



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Mikulovská rozvojová, s. r. o.**, se sídlem Náměstí 158/1, Mikulov, zastoupený Mgr. Antonínem Strouhalem, advokátem se sídlem Dvořáková 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2014, č. j. 30 Af 110/2012 - 125,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalobci **se vrací** soudní poplatek ve výši 1.000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám zástupce žalobce Mgr. Antonína Strouhala, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 10. 10. 2014, č. j. 30 Af 110/2012 – 125, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 9. 2012, č. j. 13087/12-1302-708158, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Mikulově (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 6. 2011, č. j. 38533/11/300970708346, o doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2008 ve výši 266.101 Kč a současně bylo stěžovateli sděleno penále ve výši 53.220 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že na službu poskytnutou stěžovatelem spočívající v zajištění kulturní akce, nelze uplatnit sníženou sazbu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Krajský soud vyhodnotil jako nedůvodnou obecnou žalobní námitku, že napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě nedostatečného zjištění skutkového stavu a neúplného dokazování. Podle krajského soudu byly veškeré relevantní skutkové okolnosti správcem daně i odvolacím finančním ředitelstvím řádně zjištěny. Dále se krajský soud zabýval námitkou stěžovatele, že rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství je nezákonné z toho důvodu, že stěžovateli byla daň doměřena napadeným rozhodnutím správce daně, přičemž však v předmětné věci byla daň již vyměřena jiným rozhodnutím správce daně, které nabylo právní

moci. Podle stěžovatele tak bylo o vyměření daně rozhodnuto opakovaně, aniž by bylo předcházející rozhodnutí správce daně zákonným způsobem zrušeno. K této žalobní námitce krajský soud uvedl, právní moc dosavadního platebního výměru nebránila správci daně vydat dodatečný platební výměr. Pokud jde o stěžovatelovu námitku obsaženou v doplňujícím podání ze dne 3. 10. 2014 (tvrzený zásah do legitimního očekávání), krajský soud konstatoval, že je zcela nová, vznesená nad rámec zákonné lhůty, a proto k ní nemůže při svém rozhodování přihlídnout, přičemž se nejedná o námitku, ke které by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, ve které znovu namítl, že rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství je nezákonné, neboť jím bylo rozhodnuto o věci již pravomocně rozhodnuté. DPH mu byla již jednou vyměřena a správce daně o stejné věci rozhodl opakovaně, aniž by své předcházející pravomocné rozhodnutí zrušil za použití řádných nebo mimořádných opravných prostředků. Podle stěžovatele tak došlo k opětovnému vyměření daně. Dále stěžovatel namítal, že posuzované plnění (služby poskytnuté městu Mikulov spočívající v uspořádání kulturní akce Pálavské vinobraní) podléhá snížené sazbě DPH. V této souvislosti odkázal na přílohu 2 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), podle které je do snížené sazby DPH řazeno plnění spočívající v poskytnutí oprávnění ke vstupu na kulturní akce. Stěžovatel také odkázal na bod 7 přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o společném systému DPH“), podle kterého předmětem snížené sazby DPH mohou být i oprávnění ke vstupu na trhy, veletrhy, koncerty a podobné kulturní události. Jelikož stěžovatel oprávnění ke vstupu na kulturní akci Pálavské vinobraní převedl na město Mikulov, podléhalo jeho plnění snížené sazbě DPH. Stěžovatel také poukázal na to, že převážná část plnění fakturovaného městu Mikulov spočívala v „*přefakturaci*“ služeb odebraných od příslušných dodavatelů, kteří rovněž poskytovali a fakturovali svá plnění ve snížené sazbě DPH. Je tedy zřejmé, že i v případě fakturace městu Mikulov by z těchto plnění byla odvedena snížená sazba DPH. Navíc správce daně ohledně předmětné daně již jednou rozhodl dne 16. 11. 2007, proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání z důvodu chyby ve vlastních účetních dokladech, kterému správce daně dne 12. 12. 2007 plně vyhověl. Tímto postupem správce daně plně akceptoval praxi stěžovatele, který posuzovaná plnění účtoval ve snížené sazbě DPH. Následná změna praxe správce daně byla nepředvídatelná, čímž došlo k zásahu do legitimního očekávání stěžovatele. Závěrem stěžovatel vytýkal správci daně a odvolacímu finančnímu ředitelství, že postupovaly v řízení v rozporu se základními zásadami dokazování, když neprovedly výslech svědkyně J. D. a nepřihlédly k předávacím protokolům prokazujícím předání vstupenek městu Mikulov. Správce daně neprokázal existenci jakýchkoli skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost účetních záznamů stěžovatele. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovilo souhlas se závěry krajského soudu. K námitce opakovaného vyměření daně poukázalo na ust. § 143 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), které stanoví, že ukončený a pravomocný výsledek vyměřovacího řízení není překážkou doměření daně, děje-li se doměření na základě daňové kontroly. K použití sazby DPH na předmětné plnění uvedlo, že stěžovatel kulturní akci uspořádal, avšak nevybíral vstupné od návštěvníků. Jelikož výběr vstupného nerealizoval, neposkytl službu podléhající snížené sazbě DPH. K namítanému nedostatečnému zjištění skutkového stavu odvolací finanční ředitelství uvedlo, že provedení navrhovaných důkazů by bylo nadbytečné, jelikož nebylo sporu o tom, že stěžovatel městu Mikulov vstupenky předal. Sporná nebyla ani stěžovatelova účetní evidence. S ohledem na výše uvedené odvolací finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

pokračování

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 4 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu podal stěžovatel za předmětné zdaňovací období přiznání k DPH a správce daně dne 2. 11. 2007 daň vyměřil podle ust. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dne 13. 7. 2010 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola, která sice byla zahájena za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, ale v jejím průběhu nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jehož ust. § 264 odst. 1 stanoví, že řízení, která byla zahájena podle dosavadních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu dokončí podle tohoto zákona. Proto byla daňová kontrola dokončena již podle daňového řádu. Správce daně v průběhu kontroly vyzval stěžovatele, aby prokázal oprávněnost uplatnění snížené sazby DPH u faktur ze dne 29. 9. 2008, č. 28010002, a ze dne 30. 9. 2008 č. 280100031, č. 280100035, č. 280100036, vystavených městu Mikulov za přípravu, zajištění a uspořádání kulturní akce Pálavské vinobraní. Přílohou faktur byl přehled služeb, které stěžovatel pro město Mikulov zajistil, např. marketing, reklama, ostraha, různé přípravy, opravy apod. Stěžovatel v reakci na výzvu sdělil, že se jednalo o služby spočívající v poskytnutí oprávnění ke vstupu na kulturní akci Pálavské vinobraní, tj. o službu zařazenou do SKP 92, která je uvedena v příloze 2 zákona o DPH a podle ust. § 47 odst. 3 citovaného zákona podléhá snížené sazbě DPH. Podle stěžovatele bylo možné tyto skutečnosti prokázat výpovědí svědkyně J. D., která může potvrdit, že došlo k předání vstupenek městu Mikulov. Správce daně dále zjistil, že podle smlouvy o programovém a organizačním zajištění akce Pálavské vinobraní 2008 uzavřené dne 15. 7. 2008 mezi městem Mikulov a stěžovatelem bylo město Mikulov jediným a výhradním pořadatelem akce Pálavské vinobraní. Stěžovatel se zavázal plnit předmět smlouvy – zajistit uvedenou akci programově, organizačně a finančně, a to sám nebo prostřednictvím sjednaných subdodavatelů. Stěžovatel následně uzavřel smlouvy se subdodavateli a z přijatých plnění uplatnil nárok na odpočet DPH. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel poskytoval služby, které nebylo možno podřadit pod přílohu 2 zákona o DPH, a proto stěžovateli doměřil DPH.

Podle ust. § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň 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 odst. 3 citovaného ustanovení k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly.

Podle ust. § 47 odst. 3 zákona o DPH se u zboží uvedeného v příloze 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 zábavných parků, cirkusů, muzeí, zoologických a botanických zahrad, historických objektů a obdobné.

Podle čl. 98 odst. 2 směrnice o společném systému DPH se snížené sazby uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III. Bod 7 této přílohy stanoví, že předmětem snížené sazby daně může být 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 a na podobné kulturní události nebo do podobných kulturních zařízení.

K první stížní námitce týkající se toho, že dodatečným platebním výměrem bylo nezákonně rozhodnuto o věci již jednou pravomocně rozhodnuté, je nutno uvést, že v případě stěžovatele bylo skutečně rozhodováno dvakrát o vyměření DPH, nicméně tento postup nebyl nezákonný. Podle ust. § 143 daňového řádu lze dodatečně vyměřit daň i po právní moci dosavadních rozhodnutí. Využití této možnosti však daňový řád váže na podmínku, že k doměření dojde na základě výsledků daňové kontroly. I tato podmínka byla v dané věci splněna, a proto je správný závěr krajského soudu, že správce daně nepostupoval nezákonně. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že po vyměření daně stěžovatel zjistil chybu ve své účetní evidenci a podal odvolání, kterému správce daně vyhověl. Správce daně totiž může doměřit daň po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně, a to i opakovaně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 80/2004 - 72, publ. pod č. 547/2005 Sb. NSS). Námitka stěžovatele proto není důvodná.

Pokud se týká druhé stížní námitky, že na předmětné plnění se uplatní snížená sazba DPH, je třeba zdůraznit, že ust. § 47 odst. 3 zákona o DPH transponuje čl. 98 odst. 2 směrnice o společném systému DPH do českého právního řádu. Proto je nutné, aby výklad citovaného ustanovení zákona o DPH korespondoval se zněním čl. 98 odst. 2 směrnice o společném systému DPH. Podle názoru Nejvyššího správního soudu finanční orgány spolehlivě zjistily, že předmětem služeb poskytovaných stěžovatelem za úplatu městu Mikulov, nebylo vstupné na stěžovatelem pořádanou akci Pálavské vinobraní, nýbrž organizační zabezpečení této akce, jejímž pořadatelem bylo město Mikulov. Stěžovatel se zavázal ke komplexnímu zajištění akce včetně tisku vstupenek, které předal městu Mikulov. Předání vytištěných vstupenek městu Mikulov, které je následně distribuovalo nelze žádným způsobem interpretovat jako poskytnutí oprávnění ke vstupu na takovou akci, jak pro zařazení do snížené sazby DPH požaduje zákon o DPH i směrnice o společném systému DPH. Skutečnost, že někteří vystupující na Pálavském vinobraní stěžovateli fakturovali svá plnění ve snížené sazbě DPH, není pro posouzení dané věci podstatné – tj. pro posouzení otázky, v jaké sazbě mohl svá plnění fakturovat stěžovatel, jsou tyto skutečnosti naprosto irelevantní. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, který dospěl k závěru, že uvedené plnění stěžovatele nepodléhalo snížené sazbě DPH. Proto zdejší soud vyhodnotil i tuto stížní námitku jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani stížní námitku poukazující na vady řízení u krajského soudu, protože se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že pro danou věc není rozhodná otázka předání vstupenek městu Mikulov. Tato skutečnost nebyla rozhodná pro posouzení právní otázky, jaká sazba DPH má být ve vztahu k předmětnému plnění uplatněna. Ust. § 92 odst. 2 daňového řádu stanoví, že správce daně dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Podle Nejvyššího správního soudu byly skutečnosti rozhodné pro vyměření DPH zjištěny řádně, a proto ani tato stěžovatelova námitka není důvodná.

V poslední stížní námitce stěžovatel vytýkal správci daně, že svým jednáním zasáhl do jeho legitimního očekávání, neboť v předešlém rozhodnutí v této věci již přijal zúčtování v nižší sazbě DPH. V řízení před krajským soudem stěžovatel tuto námitku uvedl v doplňujícím podání ze dne 3. 10. 2014. Krajský soud se touto námitkou nezabýval s odůvodněním, že byla uplatněna po uplynutí zákonné lhůty, nejednalo se tedy o námitku, ke které by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Přesto se k této námitce i věcně vyjádřil tak, že zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemůže mít absolutní hodnotu a je beze sporu omezena zásadami jinými, např. zásadou zákonnosti. Jedním ze závažných důvodů pro prolomení legitimního očekávání účastníka správního řízení může být rozpor dosavadního rozhodování s právními předpisy. Stěžovatel pak v kasační stížnosti vyslovil nesouhlas s názorem krajského soudu o nemožnosti přihlídnout k argumentaci o porušení zásady legitimního očekávání, jelikož

pokračování

tato byla pouze rozšířením první žalobní námitky, tj. nezákonnost doměření pravomocně vyměřené daně. Navíc podle stěžovatele měl k této námitce krajský soud přihlídnout z úřední povinnosti, jelikož se jedná o zásadu ústavního práva. Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud nepochybil, pokud k této námitce stěžovatele nepřihlédl. Námitka legitimního očekávání podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nepředstavuje námitku, ke které by byl krajský soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 1 Afs 34/2011 - 183, a ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 As 63/2010 - 145). Podle Nejvyššího správního soudu nelze souhlasit ani s tvrzením, že námitka legitimního očekávání rozšiřuje první žalobní bod. Ten se týkal nezákonnosti doměření pravomocně vyměřené daně, přičemž námitku legitimního očekávání vznesl stěžovatel s ohledem na skutečnost, že správce daně ve svém předešlém rozhodnutí již přijal zúčtování v nižší sazbě DPH. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že i tato námitka stěžovatele je nedůvodná.

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje § 109 odst. 2 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud nerozhodoval v řízení o kasační stížnosti o návrhu stěžovatelky na přiznání odkladného účinku, protože o tomto mimořádném opravném prostředku bylo rozhodnuto bez zbytečného prodlení po nezbytném poučení účastníků řízení a dalších procesních úkonech.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

Protože Nejvyšší správní soud nerozhodl o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, rozhodl podle ust. § 10 odst. 1 věta první zákona č. 549/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o vrácení zaplaceného soudního poplatku ve výši 1.000 Kč.

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

V Brně dne 15. ledna 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

OPRAVNÉ USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedkyní senátu JUDr. Eliškou Cihlářovou v právní věci žalobce: **Mikulovská rozvojová, s. r. o.**, se sídlem Náměstí 158/1, Mikulov, zastoupený Mgr. Antonínem Strouhalem, advokátem se sídlem Dvořáková 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2014, č. j. 30 Af 110/2012 - 125,

t a k t o :

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. ledna 2015, č. j. 7 Afs 119/2014 - 43, **se opravuje** takto:

V Brně dne 7. ledna 2015

O d ů v o d n ě n í :

V písemném vyhotovení rozsudku Nejvyššího správního soudu je nesprávně uvedeno datum 15. 1. 2015, přesto, že rozsudek č. j. 7 Afs 258/2014 – 43 byl vydán již dne 7. 1. 2015.

Podle ust. § 54 odst. 4 s. ř. s. opraví předseda senátu v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zřejmé nesprávnosti. Týká-li se oprava výroku, vydá o tom opravné usnesení.

V souladu s citovaným ustanovením předsedkyně senátu bez návrhu opravila datum vydání rozsudku, neboť se jedná o zřejmou nesprávnost. Rozsudek byl na úřední desce Nejvyššího správního soudu vyvěšen dne 7. 1. 2015, kdy bylo sedmým senátem ve věci rozhodnuto.

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

V Brně dne 5. února 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu