



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Marie Žiškové 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 rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 9. 2012, č. j. 13989/12-1302-708158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2014, č. j. 30 Af 119/2012 – 97,

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. 38575/11/300970708346, žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce září r. 2009 ve výši 344.425 Kč. Současně ji vyznamenal o povinnosti uhradit penále z doměřené daně v částce 68.885 Kč. K odvolání žalobkyně Finanční ředitelství v Brně v záhlaví specifikovaným rozhodnutím změnilo rozhodnutí správce daně tak, že dodatečně vyměřená daň se snižuje na částku 341.783 Kč. Penále se snižuje na částku 68.357 Kč.

[2] Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně brojila žalobou u Krajského soudu v Brně. V ní namítala za prvé, 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 žalobkyní 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 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 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 daň i odvolacím orgánem řádně zjištěny.

II. Kasační stížnost

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, se kterou spojila návrh na přiznání odkladného účinku. V ní zejména opakuje a dále rozvádí obsah svých podání z řízení před krajským soudem.

[6] 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] Stěžovatelka dále tvrdí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dochází k nesprávným právním závěrům, že poskytnuté služby spadají do základní sazby daně. Stěžovatelka pro město Mikulov uspořádala na základě smlouvy o zajišťování kulturních akcí ze dne 1. 1. 2009, smlouvy o dílo ze dne 2. 4. 2009 a smlouvy o programovém a organizačním zajištění akce „Pálavské vinobraní 2009“ ze dne 10. 3. 2009 více kulturních akcí, konkrétně Mikulovské hudební a divadelní léto a Pálavské vinobraní 2009. Oprávnění ke vstupu na tyto akce, tedy vstupné, převedla za úplaty 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 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 stěžovatelka namítá porušení procesních předpisů upravujících dokazování, včetně základních zásad dokazování. V řízení nebyly provedeny podstatné důkazy navržené stěžovatelkou. Správce daně především nepřihlédl k předávacím protokolům, jež prokazují předání vstupenek na akci městu Mikulov. Správce daně odmítl zcela nedůvodně provedení důkazu výslechem svědkyně J. D. a žádným způsobem neprokázal existenci jakýchkoli skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost účetních záznamů stěžovatelky.

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

[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., 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 stěžovatelka kulturní akci uspořádala, nevybírala na ni ale vstupné od jednotlivých návštěvníků. Nic na tom nemění ani nesporný fakt, že vlastnila vstupenky, které předala městu Mikulov. Výběr vstupného ale nerealizovala, a tak neposkytla 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 stěžovatelka městu předala 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 nález 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] 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 přihlídnout 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 předeptá.”* 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. 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 jejím doměření na překážku.”* Podle odstavce 3 *“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 daň 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 předešlé 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 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.

[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 sazby daně podléhají *“kulturní činnosti zařazené v SKP 92, které zahrnují vstupné na výstavy, koncerty, filmová a divadelní představení, obřostroje, 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 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.

[28] 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.

[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 zásadu do legitimního očekávání stěžovatelky

[34] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukázala na porušení zásady legitimního očekávání, neboť na základě předchozích rozhodnutí správce daně nabyla přesvědčení ve správnost zařazování jí opakovaně poskytovaných služeb městu Mikulov do snížené sazby DPH. Projevila nesouhlas s názorem krajského soudu o nemožnosti přihlídnout k její námitce, vznesené v řízení před krajským soudem. Tuto žalobní námitku však stěžovatelka v projednávané věci vůbec nevznesla a krajský soud o ní nerozhodoval a ani rozhodovat nemohl. Jak je Nejvyššímu správnímu soudu známo z jeho činnosti, stěžovatelka podala takovou námitku ve své replice v jiné své podobné věci před krajským soudem. Zde se tedy tato výtky objevila zřejmě omylem.

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

V. Závěr a náklady řízení

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

[37] Soud samostatně nerozhodoval o návrhu stěžovatelky na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť bez prodloužení po podání tohoto návrhu a zaplacení soudního poplatku rozhodl ve věci samé.

[38] 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.

[39] 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 nálezů Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

[40] 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 nálezů 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 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 nálezů 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).

[41] 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.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. ledna 2015

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu