



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **Znojemská Beseda, příspěvková organizace**, sídlem Masarykovo náměstí 449/22, Znojmo, zastoupené JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem, sídlem Kosmova 961/20, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 4. 2018, č. j. 16726/18/5300-22443-607102, a ze dne 12. 4. 2018, č. j. 16701/18/5300-22443-607102, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 8. 2020, č. j. 62 Af 59/2018 - 110,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 8. 2020, č. j. 62 Af 59/2018 - 110, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Žalobkyně je právnickou osobou – příspěvkovou organizací zřízenou městem Znojmem, jejímž základním účelem je zabezpečovat a podporovat kulturní, vzdělávací a společenský život ve Znojmě a vyvíjet činnost v oblasti cestovního ruchu. Žalobkyně v relevantním období provozovala Městské divadlo ve Znojmě, koordinovala nebo zabezpečovala místní či regionální akce, v oblasti cestovního ruchu poskytovala informační a propagační služby, zprostředkovatelské služby a provozovala znojemské podzemí a radniční věž.

[2] Správce daně – Finanční úřad pro Jihomoravský kraj – vydal dodatečné platební výměry na DPH, a to za období květen 2012, červen 2012, červenec 2012, srpen 2012, září 2012, říjen 2012, listopad 2012 a prosinec 2012. Podle zjištění správce daně totiž žalobkyně ve zdaňovacích obdobích květen 2012 až prosinec 2012 použila správcem daně specifikovaná přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění plnění jako např. Znojemské historické vinobraní či služby spojené se znojemským podzemím. Správce daně tato plnění vyhodnotil jako plnění osvobozená od daně

bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 61 písm. e) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), tudíž žalobkyně nebyla oprávněna uplatnit odpočet daně na vstupu. V případě plnění, která žalobkyně použila jak pro uskutečnění plnění zdanitelných, tak plnění osvobozených bez nároku na odpočet daně, byla povinna nárok na odpočet krátit správně vypočteným koeficientem. Žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH z jí přijatých zdanitelných plnění. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně v souvislosti s uskutečněním těchto plnění vystavovala daňové doklady včetně DPH, byla jí v souladu s § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH [dle znění zákona účinného v době rozhodnutí dle § 108 odst. 1 písm. j), pozn. NSS] daň na výstupu ponechána.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 4. 2018 zamítl jako nepřípustné odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla žalobkyni doměřena DPH za období květen 2012. Ostatní napadené dodatečné platební výměry žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 4. 2018 změnil, neboť v dodatečných platebních výměrech byl chybně stanoven koeficient ve výši 100 % a část odpočtu v krácené výši.

[4] Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně žalobou.

[5] Krajský soud shrnul, že ze směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ani z transpozičního zákona o DPH neplyne, jaké konkrétní služby lze považovat za kulturní. Nicméně s odkazem na návrh šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5 Afs 23/2014 - 36, aproboval závěry žalovaného, že činnost stěžovatelky spadá pod kulturní služby osvobozené od DPH bez nároku na odpočet této daně a že podmínky pro aplikaci § 61 písm. e) zákona o DPH byly splněny.

[6] K námitce nedostatečně objasněného skutkového stavu krajský soud konstatoval, že žádné pochybení neshledal. Krajský soud dále uvedl, že správce daně i žalovaný v nyní projednávané věci postupovali v souladu se zákonem a zjištěný skutkový stav správně vyhodnotili. Pokud v rámci dřívějších kontrol správce daně dospěl k odlišnému závěru, nelze dovozovat, že by takový postup nebyl oprávněn změnit, jestliže předchozí postup nebyl založen na správném posouzení věci. Legitimní očekávání daňového subjektu nemůže založit správní praxe, která odporuje zákonu. Z § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, podle nějž správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, nelze dovozovat, že by byl správce daně vázán chybným posouzením, které dříve učinil, a že by na jeho základě musel obdobným způsobem postupovat i v dalších případech. Nezákonná správní praxe není způsobila založit legitimní očekávání a správní orgán takovou praxí nemůže být do budoucna vázán. K tomu krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2016, č. j. 3 Afs 226/2015 - 51.

[7] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou, že na postup žalobkyně dříve odsouhlasený správcem daně lze analogicky pohlížet jako na závazné posouzení dle § 132 daňového řádu.

[8] Žalobu krajský soud neshledal důvodnou.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost dle § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Dle stěžovatelky se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními body, konkrétně se nevypořádal s námitkou porušení zásady neutrality.

pokračování

[11] Dále stěžovatelka namítala, že zásada neutrality měla být aplikována, neboť tím nebyly ohroženy daňové příjmy.

[12] Stěžovatelka dále namítala, že žalovaný stejnou věc za účinnosti stejných právních norem posoudil s odstupem času odlišně. Žalovaný totiž svým rozhodnutím ze dne 27. 4. 2020 týkajícím se zdaňovacích období květen 2013 až prosinec 2015 stěžovatelce daň na výstupu na základě zásady neutrality nestanovil.

[13] Vzhledem k tomu, že správci daně byl přinejmenším od roku 2005 znám postup stěžovatelky při aplikaci zákona o DPH, na aprobaci postupu stěžovatelky správcem daně je třeba analogicky nahlížet jako na závazné posouzení dle § 132 daňového řádu.

[14] Stěžovatelka rovněž namítala, že správce daně, který její postup při aplikaci zákona o DPH znal, měl nejprve před započítáním kontroly stěžovatelku vyzvat dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. Stěžovatelka by pak byla ušetřena penále a při aplikaci zásady neutrality by u osvobozených plnění nevykázala a neodvedla daň na výstupu.

[15] Stěžovatelka rovněž vznesla námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu správcem daně.

[16] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření v první řadě uvedl, že se se závěry rozsudku krajského soudu ztotožňuje.

[18] Upozornil, že námitka porušení zásady neutrality nebyla uplatněna ve lhůtě pro podání žaloby. V žalobě nebyla uplatněna ani námitka, že správce daně měl před započítáním daňové kontroly stěžovatelku nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení.

[19] Dále žalovaný uvedl, že předchozí postup správce daně při šetření předešlých skutečností nemůže zavazovat správce daně pro závěry následné daňové kontroly. Pokud prvostupňový správce daně nepostupoval v souladu s hmotněprávní úpravou, byl takový postup zatížen vadou a po správci daně nelze požadovat, aby postupoval stejným způsobem i poté, co zjistil, že jeho původní výklad odporuje zákonu. K tomu žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Zásada legitimního očekávání porušena nebyla. Rozhodnutí o závazném posouzení v dané věci nebylo vydáno. K námitce porušení ustanovení o řízení při zjišťování skutkové podstaty žalovaný odkázal na příslušnou část rozsudku krajského soudu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[21] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[22] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť teprve shledá-li Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu přezkoumatelným, lze posoudit případ i věcně.

[23] Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (srov. např. nálezy ze dne 20. 6. 1996,

sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy České republiky), je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.).

[24] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, čj. 2 As 337/2016 - 64).

[25] Nejvyšší správní soud dal stěžovatelce za pravdu, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se nevypořádal s žalobní námitkou porušení zásady neutrality.

[26] V žalobě v části „II. Popis skutkového stavu“ žalobkyně uvedla, že „Předmětem sporu jsou následující skutečnosti:… 5. *Zda za předešlé situace žalobkyně postupovala dle zavedené správní praxe, pokud by i byl dříve přijatý postup nesprávný, zda veškeré zcela zničující následky má nést žalobkyně, či mají být vzaty i v úvahu obecné zásady daně z přidané hodnoty, zejména zásada neutrality, kdy žalobkyně v dobré víře odváděla u činností ZHV a PZP daň na výstupu, přičemž toto pro ni nebylo ekonomické a vedlo k vyšším cenám za účast ZHV nebo vstup PZP, tuto daň již nemůže nárokovat zpět a naopak jí není umožněn odpočet daně (resp. je doměřen uplatněný), což prakticky vede k dvojímu zdanění stejné činnosti.*“ Tvzení žalovaného, že námitka porušení zásady neutrality DPH nebyla uplatněna ve lhůtě pro podání žaloby, tudíž není opodstatněné.

[27] Námitku porušení zásady daňové neutrality, které dle stěžovatelky vedlo k dvojímu zdanění, stěžovatelka uvedla námitkou, že byla porušena zavedená správní praxe. Byť je tento bod formulován velmi stručně, podstata stěžovatelčina argumentu je dle Nejvyššího správního soudu zřejmá. Krajský soud na něj však nereagoval a ani implicitně, ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38, na něj neodpověděl. Námitku porušení zásady daňové neutrality stěžovatelka rozvedla v doplnění ze dne 26. 6. 2020, v němž poukázala na skutečnost, že v rozhodnutí týkajícím se pozdějších zdaňovacích období květen 2013 až prosinec 2015 žalovaný stěžovatelce při stejném skutkovém stavu daň na výstupu právě s odkazem na zásadu neutrality nestanovil.

[28] Argumentace krajského soudu, že jsou splněny podmínky pro aplikaci § 61 písm. e) zákona o DPH (tedy, že činnost stěžovatelky spadá pod kulturní služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně), nevypořádává námitku, že stejná činnost stěžovatelky je zdaňována dvakrát. Je tedy třeba uzavřít, že rozsudek krajského soudu je v tomto rozsahu nepřezkoumatelný.

[29] Uvedená vada nepřezkoumatelnosti nicméně nebrání Nejvyššímu správnímu soudu, aby se vyjádřil k námitce, že dosavadní správní praxe správce daně znamená aprobaci, kterou je třeba posuzovat analogicky jako závazné posouzení dle § 132 daňového řádu.

[30] Podle § 132 odst. 1 daňového řádu správce daně *vydá daňovému subjektu na jeho žádost rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplývají z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, a to v případech, kdy tak stanoví zákon.*

[31] Rozhodnutí o závazném posouzení je specifický institut, který lze využít pouze v případech, kdy tak stanoví zvláštní zákon. Rozhodnutí o závazném posouzení je vydáváno na základě žádosti daňového subjektu, v níž jsou konkretizovány rozhodné skutkové okolnosti. Věcný rozsah závaznosti závazného posouzení pak je obsažen ve výroku rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 1 Afs 391/2020 - 47). V neposlední řadě lze uvést, že rozhodnutí o závazném posouzení je zpoplatněno [příloha

pokračování

zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, položka 1, bod 1, písm. n)]. Jak správně uvedl krajský soud, žádné rozhodnutí o závazném posouzení ve smyslu § 132 daňového řádu správcem daně nebylo vydáno. Požadavek stěžovatelky, aby i v případě, kdy rozhodnutí o závazném posouzení v režimu § 132 a násl. daňového řádu vydáno nebylo, bylo postupováno, jako kdyby takové rozhodnutí vydáno bylo, nemá oporu v zákoně. Nejvyšší správní soud neshledal mezeru v právní úpravě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 31. 8. 2009, č. j. 8 As 7/2008 - 116), jíž by bylo třeba vyplňovat za pomoci analogické aplikace. Byl-li by na projednávaný případ § 132 daňového řádu aplikován, byť „jen“ analogicky, jednalo by se o obcházení výslovné úpravy daňového řádu.

[32] Námitku stěžovatelky, že správce daně byl povinen stěžovatelku před zahájením daňové kontroly nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako nepřipustnou dle § 104 odst. 4 *in fine* s. ř. s., neboť ve spise krajského soudu ověřil, že nebyla uplatněna v žalobě.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), řádně vypořádá všechny žalobní námitky.

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí, jak stanoví § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně dne 13. července 2022

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu