



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Mikulovská rozvojová s. r. o.**, se sídlem Náměstí 158/1, Mikulov, zastoupená Mgr. Antonínem Strouhalem, advokátem se sídlem Dvořákova 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 9. 2012, č. j. 13097/12-1302-708158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2014, č. j. 30 Af 98/2013 – 95,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Na základě provedené daňové kontroly Finanční úřad v Mikulově (dále jen “správce daně”) dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 6. 2011, č. j. 38097/11/300970708346, žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období třetí čtvrtletí roku 2007 ve výši 271.403 Kč. Současně uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 54.280 Kč. Proti uvedenému platebnímu výměru se žalobkyně odvolala. Finanční ředitelství v Brně v záhlaví specifikovaným rozhodnutím odvolání zamítlo a dodatečný platební výměr potvrdilo.

[2] Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně brojila žalobou u Krajského soudu v Brně. Ode dne 1. 1. 2013, tedy v průběhu řízení u krajského soudu, přešla působnost Finančního ředitelství v Brně dle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství. Tento orgán je tedy v tomto řízení žalovaným [§ 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.)].

[3] Následně soud žalobu napadeným rozsudkem zamítl. Dospěl k závěru, že právní moc dosavadního platebního výměru nebránila správci daně vydat dodatečný platební výměr. Dále soud konstatoval, že na službu poskytnutou žalobkyní, spočívající v zajištění kulturní akce, nelze uplatnit sníženou sazbu daně. Soud nepřisvědčil ani obecné námitce, že napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě nedostatečného zjištění skutkového stavu a neúplného dokazování. Dle soudu veškeré relevantní skutkové okolnosti byly správcem daní i odvolacím orgánem řádně zjištěny.

II. Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, se kterou spojila návrh na přiznání odkladného účinku. V ní zopakovala svá žalobní tvrzení.

[5] Předně namítala nezákonnost napadeného správního rozhodnutí, neboť jím bylo rozhodnuto o věci již pravomocné rozhodnuté. Daň v předmětné věci byla již jednou vyměřena. Nyní bylo o stejné věci rozhodnuto opakovaně, a to aniž by bylo předcházející pravomocné rozhodnutí správce daně zrušeno cestou řádných či mimořádných opravných prostředků. Došlo tak k opětovnému vyměření daně.

[6] Dále stěžovatelka namítla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dochází k nesprávným právním závěrům, že poskytnuté služby spadají do základní sazby daně. Stěžovatelka pro město Mikulov uspořádala kulturní akci Pálavské vinobraní. Provedla komplexní zajištění organizace kulturní akce, včetně výběru plateb od účastníků akce a zajištění úhrady všech nákladů akce. Jelikož program této akce byl tvořen převážně hudební produkcí, jednalo se povahou o kulturní činnost. Dle přílohy 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je do snížené sazby daně řazeno plnění spočívající v poskytnutí oprávnění ke vstupu na kulturní akce. V této souvislosti stěžovatelka odkazuje i na znění odst. 7 přílohy č. III. směrnice Rady č. 2006/112/ES, který stanoví, že předmětem snížené sazby daně mohou být mimo jiné i oprávnění ke vstupu na trhy, veletrhy, koncerty a podobné kulturní události. Jelikož v rámci posuzovaného plnění stěžovatelka oprávnění ke vstupu převedla za úplatu na město Mikulov, toto plnění podléhá snížené sazbě daně.

[7] Stěžovatelka rovněž poukazuje, že převážná část plnění fakturovaného městu Mikulov spočívala v tzv. „přefakturaci“ služeb odebraných od příslušných dodavatelů (vystupující umělci atp.). Tito dodavatelé rovněž poskytovali a fakturovali svá plnění ve snížené sazbě daně. Je tedy zřejmé, že i v případě přímé fakturace městu Mikulov by z těchto plnění byla odvedena snížená sazba daně. Z tohoto důvodu je třeba na posuzované plnění vztáhnout sníženou sazbu daně.

[8] Správce daně ohledně předmětné daně z přidané hodnoty na základě daňového přiznání stěžovatelky již jednou rozhodl dne 16. 11. 2007. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatelka odvolala, neboť zjistila chyby ve vlastních účetních dokladech. K odvolání přiložila nově vyplněné daňové přiznání. Správce daně odvolání dne 12. 12. 2007 plně vyhověl. Tím akceptoval praxi stěžovatelky, že posuzovaná plnění byla zúčtována ve snížené sazbě daně. Následná změna praxe správce daně byla nepředvídatelná, čímž došlo k zásahu do stěžovatelčina legitimního očekávání.

[9] Poslední kasační námitka spočívá v tom, že správce daně a žalovaný v řízení předcházejícímu vydání napadeného rozhodnutí postupovali v rozporu se základními zásadami dokazování. Nebyl proveden podstatný důkaz spočívající ve výsledku svědkyně J. D. Nebylo přihlédnuto k předávacím protokolům prokazujících předání vstupenek na akci městu Mikulov. Správce daně neprokázal existenci jakýchkoli skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost stěžovatelčiných účetních záznamů.

[10] Na základě shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Ohledně námitky opakovaného vyměření daně poukázal na § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, který stanoví, že ukončený a pravomocný výsledek vyměřovacího řízení není překážkou doměření daně, děje-li se doměření na základě daňové kontroly. K použitelné sazbě daně na posuzované plnění uvedl, že stěžovatelka kulturní akci uspořádala, nevybíral na ni ale vstupné od jednotlivých návštěvníků. Nic na tom nemění ani nesporný fakt, že vlastnil vstupenky, které předal městu Mikulov. Výběr vstupného ale nerealizoval, a tak neposkytl službu podléhající snížené sazbě daně.

[12] K namítané nedostatečnosti zjištění skutkového stavu žalovaný uvedl, že provedení navrhaných důkazů by bylo nadbytečné. Mezi účastníky totiž není sporné to, zda stěžovatelka městu předala listinné vstupenky, které byly dále prodávány. Sporná není účetní evidence stěžovatelky, ale právní posouzení toho, jaká sazba daně se na jím evidované služby vztahuje.

[13] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“)].

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Soud se nejprve zabýval námitkou opakovaného vyměření daně (IV. A). Následně se věnoval námitce užití nesprávné sazby daně (IV. B) a námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu (IV. C). Jako poslední posoudil námitku spočívající v zásahu do legitimního očekávání stěžovatelky (IV. D).

IV. A) K námitce opakovaného vyměření daně

[17] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že dodatečným platebním výměrem bylo nezákonně rozhodnuto o věci již jednou pravomocně rozhodnuté.

[18] Dle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků platí, že *“zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato 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.”* Dále se v tomto ustanovení uvádí, že *“právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejím dodatečnému stanovení na překážku.”*

[19] Obdobnou úpravu obsahuje i zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tento zákon v § 143 odst. 1 stanoví, 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 doměření na překážku.”* Odstavec 3 tohoto ustanovení zase říká, že *“k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. [...]”*

[20] Následující skutečnosti jsou mezi účastníky nesporné. Stěžovatelka podala za předmětné zdaňovací období přiznání k dani z přidané hodnoty a finanční úřad daně dne 2. 11. 2007 dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vyměřil. Dne 13. 7. 2010 správce daně u stěžovatelky zahájil daňovou kontrolu (mimo jiné) daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. Daňová kontrola byla zahájena ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, v jejím průběhu však dnem 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost daňový řád. Jelikož dle § 264 odst. 1 daňového řádu se daňová řízení zahájená za účinnosti předešle právní úpravy dokončí dle daňového řádu, daňová kontrola byla dokončena již dle této právní úpravy. Na základě výsledků kontroly správce daně stěžovatelce dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 6. 2011 doměřil daň z přidané hodnoty za předmětné období. Zároveň s tím jí uložil povinnost uhradit penále.

[21] Soud souhlasí se stěžovatelkou, že v její věci bylo rozhodnuto dvakrát. Nesouhlasí však s tím, že tento postup byl nezákonný. Správce daně při daňové kontrole zjistil nesprávnost tvrzení stěžovatelky spočívající v tom, že jí uplatněné faktury podléhají snížené sazbě daně. Jak vyplývá z výše uvedené právní úpravy, oba aplikovatelné procesní předpisy možnost dodatečného vyměření daně dovolují, a to ve výši zjištěného rozdílu oproti dříve vyměřené dani. Daňový řád využití této možnosti z moci úřední váže na podmínku, že k doměření dojde na základě výsledků daňové kontroly. Tato podmínka v posuzovaném případě byla splněna. Správce daně se tedy nezákonného postupu nedopustil, což krajský soud správně aproboval.

[22] Na tomto závěru nic nemění ani fakt, že po vyměření daně na základě podaného daňového přiznání stěžovatelka zjistila chybu ve své účetní evidenci a podala odvolání, kterému správce daně vyhověl. Správce daně může přistoupit k doměření daně po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně, a to i opakovaně (rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 80/2004 – 72, č. 547/2005 Sb. NSS).

[23] Kasační námitka opakovaného vyměření daně je nedůvodná.

IV. B) Námitka užití nesprávné sazby daně

[24] Dále stěžovatelka nesouhlasila s krajským soudem v tom, že na posuzované plnění se uplatňuje základní sazba daně. Domnívá se, že šlo o službu spočívající v poskytnutí oprávnění vstupu na kulturní akci, která podléhá snížené sazbě daně.

[25] Dle § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty se u služeb uvedených v příloze č. 2 uplatňuje snížená sazba daně. V této příloze je stanoveno, že snížené sazbě daně podléhají *“kulturní činnosti zařazené v SKP 92, které zahrnují vstupné na výstavy, koncerty, filmová a divadelní představení, ohňostroje, vyhlídkové věže, do zábavních parků, cirkusů, muzeí, zoologických a botanických zahrad, historických objektů a obdobné.”* Dále se v této příloze stanoví, že pro uplatnění snížené sazby daně se používá Standardní klasifikace produkce (SKP) platná k 1. 1. 2003. Do kategorie SKP 92 patří i umělecké a ostatní zábavné služby, mezi které patří i umělecká představení hudebních interpretů.

[26] Uvedené ustanovení § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty transponuje čl. 98 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen “směrnice 2006/112”). Tento článek stanoví, že snížené sazby daně mohou být uplatňovány pouze u těch kategorií poskytnutých služeb, které jsou uvedeny v příloze III. směrnice. Bod 7 této přílohy stanoví, že předmětem snížené sazby daně může být oprávnění ke vstupu na představení, do divadel, na trhy a veletrhy, do zábavních parků, na koncerty, do muzeí, do zoologických zahrad, do kin, na výstavy a na podobné kulturní události nebo do podobných kulturních zařízení.

[27] Správce daně, žalovaný i krajský soud z podkladů pro svá rozhodnutí spolehlivě zjistili, že předmětem služeb, poskytovaných stěžovatelkou za úplatu městu Mikulov, nebylo vstupné na jí pořádanou akci, ale organizační zabezpečení akce pro město Mikulov, které samo vystupovalo jako pořadatel této akce. Na tom nic nemůže změnit ani skutečnost, že součástí organizačního zabezpečení akcí bylo i zajištění tisku vstupenek a jejich následné předání městu k distribuci. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu k této námitce.

[28] Nad její rámec lze dodat, že výklad § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty a jeho příslušné přílohy, jak jej provedl krajský soud, plně koresponduje též se zněním směrnice 2006/112.

[29] Předání vytištěných archů vstupenek pořadateli kulturní akce k jejich následné distribuci nelze žádným způsobem interpretovat jako poskytnutí oprávnění ke vstupu na

takovou akci, jak pro zařazení do snížené sazby DPH zcela jednoznačně požaduje jak zákon o dani z přidané hodnoty, tak směrnice 2006/112.

IV. C) K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu

[30] Stěžovatelka dále namítá, že byly porušeny zásady dokazování, protože nebyl proveden podstatný důkaz výsledkem svědka, který měl prokázat faktické předání vstupenek městu Mikulov.

[31] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *“správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.”*

[32] Kasační soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že tato skutečnost není pro případ významná. Nadto není ani sporná. Fakt, že lístky byly hromadně předány městu Mikulov, není rozhodný pro posuzování *právní* otázky, jaká sazba daně se na předmětné plnění vztahuje. Stejně tak i stěžovatelkou poukazovaná správnost a úplnost jejich účetních záznamů není při posuzování, jaká sazba daně se na případ vztahuje, relevantní.

[33] Soud tedy uzavírá, že skutkový stav byl pro doměření daně zjištěn dostatečně. I tato námitka je tak nedůvodná.

IV. D) K zásahu do legitimního očekávání stěžovatelky

[34] Dále stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že správní orgán svým postupem zasáhl do jejího legitimního očekávání, neboť v předešlém rozhodnutí v této věci již přijal zúčtování v nižší sazbě daně.

[35] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *“kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.”*

[36] Stěžovatelka námitku porušení legitimního očekávání a nepředvídatelné změny správní praxe v žalobě neuplatnila. Za uplatnění této námitky nelze považovat ani vyjádření stěžovatelky uvedené na vysvětlenou při jednání před krajským soudem, že předchozí přijetí daňového přiznání správcem daně považovala za normu. Další argumentace ohledně změny praxe správního orgánu a jejího zasažení do stěžovatelčiných práv chybí. Stěžovatelka tedy námitku porušení legitimního očekávání před krajským soudem neuplatnila, ač tak učinit mohla. Činí-li tak až v kasační stížnosti, je taková námitka nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

V. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s., zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[38] Soud nerozhodoval o návrhu stěžovatelky na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť bez prodlení po podání tohoto návrhu rozhodl ve věci samé.

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[40] Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření ke kasační stížnosti podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

[41] K návrhu žalovaného Nejvyšší správní soud konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ A contrario z citovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2014, č. j. As 220/2014 - 20).

[42] Taková situace zcela jednoznačně nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „(...) v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucích z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 - 23).“ Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupen není.

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

V Brně dne 17. prosince 2014

JUDr. Marie Žiřková
předsedkyně senátu