



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Mikulovská rozvojová s.r.o.**, se sídlem Náměstí 158/1, Mikulov, zastoupeného 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 27. 9. 2012, č. j. 13984/12-1302-708158, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2014, č. j. 30 Af 116/2012 – 97,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

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 20. 6. 2011, č. j. 38570/11/300970708346, žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce dubna r. 2009 ve výši 12.365 Kč. Současně jej vyrozuměl o povinnosti uhradit penále z doměřené daně v částce 2.473 Kč. Odvolání žalobce proti uvedenému rozhodnutí zamítlo Finanční ředitelství v Brně v záhlaví specifikovaným rozhodnutím.

[2] V žalobě, kterou napadl rozhodnutí finančního ředitelství u Krajského soudu v Brně, žalobce za prvé namítal, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť jím bylo rozhodnuto o věci již pravomocně rozhodnuté, za druhé, že žalovaný ve svém rozhodnutí dochází k nesprávným právním závěrům ohledně zařazení poskytnutých služeb do základní sazby DPH, a za třetí, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu a neúplného dokazování v důsledku neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů.

[3] 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 podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v tomto řízení žalovaným.

[4] Krajský 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 služby poskytnuté žalobcem 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 daně i odvolacím orgánem řádně zjištěny.

II. Kasační stížnost

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, se kterou spojil návrh na přiznání odkladného účinku. O tomto návrhu však Nejvyšší správní soud samostatně nerozhodoval, neboť bezprostředně po vykonání nezbytných přípravných úkonů rozhodl rovnou o věci samé.

[6] Stěžovatel předně namítá nezákonnost napadeného správního rozhodnutí, neboť jím bylo rozhodnuto o věci již pravomocně 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 a soud měl zrušit rozhodnutí správního orgánu.

[7] Stěžovatel dále tvrdí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dochází k nesprávným právním závěrům, že poskytnuté služby spadají do základní sazby daně. Stěžovatel pro město Mikulov uspořádal na základě smlouvy o zajišťování kulturních akcí ze dne 1. 1. 2009 a smlouvy o dílo ze dne 2. 4. 2009 více kulturních akcí, v předmětném období se jednalo o akce „Vítání jara“ a „Dívka roku“. Oprávnění ke vstupu na tyto akce, tedy vstupné, převedl za úplatu na město Mikulov. V řízení provedeným dokazováním bylo prokázáno, že se v daném případě jednalo o „Kulturní činnosti zařazené v SKP 92“ podle § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a tedy o službu spadající do snížené sazby DPH. Žalovaný tak dochází k nesprávnému právnímu závěru, pokud v napadeném rozhodnutí tvrdí, že šlo o poskytnutí služeb spadajících do základní sazby DPH. Takový závěr nemá oporu ve spise a je v rozporu se zákonem o dani z přidané

hodnoty. Soud pochybil, jestliže pro tento nesprávný právní závěr napadené rozhodnutí správního orgánu nezrušil.

[8] Zatřetí stěžovatel namítá porušení procesních předpisů upravujících dokazování, včetně základních zásad dokazování. V řízení nebyly provedeny podstatné důkazy navržené stěžovatelem. Správce daně především nepřihlédl k předávacím protokolům, jež prokazují předání vstupenek na akci městu Mikulov. Správce daně odmítl zcela nedůvodně provedení důkazu výsledkem svědkyně J. D. a žádným způsobem neprokázal existenci jakýchkoli skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost účetních záznamů stěžovatele.

[9] Stěžovatel se dále dovolává ochrany svého legitimního očekávání ve správnost zařazování jím opakovaně poskytovaných služeb městu Mikulov do snížené sazby DPH. Toto očekávání podle něj plyne z dosavadní praxe správce daně, včetně jeho pravomocných rozhodnutí v obdobných věcech. Stěžovatel nesouhlasí s názorem soudu o nemožnosti přihlédnout k argumentaci o porušení zásady legitimního očekávání, neboť tato argumentace je pouze rozšířením jeho žalobní námitky předchozího vyměření daně.

[10] Na základě shora uvedených důvodů stěžovatel 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., daňový řád, 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 stěžovatel předmětné kulturní akce uspořádal, nevybíral na ně 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. K namítané nedostatečnosti zjištění skutkového stavu žalovaný uvedl, že provedení navrhovaných důkazů by bylo nadbytečné. Mezi účastníky totiž není sporné to, zda stěžovatel městu předal listinné vstupenky, které byly dále prodávány. Sporný není skutkový stav věci, ale právní posouzení toho, jaká sazba daně se na jím evidované služby vztahuje.

[12] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Negativně se vyjádřil též k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

[13] Pro případ svého úspěchu ve věci žalovaný s odkazem na § 36 odst. 1 s. ř. s. a na náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl ÚS 39/13 ze dne 7. 10. 2014 navrhl, aby mu soud přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč jako náhradu výdajů na jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), za úkon písemného podání vyjádření ke kasační stížnosti podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 3 advokátního tarifu.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] 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

[16] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že dodatečným platebním výměrem bylo nezákonně rozhodnuto o věci již jednou pravomocně rozhodnuté.

[17] 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 jejímu dodatečnému stanovení na překážku.”*

[18] Obdobnou úpravu obsahuje i zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ten 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 jejímu doměření na překážku.”* Podle odstavce 3 *“k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. [...]*“

[19] Následující skutečnosti jsou mezi účastníky nesporné. Stěžovatel podal za předmětné zdaňovací období přiznání k dani z přidané hodnoty a finanční úřad daně dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vyměřil. Dne 13. 7. 2010 správce daně u stěžovatele 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 předešlé právní úpravy dokončí dle daňového řádu, daňová kontrola byla dokončena již dle této právní úpravy. Na základě výsledků kontroly správce daně stěžovateli dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 6. 2011 doměřil daň z přidané hodnoty za předmětné období. Zároveň s tím jej vyrozuměl o povinnosti uhradit penále.

[20] Soud souhlasí se stěžovatelem, že v jeho věci bylo rozhodnuto dvakrát. Nesouhlasí však s tím, že tento postup byl nezákonný. Správce daně při daňové kontrole zjistil nesprávnost tvrzení stěžovatele spočívající v tom, že jím uplatněné faktury podléhají snížené sazbě daně. Jak vyplývá z výše uvedené právní úpravy, oba aplikovatelné procesní předpisy umožňují dodatečné vyměření daně ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné dovolují. 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.

[21] Kasační námitka opakovaného vyměření daně je nedůvodná

IV. B) Námitka užití nesprávné sazby daně

[22] Dále stěžovatel nesouhlasil 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.

[23] 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.

[24] 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.

[25] Správce daně, žalovaný i krajský soud z podkladů pro svá rozhodnutí spolehlivě zjistili, že předmětem služeb, které stěžovatel poskytoval za úplatu městu Mikulov, nebylo vstupné na jím pořádané akce, ale organizační zabezpečení akcí pro město Mikulov, které samo vystupovalo jako pořadatel těchto akcí. 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.

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

[27] 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

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

[29] 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.”*

[30] 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 stěžovatelem poukazovaná správnost a úplnost jeho účetních záznamů není při posuzování, jaká sazba daně se na případ vztahuje, relevantní.

[31] 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 stěžovatele

[32] Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na porušení zásady legitimního očekávání, neboť na základě předchozích rozhodnutí správce daně nabyl přesvědčení o správnosti zařazování jím opakovaně poskytovaných služeb městu Mikulov do snížené sazby DPH. Projevil nesouhlas s názorem krajského soudu o nemožnosti přihlídnout k jeho námitce, vznesené v řízení před krajským soudem. Tuto žalobní námitku však stěžovatel v projednávané věci vůbec nevznesl a krajský soud o ní nerozhodoval a ani rozhodovat nemohl. Jak je Nejvyššímu správnímu soudu známo z jeho činnosti, stěžovatel podal takovou námitku ve své replice v jiné své podobné věci před krajským soudem. Zde se tedy tato výtky objevila zřejmě omylem.

[33] Stěžovatel námitku porušení legitimního očekávání a nepředvídatelné změny správní praxe v žalobě neuplatnil, ač tak učinit mohl. Činí-li tak až v kasační stížnosti, je taková námitka nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

V. Závěr a náklady řízení

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

[35] 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. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[36] 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.

[37] 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. 4 As 220/2014 – 20).

[38] 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 plynoucí 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.

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. prosince 2014

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu