



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **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, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 9. 2012, čj. 13990/12-1302-708158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2014, čj. 30 Af 120/2012-86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

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 žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009 ve výši 7876 Kč, současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 1575 Kč. Proti uvedenému platebnímu výměru se žalobkyně odvolala. Finanční ředitelství v Brně pak v záhlaví specifikovaným rozhodnutím snížilo částku dodatečně vyměřené daně na 5234 a také částku penále na 1047 Kč.

[2] Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí bránila žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně. Krajský soud tuto žalobu rozsudkem označeným v záhlaví 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.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti v záhlaví cit. rozsudku kasační stížnost. Má za to, že soud nesprávně posoudil právní otázku. Údajně došlo i k vadám řízení, protože skutková podstata, z níž soud vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu, byl porušen zákon o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonitost.

[4] Stěžovatelka předně upozorňuje na nezákonnost napadeného správního rozhodnutí, neboť jím bylo rozhodnuto o věci již pravomocně rozhodnuté. Daň 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.

[5] Žalovaný prý v napadeném rozhodnutí došel k nesprávným právním závěrům, a to že poskytnuté služby spadají do základní sazby daně. Stěžovatelka pro město Mikulov na základě smlouvy o zajišťování kulturních akcí ze dne 1. 1. 2009 v daném období uspořádala kulturní akci „Mikulovské hudební slavnosti“, na které oprávnění vstupu, tedy vstupné, převedla za úplatu na město Mikulov. Dle přílohy 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon 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 ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112“), který stanoví, že předmětem snížené sazby daně mohou být mj. i *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*. Jelikož v rámci posuzovaného plnění stěžovatelka oprávnění ke vstupu převedla za úplatu na město Mikulov, toto plnění podléhá snížené sazbě daně.

[6] Stěžovatelka pak poukazuje na to, že převážná část plnění fakturovaného městu Mikulov spočívala v tzv. „přefakturaci“ služeb odebraných od příslušných dodavatelů (zejm. kulturní vystoupení uměleckých souborů a skupin apod.). 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.

[7] Správce daně praxi stěžovatelky, tj. zaúčtování posuzovaných plnění ve snížené sazbě daně již potvrdil, a to rozhodnutím ze dne 12. 12. 2007, čj. 40269/07/300970/3153, kterým plně vyhověl jejímu odvolání a aproboval sníženou sazbu daně u plnění stejného charakteru, jako v posuzované věci. Následná změna praxe správce daně byla nepředvídatelná, čímž došlo k zásahu do stěžovatelčina legitimního očekávání. Nesouhlasí s názorem krajského soudu o nemožnosti přihlídnout k této námitce, neboť ji považuje za rozšíření námitky ve věci nepřipustného opakovaného vyměření.

pokračování

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

[9] Proto stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu k dalšímu řízení.

[10] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvádí, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Ohledně námitky opakovaného vyměření daně poukázal na § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „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 nerealizovala, a tak neposkytla službu podléhající snížené sazbě daně. K namítané nedostatečnosti zjištění skutkového stavu žalovaný uvedl, že provedení navrhaných důkazů by bylo nadbytečné. Mezi účastníky není sporné to, zda stěžovatelka městu předala listinné vstupenky, jež byly dále prodávány. Sporná není účetní evidence stěžovatelky, ale právní posouzení toho, jaká sazba daně se na poskytované služby vztahuje. Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[12] Věc přitom rozhodl v zákonné lhůtě pro rozhodnutí o návrhu na odkladný účinek (§ 73 odst. 4 s. ř. s. za použití § 107 odst. 1 s. ř. s.); proto nebylo potřebné o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti rozhodovat samostatně.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud předesílá, že při svém rozhodování dále vycházel ze své již ustálené judikatury ke stěžovatelským kasačním stížnostem (naposledy rozsudky ze dne 15. 1. 2015, čj. 9 Afs 302/2014 – 47, ze dne 22. 1. 2015, čj. 2 Afs 219/2014 – 37, a ze dne 22. 1. 2015, čj. 9 Afs 301/2014 – 52).

[15] K námitce, že dodatečným platebním výměrem bylo nezákonně rozhodnuto o věci již jednou pravomocně rozhoduté, zdejší soud uvádí, že dle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), platilo, že *zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve vyšší rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní*

stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předejde. Dále se v tomto ustanovení uvádí, že právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejím dodatečným stanovením na překážku. Obdobnou úpravu obsahuje i daňový řád. Z jeho § 143 odst. 1 vyplývá, 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 odst. 3 téhož ustanovení k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly.

[16] Z obsahu správního spisu pak Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 27. 11. 2009 správce daně vyměřil stěžovatelce postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků daňovou povinnost za zdaňovací období říjen 2009 v souladu s údaji deklarovanými v přiznání k dani z přidané hodnoty. Dne 13. 7. 2010 správce daně u stěžovatelky mj. zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za právě posuzované 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 20. 6. 2011 doměřil za posuzované období u konkrétních plnění poskytovaných městu Mikulov daň z přidané hodnoty, a to ve výši rozdílu mezi základní a stěžovatelkou původně uplatňovanou sníženou sazbou. Zároveň s tím jí uložil povinnost uhradit penále. V záhlaví specifikovaným rozhodnutím pak Finanční ředitelství v Brně vyměřenou daň i penále snížilo.

[17] Postup správce daně na základě citované právní úpravy nelze hodnotit jako nezákonný. Správce daně při daňové kontrole zjistil, že stěžovatelka u určitého plnění (realizace kulturní akce) nesprávně uplatňovala daň ve snížené sazbě, ačkoliv jí fakturované plnění podléhalo základní sazbě daně. 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.

[18] Stěžovatelka dále namítá, že sporná služba podléhá snížené sazbě daně, neboť fakticky šlo o službu spočívající v oprávnění vstupu na kulturní akce.

[19] Dle § 47 odst. 4 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 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. Dále se v této příloze stanoví, že pro uplatnění snížené sazby daně se používá Standardní klasifikace produkce (SKP) platná k 1. 1. 2003.

[20] Uvedené ustanovení § 47 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty transponuje čl. 98 odst. 2 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. Z bodu 7 této přílohy vyplývá, 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.

[21] Mezi stranami je nesporné, že mezi stěžovatelkou jako dodavatelem a městem Mikulov jako objednatelem byla dne 1. 1. 2009 uzavřena smlouva o zajišťování kulturních akcí. Předmětem smlouvy je závazek dodavatele zajistit pro odběratele programově,

pokračování

organizačně a finančně kulturní a společenské akce, vykonávat další veškeré potřebné činnosti s tímto související podle jeho požadavků. Dále bylo mezi stranami ujednáno, že dodavatel služby provede objednateli vyúčtování ve sjednané a stanovené ceně (ve výši nákladů), a to vždy po skončení jednotlivé akce. Účastníci řízení rovněž nepochybně, že stěžovatelka předala městu Mikulov vstupenky na zabezpečené akce a nevykonávala přímý prodej vstupenek návštěvníkům akcí.

[22] Za stěžejní pro posouzení věci považuje zdejší soud to, že obsahem poskytované služby bylo zajištění programu akce, výběr hudebních a kulturních produkcí, zábav a zařízení, propagace, návrhy a realizace výzdoby, veřejný pořádek a čistota, pořadatelská služba a další související služby. Stěžovatelka fakturovala realizaci celé akce (viz faktura č. 290100385, DUZP 17. 10. 2009, realizace akce „Mikulovské hudební slavnosti“).

[23] Sporné zdanitelné plnění proto není službou spočívající v poskytnutí práva objednateli ke vstupu na kulturní akce, ani přímým prodejem vstupenek na kulturní akce, ani pouhým obstaráním vstupenek na tyto akce; ostatně město Mikulov bylo pořadatelem těchto kulturních akcí. Předmětem služeb, poskytovaných stěžovatelkou za úplatu městu Mikulov, bylo celkové organizační zabezpečení ve smlouvě uvedené akce. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že součástí objednané služby tj. organizačního zabezpečení akce bylo i zajištění tisku vstupenek a jejich následné předání městu k distribuci.

[24] Správní orgány nepochybily ani v tom, že neprovedly stěžovatelkou navrhovaný důkaz výsledkem svědka, který měl prokázat právě faktické předání vstupenek městu Mikulov. Tato skutečnost jednak nebyla sporná a zejména sama o sobě není pro posuzování právní otázky, jaká sazba daně se na službu sjednanou mezi stěžovatelkou a městem Mikulov vztahuje, určující. Skutkový stav byl zjištěn dostatečně.

[25] Namítané porušení legitimního očekávání a nepředvídatelné změny správní praxe stěžovatelka v žalobě neuplatnila. Za uplatnění této námitky nelze považovat 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 stěžovatelčích práv v žalobě chybí. Stěžovatelka tedy námitku porušení legitimního očekávání před krajským soudem neuplatnila, ač tak učinit mohla. Tato kasační námitka není ani rozhojněním včas uplatněné žalobní námitky týkající se neoprávněného dvojího zdanění, resp. nemožnosti doměřit daň. Jedná se o zcela samostatné námitky, které spolu žádným způsobem nesouvisí. Namítá-li stěžovatelka porušení legitimního očekávání až v kasační stížnosti, je taková námitka ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

[26] Stejnou optikou je nutné posuzovat i námitku stěžovatelky, že převážná část plnění fakturovaného městu Mikulov spočívala v tzv. „předfakturaci“ služeb odebraných od příslušných dodavatelů. S ohledem na to, že tato námitka nebyla vznesena v řízení před krajským soudem, nemohl se jejím posouzením dle § 104 odst. 4 s. ř. s. soud zabývat.

IV.

Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[28] O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[29] 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 dovedl, 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 (275/2014 Sb.).

[30] 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 již cit. nálezu Ústavního soudu 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, čj. 4 As 220/2014-20).

[31] Taková situace zcela jednoznačně nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, čj. 6 As 40/2006-87, 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 bradil 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, kdy zastoupen není.

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

V Brně dne 29. ledna 2015

Zdeněk Kühn
předseda senátu