



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyně Mgr. Věry Jachurové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce: **insglück Gesellschaft für Markeninszenierung mbH**
se sídlem Bülowstrasse 66, 107 83 Berlín, Spolková republika Německo
zastoupený daňovým poradcem JUDr. Ing. Martinem Kopeckým
se sídlem Ježkova 639, Zeleneč

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.3.2019 č.j. 10420/19/5300-21441-708995

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce, osoba povinná k dani se sídlem ve Spolkové republice Německo, požádal dne 5.10.2016 o vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dle § 82a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), jež představovala daň na vstupu, kterou zaplatil při nákupu dílčích služeb za účelem dodání komplexní služby společnosti ŠKODA AUTO a.s., za období od 1.1.2016 do 30.9.2016 ve výši 3 645 501,78 Kč. Toto souhrnné plnění spočívalo v přípravě a organizaci

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

marketingové akce s názvem Annual Dealer Conference 2016 pořádané společností ŠKODA AUTO a.s. Rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 30.5.2017 č.j. 4560192/17/2001-53524-109555 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) byla žalobcova žádost o vrácení daně zamítnuta, neboť dle správce daně představovalo předmětné komplexní plnění cestovní službu ve smyslu § 89 odst. 1 zákona o DPH, na kterou se uplatní zvláštní režim DPH, a žalobce proto nemá podle § 89 odst. 8 zákona o DPH nárok na odpočet ani na vrácení DPH.

2. O odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí rozhodl správce daně autoremedurou ve smyslu § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) rozhodnutím ze dne 26.1.2018 č.j. 8613689/17/2001-53524-109555 (dále jen „rozhodnutí o prvním odvolání“), a to tak, že částečně vyhověl žádosti o vrácení daně ve výši 12 505 Kč ve vztahu k ubytovacím službám v Hotelu DUO, neboť bylo zjištěno, že tyto služby byly poskytnuty zaměstnancům žalobce, kteří se podíleli na organizaci konference, a nejednalo se proto o poskytování cestovních služeb. Proti rozhodnutí o prvním odvolání podal žalobce odvolání, o němž rozhodl napadeným rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný tak, že žalobci přiznal nárok na vrácení daně ve výši 19 024 Kč, přičemž tato změna představovala nápravu původně chybného výpočtu daně za ubytování zaměstnanců žalobce v Hotelu DUO. Ve zbytku požadovaného nároku (tj. v částce 3 613 247,42 Kč) žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil rozhodnutí o prvním odvolání.
3. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce, daňový subjekt registrovaný jako plátce ve Spolkové republice Německo, byl na základě smlouvy se společností ŠKODA AUTO a.s., hlavním organizátorem marketingové akce Annual Dealer Conference 2016, kongresu, který každoročně pořádá společnost ŠKODA AUTO a.s., s cílem seznámit obchodníky a ostatní pozvané hosty, zejména novináře, s novými produkty značky ŠKODA a podpořit prodej vozů, příslušenství a náhradních dílů této značky. Žalobce zajišťoval přípravu a organizaci celé akce, přičemž v souvislosti s poskytováním této komplexní služby uzavřel řadu dílčích smluv s jednotlivými dodavateli se sídlem v České republice na plnění, která nezajišťoval vlastními silami (např. pronájem vozidel, zajištění řidičů, pronájem prostor, cateringové služby). Tito dodavatelé fakturovali žalobci svá plnění, která byla zatížena českou DPH. Veškeré fakturované služby následně žalobce přefakturoval odběrateli, společnosti ŠKODA AUTO a.s. Žalobce na základě těchto skutečností požádal dne 5.10.2016 o vrácení DPH dle § 82a zákona o DPH za období od 1.1.2016 do 30.9.2016 ve výši 3 645 501,78 Kč, jež představovala daň na vstupu, kterou zaplatil při nákupu zmíněných doplňkových služeb souvisejících s pořádanou marketingovou akcí. Správce daně vyzval žalobce k odstranění pochybností o nároku na vrácení DPH prostřednictvím doložení daňových dokladů k příslušným řádkům žádosti a k objasnění a prokázání toho, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečňování ekonomické činnosti žalobce. Na tuto výzvu reagoval žalobce předložením daňových dokladů k jednotlivým nakoupeným službám a uvedl, že se jednalo o organizační služby související s konferencí Annual Dealer Conference 2016, které následně společnost ŠKODA AUTO a.s., přefakturoval. Správce daně prvostupňovým rozhodnutím zamítl žádost o vrácení daně v plném rozsahu a v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že plnění poskytnuté žalobcem společností ŠKODA AUTO a.s., mělo charakter kombinace služeb cestovního ruchu ve smyslu zvláštního režimu podle § 89 odst. 1 zákona o DPH, a žalobce

proto nemá nárok na odpočet (resp. vrácení) daně. Žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí podal odvolání, přičemž nadále nenárokoval částku 13 230 Kč, která představovala daň z finanční kompenzace za přerušení stavebních prací, což není plnění, které by bylo předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH. O odvolání žalobce rozhodl správce daně rozhodnutím o prvním odvolání, jímž částečně vyhověl žádosti o vrácení daně ve výši 12 505 Kč ve vztahu k nákladům za ubytovací služby v Hotelu DUO, neboť zjistil, že tyto služby byly poskytnuty zaměstnancům žalobce, kteří se podíleli na organizaci konference. Ve zbytku požadované částky ve spojení s doloženými podklady správce daně setrval na závěru, že žadatel byl poskytovatelem cestovních služeb ve smyslu § 89 zákona o DPH.

4. Žalovaný napadeným rozhodnutím přiznal žalobci namísto 12 505 Kč částku ve výši 19 024 Kč, přičemž tato změna představovala nápravu původně chybného výpočtu daně z nákladů na ubytování zaměstnanců žalobce v Hotelu DUO, která byla nepřesně vypočtena v důsledku chybně zaslaného vyúčtování služeb dodavatelem Bohemia Properties a.s. (Hotelu DUO). Ve zbývajících částech bylo rozhodnutí o prvním odvolání ponecháno beze změny. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil s právním názorem správce daně, že služby, které žalobce poskytl společnosti ŠKODA AUTO a.s., v rámci pořádání akce Annual Dealer Conference 2016, ve svém souhrnu představovaly cestovní službu ve smyslu § 89 zákona o DPH, a žalobce proto s ohledem na § 89 odst. 8 zákona o DPH nemá nárok na vrácení daně. Své stanovisko žalovaný opřel zejména o zjištění, že žalobcem poskytnuté služby zahrnovaly vedle zajištění průběhu samotného kongresu i dopravu účastníků konference, pomocné služby na letišti, stravování (catering), průvodce či plavbu lodí. Uvedl, že není sporu o tom, že žalobce není cestovní kancelář v běžném slova smyslu, nicméně v balíčku jím poskytnutých služeb tvořily služby fakticky představující cestovní služby významnou část. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen SDEU) i Nejvyššího správního soudu dle žalovaného vyplývá, že pokud daňový subjekt uskutečňuje plnění srovnatelná s činností cestovní kanceláře či organizátora turistických zájezdů, lze na něj uplatnit zvláštní režim dle čl. 306 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), který je transponován do českého právního řádu právě ustanovením § 89 zákona o DPH. Důkazní prostředky doložené žalobcem v rámci odvolacího řízení nerozptýlily pochybnosti žalovaného ohledně poskytnutí cestovní služby. Ohledně dopravy, která je službou mající zásadní vliv na posouzení, zda se jednalo o cestovní službu, doložil žalobce dokumenty „Annual Dealer Conference 2016“ a „insglück scope of work“, ze kterých vyplývá, že žalobce v rámci organizace zajišťoval i přepravu účastníků akce. Žalobce sice v průběhu řízení změnil své tvrzení tak, že zajišťoval dopravu toliko svým zaměstnancům, což podle něj měly dokládat i jím předložené daňové doklady, tento rozpor ve svých tvrzeních však dále nikterak nevysvětlil, přičemž mezi uplatňovanými plněními byla i plnění společnosti H2 Events, s.r.o., která obsahovala zapůjčení vozů, spotřebu pohonných hmot, řidiče vozů, služby pomocníků na letišti a není zřejmé, zda tyto služby byly použity pro účastníky akce anebo pouze pro pracovníky žalobce. K odvolací námitce ohledně neposkytnutí služeb ubytování pro účastníky akce žalovaný uvedl, že ve vztahu k nákladům vyčísleným žalobcem na ubytování reprezentantů společnosti ŠKODA AUTO a.s., ve výši 33 705 Kč není zřejmé, součástí kterých nárokováných plnění tyto náklady byly. Žalovaný uzavřel, že z doložených dokumentů vyplývá, že žalobce byl zodpovědný za celou akci, jejíž součástí byla mj. i doprava účastníku akce, poskytnutá služba tedy zahrnovala minimálně jednu službu cestovního ruchu (dopravu osob), proto

byla celá služba spočívající v organizaci konference překlasifikována na jednu službu cestovního ruchu.

5. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce brojil zejména proti právnímu posouzení zjištěného skutkového stavu žalovaným (první žalobní námitka). Ačkoli skutkové okolnosti byly dle mínění žalobce v rámci daňového řízení zjištěny v zásadě správně, v rozporu s dikcí zákona o DPH žalovaný vyhodnotil služby poskytnuté žalobcem společností ŠKODA AUTO a.s., jako cestovní služby podle § 89 zákona o DPH. Žalobce je přesvědčen, že tyto služby definici cestovních služeb nenaplnily, tudíž jeho plnění nepodléhá zvláštnímu režimu podle § 89 zákona o DPH. Žalobce má naopak za to, že splnil všechny podmínky ustanovení § 82a zákona o DPH, podle kterého má nárok na vrácení daně na vstupu z plnění s místem plnění v České republice jakožto osoba registrovaná k dani v jiném členském státě. Namítl, že plnění pro společnost ŠKODA AUTO a.s., mělo charakter komplexního plnění, které se skládalo jak ze služeb poskytnutých přímo žalobcem vlastními zaměstnanci, tedy plněním hlavním, tak z plnění nakoupených od třetích osob, která byla v rámci celkové ceny společnosti ŠKODA AUTO a.s., pouze přeúčtována, tedy plnění vedlejších. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobce vyslovil názor, že vedlejší plnění nepředstavuje samo o sobě účel či cíl, neboť je pouze prostředkem pro realizaci hlavního plnění. Hlavním cílem posuzované činnosti byla příprava a produkce marketingové akce a v rámci jednotnosti poskytnutého plnění by se mělo vedlejší plnění řídit daňovým režimem plnění hlavního, to jest běžným režimem DPH. V souvislosti s tím žalobce poukázal i na to, že dle § 36 odst. 3 daňového řádu jsou součástí základu daně i vedlejší výdaje, např. náklady na balení, přepravu, pojištění či provizi. Stejně jako se na obal vztahuje stejná sazba DPH jako na potravinu, která je hlavním plněním a v předmětném obalu je zabalena, tak by se měl na doplňkové služby marketingové akce uplatnit stejný režim DPH jako na marketingovou akci samotnou.
6. Žalobce nesouhlasil s tím, že žalovaný označil soubor jím poskytnutých služeb v souvislosti s kongresem za cestovní službu toliko na základě faktu, že balíček služeb zahrnoval i nakoupenou službu dopravy osob. Hospodářským cílem pořádané akce nebylo poskytnout volnočasové aktivity pro její účastníky, nýbrž prezentovat produkty ŠKODA s cílem zajištění a zvýšení jejich odbytu. Zahrnoval-li program i odpočinkové aktivity účastníků, pak to nebyl cíl sám o sobě, nýbrž jen vedlejší činnost. Charakter akce žalobce přiblížil demonstrativním výčtem činností, které pro ŠKODA AUTO a.s., zajišťoval, a jimiž byly: návrh koncepce a plánování celé akce, přípravy, zajištění průběhu a koordinace na místě organizace konference, plánování a sledování celkového rozpočtu akce, zajištění režie, choreografie a celková koordinace jednotlivých prezentací v průběhu konání konference, zajištění pronájmu prezentačních prostor pro pořádání konference včetně dodávek energií, klimatizace, zdravotnického ošetření, internetového připojení apod., organizační zajištění pro setkávání a jednání jednotlivých účastníků v rámci konference, včetně zajištění překladů a tlumočení, zajištění veškerého obsluhujícího a organizačního personálu (hostesky, pracovníci bezpečnostní služby, technici, řidiči, fotografové a další), produkce souvisejících propagačních materiálů (tvorba pozvánek, příprava webových stránek a celkový design konference), zajištění občerstvení během konference (organizace obědů, catering během jednotlivých přednášek, občerstvení na večerních událostech).

Z uvedeného dle žalobce vyplývá, že poskytnuté služby ve svém souhrnu materiálně definici cestovní služby nenaplnují.

7. Dále žalobce brojil proti tomu, že žalovaný své rozhodnutí opřel rovněž o skutečnost, že součástí balíčku služeb bylo i zajištění ubytování pro účastníky kongresu. Ubytování účastníků akce však nezajišťoval žalobce, nýbrž společnost Vok Dams a sama společnost ŠKODA AUTO a.s., což vyplývá z dokumentu Annual Dealer Conference 2016. Žalobce nezajišťoval dokonce ani služby přepravy, což je další argument odvolacího orgánu. Daňové doklady, které žalobce doložil správci daně za účelem vrácení daně, se týkaly výlučně cestovních výloh pracovníků žalobce podílejících se na organizaci konference.
8. V rámci druhé žalobní námitky žalobce argumentoval tím, že i kdyby bylo možno připustit, že jím poskytnuté plnění mělo skutečně charakter cestovní služby podle § 89 zákona o DPH, pak správce daně ani žalovaný nevzali v úvahu možnost použití § 89 odst. 14 zákona o DPH, který umožňuje žalobci režim cestovní služby nepoužít v případě, kdy se jedná o obchodní vztahy mezi podnikateli. Uplatnění režimu podle § 89 zákona o DPH je plně na rozhodnutí poplatníka a není podmíněno předchozím nebo následným oznámením nebo schválením ze strany správce daně. V obecné rovině shledal žalobce úpravu zvláštního daňového režimu cestovních služeb logickou, neboť tento režim zjednodušuje uplatnění DPH v případě organizace zájezdů cestovními kancelářemi, které nakupují dílčí služby od třetích osob, často s místem plnění mimo Českou republiku. Jestliže však osoba povinná k dani provede organizaci služeb cestovního ruchu pro jiného plátce, pak není důvod, aby jí nebyl umožněn nárok na odpočet, resp. vrácení DPH na vstupu, neboť organizace služeb cestovního ruchu probíhá v rámci ekonomické činnosti mezi dvěma osobami povinnými k dani. Ustanovení § 89 odst. 14 zákona o DPH respektuje princip neutrality DPH, neboť tato daň by mezi podnikateli v rámci jejich ekonomické činnosti obecně neměla představovat nákladovou položku. Právě princip neutrality DPH byl dle žalobce v důsledku opomenutí aplikace § 89 odst. 14 zákona o DPH v dané věci porušen, neboť pokud by jednotlivá dílčí plnění, u kterých žalobce uplatňuje nárok na vrácení DPH, nakoupila od jednotlivých dodavatelů v ČR přímo společnost ŠKODA AUTO a.s. (a nikoliv žalobce), pak by společnost ŠKODA AUTO a.s., nepochybně měla nárok na odpočet DPH na vstupu. Žalobce nakoupil plnění od jiných plátců DPH se sídlem v ČR a tato plnění spolu se svým hlavním plněním poskytl jako jednu komplexní službu organizace akce za úplatu společnosti ŠKODA AUTO a.s., která ji použila pro své ekonomické účely. Pokud by žalobce neměl nárok na vrácení DPH u pořízených služeb, došlo by tedy fakticky ke dvojímu zdanění stejného plnění u těch plnění, u kterých ŠKODA AUTO a.s., nemohla uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu. Na postup správce daně a žalovaného tak doplatila v důsledku i společnost ŠKODA AUTO a.s., protože DPH obsažená v ceně vstupů nakoupených žalobcem v ČR byla navždy „ztracena“, i když se jedná o transakce mezi osobami povinnými k dani v rámci jejich ekonomické činnosti s plným nárokem na odpočet DPH na vstupu. Žalobce je přesvědčen, že se na něj možnost aplikace této výjimky ze zvláštního režimu může uplatnit navzdory tomu, že není plátcem DPH v tuzemsku, neboť z díkce § 82a odst. 2 zákona o DPH je patrné, že osoby, které jsou plátcí daně v jiném členském státě Evropské unie, mohou uplatnit nárok na vrácení daně za obdobných podmínek jako plátce DPH.

9. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, a to zejména v souvislosti s prvním žalobním bodem, neboť svým obsahem tento žalobní bod koresponduje s odvolacími námitkami, s nimiž se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí. Zopakoval, že zvláštní daňový režim je možné aplikovat i u subjektů, které nejsou cestovními kanceláři v obvyklém slova smyslu. Poukázal na rozporná tvrzení žalobce ohledně rozsahu poskytovaných dopravních služeb v průběhu konference, kdy žalobce zpočátku tvrdil, že dopravu účastníkům kongresu zajišťoval, a následně své tvrzení změnil tak, že doprava byla zajišťována toliko jeho zaměstnancům v průběhu kongresu. Připomněl, že v daňovém řízení leží břemeno tvrzení i břemeno důkazní na daňovém subjektu. Žalobce však nedoložil žádné další důkazní prostředky (a neunesl tak důkazní břemeno), jež by prokázaly, že doprava účastníků konference nebyla součástí jeho činnosti. Takovým důkazním prostředkem by mohla být např. smlouva se společností ŠKODA AUTO a.s., či další daňové doklady vystavené pro tuto společnost. Žalobce však doložil jen dva daňové doklady pro společnost ŠKODA AUTO a.s., které se navíc týkají pouze cateringu. Proto nelze s jistotou uzavřít, že doprava v rámci plnění žalobce představovala jen okrajovou část. Dále se žalovaný ohradil proti tomu, že by závěry uvedené v napadeném rozhodnutí opíral o skutečnost, že služby žalobce zahrnovaly též ubytování účastníků konference. V napadeném rozhodnutí pouze konstatoval, že z doložených dokumentů žalobce nebylo možné s jistotou určit, zda jsou součástí nárokových plnění i náklady na ubytování reprezentantů společnosti ŠKODA AUTO a.s.
10. K druhému žalobnímu bodu, tj. neuplatnění režimu cestovní služby a použití standardního režimu DPH, žalovaný uvedl, že tuto námitku žalobce poprvé uplatnil až v žalobě. Z dikce § 89 odst. 14 vyplývá toliko možnost uplatnění běžného režimu ze strany daňového subjektu, nikoli povinnost, kterou má správce daně zohlednit z úřední povinnosti. Protože se jedná o fakultativní nárok, který žalobce v rámci daňového řízení neuplatnil, považuje tuto žalobní námitku žalovaný za nedůvodnou a v předmětné části označil žalobu za nepřipustnou ve smyslu § 68 písm. a) s.ř.s. Bez ohledu na tento argument žalovaný míní, že ani kdyby se žalobce domáhal postupu podle § 89 odst. 14 zákona o DPH v rámci daňového řízení, nebyly by naplněny podmínky pro uplatnění běžného režimu. Z dikce předmětného ustanovení totiž jednoznačně vyplývá, že výjimku z použitelnosti zvláštního režimu pro cestovní službu lze vztáhnout toliko na plátce DPH, přičemž žalobce plátcem DPH v tuzemsku není, a DPH z poskytnutých služeb by tak zůstala ze strany žalobce nezaplacena. Pro uplatnění výjimky ze zvláštního režimu je dále stanovena podmínka, že plátce, který tuto cestovní službu poskytuje, uplatňuje u jednotlivých nakoupených služeb daň na výstupu podle příslušné sazby daně. Žalobce však, jak předpokládá předmětné ustanovení, daň na výstupu z poskytnutých služeb neuplatnil, protože není tuzemským plátcem.
11. Při rozhodování ve věci samé soud vycházel zejména z této právní úprav:
12. Podle § 82a odst. 1 zákona o DPH nárok na vrácení daně na vstupu z plnění s místem plnění v tuzemsku má osoba povinná k dani, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, pokud během období pro vrácení daně
- a) neměla sídlo ani provozovnu v tuzemsku, a

b) neuskutečnila dodání zboží ani poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou

1. plnění osvobozeného od daně podle § 51, 66, 68 nebo 69,
2. dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých byla povinná přiznat daň osoba, které byla tato plnění poskytnuta,
3. plnění podle § 17, které uskutečnila jako prostřední osoba, nebo
4. poskytnutí služby, na které použila zvláštní režim jednoho správního místa.

13. Podle § 82a odst. 2 zákona o DPH nárok na vrácení daně může být uplatněn za obdobných podmínek, za nichž má plátce nárok na odpočet daně v tuzemsku. Pokud osoba registrovaná k dani v jiném členském státě má nárok na odpočet daně v poměrné výši, má nárok na vrácení daně pouze v této poměrné výši.

14. Podle § 89 odst. 1 zákona o DPH zvláštní režim je povinen použít poskytovatel cestovní služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem, při poskytnutí cestovní služby zákazníkovi.

15. Podle § 89 odst. 2 písm. a) zákona o DPH pro účely zvláštního režimu pro cestovní službu se rozumí poskytovatelem cestovní služby osoba povinná k dani, která poskytuje zákazníkovi cestovní službu.

16. Podle § 89 odst. 2 písm. c) zákona o DPH pro účely zvláštního režimu pro cestovní službu se rozumí 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.

17. Podle § 89 odst. 8 zákona o DPH poskytovatel 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.

18. Podle § 89 odst. 14 zákona o DPH pokud však plátce poskytuje cestovní služby jiné osobě povinné k dani, která není poskytovatelem cestovní služby, pro účely uskutečňování ekonomických činností, nemusí uplatňovat zvláštní režim a uplatňuje u jednotlivých nakoupených služeb cestovního ruchu daň na výstupu podle příslušné sazby daně, pokud všechny nakoupené služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě jsou poskytnuty v tuzemsku.

19. Podle článku 306 odst. 1 směrnice o DPH členské 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).

20. Podle § 94a odst. 2 zákona o DPH osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, může podat přihlášku k registraci.
21. Podle § 6f odst. 2 zákona o DPH osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, je plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.
22. Poté, co soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v mezích včas uplatněných žalobních bodů, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Soud se nejdříve zabýval tím, zda plnění žalobce, které spočívalo v organizaci marketingové akce společnosti ŠKODA AUTO a.s., může být posuzováno jako cestovní služba ve smyslu § 89 zákona o DPH. Judikatura SDEU i Nejvyššího správního soudu postavila najisto, že při posuzování, zda ta která služba spadá do zvláštního režimu cestovní služby, nemá význam to, že daňový subjekt není cestovní kancelář v běžném slova smyslu. SDEU v usnesení ze dne 1.3.2012 ve věci *Star Coaches*, C-220/11 vyslovil názor, 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 kancelář nebo organizátorem turistických zájezdů ve smyslu, který je těmito pojmy běžně přisuzován, ale že v rámci jiné činnosti uskutečňuje plnění totožná s plněními uskutečňovanými uvedenými kanceláři či organizátory*“. Zároveň však Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11.12.2012 č.j. 1 Afs 103/2010-274, který se rovněž týká věci *Star Coaches*, dospěl s ohledem na shora citované usnesení SDEU k závěru, že „*(n)ení možné abstrahovat od účelu zvláštního režimu a izolovaně lpět na výkladu, že každá služba dopravy (přepravy osob) či ubytování podléhá zvláštnímu režimu. Zákon tu výslovně hovoří o službě cestovního ruchu, jíž může být ubytování nebo doprava. Aby doprava (přeprava osob) tedy byla službou cestovního ruchu, musí být ve smyslu judikatury Soudního dvora postaveno najisto, že poskytovatel takové služby poskytuje ještě nějaké další služby typické pro cestovní ruch, byť by se jednalo ve vztahu k samotné dopravě o služby doplňkové. Jen v takovém případě dojde naplnění účelu zvláštního režimu*“. Lze tedy shrnout, že o cestovní službu se může jednat, přestože ji nevykonává cestovní kancelář v běžném slova smyslu, zároveň však nestačí, aby přeprava osob figurovala jako jediný prvek, který z komplexu služeb učiní cestovní službu. Soud proto nemohl zcela přijmout argumentaci žalovaného opakovaně uvedenou v napadeném rozhodnutí v tom smyslu, že pokud komplex služeb obsahoval minimálně jednu službu cestovního ruchu - dopravu účastníků kongresu, lze bez dalšího uzavřít, že poskytnuté služby ve svém souhrnu představují jednu službu cestovního ruchu. V této souvislosti je nutno žalovanému vytknout nedostatečnou akcentaci jiných, pro posouzení věci neméně důležitých doplňkových služeb, které ve shodě se shora citovanými závěry SDEU a Nejvyššího správního soudu rovněž hrají významnou roli při posuzování, zda plnění poskytnuté žalobcem mělo charakter cestovní služby či nikoli,

zároveň je ovšem třeba dodat, že toto pochybení správního orgánu nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

24. Co se týče služby dopravy, žalobce v odvolání ze dne 29.6.2017 uvedl, že jím zajišťovaná služba zahrnovala širokou škálu činností *včetně přepravy účastníků konference*. Za podstatu jím poskytnuté služby a cíl příjemce služby nicméně označil zajištění organizace celé konference s tím, že přeprava byla pouze doplňkovou aktivitou v rámci komplexní služby poskytované žalobcem. Organizace konference byla tedy dle žalobce hlavní službou a přeprava službou vedlejší. Následně však žalobce svá tvrzení změnil a v odvolání ze dne 26.2.2018 nově tvrdil, že účastníkům konference služby přepravy neposkytoval, přičemž akcentoval to, že správci daně předložené doklady týkající se dopravy, které byly žalobcem uplatněny v žádosti o vrácení daně, souvisí výlučně s cestovními výlohami jeho pracovníků, kteří se podíleli na organizaci konference.
25. Žalobcovo tvrzení, že účastníkům konference služby přepravy neposkytoval, se nezakládá na pravdě. Z podkladů předložených samotným žalobcem v průběhu řízení o jeho žádosti o vrácení daně jednoznačně vyplývá, že v rámci organizace konference zajišťoval přepravu hostů. Dokument Annual Dealer Conference 2016, který dle žalobce vymezuje obsah smluvních ujednání mezi ním a společností ŠKODA AUTO a.s., v bodě 3.1 uvádí, že „Agency“ (tj. žalobce) zajišťuje transport účastníků (angl. participants) z letiště na místo konání konference. Dále je zde mj. uvedeno, že v případě možných komplikací (ztráta zavazadla, zpoždění nebo zrušení letu atd.) musí být žalobce připraven vyřešit takovou situaci a mít k dispozici vhodné alternativní plány. Agency (tj. žalobce) dle zmíněného dokumentu zajistí logistický koncept transportu, přičemž má zadavateli doložit zajištěný počet autobusů, minibusů a automobilů, a rovněž v souvislosti s dopravou zajistí zkušeného manažera vztahů s hosty (angl. experienced guest manager). V bodě 3.3 téhož dokumentu je pak uvedeno, že k dokonalé koordinaci hostů má žalobce zajistit spolehlivého a dochvilného poskytovatele kyvadlové dopravy v rámci konference (angl. shuttle). Nadto je v bodě 3.3 uvedeno, že autobusy a minibusy by měly být poskytnuty v doprovodu hostesek a v každém vozidle musí být k dispozici voda. Z těchto informací zřetelně vyplývá, že žalobce přepravu účastníků kongresu zajišťoval, neboť se zde nesporně hovoří o hostech, kterým mají být vozy poskytnuty, dokonce v doprovodu hostesek.
26. To, že žalobce správci daně zřejmě předložil toliko selektivně vybrané doklady údajně související s cestovními výlohami jeho zaměstnanců, kteří se podíleli na organizaci konference, neznamená, že přepravu účastníků konference nezajišťoval. Dokument Annual Dealer Conference 2016 zcela jednoznačně prokazuje pravý opak.
27. Lze shrnout, že žalobce tedy v rámci organizace předmětné konference poskytoval společnosti ŠKODA AUTO a.s., (také) službu dopravy osob. S ohledem na shora citované závěry Nejvyššího správního soudu ve věci Star Coaches však musí být též postaveno najisto, že vedle služeb dopravy žalobce poskytoval i jiné, byť doplňkové služby, které jsou typické pro cestovní ruch.
28. Ze správního spisu vztahujícího se k dané věci plyne, že žalobce měl na starosti všestranné zajištění akce Annual Dealer Conference 2016 pro společnost ŠKODA AUTO a.s., jejímž hlavním cílem byla propagace nových produktů značky ŠKODA. Z daňových dokladů

předložených žalobcem správcí daně v rámci daňového řízení i z tvrzení samotného žalobce vyplývá, že organizace konference zahrnovala nejen služby, které na první pohled nejsou službami cestovního ruchu (zajištění přednáškových a prezenčních sálů, koordinace prezentací, zajištění dodávek energií apod.), ale i služby, které svým charakterem službami cestovního ruchu buďto zcela zřejmě jsou, anebo minimálně také být mohou (zajištění večerního programu, občerstvení, pomocné služby na letišti, organizace setkávání účastníků, hostesky, tlumočníci, plavba lodí). Vzhledem k povaze a průběhu akce je zřejmé, že konference sice byla pořádána za účelem zvýšení odbytu produktů značky ŠKODA, nicméně účastníci (zejména dealeri a novináři, jak uvedl sám žalobce) na obdobné akce jezdí i za účelem uskutečnění samotné cesty. Pozitivní společenský zážitek hostů konference má ve svém důsledku zcela jistě lví podíl na dosažení primárního cíle žalobce, resp. jeho klienta, jímž je zvýšení odbytu inzerovaných produktů. Proto tvrzení žalobce, že služby, které nakoupil od tuzemských společností a následně poskytl společnosti ŠKODA AUTO a.s., měly pouze druhotný charakter oproti hlavnímu plnění, neodpovídá realitě, neboť služby cestovního ruchu mají v souboru posuzovaných služeb velký význam pro naplnění hlavního cíle marketingové akce. Žalobcův příměr, v němž přirovnává posuzovanou situaci k tomu, že sazba DPH za obal se řídí potravinou, která je v obalu zabalena, neshledal soud přílehlavým či vhodným, neboť celkový dojem z marketingové akce je z velké části tvořen i „doplňkovými“ aktivitami, zatímco obal od potravin jen zřídka kdy přispívá k celkovému dojmu z gastronomického zážitku při konzumaci či zpracování potravin.

29. Nutno dodat, že Městský soud v Praze se již skutkově obdobnou věcí zabýval v rozsudku ze dne 22.4.2020 č.j. 10 Af 31/2016-50 (v tomto případě se jednalo o několikadenní propagační akci zemědělských výrobků), ve kterém rovněž dospěl k závěru, že činnost spočívající v organizaci a zajišťování propagačních akcí je svou faktickou povahou srovnatelná se službami poskytovanými cestovními kancelářemi. Ve zmíněném rozsudku je přílehlavě shrnuto, že *„(p)okud 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 obrožení 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“*. I v nyní posuzovaném případě lze dojít k závěru, že neuplatněním zvláštního režimu by mohlo dojít k narušení hospodářské soutěže a k nerovnoměrnému rozložení příjmů z výběru DPH mezi členskými státy.
30. Soud nepřisvědčil ani dílčí námitce, že žalovaný opřel svůj závěr o to, že žalobce poskytl i služby ubytování. Závěr žalovaného, že komplex služeb poskytnutých žalobcem v souvislosti s přípravou a organizací předmětného kongresu byl ve svém souhrnu cestovní službou, nebyl zbudován na tom, že žalobce poskytl společnosti ŠKODA AUTO a.s., i ubytovací služby. Žalovaný v napadeném rozhodnutí toliko konstatoval neprůkaznost daňových dokladů o ubytování reprezentantů společnosti ŠKODA AUTO a.s., avšak toto konstatování rozhodně nebylo pro posouzení dané věci stěžejní.
31. Soud uzavírá, že žalobní námitka týkající se nesprávného právního posouzení zjištěného skutkového stavu nemá oporu ve správním spise, v zákoně a ani v tuzemské či unijní judikatuře. Žalobce komplexní službou spočívající v plánování a produkci marketingové

akce naplnil definici cestovní služby uvedené v § 89 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, jelikož soubor jím poskytnutých služeb zahrnoval i službu přepravy účastníků konference a další doplňkové služby cestovního ruchu, jako je např. zajištění občerstvení, večerního programu či pomocných služeb na letišti.

32. Soud neshledal opodstatněnou ani námitku žalobce, že i kdyby poskytnuté plnění mělo charakter cestovní služby, měl být správcem daně uplatněn § 89 odst. 14 zákona o DPH, podle něhož se za splnění kumulativních podmínek, které žalobce dle svého mínění splnil, na cestovní služby zvláštní režim neaplikuje. Soud v první řadě přisvědčuje žalovanému, že bylo na žalobci, aby svou vůli postupovat dle zmíněného ustanovení projevil již v řízení před správními orgány. Z dikce předmětného ustanovení zcela jasně vyplývá, že plátce *nemusí* uplatňovat zvláštní režim. Je tedy zcela na daňovém subjektu, jak s touto možností naloží. Ostatně i žalobce v žalobě sám vyslovil tezi, že „(u)platnění režimu podle § 89 zákona o DPH je plně na rozhodnutí poplatníka a není podmíněno předchozím nebo následným oznámením nebo schválením ze strany správce daně.“ Kdyby záměrem zákonodárce bylo zakotvit vyloučení zvláštního režimu obligatorně, použil by jistě formulaci odpovídající tomuto úmyslu, např. „zvláštní režim se neuplatní“. Nejvyšší správní soud se vyjádřil v rozsudku ze dne 23.5.2018 č.j. 3 Afs 70/2017-61 o aplikaci zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH následovně: „*Nebylo tedy povinností správce daně, nýbrž stěžovatele, aby prokázal, jaký daňový režim při předmětných transakcích užíval.*“ Dále je v témže rozsudku uvedeno: „*Stěžovatel tento režim mohl uplatnit fakultativně, avšak neučinil tak. Jediným možným způsobem zdanění tak bylo uplatnění ‚běžného režimu‘.*“ Ačkoli na rozdíl od zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými potřebami a starožitnostmi dle § 90 zákona o DPH musí být zvláštní režim pro cestovní služby podle § 89 zákona o DPH při splnění zákonem stanovených podmínek použit, nepoužití zvláštního režimu je v obou případech fakultativní. Lze proto vycházet z právě citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu a uzavřít, že bylo na žalobci, aby se domáhal možnosti uplatnění běžného režimu DPH na plnění, ze kterých žádá vrátit DPH na vstupu, pokud byl přesvědčen, že jím poskytnuté zdanitelné plnění splňovalo podmínky pro tuto výjimku. Správce daně ani žalovaný tedy nepochybili, pokud ze své vlastní iniciativy nepříkročili k aplikaci § 89 odst. 14 zákona o DPH.
33. Žalobce sice tvrdil, že pro uplatnění výjimky ze zvláštního režimu splnil všechny podmínky, ani v tom mu však soud nemůže dát za pravdu. Nelze než přitakat závěru žalovaného, že výjimku ze zvláštního režimu může uplatnit toliko *plátce* daně. V tomto případě není sporu o tom, že žalobce plátcem daně není. Jestliže žalobce věděl, že bude v tuzemsku uskutečňovat plnění, ze kterých je možné uplatnit nárok na odpočet DPH, mohl a měl využít institutu dobrovolné registrace plátce ve smyslu § 94a odst. 2 zákona o DPH a podat přihlášku k registraci. Plátcem by se pak podle § 6f odst. 2 zákona o DPH stal dnem následujícím po dni oznámení rozhodnutí, kterým by byl registrován jako dobrovolný plátce. Potom by již nebylo sporu o tom, že je plátcem DPH, na kterého jediné se možnost výjimky ze zvláštního režimu zakotvená v § 89 odst. 14 zákona o DPH vztahuje. To však žalobce neučinil. Existuje-li konkrétní normativní ustanovení umožňující žalobci stát se plátcem (tímto ustanovením je § 6f odst. 2 ve spojení s § 94a odst. 2 zákona o DPH), není možné *per analogiam legis* dovozovat, že žalobce by mohl požívat výhod plynoucích z plátcovství, jelikož stejně jako plátce daně má za určitých okolností nárok na odpočet daně, resp. na vrácení daně podle § 82a zákona o DPH.

34. Žalobce nesplnil ani další podmínku zakotvenou v § 89 odst. 14 zákona o DPH, podle něhož v případě neuplatnění běžného režimu plátce uplatňuje u jednotlivých nakoupených služeb cestovního ruchu daň na výstupu podle příslušné sazby daně. Žalobce nicméně nakoupené služby dle svých slov toliko přefakturoval společnosti ŠKODA AUTO a.s., aniž by uplatnil jakoukoli daň na výstupu.
35. Tvrzení žalobce, že postup finančních orgánů měl negativní dopad i na společnost ŠKODA AUTO a.s., je pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí irelevantní. Předmětem tohoto soudního přezkumu je výlučně napadené rozhodnutí vydané v řízení o žalobcem podané žádosti o vrácení daně, nikoliv práva a povinnosti jiného daňového subjektu, konkrétně společnosti ŠKODA AUTO a.s.
36. Soud uzavírá, že ani druhé žalobní námitky brojící proti tomu, že správce daně a žalovaný neaplikovali v projednávané věci výjimku ze zvláštního režimu podle § 89 odst. 14 zákona o DPH, nelze přisvědčit, neboť žalobce nejenže v průběhu daňového řízení návrh na uplatnění této výjimky nevznášel, ale pro její uplatnění ani nesplnil podmínku plátcovství ani podmínku uplatnění daně na výstupu z jednotlivých nakoupených služeb zahrnutých v cestovní službě, které byly poskytnuty v tuzemsku.
37. Nad rámce výše uvedeného soud uvádí, že se neztotožnil s názorem žalovaného, že v rozsahu druhé námítky je žaloba nepřipustná ve smyslu § 68 písm. a) s.ř.s. Podle tohoto ustanovení je žaloba nepřipustná, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k oprávněnému prostředku jiného. Skutečnost, že žalobce neuplatnil tuto námitku v rámci daňového řízení, sice není pro posuzovanou věc bez významu (k tomu viz shora uvedenou argumentaci soudu), nevyužití příležitosti uplatnit tuto argumentaci před správním orgánem však neznamená, že žalobce v dané věci nevyčerpal řádné opravné prostředky. Z konstantní judikatury správních soudů plyne, že v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je žalobce oprávněn uplatnit i takové žalobní námitky, které jím nebyly uplatněny v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.
38. Protože soud v projednávané věci neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 s.ř.s. o věci samé rozhodl bez nařízení jednání.
39. Žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly. Soud proto ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

Praha 27. dubna 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu