



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Mikulovská rozvojová, s.r.o.**, se sídlem Náměstí 158/1, Mikulov, zast. Mgr. Antonínem Strouhalem, advokátem se sídlem Dvořákova 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 9. 2012, č. j. 13097/12-1302-708158,

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.
- III. 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 :

I. Vymezení věci

Rozhodnutím ze dne 11. 9. 2012, č. j. 13097/12-1302-708158 zamítlo Finanční ředitelství odvolání žalobce a potvrdilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Mikulově ze dne

21. 6. 2011, č. j. 38097/11/300970708346, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období třetí čtvrtletí 2007 ve výši 271 403 Kč a současně bylo sděleno, že vznikla zákonná povinnost uhradit penále v částce 54 280 Kč.

O odvolání žalobce rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 356/2011 Sb., o finanční správě České republiky. Jeho působnost jako odvolací orgánu přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je v dané věci žalovaným správním orgánem (viz ust. § 69 zákona č. 150/2002 soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

II.

Obsah žalobou napadeného odvolacího rozhodnutí

Dne 13. 7. 2010 byla u žalobce protokolem o ústním jednání zahájena podle ust. § 16 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“) daňová kontrola, přičemž na dani z přidané hodnoty byla provedena za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí r. 2007, 1. – 4. čtvrtletí r. 2008 a leden – prosinec r. 2009. Správce daně vyzval žalobce výzvou k dokazování, aby prokázal oprávněnost uplatnění snížené sazby daně u vystavených faktur pro město Mikulov, a to faktury č. 270100008 ze dne 24. 9. 2007 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 9. 9. 2007, faktury č. 270100009 ze dne 24. 9. 2007 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 9. 9. 2007 a faktury č. 270100023 ze dne 25. 9. 2007 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 25. 9. 2007, všechny za přípravu, zajištění a uspořádání kulturní akce Pálavské vinobraní 2007. Správce daně prvního stupně zjistil, že přílohou předmětných faktur je soubor služeb, např. marketing, reklama, ostraha, různé přípravy, opravy apod., u nichž si žalobce uplatnil na vstupu odpočet ve snížené i základní sazbě. Po skončení akcí bylo provedeno vyúčtování městu Mikulov ve výši vynaložených nákladů. Žalobce byl dále vyzván k tomu, aby prokázal oprávněnost uplatnění DPH na vstupu u přijatých dokladů od společnosti EUROGREEN faktura č. 700865 ze dne 22. 8. 2007 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 22. 8. 2007 za regenerační osivo a fakturu č. 700400 ze dne 21. 8. 2007 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 21. 8. 2007 za provedení regeneračních zásahů na fotbalovém hřišti.

Žalobce byl vyzván k prokázání, na jakém základě byla odvedena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve snížené sazbě za poskytnuté služby. Na výzvu žalobce uvedl, že se jedná o službu spočívající v poskytnutí oprávnění ke vstupu na kulturní akce. Jde o službu zařazenou do SKP 92, která je uvedena v příloze č. 2 a podle ust. § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“) podléhá snížené sazbě daně. Na další výzvu správce daně k prokázání, že služby, které byly přílohou vystavených dokladů na město Mikulov, jsou služby zařazené do SKP č. 92, uvedené v příloze č. 2 k ZDPH. Žalobce sdělil, že není podstatné, jestli nakupuje u plátců či neplátců DPH v základní, příp. snížené sazbě daně subdodávky pro plnění vůči třetím osobám, protože dodávky nepřefakturovává, ale poskytuje samostatná zdanitelná plnění, jejichž předmětem je oprávnění ke vstupu na kulturní akce, tj. vstupné, které je zařazeno ve snížené sazbě daně. Žalobce požadoval, aby správce daně hodnotil skutečný stav věci, kterým je právě vstupné. K dokladům od společnosti EUROGREEN uvedl, že v roce 2006 bylo provedeno osetí fotbalové hřiště travou pro společnost FC Pálava. V roce 2007 pak probíhal

dosev jako záruční oprava na základě reklamace, a proto se nejedná o samostatné plnění. Žalobce k další výzvě správce k dokladům od společnosti EUROGREEN předložil vyjádření prezidenta FC Pálava, kterým je potvrzeno vzájemné plnění v roce 2006. Následkem reklamace proběhlo v roce 2007 dodatečné plnění, k němuž se váží účetní doklady na dosev trávníku. Dále předložil kopii obrátové předvahy, ve které je jediným výnosem z činnosti žalobce tržba za dodávky pro FC Pálava, a ta byla řádně zdaněna. Rovněž předložil i saldo k 31. 12. 2008, kde figuruje předmětná pohledávka ve výši 147 982 za FC Pálava. Správce daně provedl místní šetření u daňového subjektu FC Pálava. Byla mu předložena faktura č. 11060002 ze dne 30. 12. 2006 na částku 147 982 Kč vystavená žalobcem za přeúčtování betonu na umělé hřiště s tím, že jiné dodavatelské faktury od žalobce společnost FC Pálava nemá. Fakturovaná částka je pak uvedena i v žalobcem předložené obrátové předvaze i evidenci pohledávek k 31. 12. 2008. Je tedy zřejmé, že přijaté faktury od společnosti EUROGREEN nijak nesouvisí s uskutečněným zdanitelným plněním dle faktury č. 11060002 ze dne 30. 12. 2006, neboť předmětem této fakturace byla dodávka betonu. S takto doplněným řízením byl žalobce seznámen a současně mu byla dána lhůta k vyjádření. Žalobce reagoval tak, že setrvává na původních zdůvodněních a předložených důkazech, neboť žádné jiné nemá k dispozici. Žalobce neprokázal, že přijaté zdanitelné plnění od společnosti EUROGREEN použil ke své ekonomické činnosti.

Ke službám pro město Mikulov byla v průběhu daňové kontroly předložena Smlouva o zajištění Pálavského vinobraní 2007 ze dne 27.8.2008 uzavřená mezi žalobcem jako dodavatelem a městem Mikulov jako objednatelem. Předmětem smlouvy je zajištění přípravy a uspořádání kulturní akce „Pálavské vinobraní 2007.“ V čl. II smlouvy je pod body 1 až 5 podrobně ujednáno, co je předmětem smlouvy. V čl. III je sjednána cena zakázky, kterou dle bodu 4 tvoří nezbytně účelně vynaložené náklady dodavatele a peněžní plnění dle smluv uzavřených dodavatelem s třetími osobami. V čl. IV jsou sjednány platební podmínky. Předmětem fakturace byla příprava, zajištění a uspořádání kulturní akce Pálavské vinobraní 2007, přičemž žalobce uplatnil sníženou sazbu daně. Dle finančních orgánů žalobce poskytoval služby, které nespádaly do vymezení služeb podle přílohy č. 2 k 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 v souladu s ust. § 47 odst. 4 ZDPH uplatněna.

Ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění žalobce mj. uvedl, že předmětem plnění bylo oprávnění ke vstupu na kulturní akce. Správce daně prvního stupně nezpochybil, že došlo k předání vstupenek, to však nemění nic na závěru, že pro město Mikulov bylo uskutečněno zdanitelné plnění v základní sazbě; správce daně prvního stupně proto neprovedl výsledek navržené svědkyně p. D. neprovedl. Tvrzení žalobce uplatněné v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, že správce nehodnotil, příp. zatajoval důkazy, není pravdivé. Důkazy byly ohodnoceny v souladu s ust. § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“). Ze všech předložených důkazů vyplývá, že žalobce poskytl městu Mikulov služby, které nespádaly do vymezení služeb podle přílohy č. 2 k ZDPH. Předmět a rozsah poskytovaných služeb byl vymezen na daňovém dokladu, jenž je pro rozsah poskytovaných služeb určující, a to jako realizace akce. Žalobce na jím zajišťovaných akcích nevybírá vstupné od jednotlivých návštěvníků, ale za zajištění těchto služeb vystavil svému odběrateli daňové doklady, a za

poskytnutí služeb mu byla uhrazena částka na daňových dokladech uvedená. Správce daně prvního stupně ani odvolací orgán nezpochybnili, že městu Mikulov byly na základě předávacích protokolů předány vstupenky. Na závěru správce daně, že žalobce poskytl městu Mikulov služby zdaněné základní sazbou daně, nemůže nic změnit navrhovaný výsledek svědka p. D., která vstupenky přebírala, neboť tuto skutečnost správce daně, ani odvolací orgán nezpochybňuje. Výsledek svědka proto odvolacím orgánem nebyl proveden.

K námitce žalobce, že správce daně postupoval rozdílně v případech, kdy vstupné na stejné kulturní akce bylo prodáváno jiným osobám a ponechal zde sníženou sazbu daně, odvolací orgán uvedl, že se v daných případech jednalo o přímý prodej vstupenek, tj. zdanitelné plnění spadající do SKP 92, jiným subjektům na akce, které žalobce realizoval pro město Mikulov. Námitka týkající se stanovení autorské odměny za živé užití hudebních děl, kterou žalobce zaplatil OSA, není ve věci relevantní. Rovněž není podstatné, zda žalobce přijal zdanitelná plnění se sníženou nebo základní sazbou daně, příp. plnění bez DPH, neboť v dané věci nedošlo „k přeúčtování“, ale přijatá zdanitelná plnění žalobce použil ke své ekonomické činnosti, tedy k uskutečnění zdanitelných plnění pro město Mikulov se základní sazbou daně.

III. Obsah žaloby

V rámci návrhu na zahájení řízení žalobce uplatnil následující čtyři žalobní body. Předně namítal, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť jím bylo rozhodnuto o věci již pravomocně rozhodnuté. K doměření daně totiž došlo na základě daňové kontroly, přitom však daň již byla dříve vyměřena jiným rozhodnutím správce daně, které nabylo právní moci. O vyměření daně bylo v rozporu se zákonem rozhodnuto opakovaně, aniž by bylo předcházející rozhodnutí zákonným způsobem zrušeno. Původní rozhodnutí správce daně nebylo odklizeno v souladu se zákonem a je nadále v právní moci. K doměření daně došlo na základě zkoumání totožných skutečností.

Ve druhé žalobní námitce žalobce namítal, že odvolací orgán dospěl k nesprávným právním závěrům. Žalobkyně uspořádala v roce 2007 kulturní akci „Pálavské vinobraní“, na které oprávnění vstupu, tedy vstupné, převedla za úplatu na město Mikulov. Žalobce uskutečnil zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, spočívající v kulturní činnosti, tedy ve službě zahrnuté v SKP 92. Provedeným dokazováním bylo jednoznačně prokázáno, že program akce „Pálavské vinobraní“ byl tvořen především hudební produkcí a tudíž se jedná o kulturní činnosti zařazené v SKP 92 podle ust. § 47 odst. 3 ZDPH a tedy o službu spadající do snížené sazby DPH. Závěr odvolacího orgánu, že v dané věci mělo dojít k poskytnutí služeb spadajících do základní sazby DPH, nemá oporu ve spisu a je v nesouladu se ZDPH.

Dále žalobce namítal, že napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu a neúplného dokazování. Správce daně a odvolací orgán postupovali v rozporu se zákonem a základními zásadami dokazování. V řízení nebyly provedeny podstatné důkazy navržené žalobcem a na základě nesprávně provedeného dokazování dospěl odvolací orgán k nesprávným skutkovým i právním závěrům. Správce

daně neprokázal existenci jakýchkoliv skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost účetních záznamů žalobce.

Služby poskytnuté společností EUROGREEN CZ, s.r.o. pak žalobce odebral v přímé souvislosti se svou ekonomickou činností. Jako zhotovitel provedl ve vztahu k FC Pálava odstranění vady opravou, což realizoval prostřednictvím subdodávky služeb společnosti EUROGREEN CZ s.r.o. (fakturované plnění). Závěr žalovaného, že žalobce neprokázal použití přijatého zdanitelného plnění ke své ekonomické činnosti je proto nesprávný. Žalobce prokázal, že předmětné služby souvisely s jeho ekonomickou činností a předložil o tom v řízení důkazy (obratová předvaha za rok 2006, evidence pohledávek).

IV.

Vyjádření žalovaného k žalobě

K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že v § 143 odst. 1 daňového řádu stanoví zákonodárce předpoklad, že ve vztahu vyměřovacího a doměřovacího řízení nalézacího není ukončení a pravomocný výsledek řízení vyměřovacího překážkou doměření daně v řízení doměřovacím s tím, že takto se z moci úřední může díť toliko na základě výsledků daňové kontroly. Tento předpoklad byl v dané věci splněn, dodatečný platební výměr byl vydán na základě výsledků daňové kontroly ukončené jejím projednáním dne 10. 6. 2011. Požadavek žalobce na realizaci změny pravomocného rozhodnutí, vydaného v nalézacím řízení vyměřovacím na základě užití mimořádného opravného prostředku jde proti smyslu ust. § 117 odst. 2 daňového řádu. Závěr o přednosti zahájení doměřovacího řízení před obnovou řízení vyměřovacího lze analogicky dovodit i k obnově řízení, která byla iniciována coby prostředek dozorcí a nikoliv toliko mimořádný opravný.

K druhé žalobní námitce žalovaný uvedl, že Příloha č. 2 v návaznosti na ust. § 47 odst. 3 ZDPH zahrnovala do SKP 92 vstupné na koncerty, filmová a divadelní představení, ohňostroje, výstavy, vyhlídkové věže, do zábavných parků, cirkusů, muzeí, zoologických a botanických zahrad, historických objektů a na podobné kulturní události, vstupné na sportovní události, použití sportovních zařízení krytých i nekrytých ke sportovním činnostem, použití rekreačních parků a pláží. Žalobce tvrdí, že v rámci zprostředkování akce pro město Mikulov poskytl tomuto městu oprávnění vstupu. Vlastní vstupné však žalobce nevybíral. Naopak, provedeným dokazováním bylo zjištěno, že žalobce poskytl přípravu, zajištění a uspořádání kulturní akce (což fakturoval městu Mikulov), avšak nevybíral zde (na těchto akcích) vstupné od jednotlivých účastníků. Na této skutečnosti nic nezmění fakt, že vlastní vstupenky, které byly dále prodávány městem Mikulov, předtím předal žalobce městu protokolárně – předávacím protokolem, což není zpochybňováno. Žalobce z předání listinných vstupenek k prodeji dovozuje jakýsi kvazi právní institut – převedení práva vstupu. Tento však není zákonem o dani z přidané hodnoty upraven, bylo zjištěno, že vlastní výběr vstupného žalobce nerealizoval, což žalobce nepopírá a je tak správný závěr o tom, že neposkytl službu podléhající snížené sazbě DPH. Žalobce proto nebyl oprávněn tuto sazbu uplatnit, neboť poskytl služby městu Mikulov jako pořadateli akce, přičemž se jednalo o služby, které podléhají základní sazbě DPH. Žalovaný zohlednil existenci protokolu o předání vstupenek, jejichž předání nerozporuje, nicméně tento fakt není pro důvodnost právního názoru žalobce rozhodný.

Ke třetí a současně i čtvrté žalobní námitce žalovaný uvedl, že žalobcem namítaná nesprávnost a nedostatečnost zjištění skutkového stavu a neúplného dokazování je irelevantní. Mezi stranami není sporu o tom, že žalobce předal městu Mikulov listinné vstupenky, které byly dále prodávány na předmětné akci, nicméně takto neuskutečnil službu, která by podléhala snížené sazbě DPH. Nebylo proto třeba dalšího dokazování. Správce daně nezpochybňoval úplnost vedené evidence, ale právní posouzení (uplatněnou sazbu) na jím evidované služby. Neprovedení některých žalobcem navržených důkazů bylo řádně odůvodněno. Z návrhu žalobce totiž nebyla zřejmá žádná souvislost s deklarovaným přijatým zdanitelným plněním a pro posouzení merita věci bylo provedení důkazů nadbytečné.

V.

Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s.ř.s.) a s přihlédnutím k jeho úřední povinnosti, jakož i řízení předcházející jejich vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

K první žalobní námitce, týkající se tvrzení, že o vyměření daně bylo v projednávané věci rozhodováno v rozporu se zákonem opakovaně, aniž bylo předcházející rozhodnutí správce daně zákonným způsobem zrušeno, uvádí soud následující. Z obsahu žalovaným předloženého správního spisu vyplývá, že žalobce za předmětné zdaňovací období třetí čtvrtletí roku 2007 podal přiznání k dani z přidané hodnoty na Finanční úřad v Mikulově dne 26. 10. 2007 a finanční úřad přiznanou daň dne 2. 11. 2007 vyměřil podle § 46 ZSDP. Jednalo se o postup ve smyslu ust. § 46 odst. 5 citovaného zákona, podle něhož platí, že neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá, nejpozději do konce příštího zdaňovacího období; v tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Daň byla vyměřena konkludentně vyplněním tzv. vyměřovací doložky, která je umístěna na konci poslední strany daňového přiznání.

Dne 13. 7. 2010 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za r. 2007, 2008 a 2009, na dani z přidané hodnoty za období 3. a 4. čtvrtletí r. 2007, 1. až 4. čtvrtletí r. 2008 a měsíců leden – prosinec r. 2009, na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za r. 2009, na dani z příjmů fyzických osob vybírané podle zvláštní sazby za r. 2007, 2008 a 2009 a dani silniční za r. 2008 a 2009. Dne 5. 4. 2011 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění a dne 10. 6. 2011 došlo k projednání výsledku kontroly a předání zprávy o kontrole na citovaných daních. Na základě výsledku daňové kontroly vydal správce daně prvního stupně dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty, kterým byla žalobci doměřena za předmětné zdaňovací období daň z přidané hodnoty a byla mu rovněž uložena povinnost uhradit penále z částky dodatečně doměřené daně.

Jak bylo shora již uvedeno, daň za předmětné období byla správcem daně vyměřena v souladu s ust. § 46 odst. 5 ZSDP konkludentně. Za účinnosti ZSDP byla u žalobce dne 13. 7. 2010 zahájena daňová kontrola, mj. na dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. Správce daně prvého stupně plnil zahájením daňové kontroly hlavní cíl a smysl daňového řízení, jímž je podle § 1 odst. 2 ZSDP správa daní, kterou se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daň vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Na základě výsledku předmětné kontroly mohlo dojít k vydání dodatečného daňového výměru, neboť podle ust. § 46 odst. 7 ZSDP platí, že zjistí-li správce daně po vyměření daně, že stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše; právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejím dodatečnému stanovení na překážku.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že by bylo proti smyslu daňového řízení, kdyby takový postup nemohl správce daně užít v případě, kdy byla daň již vyměřena, a to jakýmkoliv postupem; přičilo by se to zásadě, na základě které má správce daně povinnost zahájit daňové řízení vždy, když zjistí skutečnosti, které tuto jeho povinnost ve správě daní zakládají. Dokonce lze vydat dodatečný platební výměr opakovaně, přičemž ani způsob stanovení daně není pro další vyměřovací řízení podstatný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2008, č. j. 2 Afs 71/2007 – 60 a ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 80/2004 – 72, publikovaný ve sbírce NSS pod č. 547/2005).

Daňová kontrola byla dokončena podle nového procesního předpisu, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), neboť podle ust. § 264 odst. 1 tohoto zákona platí, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, které upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Nový procesní předpis – daňový řád obsahuje v ust. § 143 obdobnou úpravu možnosti vydání dodatečného platebního výměru jako ZSDP. V ust. § 143 odst. 1 daňového řádu je stanoveno, že daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední; právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměřením na překážku. Podle ust. § 143 odst. 3 věta první tohoto zákona platí, že k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly.

V dané věci správce daně prvého stupně postupoval v souladu jak s příslušnou úpravou, stanovenou v ZSDP, tak úpravou stanovenou v rámci daňového řádu a přistoupil na základě výsledků daňové kontroly k doměření daně za předmětné zdaňovací období z moci úřední, přičemž jak bylo shora uvedeno, platí, že právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměřením na překážku. V materiálním slova smyslu jsou práva a povinnosti s konečnou platností určeny až uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně, proto nebylo třeba před dodatečným vyměřením daně postupovat žalobcem vyžadovaným způsobem. Předmětná žalobní námitka je nedůvodná.

V této souvislosti soud poukazuje rovněž na zjištění vyplývající z obsahu správního spisu, že předmětná daň nebyla vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení. Za předmětné zdaňovací období třetí čtvrtletí roku 2007 by tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně ve smyslu ust. § 47 ZSDP uplynula dnem 30. 9. 2010; před jejím uplynutím, dne 13. 7. 2010 však došlo k zahájení daňové kontroly, přičemž z obsahu správního spisu nelze dovodit, že by toto zahájení bylo pouze formálním úkonem správce daně. Podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP by nová prekluzivní lhůta počala běžet od 31. 12. 2010. Žalobci byla daň stanovena včas podle nového daňového předpisu – daňového řádu (viz ust. § 264 odst. 4 a § 148 tohoto zákona).

K druhé žalobní námitce týkající se tvrzení o poskytnutí služby spadající do snížené sazby DPH, soud uvádí, že z obsahu správního spisu a napadeného odvolacího rozhodnutí vyplývají následující skutečnosti, mezi účastníky řízení nesporné. Žalobce za předmětné zdaňovací období uplatnil sníženou sazbu daně u faktur vystavených pro město Mikulov a to faktury č. 270100008 ze dne 24. 9. 2007 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 9. 9. 2007, faktury č. 270100009 ze dne 24. 9. 2007 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 9. 9. 2007 a faktury č. 270100023 ze dne 25. 9. 2007 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 25. 9. 2007, všechny za přípravu, zajištění a uspořádání kulturní akce Pálavské vinobraní 2007. Akce byly fakturovány městu Mikulov na základě Smlouvy o zajištění Pálavského vinobraní 2007 ze dne 27. 8. 2007, uzavřené mezi žalobcem jako dodavatelem a městem Mikulov jako odběratelem. Z obsahu smlouvy vyplývá, že jejím předmětem je zajištění přípravy a uspořádání kulturní akce Pálavské vinobraní 2007. Na základě této smlouvy nakupoval žalobce od třetích osob (subdodavatelů) služby, které se týkaly organizace a zajištění kulturní akce. Z přijatých plnění si žalobce uplatnil odpočet DPH a tato plnění použil ke své ekonomické činnosti, tedy k uskutečnění zdanitelných plnění pro město Mikulov. Žalobce správci daně předložil přehled nakoupených služeb (např. marketing, reklama, ostraha, různé přípravy, opravy apod.). Mezi účastníky řízení není ani sporné, že žalobce na základě uvedené smlouvy předal městu Mikulov vstupenky na akce. Mezi účastníky řízení rovněž není sporné, že vstupenky byly předány městu Mikulov, v případě předmětného plnění se nejednalo o přímý prodej vstupenek návštěvníkům akce. V rámci tohoto žalobního bodu spočívá spor mezi účastníky řízení v tom, zda žalobce za uvedenou službu správně účtoval sníženou sazbu DPH, či nikoliv. Pro posouzení této otázky jsou rozhodné následující ustanovení právních předpisů.

Podle ust. § 47 odst. 1 písm. a) ZDPH platí, že u zdanitelného plnění se uplatňuje základní sazba daně ve výši 19 %.

Podle ust. § 47 odst. 3 tohoto zákona platí, že u služeb se uplatňuje základní sazba; u služeb uvedených v Příloze č. 2 se uplatňuje snížená sazba.

V Příloze č. 2 ZDPH (nazvané jako Seznam služeb podléhajících snížené sazbě) je stanoveno, že této snížené sazbě podléhají mj. i vstupné na koncerty, filmová a divadelní představení, ohňostroje, výstavy, vyhlídkové věže, do zábavných parků, cirkusů, muzeí, zoologických a botanických zahrad, historických objektů a na podobné kulturní události.

Obsah Standardní klasifikace produkce (SKP) č. 92 byl stanoven Sdělením Českého statistického úřadu z 5. 12. 2002, o zavedení 2. vydání Standardní klasifikace produkce (SKP), které bylo uveřejněno ve Sbírce zákonů pod č. 582/2002 Sb.

Ze Sdělení Českého statistického úřadu ze dne 31. 7. 2008 o zavedení Klasifikace produkce (CZ – CPA), publikovaném ve Sbírce zákonů pod č. 275/2008Sb. vyplývá, že toto sdělení navazuje na nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008 ze dne 23. 4. 2008, kterým se zavádí nová statistická klasifikace produkce podle činností (CPA) a zrušuje nařízení Rady (EHS) č. 3696/93; tento přímo použitelný předpis Evropských společenství zrušil zpětně s účinností od 1. 1. 2008 nařízení Rady (EHS) č. 3696/93, na základě kterého byla zavedena dosavadní Standardní klasifikace produkce (SKP), a stanovil použitelnost nové statistické klasifikace od 1. 1. 2008. Pod položkami 90, 91 a 93 byly uvedeny služby obdobného charakteru, jako pod položkou SKP 92. Na tuto změnu klasifikace reagoval zákonodárce v případě ZDPH až pozdější změnou znění Přílohy č. 2, účinnou mimo předmětné zdaňovací období. V tomto novelizovaném znění Přílohy (účinném po předmětném zdaňovacím období) byly pod položkou CZ – CPA 90, 91, 93 uvedeny jako služba podléhající snížené sazbě poskytnutí oprávnění ke vstupu do muzeí a jiných kulturních zařízení (na kulturní akce a památky, výstavy, do zoologických a botanických zahrad, přírodních rezervací, národních parků, lunaparků a zábavních parků, cirkusů, historických staveb a obdobných turistických zajímavostí) a služby obdobné.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty v čl. 98 odst. 2 stanovila, že snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III. V této příloze je pak pod bodem 7 v seznamu dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedena oprávnění ke vstupu na představení, do divadel, do cirkusů, na trhy a veletrhy, do zábavních parků, na koncerty, do muzeí, do zoologických zahrad, do kin, na výstavy na podobné kulturní události nebo do podobných kulturních zařízení.

Z citovaných ustanovení právních předpisů ve znění týkajících se předmětného zdaňovacího období zcela jednoznačně vyplývá, že snížená sazba DPH mohla být uplatněna pouze v případě vstupného, tedy v případě poskytnutí oprávnění ke vstupu na předmětnou kulturní akci. Předmětem služby poskytnuté žalobcem městu Mikulov však bylo zajištění kulturních akcí, což vyplývá jednoznačně ze shora citované smlouvy uzavřené mezi žalobcem a městem Mikulov. Jednalo se o komplexní zajištění akcí pro objednatele město Mikulov, vč. předání vytištěných vstupenek. Na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu správní orgány dovodily, že žalobce nebyl oprávněn u poskytnutých služeb pro město Mikulov uplatnit sníženou sazbu DPH. S tímto závěrem se ztotožňuje i zdejší soud. Služba fakturovaná žalobcem městu Mikulov není službou spočívající v poskytnutí práva pro město Mikulov ke vstupu na kulturní akci (město Mikulov bylo jejím pořadatelem).

K poslední námitce uplatněné v návrhu na zahájení řízení soud předesílá, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že stupeň precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane; čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej, neboť není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral další skutečnosti, které

by žalobu mohly podpořit (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78). Žalobce namítal, že napadená rozhodnutí byla vydána na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu a neúplného dokazování, správce daně a žalovaný v řízení, které předcházelo vydání napadených rozhodnutí, postupovali v rozporu se zákonem a základními zásadami dokazování, v řízení nebyly provedeny podstatné důkazy navržené žalobcem a na základě nesprávně provedeného dokazování dospěl žalovaný k nesprávným skutkovým závěrům.

K této obecné části žalobní námitky soud uvádí, že z obsahu správního spisu nelze dovodit vady ohledně zjišťování skutkového stavu věci a úplnosti dokazování. Veškeré pro věc potřebné skutkové okolnosti byly správcem daně i odvolacím orgánem zjištěny. Nelze ani přisvědčit žalobci, že by správní orgány postupovaly v rozporu se zákonem a základními zásadami dokazování. Na základě listin předložených žalobcem správní orgány dovodily, že žalobce neposkytl městu Mikulov službu, u níž by se uplatnila snížená sazba; s tímto závěrem soud souhlasí a odkazuje na úvahy uvedené shora, týkající se otázky oprávněnosti uplatnění snížené sazby u předmětného zdanitelného plnění. K předávacím protokolům prokazujícím předání vstupenek na akci městu Mikulov soud uvádí, že odvolací orgán nezpochybnil skutečnost, která má z tohoto důkazu vyplývat, tedy že došlo k předání vstupenek městu Mikulov, ovšem tato skutečnost nebyla správně hodnocena jako taková, která by prokázala oprávněnost uplatnění snížené sazby DPH. Totéž hodnocení se týká i svědecké výpovědi p. D., která měla potvrdit, že vstupenky byly městu Mikulov skutečně předány. Pořadatelem akcí bylo město Mikulov (tato skutečnost vyplývá ze Smlouvy o zajištění Pálavského vinobraní 2007 ze dne 27. 8. 2007). Nedůvodná je i žalobní námitka spočívající v tvrzení, že správce daně neměl žádným způsobem prokázat existenci jakýchkoliv skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost účetních záznamů žalobce. Správce daně hodnotil žalobcem předložené účetní doklady, s jejich hodnocením se soud ztotožňuje; bylo na žalobci, aby na opakovanou výzvu správce daně prokázal oprávněnost použití snížené sazby DPH, což neučinil. Žalobní námitka proto není důvodná.

Další žalobní námitka směřovala proti tomu, že služby poskytnuté společností EUROGREEN CZ, s.r.o. žalobce odebral v přímé souvislosti se svou ekonomickou činností. Jako zhotovitel provedl ve vztahu k FC Pálava odstranění vady opravou, což realizoval prostřednictvím subdodávky služeb společnosti EUROGREEN CZ s.r.o. (fakturované plnění). Žalobce tedy prokázal, že předmětné služby souvisely s jeho ekonomickou činností a předložil o tom v řízení důkazy (obratová předvaha za rok 2006, evidence pohledávek). Ani tuto námitku neshledal soud důvodnou. K dokladům od společnosti EUROGREEN žalobce uvedl, že v roce 2006 bylo provedeno osetí fotbalové hřiště travou pro společnost FC Pálava. V roce 2007 pak probíhal dosev jako záruční oprava na základě reklamace, a proto se nejedná o samostatné plnění. K dokladům od společnosti EUROGREEN předložil vyjádření prezidenta FC Pálava, kterým je potvrzeno vzájemné plnění v roce 2006. V důsledku reklamace v roce 2007 proběhlo dodatečné plnění a k němu se vztahují účetní doklady na dosev trávníků. Žalobce předložil kopii obrátové předvahy, ve které je jediným výnosem z jeho činnosti žalobce tržba za dodávky pro FC Pálava, a ta byla řádně zdaněna. Rovněž předložil i saldo k 31. 12. 2008, kde figuruje předmětná pohledávka ve výši 147 982 Kč za FC Pálava. Správce daně provedl místní šetření u daňového subjektu FC Pálava. Byla mu předložena faktura č. 11060002 ze dne 30. 12. 2006 na částku 147 982 Kč, vystavená

žalobcem za přeúčtování betonu na umělé hřiště s tím, že jiné dodavatelské faktury od něj společnost FC Pálava nemá. Fakturovaná částka je pak uvedena i v žalobcem předložené obrátové předvaze i evidenci pohledávek k 31. 12. 2008.

Otázka vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je otázkou hmotně právní, tudíž v případě jejího posuzování je nutné postupovat podle předpisů účinných v okamžiku vzniku nároku na odpočet, tj. okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2010, č. j. 9 Afs 2/2010 – 243).

Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty účinného do 31. 12. 2008 platí, že nárok na odpočet daně má plátec, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Dále pak ust. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty upravuje podmínky uplatnění nároku na odpočet daně. Podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plátec prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu (viz § 3 odst. 1 zák. č. 353/2001 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaúčtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Lze tedy shrnout, že z výše uvedených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a zákona o správě daní a poplatků je možné vymezit následující podmínky pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Daňový subjekt je povinen prokázat, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, toto zdanitelné plnění bylo použito plátcem pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti, dodavatel je plátcem daně z přidané hodnoty a veškeré tyto skutečnosti osvědčuje zaúčtovaný daňový doklad, který má předepsané náležitosti. Tyto podmínky musí být pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty splněny kumulativně, tzn. že nesplnění byť jedné z těchto podmínek znamená, že nárok na odpočet daně nelze uplatnit.

Vedle této skutečnosti je třeba zohlednit i problematiku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. S ohledem na ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (§ 92 odst. 3 daňového řádu) je povinen daňový subjekt prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, leží důkazní břemeno ohledně oprávněnosti konkrétního výdaje jako daňového odpočtu na žalobci, který je povinen prokázat kumulativní splnění všech podmínek pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně. Tato povinnost stíhá daňový subjekt v případě, že správci daně vzniknou pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně. Tyto pochybnosti musí být správcem daně řádně konkretizovány tak, aby následně důkazní břemeno přešlo na daňový subjekt (§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu).

V případě, že nárok na odpočet daně je prokazován daňovým dokladem, je třeba zdůraznit, že doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na

odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve své judikatuře; srov. např. rozsudek ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 – 72, či rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, ve kterém výslovně uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění*“.

V posuzovaném případě byla průkaznost užití předmětného plnění od společnosti EUROGREEN (faktura č. 700865 ze dne 22. 8. 2007 za osivo regenerační a faktura č. 700400 ze dne 21. 8. 2007 za provedení regeneračních zásahů na fotbalovém hřišti) k ekonomické činnosti žalobce, tj. tvrzená oprava v souvislosti s reklamací prací na regeneraci hřiště FC Pálava, zpochybněna. Správce daně totiž provedeným šetřením u společnosti FC Pálava zjistil, že v roce 2006 jediná faktura vystavená žalobcem ze dne 30. 12. 2006 na částku 147 982 Kč se týkala přeúčtování (dodávka) betonu na umělé hřiště. Jiné dodavatelské faktury od žalobce společnost FC Pálava nemá. Správce daně tedy zpochybnil tvrzení žalobce, že faktury přijaté od společnosti EUROGREEN souvisí s opravou v rámci reklamace regeneračních zásahů na hřišti FC Pálava, neboť jediné žalobcem poskytnuté plnění společnosti FC Pálava v roce 2006 byla dle zjištěného daňového dokladu dodávka betonu. I v saldu ke dni 31. 12. 2008 je za společnosti FC Pálava v roce 2006 vedena toliko tato pohledávka za dodávku betonu. S výsledky takto doplněného řízení, včetně místního šetření, byl žalobce seznámen dne 27. 2. 2012 a současně mu byla poskytnuta lhůta k vyjádření. V reakci žalobce uvedl, že setrvává na původních zdůvodněních a důkazech, neboť jiné nemá k dispozici. Bylo tedy na žalobci, aby předložil další důkazy k prokázání svého tvrzení, že přijaté plnění od společnosti EUROGREEN (regenerační osivo, regenerační zásahy na fotbalovém hřišti) použil ke své ekonomické činnosti (odstranění vady hřiště společnosti FC Pálava opravou) a to za situace, když dle zjištěného daňového dokladu (faktury) pro společnost FC Pálava v roce 2006 provedl toliko dodávku betonu. V této souvislosti bylo na žalobci, aby věrohodným způsobem vysvětlil a doložil, z jakého důvodu by měla proběhnout reklamační oprava vad plnění, které dle získaných daňových dokladů nebylo v roce 2006 žalobcem společností FC Pálava ani fakturováno. Ani v žalobě tyto rozpory nijak konkrétně nevysvětlil. Je tedy zřejmé, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že plnění přijatá od společnosti EUROGREEN použil ke své ekonomické činnosti.

Jak vyplývá ze shora uvedeného, nebyly uplatněné žalobní námitky shledány důvodné, soud proto postupem ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.

VI. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 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, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. 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, soud mu proto právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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 10. 10. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu