístupnění kulturní činnosti lidem. Teleologický výklad nemohl vyloučit činnost žalobce ze snížené sazby DPH.

[54] Rozdíl mezi vytýkacím řízením a daňovou kontrolou je pouze co do délky řízení, nikoliv však v předmětu kontroly, vždy jde o odstranění pochybností, které vznikly správci daně ohledně DPH. Vytýkací řízení trvalo v roce 2007 jeden měsíc a daňová kontrola v roce 2009 celý rok. Vytýkací řízení bylo zahájeno v roce 2007 z důvodu pochybností ohledně nadměrného odpočtu. Správce daně tehdy dokonce žalobci přefadil jednu z faktur do snížené sazby DPH. Pokud správce daně ve vytýkacím řízení pochybil, nelze jeho chybné rozhodnutí dávat k tíži žalobci.

[55] Žalovaný opakoval chybný postup pracovnice správce daně (paní H.), že žalobce údajně účtoval ve snížené sazbě DPH „firemní večírky“. Tvrzení neměla ničím podloženo a neustálým opakováním z něj udělala notorietu. Žalobce však firemní večírky vždy účtoval v základní sazbě DPH. Snížená sazba DPH se týkala kulturních akcí, nikoliv firemních večírků. Argumentace firemními večírky nebyla v napadeném rozhodnutí podložena odkazem na konkrétní obchodní případ. Žalobce tak dovodil nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

[56] Pokud se žalovaný zabýval otázkou vztahu zásady legitimního očekávání a zásady zákonnosti a odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.2.2010, sp. zn. 6 Ads 88/2006-159, pak se podle žalobce mýlil. Bylo třeba vycházet z aktuální judikatury, citované rozhodnutí totiž bylo v reakci na judikaturu Ústavního soudu předmětem dalšího rozboru ve zrušovacím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22.9.2011, č.j. 6 Ads 14/2011-241 (žalobce u něj odkazoval na pasáž, že správní praxí je správní orgán vázán a lze ji měnit pouze do budoucna po seznámení se s ní a řádném zdůvodnění). V nyní posuzovaném případě však nebyla oznámena změna praxe až do novely z roku 2008. Změnou praxe byla až uvedená novela. V roce 2007 byla praxe taková, že služby poskytované žalobcem podléhaly nižší sazbě DPH.

[57] Zásadní pochybení správce daně bylo v tom, že posuzoval podle výkladových kritérií z roku 2009 zpětně události z roku 2006. Nelze však připustit, aby daňové úřady v reakci na upřesnění výkladu novelou z roku 2008 zdaňovaly zpětně v roce 2009 podle této novely osoby jednající v dobré víře v roce 2006. Jde o nepřipustnou retroaktivitu porušující ústavně zaručená práva. Změna správní praxe nesmí jít k tíži žalobce, lze ji realizovat až po řádném oznámení, a to pouze do budoucna.

[58] Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Ads 88/2006-159 sice vyplývá priorita zásady zákonnosti před zásadou legitimního očekávání, avšak jen v daném případě, kdy šlo o placení pojištění a nikoliv daní. Na případ žalobce proto není rozhodnutí aplikovatelné.

[59] Žalobce se dovolával ochrany vlastnictví dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod, k němuž vztahoval své legitimní očekávání. Zásada legality proto nemá v jeho případě přednost, na změnu praxe nebyl předem upozorněn a tato byla vůči němu uplatňována do minulosti. Žalobce se dovolával také principu právní jistoty, neboť ustálená praxe správců daně vůči žalobci i jeho konkurentům byla základem pro jednání žalobce. Na tomto základě, potvrzeném vytýkáčím řízením v roce 2007, žalobce uplatňoval až do novely v roce 2008 sníženou sazbu DPH pro jeho služby.

[60] Žalobce také shrnul námitky proti průběhu daňové kontroly DPH, kdy zástupci správce daně nebyli ochotni zodpovědět žalobcem položené dotazy. Pracovnice H. nejprve dotazy na konkurenci a způsob jejich účtování popřela, následně žalobcem předložené důkazy nabídek od konkurenčních firem odmítla. Zavádějícím způsobem citovala texty z nabídkového katalogu služeb žalobce, které účtoval v základní sazbě, následně je používala pro argumentaci, že o nich nemůže být účtováno ve snížené sazbě DPH. Činila tak i přesto, že byla upozorněna na to, že tento typ služeb nebyl nikdy účtován ve snížené sazbě daně. Uvedená pracovnice nezodpovídala dotazy žalobce z protokolů o jednání. Pracovník K. běžně používal sdělení, že dotaz již byl položen, a tedy správcem daně zodpovězen. To však i v situaci, kdy předmětný dotaz dosud položen nebyl a tedy ani zodpovězen. V interních sděleních správce daně byl žalobce popisován jako subjekt prodlužující daňovou kontrolu, který se vyhýbá jednání. Sdělení se však nezakládalo na pravdě. Žalobce rychle a bezchybně komunikoval, pro rychlejší zaslání dotazů a odpovědí navrhoval elektronickou formu komunikace. Správce daně si však vždy ponechal lhůtu pro podání svých odpovědí, odpovědi odmítal zasílat elektronicky, požadoval pouze jejich ústní projednání. Pokud žalobce byl seznámen se stanoviskem správce daně, okamžitě na ně při jednání reagoval doplňujícími dotazy. Naopak to byl správce daně, který nebyl schopen ihned reagovat a odpovídat do protokolu na místě v den jednání. Nezodpovídal dotazy z protokolů o jednání, a to ani přes opakovanou urgenci.

V. Vyjádření žalovaného k replice žalobce

[63] Žalovaný v reakci na repliku žalobce uvedl, že obsah spisového materiálu vystihuje průběh daňové kontroly. V rámci daňové kontroly musí být zachována práva daňového subjektu, především právo na spravedlivý proces. Je to však správce daně, kdo vede daňové řízení, nikoliv daňový subjekt. Podle žalovaného byly veškeré námitky žalobce vyřízeny minimálně v rozhodnutí o odvolání, a je tak nerozhodné, zda panovala mezi správcem daně a

žalobcem komunikační bariéra. Finální rozhodnutí o odvolání naplňovalo základní atributy zákonnosti a celkový výsledek řízení byl v souladu se zákonem.

[64] Žalovaný i přes argumentaci žalobce v replice (odvozoval spornost normy z chování správce daně při vytýkacím řízení a z chování zákonodárce při změně textu přílohy č. 2 k ZDPH, zdůrazňoval existenci dvojího výkladu a současně zpochybnil výsledek gramatického a teleologického výkladu) nadále trval na dosavadní interpretaci přílohy č. 2 k ZDPH s tím, že zásah zákonodárce představoval pouze formální upřesnění textu zákona. Od počátku účinnosti ZDPH musely být kulturní činnosti spojené s uplatněním snížené sazby DPH zatíženy vstupným. Také Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 upravuje možnosti použití snížené sazby daně v případě oprávnění ke vstupu na kulturní akci, sportovní akci. Z předpisů však neplyne možnost aplikace snížené sazby DPH v případech, kdy součástí plnění není vstupné. Kulturní akcí dle díky zákona je ta, na níž je vybíráno vstupné. Akce musí být přístupná potencionálním návštěvníkům, což není splněno u soukromých akcí na klíč, které jsou za úplaty organizovány pro vymezený okruh lidí, a kde se vstupné nevybírá. Nelze tvrdit, že vstupné bylo součástí finální ceny, ačkoli to nebylo prokázáno. Žalobce nedoložil, že posuzovaná zdanitelná plnění v sobě zahrnovala vstupné, ačkoliv s ohledem na § 31 ZSDP byl povinen prokázat, že jeho tvrzení bylo vystaveno na zákonných základech. Žalobce pouze setrval na tvrzení, že pořádal kulturní akce, což žalovaný nerozporoval. Spor byl o to, zda se za vstup na kulturní akce vybíralo vstupné. Tvrzení, že toto bylo součástí úplaty za zdanitelné plnění, byl žalobce povinen prokázat, čímž by unesl důkazní břemeno a bylo by možno akceptovat sníženou sazbu DPH.

[65] Žalovaný uznal svoji nešťastnou argumentaci z hlediska teleologického výkladu s tím, že argumentace žalobce ve věci sochařů byla přiléhavá. Nic to však nezměnilo na interpretaci přílohy č. 2 k ZDPH s tím, že činnost výkonného umělce nemůže být činností právnické osoby (viz zápis z Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 4. 4. 2012), a proto ani žalobce nemohl argumentovat tím, že jeho činnost byla činností výkonného umělce.

[66] Podle žalovaného chápe žalobce nesprávně pojetí střetu dvou principů – legitimního očekávání a legality. V důsledku dělby moci bylo svěřeno oprávnění přijímat a vydávat zákony moci zákonodárné. Moc výkonná tyto pouze vykonává. Bylo by tedy absurdní, pokud by moc výkonná (kam patří i správní orgány) svévolným výkladem zákona realizovala normy přijaté zákonodárnou mocí tak, že by směřovala proti smyslu a účelu norem.

[67] Správce daně (představitel moci výkonné) interpretoval ve vytýkacím řízení nesprávným způsobem právní normu, resp. se interpretačním problémem vůbec nezabýval, a tak ačkoliv jednal žalobce protizákonně (zdaňovací období březen 2007), nebyl postihnut. Změnil-li v následujícím zdaňovacím období správce daně jednání tak, že protizákonné jednání žalobce postihl, došlo k naplnění zásady legality. Jako první protizákonně jednal žalobce, jeho jednání mu ZDPH zakazoval. Pochybení správce daně bylo až pochybením následným. Mohla tak být založena jediné správní praxe „respektující“ protizákonné jednání. V takovém případě nemůže převážet princip legitimního očekávání, neboť správní praxe byla založena na porušení principu legality. Zde nešlo o případ vyložení neurčitého pojmu dlouhodobě shodným způsobem, kdy má převážení principu legitimního očekávání nad principem legality

své opodstatnění, protože daňový subjekt by byl změnou správní praxe negativně dotčen, ačkoliv sám se pohyboval v hranicích legality.

[68] S ohledem na výše uvedené musel v daném případě převážít princip legality nad principem legitimního očekávání (legitimní očekávání by bylo založeno na porušení principu legality).

[69] Žalovaný označil za nesprávnou argumentaci žalobce stran dovolávání se práva vlastnit majetek založeného čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Podle žalovaného je vždy stanovením povinnosti určitého odvodu do veřejného rozpočtu potencionálně zasaženo právo vlastnit majetek. Z čl. 11 odst. 5 Listiny vyplývá pouze povinnost uložit takový odvod prostřednictvím zákona. Je nerozhodný název odvodu jako daň, poplatek apod., avšak vždy jde o stanovení povinnosti spočívající v odevzdání části financí státu. Rozdíl mezi odvody je zřejmý z jejich následného využití příjemcem odvodu (státu). Předchozí odkazy na soudní judikaturu týkající se odvodů na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění žalovaný nepoužil nevhodně. Není důvodu činit rozdíly při posuzování střetu principů legality a legitimního očekávání dle povahy odvodu do veřejného rozpočtu. Odvod musí být vždy realizován v rámci principu legality, v jehož hranicích je pak zakládán princip legitimního očekávání.

[70] Vzhledem k tomu, že žalobce jednal protizákonně, nemohla mu vzniknout škoda.

VI. Rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 21. 10. 2013

[71] Krajský soud ve věci rozhodl nejprve rozsudkem ze dne 21. 10. 2013, č. j. 29 Af 137/2011-151, tak, že zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 1.9.2011, č. j. 10651/11-1303-710806, z důvodu nezákonného (a předčasného) způsobu ukončení daňové kontroly správcem daně, čímž mohla být podstatně porušena ustanovení o řízení před správním orgánem, což mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.). Ke kasační stížnosti žalovaného však rozhodnutí krajského soudu zrušil Nejvyšší správní soud, a to rozsudkem ze dne 13. 2. 2014, č. j. 7 Afs 112/2013-36.

VII. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

[72] Nejvyšší správní soud k námitkám stěžovatele uvedl, že z odůvodnění rozsudku krajského soudu je dostatečně zřejmé, z jakých skutkových okolností dospěl k vysloveným závěrům, výrok rozsudku odpovídá odůvodnění rozsudku, a tak nelze dovozovat, že by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů nebo pro nesrozumitelnost. Krajský soud však pochybil, zrušil-li napadené rozhodnutí z důvodu, který nebyl včas uplatněn v podané správní žalobě ve formě žalobního bodu. Takový postup označil za jinou vadu řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s.ř.s.

[73] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku k věci mimo jiné uvedl: „*Z obsahu předložených spisů vyplývá, že právní předchůdce stěžovatele doručil žalobou napadené rozhodnutí žalobkyni ve čtvrtek dne 1. 9. 2011. Poslední den lhůty k podání žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2011, č. j. 10651/11-1303-710806, tak připadl na úterý*

dne 1. 11. 2011. Jen v této lhůtě byla žalobkyně oprávněna rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body (srov. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). Žalobkyně podala svou žalobu u krajského soudu osobně dne 1. 11. 2011 v 8.10 hod. Současně identickou žalobu krajskému soudu doručila i poštou [téhož dne v 13.30 hod.]. Ve své žalobě vytykala právnímu předchůdci stěžovatele, že správní orgány ... cit.: „popřely zákonná procesní práva žalobkyně, dopustily se nezákonnosti i zásahu do ústavně zaručených práv, zejména pak do práva na legitimní očekávání, práva na spravedlivý proces, práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost“. „Důvody, kterými argumentují Finanční úřad pro Brno IV a Finanční ředitelství v Brně neobstojí a napadené rozhodnutí je vadné jak z hlediska hmotněprávního, tak i procesního. Pokud jde o namítané vady, tak ty podle žalobkyně bezprostředně souvisejí s obsahem odvolacích námitek, na které tímto žalobkyně odkazuje a které tímto činí nedílnou součástí žalobních tvrzení.“ Žalobkyně ve své žalobě (čl. III. a násl.) rozvedla pouze důvody svědčící nesprávnému právnímu posouzení věci (sazební zatřídění služeb uskutečňovaných žalobkyní), porušení dobré víry žalobkyně a jejího legitimního očekávání, porušení zásady in dubio pro mitius, zásady předvídatelnosti správního rozhodování a zásady legality. K proklamovaným procesním pochybením správních orgánů pak žalobkyně již ničeho neuvedla, ani tyto pochybení blíže nespecifikovala, a to ani slovně ani prostým uvedením ustanovení zákona, která měla být správními orgány porušena.

[74] Z přílohy žaloby - Doplnění odvolání žalobkyně v daňovém řízení ze dne 10. 2. 2011 (č. l. 50) pak vyplývá, že žalobkyně v odvolacím správním řízení vytykala správci daně zejména: - nesprávné sazební zařazení jí poskytovaných služeb, které správně měly spadat pod kód SKP 92, resp. 92.3; že ve věci právního posouzení jí poskytovaných služeb existuje dvojí právní výklad a správce daně měl použít pro ni ten příznivější; že shodné služby jako ona poskytuje řada jiných agentur, které je taktéž zahrnují do snížené sazby a získávají tak oproti ní nezákonným postupem správce daně nepřipadnou soutěžní výhodu [např. VIA SOLITAIRE, s. r. o. (Leoš Mareš), Agentura MM Praha, s. r. o. (Helena Vondráčková), či GOJA, agentura Gott - Janeček, spol. s. r. o.]; rozpor s rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 31/2001, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 125/2004; nedostatečně zjištěný skutkový stav věci s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 31/2005; porušení § 28 zákona o správě daní a poplatků, když správce daně nereflektoval na předběžnou otázku; porušení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, spočívající v překvapivém ukončení daňové kontroly; porušení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, spočívající v znemožnění vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění; nekompetentnost a nedostatečnost zprávy o kontrole, jako stěžejního důkazu správních orgánů; nesprávný úřední postup správce daně, který na místo, aby reflektoval na její námítky, toliko odkazoval na procesní úkony jiného správce daně (FÚ v Prostějově); v daňovém řízení nebyla kvalifikovaně vyřešena její stížnost proti způsobu, jakým byla ukončena její daňová kontrola.

[75] V doplnění žaloby ze dne 1. 11. 2011 (doručeno soudu dne 2. 11. 2011/č. l. 76 - 79/), žalobkyně doplnila své stávající žalobní body o „rozbor některých žalobních bodů“. K obecně vytykaným procesním pochybením správních orgánů pod bodem D uvedla, že nesouhlasí s tím, že její dotazy z daňového řízení nebyly zodpovězeny, popřípadě byla žalovaným odkázána na předcházející stanoviska Finančního úřadu v Prostějově. Dále se žalobkyně k procesním

chybám vyslovila tak, že odmítá názor žalovaného, že by daňové řízení účelově zdržovala a že správce daně „překvapivě a nemístně ukončil kontrolu, a že chyboval při sepisu protokolu o kontrole atd.“. Procesní výhrady žalobkyně vůči rozhodnutí žalovaného a jemu předcházejícímu postupu správních orgánů byly krajskému soudu doručeny v rámci repliky k vyjádření žalovaného až dne 15. 5. 2012. Z jejího slovního vyjádření lze dovozovat (str. 4), že se nejspíše domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného i proto, že nebyly splněny podmínky k postupu správce daně v intencích § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, resp. že s ní zpráva o kontrole nebyla řádně projednána [porušení § 16 odst. 4 písm. f) téhož zákona].

[76] Otázkou rozsahu dispoziční zásady správního soudnictví se Nejvyšší správní soud zabýval opakovaně již dříve. Bylo tomu např. v rozsudku ze dne 22. 4. 2004, č. j. 6 Azs 22/2004 - 42, dostupném na www.nssoud.cz, v němž vyslovil právní názor, že: „I. Předpokladem zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu krajským soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je uplatnění vady správního řízení v řízení před krajským soudem ve formě žalobního bodu. II. Žalobní body musí podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. obsahovat jak skutkové, tak i právní důvody, pro které žalobce považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné nebo za nicotné. Žalobním bodem však není uvedení ustanovení správního řádu, které měl žalovaný porušit, je-li z hlediska skutkových důvodů jen obecně odkázáno na spisový materiál“. V rozsudku ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007 - 407, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „Namítá-li žalobce ve správní žalobě, že „správce daně porušil zásady daňového řízení“, je takový žalobní bod [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] nekonkrétní a bezobsažný. Zákon neumožňuje, aby žalobce v dalších fázích řízení před správním soudem a po uplynutí lhůty pro podání žaloby, například při jednání soudu, tomuto nekonkrétnímu bodu přiřazoval zcela konkrétní námitku, do té doby na soud nevznesenou“. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 31/2009 - 74, dostupném na www.nssoud.cz, rovněž vyplývá názor, že: „Obsahuje-li žaloba pouze obecné tvrzení, že správní řízení o odvolání trpělo vadami ovlivňujícími výrok napadeného rozhodnutí, nejedná se o žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“. Uvedená otázka nezůstala ani stranou pozornosti rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil, že: „Smyslem uvedení žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným – nicméně srozumitelným a jednoznačným – vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat“.

[77] Z uvedené dikce ust. § 75 o dst. 2 s. ř. s. ve spojení s ust. § 71 odst. 1 a 2 s. ř. s. a s předestřenyými judikatorními závěry Nejvyššího správního soudu vyplývá striktní dispoziční zásada soudního řízení správního, podle které soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí pouze v mezích včas uplatněných žalobních bodů. Žalobním bodem při tom musí být konkrétní vytýkaná nezákonnost doplněná skutkovou a právní argumentací. Není při tom rozhodné, zda žalobce vysloví tento rámec pomocí slovních spojení, či přímo uvede i zákonné ustanovení, které má za porušené. Musí z něj však srozumitelně a jasně vyplývat tvrzená nezákonnost (porušení konkrétního pravidla chování správním orgánem) a k tomu se vztahující, byť i kusá, skutková a právní argumentace.

[78] *Vysloveným legitimním požadavkům kladeným na žalobní bod, jako kritérium posouzení zákonnosti napadeného správního rozhodnutí, nevyhoví prostá proklamace žalobkyně obsažená v žalobě o tom, že postup správních orgánů byl procesně vadný. Nevyhoví jí ani „konkretizace“ této námitky obsažená v doplnění žaloby ze dne 1. 11. 2011, spočívající pouze v prostém tvrzení žalobkyně, že nesouhlasí s tím, že nebyly zodpovězeny její dotazy ve správním řízení, že odmítá, že by zdržovala řízení a že správce daně pochybil, neboť překvapivě a nemístně ukončil kontrolu. Uvedené proklamace žalobkyně postrádají jakýkoliv skutkový i právní rámec kladený na žalobní bod ve smyslu ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., který je základní náležitostí žaloby a podmiňuje/určuje mantinely soudního přezkoumání zákonnosti správního rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s.*

[79] *Odkazuje-li žalobkyně ve své žalobě bez bližšího na obsah jiného opravného prostředku ze dne 10. 2. 2011 (str. 6 odst. 2 žaloby), o kterém již bylo rozhodnuto žalovaným, lze takový poukaz posoudit toliko jako námitku o tom, že ze strany žalovaného nebyly vypořádány veškeré námitky zde obsažené (tedy jako porušení povinnosti žalovaného vyplývající z ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Nikoliv však jako žalobní body, které je nutno uvést ve správní žalobě. Krajskému soudu nepřisluší, aby posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného prostřednictvím opravného prostředku proti platebním výměrům správce daně (jako celek), resp. skrze jeho „odvolací důvody“ [srov. § 48 odst. 4 písm. d) a e) zákona o správě daní a poplatků]. Stejně tak mu nepřisluší, aby o své vůli rozhodl, prostřednictvím kterých konkrétních a zde uvedených odvolacích důvodů, směřujících proti rozhodnutí a postupu správce daně, bude posuzovat rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně. Je tomu tak proto, že posuzovat zákonnost toho kterého správního rozhodnutí lze jen a skrze žalobní body (byť i kusé nebo jen ve formě „zárodku žalobního bodu“, podepřeného relevantní argumentací) uvedené v podané žalobě. Nedostatek spočívající v absenci žalobních bodů a jejich skutkových a právních důvodů nemůže zhojit ani následná a po lhůtě k rozšíření žalobních bodů, podaná dodatečná argumentace žalobkyně předestřená krajskému soudu v replice žalobkyně ze dne 15. 5. 2012.*

[80] *Pokud proto krajský soud posoudil zákonnost napadeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 1. 9. 2011, č. j. 10651/11-1303-710806, skrze žalobní body, které nebyly obsaženy v podané žalobě nebo v jejím včasném doplnění, a napadené rozhodnutí žalovaného z těchto důvodů zrušil, překročil meze dispoziční zásady, na které je založeno soudní řízení správní.“*

[81] Nejvyšší správní soud se v důsledku uvedené vady řízení před krajským soudem již nezabýval zákonností vývodů krajského soudu učiněných o dalších žalobních námitkách.

VIII. Nové posouzení věci Krajským soudem v Brně

[82] Krajský soud v Brně při svém novém rozhodování ve věci byl dle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho zrušovacím rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 7 Afs 112/2013-36 (viz uveden výše). V novém řízení tak z něj vycházel a dle toho znovu přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, přičemž shledal, že **žaloba není důvodná**. Ve věci nařídil jednání na den 19. 5. 2015, z jednání se však účastníci řízení i zástupce žalobce omluvili. Zástupce žalobce požádal o

projednání věci a souhlasil s rozhodnutím bez účasti žalující strany (žalovaný udělil souhlas ve smyslu § 51 odst. 1 s.ř.s. již dříve).

-Ukončení daňové kontroly

[83] V předchozím rozhodnutí považoval krajský soud za stěžejní překvapivý způsob ukončení daňové kontroly, kterou označil za předčasně, a tedy nezákonně ukončenou. Dle soudu nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 16 odst. 8 in fine ZSDP, ačkoliv správce daně v procesu projednávání zprávy o daňové kontrole dospěl k závěru, že se žalobce účelově a opakovaně vyhýbal jejímu projednání a převzetí.

[84] Z předložených správních spisů soud zjistil, že správce daně přistoupil k aplikaci § 16 odst. 8 věty poslední ZSDP a zprávu o výsledku daňové kontroly č. j. 6759/10/325932802640 žalobci zaslal dne 30. 11. 2010 a jeho zástupci dne 2. 12. 2010 (zprávu podepsal správce daně dne 29. 11. 2010). Daňovou kontrolu považoval žalovaný za ukončenou dnem doručení zprávy o výsledku daňové kontroly. Žalovaný měl za to, že žalobce se projednání zprávy o výsledku daňové kontroly vyhýbal, neboť byl opakovaně k jejímu projednání předvoláván (rozhodnutí o předvolání ve dnech 19. 2., 19. 3., 4. 5., 2. 7., 13. 8. a 1. 10. 2010), přičemž v následně vedených protokolovaných ústních jednáních nebylo možno zprávu o výsledku daňové kontroly projednat, neboť žalobce opakovaně vznášel dotazy a připomínky k provádění daňové kontroly. Žalovaný měl za to, že správce daně se všemi dotazy žalobce zabýval a reagoval na ně. Rozhodnutí o předvolání k jednání byla žalobci i jeho právnímu zástupci zasílána s dostatečným časovým předstihem před plánovanými termíny jednání.

[85] Ze správních spisů ale soud zjistil i to, že v posledním protokolu o jednání ze dne 20. 10. 2010, k němuž byli žalobce i jeho zástupce předvoláni za účelem projednání zprávy o výsledku daňové kontroly, bylo přijato závěrečné ujednání, že „**další jednání bude po zodpovězení dotazů** žalobce“. V předchozím rozsudku o této právní věci k tomu zdejší soud již uvedl: „*Tímto zápisem bylo reagováno na průběh jednání, kdy žalobce upozornil na to, že se řízení stále nachází ve fázi seznamování se s výsledky kontrolního zjištění dle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP, a také že koncept zprávy neobsahuje základní náležitosti obsažené v zákoně, včetně zachycení chronologického průběhu řízení a odpovědí na žalobcem vznesené otázky v rámci řízení, čímž se nelze dostat do závěrečné fáze daňové kontroly - projednání zprávy o daňové kontrole. V protokolu byla zachycena i reakce žalobce na nové stanovisko správce daně, kterým reagoval na dřívější dotazy a vyjádření žalobce, avšak žalobce proti nově obdrženému stanovisku správce daně vznesl námitky, a také správci daně předal své stanovisko a tomu odpovídající nové dotazy na správce daně. Dotazy vznesené žalobcem byly jednak obsahem protokolu o jednání ze dne 20. 10. 2010 (dotazy č. 1) až 5)) a jednak byly v písemném vyhotovení připojeny k uvedenému protokolu (tři strany přílohy). S ohledem na výše uvedené, jak plyne z protokolu, správce daně se s žalobcem dohodl na tom, že se ve věci uskuteční další jednání, a to po zodpovězení dotazů žalobce. Správce daně tak nevyužil zákonných instrumentů k tomu, aby jím následně tvrzené účelové jednání žalobce, směřující k prodlužování daňového řízení a oddalování projednání zprávy o daňové kontrole (prostřednictvím opakovaně kladených dotazů), ukončil. Předmětným ujednáním v protokolu ze dne 20. 10. 2010 naopak otevřel prostor pro další jednání a zodpovídání nově položených dotazů žalobcem. Svým postupem tak připustil potřebu dalšího jednání a řádného vypořádání se s dotazy (námitkami) žalobce. Za takové situace nebyl oprávněn aplikovat § 16 odst. 8 in*

fine ZSDP a doručení zprávy o výsledku daňové kontroly žalobci a jeho zástupci ukončit daňovou kontrolu. Soud tak dospěl k závěru, že správce daně daňovou kontrolu ukončil nezákonným způsobem, tedy podstatně porušil ustanovení o řízení před správním orgánem tak, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.).“ K právu daňového subjektu vyjádřit se před dokončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole se vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 1. 2007, č. j. 2 Afs 202/2005-61, z něhož krajský soud v předchozím rozsudku vycházel a na něj odkazoval: „Právo na projednání zprávy o daňové kontrole daňový řád prolamuje pouze v případě, kdy daňový subjekt odmítne zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá; za této situace může správce daně postupovat podle § 16 odst. 8 věty poslední a zprávu odeslat daňovému subjektu v poštovní zásilce s doručenkou. Jaké konkrétní jednání daňového subjektu je třeba podřadit pod vyhýbání se převzetí a projednání zprávy zákon nevymezuje a je třeba je posoudit podle okolností v konkrétní věci...“.

[86] V souladu s posledně uvedeným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu zdejší soud uvedl v předchozím rozsudku, že: „Pokud žalovaný odůvodnil zaslání zprávy žalobci tím, že se žalobce opakovaně a účelově vyhýbal projednání zprávy a opakovaně kladl dotazy, neměl proto správce daně připustit při posledním pokusu o projednání zprávy o daňové kontrole dne 20. 10. 2010 nové dotazy žalobce a ani s ním dohodnout další jednání po zodpovězení nových dotazů žalobce (viz protokol o jednání). Chtěl-li správce daně ukončit v uvedený den daňovou kontrolu projednáním zprávy o daňové kontrole s žalobcem, měl využít všech zákonných instrumentů a jasně protokolárně vyjádřit názor na účelové jednání žalobce a upřesnit, v čem jej spatřoval, a u dotazů vyhodnotit, zda jejich opakovaným kladením využíval žalobce jen procesních práv (např. nebyly dosud řádně zodpovězeny) nebo oddaloval projednání zprávy o kontrole. Měl žalobce případně vyzvat k podání posledních dotazů (námitek) s tím, že budou zodpovězeny přímo u jednání nebo v konkrétní lhůtě, a poté bude projednána pouze zpráva. Žalobce měl být poučen, že nebude-li takto postupováno, bude jeho jednání považováno za „vyhýbání se“ podle § 16 odst. 8 poslední věty ZSDP, a bude mu pak zpráva o daňové kontrole zaslána. Správce daně však nic z toho do protokolu neuvedl, snaha o ukončení daňové kontroly nebo popis účelového jednání žalobce z něj nebyly patrné. Pokud pak se dohodl se žalobcem na dalším jednání, a to až po zodpovězení jeho dotazů, zaslání zprávy o daňové kontrole žalobci bez jejího projednání bylo překvapivé - předčasné a jednalo se o nezákonný způsob ukončení daňové kontroly z důvodu nesplnění předpokladů v § 16 odst. 8 in fine ZSDP. Správce daně se tak dopustil závažné vady řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Žalobce byl zkrácen na právu na projednání zprávy o výsledku daňové kontroly, aby se seznámil se všemi skutkovými a právními závěry správce daně ještě před ukončením daňové kontroly a vydáním platebního výměru.“

[87] Rozsudek zdejšího soudu, který stál na výše uvedených závěrech, však ke kasační stížnosti žalovaného zrušil Nejvyšší správní soud. Krajskému soudu současně vytkl, že zrušil napadené rozhodnutí žalovaného z důvodu, který nebyl včas uplatněn ve správní žalobě ve formě žalobního bodu (nebo v jejím včasném doplnění), čímž byly překročeny meze dispoziční zásady, a odkázal na § 71 odst. 1 písm. d) věty třetí s. ř. s., podle něhož musí žaloba obsahovat žalobní body (kromě obecných náležitostí podání), a dále na § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s., dle něhož lze žalobu rozšířit na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Připomněl též, že napadené výroky

rozhodnutí soud přezkoumá jen v mezích žalobních bodů (§75 odst. 2 věty první s. ř. s.). Důvod, který podle Nejvyššího správního soudu nebyl v žalobě včas a konkrétně namítán se týkal nezákonného ukončení daňové kontroly a zaslání zprávy o daňové kontrole poštou bez jejího řádného projednání.

[88] Krajský soud tedy v intencích zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu o věci uvážil takto:

Napadené rozhodnutí bylo doručeno žalobci ve čtvrtek dne 1. 9. 2011, poslední den lhůty k podání správní žaloby proti němu připadl na úterý dne 1. 11. 2011. Jen v této lhůtě bylo možno rozšířit žalobu o další žalobní body. V žalobě podané u krajského soudu osobně dne 1. 11. 2011 v 8.10 hod. (identická žaloba byla soudu doručena poštou téhož dne ve 13,30 hod.) žalobce např. uvedl, že byla popřena jeho procesní práva, avšak k procesním pochybením dle názoru Nejvyššího správního soudu ničeho blíže nespecifikoval (za nedostačující označil u namítaných procesních vad v žalobě pouhý odkaz žalobce na odvolací námitky uplatněné v daňovém řízení, které chtěl učinit nedílnou součástí žalobních tvrzení). Žalobce rozvedl jen důvody svědčící o nesprávném právním posouzení věci (sazební zatřídění), porušení dobré víry žalobce a jeho legitimního očekávání, dále porušení zásady in dubio mitius, legality a legitimního očekávání.

[89] Z přílohy žaloby – Doplnění odvolání v daňovém řízení ze dne 10. 2. 2011 vyplynulo, že žalobce v daňovém řízení vytýkal správci daně též porušení § 16 odst. 8 ZSDP z důvodu překvapivého ukončení daňové kontroly, dále vytýkal porušení § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP z důvodu znemožnění vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly před jejím ukončením a navrhnout doplnění kontroly, dále namítal nedostatečnost zprávy o daňové kontrole a brojil proti způsobu vyřízení stížnosti na nezákonné ukončení daňové kontroly.

[90] V doplnění žaloby ze dne 1. 11. 2011 (soudu doručeno dne 2. 11. 2011) žalobce doplnil některé stávající žalobní body o jejich rozbor. K obecně vytýkaným procesním pochybením správních orgánů uvedl, že nesouhlasí, aby jeho dotazy z daňového řízení nebyly zodpovězeny nebo byl odkázán na dřívější stanoviska předchůdce současného správce daně. Odmítl, že by účelově zdržoval daňové řízení a poukázal na překvapivé a nemístné ukončení daňové kontroly správcem daně, dále na chyby při sepisu protokolu o kontrole atd. Další procesní výhrady žalobce k postupu správních orgánů byly krajskému soudu doručeny až v replice k vyjádření žalovaného dne 15. 5. 2012. Zde se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí i proto, že nebyly splněny podmínky k postupu správce daně dle § 16 odst. 8 ZSDP, a že s ním zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána (§16 odst. 4 písm. f) ZSDP).

[91] Nejvyšší správní soud, na rozdíl od předchozího rozhodnutí krajského soudu v uvedené věci (který považoval obsah doplňujících podání za zpřesnění včas uplatněných žalobních bodů a žalobní argumentace), výše shrnuté procesní výtky žalobce neuznal za dostatečné a včasné. Podle Nejvyššího správního soudu vyplývá z dikce § 75 odst. 2 ve spojení s § 71 odst. 1 a 2 s.ř.s. a z jeho judikatorních závěrů (uvedených v rozhodnutích ze dne 22. 4. 2004, č.j. 6 Azs 22/2004-42, ze dne 16. 9. 2008, č.j. 8 Afs 91/2007-407, ze dne 23. 10. 2009, č.j. 8 Afs 31/2009-74, a ze dne 24. 8. 2010, č.j. 4 As 3/2008-78, vše dostupné na www.nssoud.cz) striktní dispoziční zásada soudního řízení správního, podle které soud přezkoumá napadené

výroky rozhodnutí pouze v mezích včas uplatněných žalobních bodů. Žalobním bodem přitom musí být konkrétní vytýkaná nezákonnost doplněná skutkovou a právní argumentací. Musí z něj srozumitelně a jasně vyplývat tvrzená nezákonnost (porušení konkrétního pravidla chování správním orgánem) a k tomu se vztahující, byť i kusá, skutková a právní argumentace. Vysloveným legitimním požadavkům kladeným na žalobní bod nevyhoví prostá proklamace žalobce obsažená v žalobě o tom, že postup správních orgánů byl procesně vadný. Dle Nejvyššího správního soudu tomu nevyhověla ani „konkretizace“ této námitky obsažená v doplnění žaloby ze dne 1. 11. 2011, kde žalobce nesouhlasí se stavem, že mu nebyly zodpovězeny jeho dotazy ve správním řízení, a kde odmítá, že by zdržoval daňové řízení s tím, že naopak pochybil správce daně, neboť překvapivě a nemístně ukončil kontrolu. Podle Nejvyššího správního soudu uvedené postrádá jakýkoliv skutkový i právní rámec kladený na žalobní bod ve smyslu ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., jenž je základní náležitostí žaloby a podmiňuje/určuje mantinely soudního přezkoumání zákonnosti správního rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. Za této situace již nemohl krajský soud přisvědčit námitkám žalobce a potvrdit nezákonné ukončení daňové kontroly. Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu v jeho zrušovacím rozsudku převzal krajský soud jeho závěry do tohoto nového rozhodnutí. Stejně jako Nejvyšší správní soud se již pro nadbytečnost nemohl zabývat námitkami žalobce stran povahy přijatého ujednání ze dne 20. 10. 2010 nebo dostatečným vypořádáním dotazů žalobce a naplněním zákonných podmínek pro aplikaci § 16 odst. 8 poslední věty a § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP, neboť Nejvyšší správní soud seznal, že uvedený žalobní bod nebyl včas u soudu uplatněn.

[92] Odkázal-li žalobce v žalobě na obsah jiného opravného prostředku ze dne 10. 2. 2011, nelze to ve shodě s názorem Nejvyššího správního soudu posoudit jako žalobní body, neboť tyto je nutno uvést ve správní žalobě. Správnímu soudu nepřísluší, aby posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného prostřednictvím opravného prostředku proti platebním výměrům správce daně skrze jeho „odvolací důvody“. Zákonnost správního rozhodnutí lze posuzovat jen skrze žalobní body uvedené ve správní žalobě. Nedostatek spočívající v absenci žalobních bodů a jejich skutkových a právních důvodů nemohla dle názoru Nejvyššího správního soudu zhojit ani následná a po lhůtě k rozšíření žalobních bodů podaná dodatečná argumentace žalobce v jeho replice ze dne 15. 5. 2012.

[93] K dalším žalobním bodům ohledně samotného stanovení daňové povinnosti se soud již v předchozím rozhodnutí vyjádřil s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Na uvedených závěrech setrval i v tomto novém rozhodnutí.

-Zařazení služeb do snížené sazby DPH

[94] Dle § 47 odst. 3 ZDPH se primárně použije u zdanitelných plnění v podobě služby sazba daně základní. Pouze pokud zákon stanoví „jinak“, použije se výjimečně sazba snížená. ZDPH stanoví „jinak“ v příloze č. 2 k tomuto zákonu, přitom žalobce měl za to, že na jeho předmět činnosti má být aplikována odrážka č. 13. a 14. této přílohy č. 2.

[95] Příloha č. 2 k ZDPH obsahuje Seznam služeb podléhajících snížené sazbě, přičemž odrážka 13. zahrnuje: *kulturní činnosti zařazené v ESP 92, které zahrnují vstupné na výstavy, koncerty, filmové a divadelní představení, ohňostroje, vyhlídkové věže, do zábavných parků, cirkusů, muzeí, zoologických a botanických, historických objektů a obdobné*. Odrážka

14. zahrnuje: *umělecké a ostatní zábavné služby zařazené v ESP 92.3, které zahrnují činnosti spisovatelů, skladatelů, herců, interpretů estrádních kabaretních, malířů, sochařů, řezbářů, cizelérů, výtvarníků a podobných samostatných umělců*. Pro uplatnění snížené sazby daně se používá Standardní klasifikace produkce platná k 1. 1. 2003 (příloha č. 2 k ZDPH ve znění do 31. 12. 2006).

[96] Pod pojmem ESP 92 je myšlena tzv. Standardní klasifikace produkce sestavovaná Českých statistickým úřadem, přitom na žalobce dopadá vymezení činnosti pod bodem 92.33 – Činnosti lunaparků a zábavních parků.

[97] Z výše naznačené dikce přílohy č. 2 k ZDPH vyplývá, že daňový subjekt musí provozovat určitou kulturní činnost (např. lunapark či zábavní park) s tím, že činnost zahrnuje i vstupné, aby podléhala snížené sazbě DPH. Úmyslem zákonodárce a cílem této právní úpravy bylo zpřístupnit kulturní činnost lidem tím, že provozování této činnosti je zatěžováno nižší DPH, než tomu je u jiných činnosti v příloze č. 2 neuvedených, a výsledkem této právní úpravy by měla být i nižší cena vstupného. Pro tuto nižší finanční zátěž má být kulturní činnost více přístupna lidem tak, aby si více návštěvníků mohlo zakoupit vstupenku za nižší úplatu a mohli se kulturní akce zúčastnit.

[98] K předmětu poskytovaných služeb žalobce uváděl, že zajišťuje kulturní a zábavné programy a z daňových dokladů, které jsou určující pro druh služeb, vyplynulo, že šlo o „zajištění kulturního a zábavního programu ...“. Sám žalobce na zábavních akcích nevybírá vstupné a ani neprovozuje lunapark či zábavní park. Za zajištění kulturního a zábavního programu vystavuje odběratelům daňové doklady, které byly předmětem daňové kontroly a jejich soupis je obsahem zprávy o daňové kontrole. Z vyjádření žalobce a z prověřovaných daňových dokladů vyšlo najevo, že žalobce tedy vlastní jisté zábavní atrakce, avšak svůj zábavní park, kde by vybíral vstupné, neprovozuje, neboť podstatou jeho činnosti je zajišťování příležitostných zábavních a kulturních akcí na objednávku. Objednatel pak žalobci zaplatí za službu spočívající ve vytvoření konkrétní zábavní či kulturní akce na klíč (např. firemní akce, dětské dny apod.). Žalobci je pak uhrazena konečná cena za zajištění služby – zábavy, přitom činnost žalobce není založena na zisku ze vstupného, ale z úplaty objednavatele kulturní či zábavní akce. Na takovém typu akce se vstupné nevybírá.

[99] Ze správních spisů soud zjistil, že žalobce byl správcem daně vyzván v rámci provádění daňové kontroly k prokázání správné aplikace § 47 odst. 3 ZDPH, tedy zda oprávněně uplatnil sníženou sazbu DPH na jím poskytovaný druh služeb. Žalobce byl názoru, že stačí, když bude vstupné součástí konečné ceny, kterou mu objednatel za zajištění akce zaplatil a v případě podřazení jeho činnosti pod odrážku 14. přílohy č. 2 k ZDPH měl za to, že jeho činnost, zajišťování kulturních akcí, zahrnovala činnost samostatných umělců.

[100] Odrážka č. 13 přílohy č. 2 k ZDPH obsahuje demonstrativní výčet veřejně přístupných kulturních činností (výstavy, koncerty, filmová a divadelní představení atd.), k nimž mohou mít běžní lidé přístup po zaplacení vstupného. Zákonodárce tedy měl na mysli typové akce s otevřenou přístupností potencionálním návštěvníkům, což není naplněno u soukromých akcí prováděných na klíč dle zadání objednavatele, které jsou za úplatu organizovány pro vymezený okruh osob a vstupné se na nich nevybírá. Vstupné je tak jedním z atributů zákonné dikce tohoto ustanovení, aby služba mohla podléhat nižší DPH. Zákonodárce tak měl na mysli

určitý poplatek, který když zájemce uhradí, bude mít právo se akce zúčastnit. Účelem právní úpravy bylo zpřístupnění kulturních či zábavních akcí lidem tím, že budou podléhat snížené sazbě DPH, což se projevuje v nižší ceně vstupného, aby v důsledku nižší finanční zátěže bylo více lidem umožněno zakoupit si vstupenku za nižší úplaty a kulturních akcí se účastnit.

[101] Kulturní činnosti spojené s uplatněním snížené sazby DPH byly od počátku účinnosti ZDPH zatíženy vstupným. Faktor vstupného by měl v souladu s dikcí předmětného ustanovení v rámci zdanitelného plnění existovat. Nestačí pouze tvrdit, že vstupné je součástí finální ceny, pokud toto není jakýmkoliv způsobem prokázáno. V případě žalobce byl spor o to, zda se za vstup na kulturní či zábavní akce vybíralo vstupné. Žalobce byl v rámci daňové kontroly vyzván, aby doložil správnost zařazení jím poskytovaných služeb do snížené sazby DPH (ve smyslu § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 ZSDP). Pokud žalobce tvrdil, že vstupné bylo součástí úplaty za zdanitelné plnění, měl prokázat, že tomu tak bylo, včetně toho jaká část úplaty odpovídala vstupnému a jak bylo vstupné od účastníků akce vybíráno. Pokud by v tomto směru unesl důkazní břemeno, bylo by možno akceptovat sníženou sazbu DPH.

[102] Žalobce také tvrdil, že součástí jím poskytovaných služeb byla též činnost samostatných umělců ve smyslu odrážky č. 14 přílohy č. 2 k ZDPH. Podle této právní úpravy mohli samostatní umělci uplatnit sníženou sazbu DPH v případě služeb, které poskytovali žalobci. V posuzovaném případě však má jít o vztah žalobce a jeho odběratelů, kterým služby, údajně i s činností samostatných umělců, zprostředkoval, a to jako soubor služeb. Sám žalobce není samostatným umělcem, neposkytuje takové služby vlastním jménem a na vlastní účet. To může činit pouze fyzická osoba, která předvádí své umělecké dílo ve vnímatelné podobě, které je výsledkem jeho tvůrčí autorské činnosti. Z povahy věci tak vyplývá, že činnost výkonného umělce nemůže být činností právnické osoby, neboť tato nemůže vytvářet konkrétní výsledky tvůrčí činnosti, ty jsou připisovány autoru uměleckého díla. Z toho vyplývá, že žalobce nemůže argumentovat tím, že jeho činnost je činností výkonného umělce. Ze spisové dokumentace soud dále zjistil, že žalobce ani neprokázal, že jeho činnost zahrnovala konkrétní činnost samostatných umělců (odrážka č. 14 přílohy č. 2 k ZDPH). Jakýkoliv druh činností samostatných interpretů, které by případně sdružoval, žalobce nekonkretizoval.

[103] Žalobce v daňovém řízení neprokázal, že by poskytoval služby podléhající snížené sazbě DPH ve smyslu přílohy č. 2 k ZDPH a postupoval tak v rozporu s § 47 odst. 3 ZDPH, neboť neuplatnil základní sazbu DPH. Sníženou sazbu DPH lze uplatnit pouze v případech stanovených zákonem. Správce daně proto přistoupil k doměření DPH ve výši odpovídající rozdílu mezi sníženou sazbou DPH uplatněnou žalobcem a sazbou daně základní, která měla být správně uplatněna a z níž měla být odvedena daň.

[104] Soud má za to, že právní úprava obsažená v ZDPH účinném v době uskutečnění posuzovaných služeb (2006) nebyla nejasná a ani nedovolovala použití dvojího výkladu, jak se snažil dovodit žalobce. Za této situace pak nebyla případná ani aplikace zásady *in dubio mitius*, neboť neexistovala konkurence různých metod výkladu předmětných ustanovení. V dané věci postačoval výklad normy gramatický, pro pochopení „ratia“ interpretované normy (zákonodárce považoval kulturní a zábavní činnost za důležitou, a proto se vzdal části prostředků směřujících do veřejného rozpočtu, aby bylo možno uvedenou činnost zpřístupnit lidem prostřednictvím snížené ceny vstupného) bylo možno event. použít podpůrně i výkladu

teleologického. K žalobcem namítané změně předmětné právní úpravy, která měla dle něj potvrdit nedokonalost a nejasnost právní úpravy, soud uvádí, že novelizace interpretované normy nepřinesla žádné principiální změny v účelu normy a došlo pouze ke gramatickému upřesnění ratio legis úpravy (viz důvodová zpráva k zákonu č. 302/2008 Sb., kterým byl ZDPH novelizován).

-Daňová kontrola a vytýkáci řízení

[105] Finanční úřad v Prostějově zahájil s žalobcem dne 15. 5. 2007 výzvou k odstranění pochybností vytýkáci řízení na DPH za zdaňovací období března 2007, které bylo ukončeno s negativním nálezem. Naproti tomu nyní přezkoumávaná daňová kontrola na téže dani, avšak za zdaňovací období roku 2006, resp. 1., 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006, shledala závady v postupu žalobce a vyústila v doměření daně. Podle žalobce došlo provedeným vytýkáci řízením k založení předběžné otázky dle § 28 odst. 1 ZSDP, čímž měla být založena vázanost správce daně dřívějším rozhodnutím. Žalobce také dovodil, že došlo k porušení zásady legitimního očekávání u daňového subjektu, protože správní orgán je vázán vlastní správní praxí, od níž se měl v dané věci odchýlit. Žalobce očekával opětovné zařazení jím poskytovaných služeb do snížené sazby DPH.

[106] K výše uvedenému soud uvádí, že v minulosti provedené vytýkáci řízení je třeba považovat za řízení samostatné, které je navíc vystavěno na jiném principu, nežli daňová kontrola. Rozdíl mezi vytýkáci řízením a daňovou kontrolou je třeba respektovat (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I ÚS 378/10). Vytýkáci řízení slouží jako prvotní institut v případech, kdy správce daně získá na základě podaného daňového přiznání daňovým subjektem konkrétní pochybnosti o správnosti předmětného daňového přiznání. Uvedené pochybnosti by pak měly být v rámci vytýkáci řízení odstraněny (§ 43 ZSDP). Vytýkáci řízení by svojí délkou a rozsahem nemělo být ztotožňováno s daňovou kontrolou. U vytýkáci řízení jde v podstatě o to, že pojme-li správce daně pochybnosti o správnosti podaného daňového přiznání, specifikuje nedostatky ve výzvě adresované daňovému subjektu, kterou ho současně vyzve, aby se k těmto nedostatkům vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, popř. jejich pravdivost prokázal. Směřuje tak co nejrychleji k odstranění pochybností. Naopak daňová kontrola mívá ve většině případů širší záběr. Vytýkáci řízení a daňová kontrola jsou dva různé kontrolní instituty správce daně. Stejně zdaňovací období u stejné daně by tak nemělo být bez naplnění konkrétních důvodů nikdy předmětem daňové kontroly a vytýkáci řízení se stejným rozsahem. Výzva k prokazování daňových tvrzení dle § 31 odst. 9 ZSDP učiněná v rámci daňové kontroly nemusí obsahovat tytéž náležitosti jako výzva učiněná v rámci vytýkáci řízení dle § 43 ZSDP. Předmět daňové kontroly totiž na rozdíl od vytýkáci řízení není vymezen jen pochybnostmi správce daně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS). Účelem daňové kontroly je ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o postup, při jehož zahájení či průběhu nemusí existovat důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu (srov. zejména stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS st 33/11, 368/2011 Sb.). Postačí tak, pokud bude daňový subjekt v rámci daňové kontroly vyzván k prokázání svých tvrzení pouze relativně konkrétně. Daňová kontrola je definována v § 16 odst. 1 ZSDP tak, že touto kontrolou zjišťuje pracovník správce daně nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné

pro správné stanovení daně u daňového subjektu, přitom se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle ZSDP, kterým je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

[107] Vedle výše naznačené rozdílnosti vytýkacího řízení a daňové kontroly v obecné rovině je nutno přihlédnout i k jejich odlišnostem v tomto konkrétním případě žalobce. Ze spisové dokumentace je zřejmé, že správce daně – Finanční úřad v Prostějově v rámci vytýkacího řízení v roce 2007 (na DPH za zdaňovací období březen 2007) při odstraňování pochybností zjišťoval zcela odlišné skutečnosti, než které byly předmětem daňové kontroly za zdaňovací období 1., 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006. Daňová kontrola byla zaměřena na DPH komplexně. Proto skončilo vytýkací řízení zcela odlišně od daňové kontroly, a to bez nálezu, vyměřením daňové povinnosti žalobce ve shodné výši s jeho tvrzením v daňovém přiznání, neboť správce daně pojaté pochybnosti byly v průběhu vytýkacího řízení odstraněny. Pochybnosti správce daně o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání se však nevztahovaly k oprávněnému uplatnění snížené sazby DPH u služeb poskytovaných žalobcem, tímto se totiž správce daně tehdy nezabýval. Pochybnosti se tehdy týkaly vrácení nadměrného odpočtu DPH.

[108] Ve sporném vytýkacím řízení, zahájeném výzvou dne 15. 5. 2007, na DPH za zdaňovací období březen 2007 (ukončeném platebním výměrem ze dne 28. 6. 2007, č.j. 105009/07325912/3356) se správce daně (Finanční úřad v Prostějově) nezabýval správností použití snížené sazby DPH u konkrétních uskutečněných zdanitelných plnění, ale jen u namátkově vybraných daňových dokladů na vstupu a na výstupu odsouhlasil jejich uvedení v evidenci žalobce pro daňové účely. Zmíněné vytýkací řízení bylo zcela samostatným řízením, jak již bylo uvedeno výše, a týkalo se jiného zdaňovacího období, které nebylo předmětem nyní posuzované daňové kontroly. Výsledkem takto prováděného vytýkacího řízení nebylo odsouhlasení správnosti veškerých daňových povinností žalobce za předchozí ani následná zdaňovací období, stejně tak ani potvrzení správnosti všech dokladů a údajů na dokladech v rámci řízení předložených. Vytýkací řízení je součástí vyměřovacího řízení, které počíná podáním daňového přiznání žalobcem a končí vyměřením daně správcem daně. Vzhledem k tomu, že správci daně po podání daňového přiznání vznikly pochybnosti o jeho správnosti, sdělil tyto pochybnosti žalobci a vyzval jej, aby se k nim vyjádřil. Ve výzvě, kterou bylo zahájeno předmětné vytýkací řízení, bylo žalobci sděleno, že „v rámci podaného přiznání k DPH za toto zdaňovací období vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v odd. B přiznání, neboť opakovaně uplatňoval nadměrný odpočet“. Tímto byl vymezen předmět vytýkacího řízení. Správci daně nevznikly pochybnosti o správnosti sazby DPH u poskytovaných zdanitelných plnění, a proto uvedená otázka nebyla předmětem vytýkacího řízení. Pochybnosti ohledně správnosti uplatněné nižší sazby DPH u uskutečňovaných zdanitelných plnění vznikly správci daně až v průběhu daňové kontroly DPH za zdaňovací období I. – IV. čtvrtletí roku 2006 zahájené dne 16. 2. 2009. Zde správce daně již zjišťoval a prověřoval daňový základ a jiné okolnosti pro správné stanovení daně u žalobce za předmětná zdaňovací období.

-Legalita a legitimní očekávání

[109] Ze shora uvedeného vyplývá, že se správce daně v rámci vytýkacího řízení nezabýval správností uplatněné nižší sazby DPH. Je běžné, že se správce daně ve vytýkacím řízení

nezabývá všemi okolnostmi, avšak zde soud musí konstatovat, že správce daně učinil ve vytýkacím řízení špatný právní závěr o skutečnostech zjištěných v průběhu řízení, když zdanitelná plnění ponechal ve snížené sazbě DPH (platební výměr ze dne 28. 6. 2007, č.j. 105009/07325912/3356). Jeho postup však nemůže mít za následek vázanost správce daně špatnou či nezákonnou správní praxí i v průběhu daňové kontroly. Soud nerozporuje, že by měl správce daně rozhodovat v obdobných případech obdobně tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly a daňový subjekt mohl legitimně očekávat, jakým způsobem může správce daně v jeho věci rozhodnout. Zásada legitimního očekávání se projevuje zejména v situacích, kdy správce daně má zákonem svěřenou volnost v rozhodování, je aplikováno správní uvážení, vykládá se neurčitý pojem apod. V takových případech není možno rozhodovat odlišně, pokud pro to neexistuje vážný důvod. Zásada legitimního očekávání však nezaručuje, že správce daně bude slepě následovat svá dřívější rozhodnutí či postupy, zvláště byla-li nezákonná či vadná, nýbrž pouze garantuje předvídatelné rozhodnutí správce daně. Nelze se tedy dovolávat správní praxe, která ač ustálená je v rozporu s platným právem. Vytýkací řízení a daňová kontrola jsou dvě různá daňová řízení, která se sice týkala stejného účastníka a DPH, ale měla odlišný předmět řízení. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že žádný z navrhovaných judikátů správních soudů neřešil vztah probíhající daňové kontroly k uzavřenému vytýkacímu řízení za jiné zdaňovací období.

[110] V žalobcem namítaném vytýkacím řízení správce daně nevydal žádné rozhodnutí o tom, že služby vykonávané žalobcem, které byly namátkově předmětem kontrolního nálezu, patří do snížené sazby DPH. Je však pravdou, že se měl správce daně již ve vytýkacím řízení sazbou daně u obdobných plnění zabývat. Daňová kontrola na DPH za 1. – 4. čtvrtletí roku 2006, která je nyní předmětem soudního přezkumu, byla zahájena dne 16. 2. 2009, tedy až následně po ukončení vytýkacího řízení s žalobcem. Daňová přiznání k DPH za 1. – 4. čtvrtletí roku 2006 však byla žalobcem podána již před zahájením vytýkacího řízení. Správce daně, který prováděl daňovou kontrolu, měl povinnost postupovat v souladu s právními předpisy a pochybení žalobce - jednání v rozporu se ZDPH v otázce sazby DPH nemohl přehlédnout. Provedením vytýkacího řízení v roce 2007 nebyla založena předběžná otázka ve smyslu § 28 odst. 1 ZSDP, kterou by byl správce daně v nyní přezkoumávané věci vázán a nevznikla ani překážka věci pravomocně rozhodnuté. Nebyl možný ani dvojí výklad ZDPH. Žalobce neoprávněně (v rozporu s ZDPH) vykazoval zdanitelná plnění v nižší sazbě DPH. Pokud to správce daně neodhalil již při vytýkacím řízení, nelze z toho dovodit založení správní praxe. Na protizákonné jednání neexistuje právní nárok, a tedy nemůže být ani legitimně očekáváno. Vzniklou situaci je nutno odlišovat od výkladu neurčitého právního pojmu dlouhodobě shodným způsobem, protože jde o zákonný právní výklad, k němuž se může upínat legitimní očekávání daňového subjektu, že pojem bude vykládán nadále stejně. Tady má princip legitimního očekávání své opodstatnění, protože případnou změnou této správní praxe by byl daňový subjekt negativně dotčen, ačkoliv by se sám pohyboval v hranicích legality.

[111] Právo žalobce na legitimní očekávání (předvídatelné rozhodování správce daně) ve smyslu § 8 DŘ, jak žalobce namítal v žalobě, nemůže být aplikováno na vadné posouzení. Je zřejmé, že dřívějším vytýkacím řízením u žalobce na DPH za zdaňovací období březen r. 2007 nebylo shledáno pochybení. Zjistil-li správce daně následně, že pochybil a ponechal některá zdanitelná plnění v nižší sazbě DPH, ač neměl, mohl pomoci příslušných právních

instrumentů toto své pochybení napravit (neuběhly-li lhůty), v tom lze žalobci přisvědčit (není to však předmětem projednání této věci), ale rozhodně nemohl v tomto vadném posouzení pokračovat i v jiném řízení, tedy při daňové kontrole DPH u žalobce za jiná zdaňovací období 1.- 4. čtvrtletí 2006. Správce daně byl povinen postupovat podle zákona a jiných právních předpisů (zásada zákonnosti dle § 2 odst. 1 ZSDP) a nikoliv je vědomě porušovat. Bylo by to pouze možným důvodem pro prominutí daně či spíše penále (pokud žalobce jednal při opakovaném uplatnění nižší sazby DPH v dobré víře). O konzistentním postupu a rozhodování však nelze uvažovat v případě předchozího vadného posouzení. Vadné posouzení je třeba napravit. K porušení práva legitimního očekávání u žalobce tak v dané věci nedošlo a žalobce nebyl správcem daně uveden v omyl.

[112] Soud v tomto směru připomíná platnou judikaturu správních soudů, že se nelze dovolávat správní praxe, která i když ustálená, je v rozporu s platným právem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, podle něhož „nelze zájem žalobce na zachování statu quo shledat ochranyhodným při vědomí, že znamená popření principu legality“). V dané věci tak nebylo možné po správci daně požadovat, aby respektoval nezákonnou praxi (ve vytýkáacím řízení ponechány služby žalobce v nižší sazbě DPH bez výtky), proto při následné daňové kontrole bylo odmítnuto zařazení služeb do nižší sazby DPH. Byl povinen jednat v souladu se zákonem a předchozí pochybení příslušným právními kroky napravit. Bylo by absurdní, aby se žalobce dovolával toho, že správce daně nemá dodržovat zákony a ten by tak v důsledku „předvídatelnosti rozhodnutí“ musel činit. Přitom vytýkáací řízení za zdaňovací období březen 2007 bylo u žalobce zahájeno teprve dne 15. 5. 2007 a daňová přiznání za zdaňovací období 1.- 4. čtvrtletí r. 2006 žalobce podával dříve (v dubnu, červenci a říjnu 2006 a v lednu 2007 ve smyslu § 40 odst. 4 ZSDP), tedy v době, kdy ještě nebylo ukončeno vytýkáací řízení za březen 2007 a nebyl tak zřejmý postoj správce daně či postaveno na jisto, zda uznává sníženou sazbu DPH u žalobcem poskytovaných služeb.

-Výklad normy

[113] Pokud žalobce uváděl, že měl nárok na uplatnění snížené sazby DPH podle přílohy č. 2 k ZDPH účinné v r. 2006, neboť v té době, před novelizací přílohy, byla její dikce pro něj příznivější a sníženou sazbu DPH mu umožňovala, pak ani tomuto zdejší soud nemohl přisvědčit. Aplikace právní zásady *in dubio mitius* ve prospěch žalobce v posuzované věci nebyla na místě, neboť výše uvedená ustanovení nezpůsobovala žádné pochybnosti a neumožňovala ani dvojí výklad.

[103] Citací předmětných ustanovení přílohy č. 2 k ZDPH, v jejich rozhodném znění pro danou věc, dospěl zdejší soud k závěru, že žalobce neměl z titulu služeb, které poskytoval, nárok na uplatnění snížené sazby DPH (odrážka 13. a 14. přílohy č. 2 k ZDPH). Použitím standardních výkladových metod lze dospět pouze k závěru, že předmětné služby podléhají základní sazbě DPH. Nelze tak žalobci přisvědčit v tom, že byl ve věci nesprávně použit přísnější výklad normy, ačkoliv jiný výklad by byl pro žalobce příznivější a umožňoval by mu uplatnit sníženou sazbu DPH. Z gramatického ani teleologického výkladu nelze dovodit závěr o oprávnění žalobce zařadit jím poskytované služby do snížené sazby DPH. Jiné výkladové alternativy neměli v tomto případě oporu. Text normy je zřejmý, nepotřebuje další interpretaci. Výkladem normy nelze rozšiřovat její uplatnění i na další služby v textu

neuvedené a zákonodárcem nezamýšlené, ačkoliv by se jednalo opět o kulturní či zábavní činnost, ale vystavěnou na jiných principech. Účelem normy bylo zpřístupnit veřejné kulturní nebo zábavní akce lidem prostřednictvím snížené ceny vstupného, a také nižších odvodů výkonných umělců nebo autorů státu. Nelze volit rozšiřující výklad pro použití přílohy č. 2 k ZDPH, pokud pro to nebylo opodstatnění.

-Ostatní námitky

[104] K námitce žalobce, že jeho konkurenti zařazovali shodná plnění rovněž do snížené sazby DPH, a že příslušné finanční úřady uvedený postup tolerovaly, soud uvádí, že žalobce svá tvrzení jakkoliv nedoložil a navíc jde o subjekty zcela odlišné od žalobce, jejichž DPH nebylo předmětem nyní soudem posuzované daňové kontroly. Uvedenou námitkou se proto nemohl soud zabývat.

[105] Žalobní námitce týkající se chybného uvedení správce daně v záhlaví zprávy o daňové kontrole, kde je uveden Finanční úřad v Prostějově, namísto skutečného místně příslušného správce daně Finančního úřadu Brno IV, musí soud přisvědčit. Daňová kontrola byla zahájena Finančním úřadem v Prostějově, tento nashromáždil převážnou většinu důkazních prostředků, dokonce vyhotovil koncept zprávy o daňové kontrole, který předběžně zaslal i žalobci, avšak následně z důvodu změny místní příslušnosti žalobce došlo i ke změně místně příslušného správce daně. Stal se jím Finanční úřad Brno IV., který daňovou kontrolu dokončil a předmětnou zprávu o daňové kontrole vydal. Přitom však došlo k pochybení v záhlaví zprávy o daňové kontrole, kde zůstal uveden původní již nepříslušný správce daně Finanční úřad v Prostějově. Jedná se však pouze o formální pochybení, které nemělo vliv na zákonnost řízení nebo zkrácení práv žalobce. Sám žalobce v průběhu daňového řízení aktivně jednal s příslušnými správci daně, a tedy věděl i o změně místně příslušného správce daně (v důsledku změny sídla žalobce).

[106] Při přezkumu napadených rozhodnutí soud vycházel ze shora citovaných zákonů ve znění rozhodném pro projednávanou věc a žalobcem namítané stanovisko Ministerstva financí ČR, odboru 49, č.j. 49/81 088/2009-491, shledal pro posouzení věci nadbytečným. Soud je při své rozhodovací činnosti vázán zákony.

VII. Závěr a náklady řízení

[107] Po provedeném řízení Krajský soud v Brně shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

[108] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.
V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 19. května 2015

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu