



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **A. S.**
zastoupen společností Rödl & Partner Vorlíčková Tax, s.r.o.
sídlem Platnéřská 191/2, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 6190/16/5300-21441-702127 ze dne 11. 2. 2016

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobce, daňový subjekt registrovaný k dani z přidané hodnoty ve Spolkové republice Německo, požádal 19. 11. 2014 podle § 82a odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani

z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), o vrácení DPH za období od 1. 3. 2014 do 31. 7. 2014 ve výši 959 286 Kč, jež představovala daň na vstupu, kterou zaplatil při nákupu služeb (např. občerstvení ubytování, dopravy) v České republice, a to za účelem dodání komplexní služby odběrateli, společnosti HORSCH Maschinen GmbH, sídlem ve Spolkové republice Německo (dále jen „HORSCH“). Toto plnění spočívalo v přípravě a organizaci propagační akce „Dny praxe HORSCH 2014 („*Feldtage 2014*“) v České republice, jež se konala po dobu několika týdnů v květnu a červnu 2014 v Kněžmostě v podniku AgroVation patřícím do koncernu HORSCH a jejímž smyslem byla prezentace této společnosti a jejích zemědělských výrobků jejím zákazníkům; akce se zúčastnilo přibližně 3 000 návštěvníků z celého světa.

2. Finanční úřad pro Hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) svým rozhodnutím č. j. 5013680/15/2001-53523-106443 ze dne 15. 7. 2015 nejprve vyzval žalobce k odstranění pochybností a doplnění podání, načež jeho žádosti nevyhověl s odůvodněním, že podle předložených dokladů se místo plnění nacházelo ve státě žalobcova sídla, a nebyla tudíž splněna podmínka § 82a odst. 1 písm. a) pro vrácení daně, tedy aby šlo o daň na vstupu s místem plnění v tuzemsku. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, jež bylo zamítnuto nyní napadeným rozhodnutím žalovaného.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí neztotožnil s důvody pro zamítnutí žalobcovy žádosti uvedené v prvostupňovém rozhodnutí, když na rozdíl od správce daně shledal, že místo plnění poskytnutého žalobcem společností HORSCH se nacházelo v České republice, a nikoli ve Spolkové republice Německo, na posouzení žalobcovy žádosti to však nemělo vliv. Žalovaný totiž konstatoval, že na poskytnuté plnění je třeba aplikovat zvláštní režim pro cestovní službu podle § 89 ZDPH a článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), ačkoli žalobce není cestovní kancelář ani cestovní agenturou v běžném slova smyslu. Rozhodující totiž je, že žalobce byl plátcem DPH a poskytl cestovní službu ve smyslu § 89 odst. 2 písm. c) ZDPH, složenou z několika služeb cestovního ruchu nakoupených částečně na území České republiky od různých plátců daně. Na podporu svého závěru se žalovaný odvolal na nařízení vlády č. 469/2000 Sb., jež vymezuje obsahovou náplň vázané živnosti „Provozování cestovní agentury“, a na řadu rozsudků Soudního dvora Evropské unie, z nichž dovodil, že poskytovatel cestovní služby nemusí být cestovní kancelář v běžném slova smyslu a plnění nemusí být poskytnuto konečnému spotřebiteli. Poskytovatel cestovní služby přitom nemá v tomto zvláštním režimu nárok na vrácení daně v jiném členském státě u zboží a služeb cestovního ruchu nakoupených od plátců nebo od osob registrovaných k dani v jiném členském státě, které poskytuje zákazníkovi jako součást cestovní služby. Správce daně tudíž podle názoru žalovaného zamítl žalobcovu žádost v souladu se zákonem.

III. Žaloba

4. Žalobce v žalobě podané u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) vymezil dva žalobní body. V prvním z nich argumentoval ve prospěch toho, že jím uskutečněné komplexní plnění nelze považovat za cestovní službu ve smyslu § 89 odst. 2 písm. c) ZDPH, nýbrž jedná se o standardní službu poradenské agentury spočívající v přípravě a organizaci propagační akce. Pojem cestovní služby je dle žalobce nutné vykládat eurokonformním způsobem, při němž je třeba vycházet ze zákona č. 159/1999 Sb., o

některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu (dále jen „zákon o cestovním ruchu“), uvedenému v poznámce pod čarou § 89 ZDPH, jenž soubor služeb cestovního ruchu označuje jako „zájezd“. Žalobce však organizátorem zájezdu být nemohl, jelikož k provozování cestovních služeb nemá živnostenské oprávnění; pouhá skutečnost, že součástí plnění byly mimo jiné rovněž služby typické pro cestovní ruch, nepostačuje k naplnění znaků cestovní služby. Pokud žalovaný argumentoval nařízením vlády č. 469/2000 Sb., později nahrazeným obsahově shodným nařízením vlády č. 278/2008 Sb., tak žalobcova činnost nenaplnuje znaky živnosti „Provozování cestovní agentury“, nýbrž znaky živnosti „Provozování kulturních, kulturně-vzdělávacích a zábavních zařízení, pořádání kulturních produkcí, zábav, výstav veletrhů, přehlídek, prodejních a obdobných akcí.“ Na plnění poskytnuté žalobcem každopádně plně dopadá výjimka obsažená v § 1 odst. 3 zákona o cestovním ruchu, podle něž nemůže jít o zájezd v případě, že je soubor služeb cestovního ruchu prodán jinému podnikateli za účelem jeho dalšího podnikání, jako tomu bylo právě v tomto případě. Dovolávat se v této souvislosti rozsudku SDEU ze dne 26. 9. 2013 ve věci C-269/11, *Evropská komise proti České republice*, podle něž nemusí být poskytování cestovní služby vyhrazeno pouze cestovním kancelářím, odporuje zákazu nepřímého účinku směrnice v neprospěch daňového poplatníka, jelikož takový výklad popírá text vnitrostátního předpisu; i v daném případě se však cestovní kancelář v distribučním řetězci nacházela, zatímco v žalobcově případě tomu tak nebylo. Žalobce zdůraznil, že závěry SDEU vyslovené ve věci C-269/11 nelze aplikovat slepě bez zohlednění žalobcovy činnosti a charakteru poskytovaného plnění, t. j. konkrétních skutkových okolností. Podstatou propagační akce přitom bylo seznámit zákazníky HORSCH s jí nabízenými výrobky a novými technologiemi v oblasti zemědělství, a aplikace směrnice o DPH na jeho případ by se zcela minula s účelem směrnice.

5. Žalobce dále uvedl, že jakkoli nakoupil od svých dodavatelů vícero služeb typických pro cestovní ruch a ty se staly součástí poskytnutého komplexního plnění, nebyly doplněny žádným případným servisem obvyklým pro činnost cestovních kanceláří (doplňkové informace, konzultační, poradní či rezervační služby, delegátovy služby atd.). SDEU přitom v usnesení ze dne 1. 3. 2012 ve věci C-220/11, *Star Coaches*, konstatoval, že „[v] souladu s přístupem zvoleným Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Van Ginkel by však bylo ještě třeba, aby se tyto služby neomezovaly na jedinou službu a vedle přepravy zahrnovaly i další služby, jako je poskytování informací a rad ohledně sortimentu nabídek dovolené a rezervací cest autobusem.“ Žalobcem poskytnuté „holé“ služby tudíž nemohly mít samy o sobě ani ve vzájemné kombinaci charakter cestovní služby spadající do zvláštního režimu dle § 89 ZDPH. Kromě toho žalobce odkázal na rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2010 ve věci C-31/10, *Minerva Kulturreisen*, podle něž z článku 306 směrnice o DPH vyplývá, aby se na službu cestovní kanceláře vztahoval zvláštní režim, že musí být jejím účelem uskutečnění cesty. Účelem žalobcem poskytnutého plnění z hlediska jeho zákazníka však nebylo samotné přenocování, uskutečnění cesty a gastronomický zážitek, ale komplexní zabezpečení organizace a hladkého průběhu celé této propagační akce. Žalobcovo plnění přitom zahrnovalo i četné další služby jako pronájem přednáškového sálu, vybavení prostor použitých pro gastronomii, dekorační servis, bannery, kabelovou techniku nebo následné čištění použitého materiálu; jelikož však tyto prostředky nebyly zakoupeny od českých subdodavatelů, v žádosti o vrácení daně se neobjevily.
6. Druhý žalobní bod spočívá v tom, že správní orgány porušily zásadu ochrany žalobcova legitimního očekávání, jelikož jeho žádosti o vrácení daně v souvislosti s prakticky totožnou akcí v roce 2011 tentýž správce daně vyhověl, aniž by uplatněné místo plnění

nebo režim DPH jakkoli zpochybňoval. Jelikož od té doby nedošlo k věcné změně zákona ani vývoji judikatury, žalobce důvodně spoléhal na to, že jeho postup uplatnění daně je správný. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Ads 88/2006 - 159 ze dne 24. 2. 2010.

7. Žalobce dále navrhl, aby městský soud položil SDEU předběžnou otázku tohoto znění: „*Je nutno považovat za cestovní kancelář pro účely článku 306 směrnice o DPH pořadatelskou agenturu, která v rámci propagační akce pořádané pro jejího zákazníka zajišťuje kromě samotné komplexní přípravy, organizace a provedení této akce rovněž ubytování, přepravu a občerstvení účastníků této akce tím, že tyto služby nakupuje od příslušných subjektů bez jakýchkoliv dalších doplňkových služeb či prvků (doplňkové informační, konzultační, poradní či rezervační služby apod.)?*“
8. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby městský soud napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

IV. Vyjádření žalovaného a žalobcova replika

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na svou argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí, kterou též částečně zopakoval. Žalovaný mimo jiné uvedl, že žalobce sám aplikoval zvláštní režim pro cestovní službu podle § 89 odst. 2 a 4 ZDPH, když celé plnění zatížil německou DPH v sazbě 19 %, a nevyužil běžného režimu podle odst. 14 téhož ustanovení, v jehož rámci by musel fakturovat ubytování, dopravu a stravování s českou DPH v sazbě 15 % a 21 %. Žalovaný proto navrhl, aby městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
10. Žalobce ve své replice plně setrval na obsahu své žaloby. Nad její rámec odmítl úvahy žalovaného, jenž na základě způsobu uplatnění daně dovodil žalobcův úmysl využít zvláštního režimu DPH. Žalobce na své zdanitelné plnění nikdy nenahlížel jako na cestovní službu, a proto nemohl uplatněním německé daně použití zvláštního režimu jakkoli deklarovat. Naopak je od počátku kvalifikoval jako obecnou službu zahrnující přípravu, organizaci a technické zabezpečení propagační akce zákazníka, při níž se uplatní základní pravidlo obsažené v § 9 odst. 1 větě první ZDPH, tedy že místem plnění je místo, kde má žalobce sídlo.

V. Posouzení věci městským soudem

11. Městský soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně městský soud vycházející ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal na základě podané žaloby napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.
12. Městský soud rozhodl podle § 51 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť ani jeden z účastníků s tímto postupem po poučení soudem nevyjádřil nesouhlas.
13. Ze spisového materiálu se podává, a mezi účastníky řízení není o ničem z toho sporu, že žalobce je daňový subjekt se sídlem ve Spolkové republice Německo, jenž je tamtéž registrován k DPH a jenž pod obchodní značkou *AS Eventservice* provozuje pořadatelskou agenturu zaměřující se na komplexní zajištění organizace nejrůznějších soukromých,

obchodních a propagačních akcí, večírků, seminářů, konferencí apod. dle požadavků a přání zákazníka. Žalobce v rámci této své činnosti poskytl společnosti HORSCH komplexní službu spočívající v přípravě, organizaci a provedení propagační akce „Dny praxe HORSCH 2014“, konané v dubnu a květnu 2014 na území České republiky, jež zahrnovala mimo jiné zajištění těchto služeb pro zaměstnance společnosti HORSCH a další návštěvníky akce (celkem cca 3 000 osob): stravování po dobu akce, včetně opatření prostor a vybavení k tomu potřebných, ubytování v hotelu, snídaňový bufet pro návštěvníky bez noclehu, přepravu návštěvníků z letiště do hotelu anebo k areálu akce v Kněžmostu a zpět (kyvadlová doprava), okružní jízdy po polích a areálu akce, služby tlumočnicka z češtiny do němčiny a naopak, pronájem přednáškového sálu včetně zajištění jeho osvětlení a ozvučení, květinovou a rostlinnou výzdobu. Jednotlivé služby a zboží žalobce nakoupil částečně od plátců DPH v České republice (zejména dopravu, ubytování, stravování), částečně od plátců DPH ve Spolkové republice Německo.

14. Součástí spisu je také pozvánka na Dny praxe 2014, jež obsahuje oficiální program akce: 9.00: Zahájení v podniku Agrovation. Privítání a přednáška: Zemědělství – úspěch spočívá v detailu. 10.00: Předvedení techniky. 12.30: Oběd. 13.30: Představení AgroVation. 14.15: Okružní prohlídka pozemků s praktickou ukázkou postřikovací techniky. 16.30: Přestávka a malé občerstvení. 17.00: Představení speciálních strojů AgroVation. 18.00: Zakončení a rozloučení. Žalobce v žalobě uvedl, že totožnou akci pořádal pro svého klienta opakovaně, a její průběh v předchozích letech (jenž byl však v roce 2014 podle žalobce shodný) popsal takto: *„Příjezd pozvaných byl vždy odpoledne, druhý den akce, večerní párty a dopoledne třetí den návrat na letiště a odjezd. Každý turnus čítal okolo 100 lidí, celkem se na akci vystřídalo okolo 3 000 lidí. Součástí akce byly transporty autobusy, hudba, cathering, prezentace zařízení na poli apod.“* (žalobcova reakce na výzvu k odstranění pochybností a poskytnutí doplňujících údajů, došla správci daně 20. 2. 2013).
15. Stěžejní právní otázkou v posuzované věc je to, zda shora popsané komplexní plnění spadá pod zvláštní režim pro cestovní službu, upravený v § 89 ZDPH, jenž je transpozicí článků 306 až 310 směrnice o DPH, jež jsou po obsahové stránce obdobou článku 26 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 2017, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“), konkrétně to, zda se jednalo o cestovní službu, zda byl žalobce poskytovatelem cestovní služby a zda byla tato služba poskytnuta zákazníkovi ve smyslu § 89 ZDPH.
16. Podle § 89 odst. 1 ZDPH *„[z]vláštní režim je povinen použít poskytovatel cestovní služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem, při poskytnutí cestovní služby zákazníkovi.“* Podle odst. 2 citovaného ustanovení *„[p]ro účely zvláštního režimu pro cestovní službu se rozumí a) poskytovatelem cestovní služby osoba povinná k dani, která poskytuje zákazníkovi cestovní službu; b) zákazníkem osoba, které je poskytnuta cestovní služba; c) cestovní službou poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje kombinace služeb cestovního ruchu) a popřípadě zboží, pokud jsou jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani; poskytnutí cestovní služby se považuje za poskytnutí jedné služby, přestože k uskutečnění cestovní služby se využije více služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani; za cestovní službu se považuje i poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje pouze jednu nakoupenou službu cestovního ruchu ubytování nebo dopravy osob.“* Podle odst. 8 téhož ustanovení *„[p]oskytovatel cestovní služby nemá nárok na odpočet daně ani na vrácení daně v jiném členském státě u zboží a služeb cestovního ruchu nakoupených od*

plátců nebo od osob registrovaných k dani v jiném členském státě, které poskytuje zákazníkovi jako součást cestovní služby.“

17. Podle článku 306 odst. 1 směrnice o DPH „[č]lenské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kanceláři v souladu s touto kapitolou, jednají-li cestovní kanceláře s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani. Tento zvláštní režim se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se pro výpočet základu daně vztahuje čl. 79 první pododstavec písm. c).“
18. Cílem zvláštního režimu DPH, jak opakovaně konstatoval SDEU, je jednak „zjednodušit pravidla pro DPH použitelná na cestovní kanceláře“, jednak „rovnoměrně rozdělit příjmy z výběru této daně mezi členské státy tím, že zajišťuje, aby příjmy z DPH za každou jednotlivou službu připadly členskému státu, v němž dojde ke konečné spotřebě služby, a příjmy z DPH plynoucí z přírážky cestovní kanceláře připadly členskému státu, kde je daná cestovní kancelář usazena“ (např. rozsudek ve věci C-269/11, bod 54). První z deklarovaných účelů vychází z toho, že služby poskytované cestovními kanceláři a organizátory turistických zájezdů „se vyznačují tím, že se zpravidla skládají z několika služeb, zejména v oblasti dopravy a ubytování, jež jsou uskutečňovány jak na území členského státu, v němž má podnik sídlo či stálou provozovnu, tak mimo něj. Použití obecných právních pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odpočtu daně na vstupu by z důvodu četnosti a místa poskytovaných služeb působilo zmíněným podnikům praktické potíže, jež by jim mohly bránit v provádění jejich činnosti“ (tentýž rozsudek, bod 53).
19. K pojmu „cestovní kancelář“, jenž se vyskytuje v ZDPH i ve směrnici o DPH, SDEU opakovaně judikoval, že „bez ohledu na formální povahu hospodářského subjektu jsou důvody, na nichž se zakládá zvláštní režim použitelný na cestovní kanceláře a organizátory turistických zájezdů, platné rovněž v případě, že tento subjekt není cestovní kanceláří nebo organizátorem turistických zájezdů ve smyslu, který je těmto pojmům běžně přisuzován, ale že v rámci jiné činnosti uskutečňuje plnění totožná s plněními uskutečňovanými uvedenými kanceláři či organizátory“ (rozsudek *Star Coaches*, bod 18; shodně též rozsudky ze dne 22. 10. 1998 ve spojených věcech C-308/96 a C-94/97, *Madgett a Baldwin*, body 20 a 21, a rozsudek ze dne 13. 10. 2005 ve věci C-200/04, *ISt*, bod 22). Jak konstatoval SDEU v rozsudku *iSt*: „Výklad omezující použití článku 26 šesté směrnice pouze na hospodářské subjekty, které jsou cestovními kanceláři nebo organizátory turistických zájezdů ve smyslu, který je těmto pojmům běžně přisuzován, by totiž měl za následek, že totožné služby by spadaly pod různá ustanovení v závislosti na formální povaze hospodářského subjektu“ (bod 21). Skutečnosti, že žalobce není cestovní kanceláří v běžném slova smyslu a že k tomu ani nemá potřebná oprávnění, tak nemají pro aplikaci zvláštního režimu žádný význam, stejně jako klasifikace jeho živnosti ve smyslu nařízení vlády č. 278/2008 Sb. Naopak rozhodující je to, zda žalobce v rámci své činnosti uskutečňuje plnění totožná s plněními uskutečňovanými cestovními kanceláři. Pro úplnost městský soud poznamenává, že judikaturu týkající se pojmu „cestovní kancelář“ ve smyslu článku 26 šesté směrnice je třeba plně vztáhnout na tentýž pojem ve smyslu článku 306 směrnice o DPH (rozsudek *Star Coaches*, bod 18).
20. Pojem „cestovní služba“ definuje ZDPH prostřednictvím pojmu „služba cestovního ruchu“ (má se jednat o jejich kombinaci a za určitých okolností také poskytnutí jedné takové služby), jež blíže nevymezuje; v poznámce pod čarou pak odkazuje na zákon o cestovním ruchu a na zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání. Ačkoli poznámky pod čarou nemají normativní povahu (např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 485/98 ze dne

30. 11. 1999), vymezení služby cestovního ruchu v zákoně o cestovním ruchu lze pro výklad ZDPH použít: podle § 1a citovaného zákona se jí rozumí „a) doprava zákazníka, b) ubytování, které není součástí dopravy a není určeno k účelům bydlení, c) nájem automobilu, motocyklu nebo jiného motorového vozidla, nebo d) jiná služba z oblasti cestovního ruchu, která není ze své podstaty součástí některé ze služeb cestovního ruchu uvedených v písmenu a), b) nebo c), zejména prodej vstupenek na kulturní nebo sportovní události, pořádání výletů, prohlídek s průvodcem, prodej skipasů nebo nájem sportovního vybavení.“
21. Vymezení „cestovní služby“ jako kombinace služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží, eventuálně v určitých případech i jedné takové služby, [za splnění dalších podmínek obsažených v § 89 odst. 2 písm. c) ZDPH] je plně v souladu s článkem 306 směrnice o DPH a související judikaturou SDEU, jenž opakovaně konstatoval, že službami poskytovanými cestovní kanceláří ve zvláštním režimu DPH jsou typicky ubytování nebo doprava osob (rozsudek C-269/11, bod 53, rozsudek *iSt*, bod 21, ale také rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 103/2010 - 274 ze dne 11. 7. 2012, bod 25).
22. Žalobcová argumentace, podle níž je třeba cestovní službu chápat jako „zájezd“, nemá v ZDPH oporu. Tento zákon totiž hovoří výslovně o „kombinaci služeb cestovního ruchu“, nikoli o „zájezdu“, což je legislativní zkratka zákona o cestovním ruchu s významem specifickým pro právní vztahy regulované právě tímto zákonem. Žalobcová námitka, že závěry rozsudku SDEU např. ve věci C-269/11 odporují textaci zákona, proto není důvodná. Žalobcem požadovaná aplikace § 1 odst. 3 písm. a) zákona o cestovním ruchu ve znění účinném do 30. 6. 2018, podle nějž „zájezdem podle tohoto zákona není soubor služeb cestovního ruchu prodávaný jinému podnikateli za účelem jeho dalšího podnikání“, by skutečně odporovala směrnici o DPH. SDEU totiž opakovaně konstatoval, že „pokud [...] určitý subjekt organizuje soubor služeb a prodává jej cestovní kanceláři, která jej dále prodává konečnému spotřebiteli, plní úlohu spočívající ve spojení několika služeb zakoupených u různých třetích osob povinných k DPH tento první subjekt. S ohledem na účel zvláštního režimu pro cestovní kanceláře je třeba, aby tento subjekt mohl použít zjednodušená pravidla pro DPH a aby tato pravidla nebyla vyhrazena pro cestovní kancelář, která v takovém případě pouze přeprodává konečnému spotřebiteli soubor služeb, které nakoupila od uvedeného subjektu“ (rozsudek ve věci C-269/11). Na překážku aplikaci zvláštního režimu DPH tudíž není ani to, že žalobce komplexní plnění neposkytl přímo konečnému spotřebiteli. Shodného názoru je také komentářová literatura, podle níž zákazníkem ve smyslu § 89 odst. 2 písm. b) ZDPH „může být jak konečný spotřebitel (soukromá osoba nebo podnikatel, který využije nakoupenou službu v rámci své ekonomické činnosti či ji např. poskytne svým zaměstnancům), tak jiná osoba povinná k dani, která nakupuje cestovní službu vlastním jménem za účelem dalšího prodeje“ (Brandejs, T. – Drábová, M. – Holubová, O. – Tomíček, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, dostupný v ASPI). V tomto ohledu je rozhodující, že žalobce spojil několik služeb cestovního ruchu zakoupených u různých třetích osob povinných k DPH, a s ohledem na účel zvláštního režimu může právě on použít zjednodušená pravidla pro DPH. Žalobci je třeba pochopitelně přisvědčit v tom, že se někde v řetězci musí nacházet cestovní kancelář, jak však městský soud již shora vyložil, nemusí se jednat o cestovní kancelář v běžném smyslu slova, jak se žalobce mylně domnívá, a tuto úlohu plní v posuzované věci právě žalobce.
23. Městský soud již naznačil, že za cestovní službu je považováno i poskytnutí jediné služby cestovního ruchu, jestliže se jedná o službu ubytování nebo dopravy osob. V takovém

případě je však třeba, „aby se tyto služby neomezovaly na jedinou službu,“ a např. „vedle přepravy zahrnovaly i další služby, jako je poskytování informací a rad ohledně sortimentu nabídek dovolené a rezervací cest autobusem“ (rozsudek SDEU *Star Coaches*, bod 23, rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 103/2010, bod 25). Žalobce uvádí, že žádné takové doplňkové služby nezajišťoval, nicméně právě vyslovené závěry na něj vůbec nedopadají, jelikož neposkytoval pouze jednu, nýbrž několik služeb cestovního ruchu, a to přinejmenším ubytování a dopravu osob; není proto třeba, aby k přepravě osob poskytoval další doplňkové služby jako informace a rady ohledně sortimentu nabídek dovolené a rezervací cest autobusem.

24. Žalobce má pravdu v tom, že aby se na službu cestovní kanceláře vztahoval zvláštní režim definovaný v článku 306 směrnice o DPH, musí být jejím účelem uskutečnění cesty (srov. rozsudek SDEU *Minerva Kulturreisen*, bod 15). Městský soud zde však opětovně připomíná, že zvláštní režim není omezen na zájezdy poskytované cestovními kancelářemi v běžném slova smyslu, nýbrž jeho použití se odvíjí od povahy poskytnutých služeb a jeho cílem je zabránit, aby subjekty poskytující fakticky obdobné služby spadaly do různého režimu DPH. SDEU ve vztahu ke shodně koncipovanému článku 26 šesté směrnice judikoval, že sice „uvedený článek neobsahuje definici pojmu cesta. Nicméně za účelem použití uvedeného článku není nezbytné předem upřesňovat prvky tvořící cestu. Toto ustanovení je totiž použitelné za podmínky, že dotčený hospodářský subjekt má povahu hospodářského subjektu ve zvláštním režimu cestovních kanceláří, že jedná svým vlastním jménem a že pro svá plnění využívá dodávky a služby jiných osob podléhajících dani. Konkrétněji, pro plnění, u kterých je třeba hospodářský subjekt zdanit na základě článku 26 šesté směrnice, je jediným relevantním kritériem umožňujícím použití tohoto článku kritérium vycházející z toho, zda turistická služba má, či nemá doplňkovou povahu“ (rozsudek *iSt*, bod 34). V tomtož rozsudku SDEU dále konstatoval, že „pokud by v tomto ohledu byla přijata vyjádření předložená především německou vládou, článek 26 šesté směrnice by se uplatňoval v závislosti na cíli sledovaném nabízenou cestou a na délce pobytu v cílovém státě. Takový výklad by měl za výsledek přidání dodatečné podmínky, pokud jde o případné použití uvedeného článku“ (bod 35), přičemž „je zjevné, že taková dodatečná podmínka, pokud jde o provedení článku 26 šesté směrnice, by mohla zapříčinit rozlišování mezi hospodářskými subjekty na základě cíle pobytu, který v cílovém státě nabízejí, a nepopíratelně by vyústila v narušení hospodářské soutěže mezi dotčenými subjekty a ohrožení jednotného používání této směrnice“ (bod 37). Podle tohoto rozsudku tak nebylo možné z režimu článku 26 šesté směrnice vyjmout ani nabídku dlouhodobých (po dobu tří až deseti měsíců) jazykových pobytů, spojenou se zajištěním letecké přepravy do cílové destinace a ubytování v ní, což nepochybně není služba cestovního ruchu v běžném smyslu slova.
25. Ze všech shora uvedených skutečností je zřejmé, že žalobce v rámci všestranného zajištění přípravy, organizace a provedení propagační akce pro společnost HORSCH poskytl komplexní plnění, jež zahrnovalo jednak služby cestovního ruchu (doprava přibližně 3 000 návštěvníků z letiště na místo akce a zpět, okružní doprava okolo areálu, ubytování návštěvníků v hotelu, gastronomické služby v místě pro osoby s ubytováním i bez něj), jednak služby do oblasti cestovního ruchu nespádající (zejména pronájem přednáškového sálu, dekorační servis, kabelová technika). Z charakteru celé akce a povahy i rozsahu žalobcem fakticky poskytnutých služeb přitom vyplývá, že služby cestovního ruchu neměly pouze doplňkovou povahu (nepředstavovaly okrajovou část), a to ani ve vztahu k žalobcem poskytnutému komplexnímu plnění, ani k povaze a průběhu propagační akce jako celku; naopak představovaly jejich stěžejní část. Ačkoli žalobce není cestovní kancelář

v běžném slova smyslu, předmět jeho činnosti spočívá v organizaci a zajišťování propagačních a obdobných akcí, jež jsou svou faktickou povahou – typem poskytovaných služeb – plně srovnatelné se službami poskytovanými běžnými cestovními kancelářemi (přínejmenším v posuzovaném případě tomu tak bylo). Pokud by se za těchto okolností na žalobcem poskytnutou komplexní službu zvláštní režim neuplatnil, mohlo by dojít k narušení hospodářské soutěže mezi subjekty poskytujícími shodné služby, a tím i k ohrožení jednotného používání směrnice o DPH. Aplikace zvláštního režimu v tomto případě sloužila i dalšímu účelu směrnice o DPH, jímž je rovnoměrné rozložení příjmu z výběru DPH mezi členský stát konečné spotřeby a členský stát sídla cestovní kanceláře (k tomu srov. argumentaci výše). Nad rámec nezbytného odůvodnění nicméně městský soud podotýká, že vzhledem k povaze a průběhu akce zřejmé, že i samotné uskutečnění cesty, přenocování a gastronomický a společenský zážitek, včetně prohlídky okolí, měly pro návštěvníky významnou hodnotu samy o sobě.

26. Vzhledem k tomu, že žalobce v rámci své podnikatelské činnosti poskytl jako plnění komplexní cestovní službu, složenou z několika služeb cestovního ruchu nakoupených od různých jiných osob podléhajících dani, jednal při tom vlastním jménem a danou cestovní službu poskytl subjektu, jenž ji využil v rámci své podnikatelské činnosti a částečně poskytl svým zaměstnancům, správce daně na toto plnění správně aplikoval zvláštní režim podle § 89 ZDPH. Jelikož poskytovatel cestovní služby nemá v tomto režimu nárok na vrácení daně v jiném členském státě u zboží a služeb cestovního ruchu nakoupených od plátců nebo od osob registrovaných k dani v jiném členském státě, které poskytuje zákazníkovi jako součást cestovní služby, správce daně žalobcovu žádost o vrácení daně správně zamítl.
27. Žalobce se dále dovolával svého legitimního očekávání založeného tím, že správní orgány částečně vyhověly obdobné žalobcově žádosti o vrácení daně ve vztahu k totožné propagační akci, jež se konala v roce 2011. Součástí spisu je rozhodnutí správce daně č. j. 1140634/13/2001-25104-106443 ze dne 22. 3. 2013, jenž z velké části vyhověl žalobcově žádosti o vrácení daně za období od 1. 3. 2011 do 31. 7. 2011, která se skutečně vztahovala k propagační akci „Horsch Feldtage“, konané v květnu a červnu 2011, ačkoli z něj není zřejmé, byl-li shodný také rozsah žalobcem zajišťovaných služeb (lze to ovšem předpokládat). Správce daně však v tomto rozhodnutí nevysvětlil, proč žádosti vyhověl, a nikterak se v něm nezabýval možností aplikace zvláštního režimu DPH na žalobcem poskytnuté plnění.
28. Ze zásady ochrany legitimního očekávání pro správce daně vyplývá, že má dbát „na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly“ (§ 8 odst. 2 daňového řádu). K aplikaci této zásady však správní sodu setrvale judikují, že „pokud správní orgán zamýšlí rozhodnout v obdobném či shodném případě jiným způsobem, může tak učinit pouze, jak stanoví § 2 odst. 4 správního řádu, pokud je to důvodné. Zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemá absolutní hodnotu a je např. omezena jinými zásadami, jež je v rámci správního řízení správní orgán povinen respektovat. Zásada legitimního očekávání je omezena zejm. zásadou legality (§ 2 odst. 1 a 2 správního řádu) či zásadou účelnosti a souladu zvoleného řešení s veřejným zájmem (§ 2 odst. 4 správního řádu). Jedním ze závažných důvodů, na základě nichž může správní orgán prolomit legitimní očekávání účastníků správního řízení, by mohl být např. rozpor rozhodování správního orgánu s právními předpisy“ (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 36/2018 - 43 ze dne 18. 9. 2018, bod 30). Tyto závěry jsou plně použitelné také v daňovém řízení.

29. I v případě, že by byly skutkové okolnosti v obou věcech totožné, představoval by rozpor se zásadou legality důvod, pro nějž se mohl správce daně od svého dřívějšího postupu vůči žalobci odchýlit, což je případ nyní posuzované věci, v níž byly splněny podmínky pro aplikaci zvláštního režimu; přitom platí, že správní orgán musí toto své odchýlení odůvodnit. Jelikož správce daně svůj postup s ohledem na existenci zvláštního režimu v rozhodnutí z 22. 3. 2013 nikterak nevysvětlil, považuje městský soud za dostatečné pro odlišný postup odůvodnění obsažené v nyní přezkoumávaném rozhodnutí, v němž žalovaný potřebu aplikace tohoto režimu dostatečně objasnil. Jinak řečeno: pokud správce daně v dřívějším případě nutnost aplikaci zvláštního režimu v rozporu se zákonem opomněl, nezakládá to žalobci právo, aby správce dane postupoval shodným způsobem i v každém dalším obdobném případě v budoucnu.
30. Nakonec městský soud uvádí, že důvody pro položení předběžné otázky SDEU v posuzované věci neshledal, jelikož odpověď na tuto otázku již z judikatury SDEU jednoznačně vyplývá.

VI. Závěr a náklady řízení

31. Městský soud shrnuje, že správní orgány správně aplikovaly na žalobcem poskytnuté zdanitelné plnění zvláštním režim podle § 89 ZDPH, v jehož rámci žalobce nemá v České republice nárok na vrácení daně, a jeho žádost tudíž v souladu se zákonem zamítly. Jelikož městský soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. O náhradě nákladů řízení rozhodl městský soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec její obvyklé úřední činnosti, proto mu městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 22. dubna 2020

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu