



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **Art de Suisse s.r.o.**, sídlem Stará Louka 335/48, Karlovy Vary
zastoupena daňovým poradcem Ing. Milanem Hynkem, sídlem
Moskevská 1461/66, Karlovy Vary

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2019, č.j. X,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 12. 7. 2019 (sic!), Krajskému soudu v Plzni (dále též jen

„soud“) doručenu dne 24. 6. 2019, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2019, č.j. X (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto žalobkynino odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj dne 7. 12. 2015, č.j. X, o odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty (dále též jen „*rozhodnutí o odvolání*“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Rozhodnutím o odvolání bylo částečně vyhověno odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty vydanému Finančním úřadem pro Karlovarský kraj dne 7. 8. 2015 pod č.j. X (dále též jen „*platební výměr*“) a ve zbytku bylo odvolání zamítnuto; změna rozhodnutí spočívala ve změně hodnot uvedených v platebním výměru na ř. 1 a ř. 26 daňového přiznání a ve vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši nadměrného odpočtu 1 874 103 Kč.

2. Platebním výměrem byla žalobkyni za zdaňovací období prosinec 2014 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši nadměrného odpočtu 1 836 727 Kč.

II.

Žaloba

3. Žalobkyně uvedla, že žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil rozhodnutí o odvolání, v němž správce daně konstatuje, že žalobkyně ve zdaňovacím období prosinec 2014 uskutečnila zdanitelná plnění pro společnost Premier Tax Free s.r.o., DIČ CZ 27382851 v celkové výši 73 200 Kč (základ daně 60 496 Kč, daň z přidané hodnoty 12 704 Kč) a na základě této skutečnosti jí vznikla povinnost uplatnit ke dni uskutečnění tohoto zdanitelného plnění daň z přidané hodnoty ve výši základní sazby na výstupu.
4. Žalobkyně považuje uvedený výrok rozhodnutí za nezákonný.
5. Žalobkyně uvedla, že žalovaný ve svém rozhodnutí v odstavci [20] cituje stanovisko správce daně, že žalobkyně měla povinnost přiznat daň na výstupu dle § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“ nebo „*zákon o DPH*“), z celkové hodnoty přijaté úplaty za služby poskytnuté jménem a na účet společnosti PTF za zajištění služby v souvislosti s vracením DPH a z přijaté úplaty odměny za žalobkyní poskytované služby. V odstavci [27] dále uvádí, že žalobkyně část předmětných služeb poskytovala samostatně a část prostřednictvím společnosti PTF, což údajně v souladu s jejím tvrzením představovalo částku v celkové výši 73 200 Kč včetně daně z přidané hodnoty. V podání Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 30. 9. 2015, jímž žalobkyně na základě § 111 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), doplnila své odvolání ze dne 7. 9. 2015, žalobkyně uvedla, že ve zdaňovacím období prosinec 2014 žádá plnění společnosti Premier Tax Free s.r.o., DIČ CZ27382851 neposkytovala, ale naopak tato společnost poskytovala služby spojené s vracením daně z přidané hodnoty žalobkyni („*Z celkové hodnoty tržeb za služby při vracení DPH turistům ze třetích zemí ve výši Kč 291 238 vykázaných v daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2014 na ř. 26 byla ve spolupráci s obchodní korporací PTF Czech Republic, s.r.o., DIČ CZ27382851 realizována pouze část výši 73 200,26 Kč.*“). Služby tedy poskytovala nikoli, jak tvrdí žalovaný, „*prostřednictvím*“, ale ve „*spolupráci*“ se společností Premier Tax Free s.r.o. Na základě předložených daňových dokladů žalobkyně prokázala, že spolupráce spočívala v tom, že jí společnost Premier Tax Free s.r.o. jako subdodavatel poskytoval některé dílčí služby spojené s vracením daně z přidané hodnoty žalobkyniným zákazníkům - fyzickým osobám ze třetích zemí. Na uvedené služby společnost Premier Tax Free s.r.o. uplatnila na

výstupu daně z přidané hodnoty v tuzemsku ve výši základní sazby a vystavila pro žalobkyninu společnost řádné daňové doklady. Tyto daňové doklady č. 20361 a 20258 vystavené společností Premier Tax Free s.r.o. jako poskytovatelem zdanitelného plnění žalobkyně v řízení označila jako důkazní prostředek a správci daně je předložila. Z jejich obsahu jednoznačně vyplývá, že osobou, pro kterou se plnění uskutečňuje, je žalobkynina společnost a předmětem plnění jsou služby poskytnuté v tuzemsku v souvislosti se zajišťováním služeb vracení daně z přidané hodnoty žalobkyniným zákazníkům podle § 84 ZDPH. Žádnou službu v těchto konkrétních případech žalobkyně pro společnost Premier Tax Free s.r.o. neuskutečnila. Konečným příjemcem plnění byl žalobkynin zákazník - fyzická osoba ze třetí země, která žádala o vrácení daně z přidané hodnoty. Na základě výše uvedených daňových dokladů žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pro účely daně z příjmů právnických osob uplatnila náklady na dosažení, zajištění a udržení výnosů a v účetnictví nakoupenou službu zachytila na syntetickém účtu 518. Celkovou hodnotu služeb poskytovaných žalobkyní zákazníkům - fyzickým osobám ze třetích zemí v souvislosti s vracením daně z přidané hodnoty žalobkyně v přiznání k dani z přidané hodnoty uvedla na řádku číslo 26 jako plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet a v účetnictví výnosy za takto poskytnuté služby zachytila jako tržby z prodeje služeb na syntetickém účtu 602. Částka 73 200 Kč, o níž žalovaný tvrdí, že ji žalobkyně sama určila jako hodnotu zdanitelných plnění uskutečněných pro společnost Premier Tax Free s.r.o., tedy představuje celkovou hodnotu služeb, které žalobkyně poskytla v souvislosti s vracením daně z přidané hodnoty fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží a nikoli tuzemské společnosti Premier Tax Free s.r.o. V případě pochybností měl správce daně možnost ověřit žalobkyní tvrzené skutečnosti u poskytovatele zdanitelného plnění. Pro přiznání nároku na osvobození od daně nestanoví zákon žádnou podmínku, která by omezovala možnost přiznání nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty u služeb spojených s vývozem poskytovaným osobám ze třetích zemí pouze na případy, kdy kompletně celou službu poskytuje dodavatel samostatně, a na jejímž základě by bylo možné odmítnout nárok na toto osvobození z důvodu, že finální poskytovatel předmětných služeb jejich část pořizuje formou subdodávky (outsourcingu).

6. Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný v odstavci [19] svého rozhodnutí konstatuje, že žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila smlouvu o spolupráci při vracení DPH uzavřenou se společností PTF ze dne 15. 11. 2010 ve znění dodatku ze stejného data. Následně v odstavci [33] uvádí, že smluvní strany si na základě uzavřených smluv poskytovaly vzájemně plnění, na která vystavovaly daňové doklady. Se společností Premier Tax Free s.r.o. žalobkyně v písemné formě uzavřela mandátní smlouvu při vracení DPH, smlouvu o spolupráci při vracení (refundaci) DPH a dodatek ke smlouvě o spolupráci při vracení (refundaci) DPH č. 1 15. 11. 2010. V odvolání ze dne 7. 9. 2016 žalobkyně uvedla, že ve zdaňovacím období prosinec 2014 po dohodě od jejich použití pro úpravu vzájemných vztahů při zajištění služby vracení daně z přidané hodnoty svým zákazníkům upustila. Smlouva však ukončena nebyla a v následujícím zdaňovacím období leden 2015 se k režimu upravenému těmito dokumenty opět vrátila, což je patrné především z dokladů vystavených společností Premier Tax Free s.r.o. v období od 1. 1. 2015. Na jejich základě žalobkyni společnost Premier Tax Free s.r.o. jako mandant pouze sděluje jednotlivé částky, které žalobkyně vyinkasovala jako mandatář jeho jménem od zákazníků žalobkyně a které je žalobkyně povinna převést na jeho účet. V těchto případech se nejedná o daňový doklad ani o doklad, na jehož základě by mohly být

uplatňovány náklady na dosažení, zajištění a udržení výnosů. Inkaso poplatku za vracení daně z přidané hodnoty od zákazníka a převod na účet mandanta zachytila žalobkyně v účetnictví jako závazek, který následně mandantovi uhradila. Žalobkyniným výnosem účtovaným ve prospěch účtu 602 pak byla pouze odměna mandátáře, kterou fakturovala mandantovi - společnosti Premier Tax Free s.r.o. na základě daňového dokladu s daní z přidané hodnoty jako tuzemské plnění. Toto plnění podléhající základní sazbě daně z přidané hodnoty žalobkyně uváděla na řádku číslo 1 přiznání k dani z přidané hodnoty. Tvrzení žalovaného uvedené v odstavci [33] rozhodnutí („sdělení odvolatele, že k režimu mandátní smlouvy se smluvní strany vrátily až ve zdaňovacím období leden 2015, odvolací orgán uvádí, že toto sdělení odvolatele je pouze v rovině tvrzení“), tedy neodpovídá skutečnosti. Služby vázané na vývoz zboží podle § 66 a § 69 ZDPH poskytované v souvislosti s vracením daně z přidané hodnoty fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží jsou osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Bez ohledu na skutečnost, zda žalobkyni služby v souvislosti s vracením daně z přidané hodnoty poskytovala ve formě subdodávky společnost Premier Tax Free s.r.o. nebo žalobkyně společnosti Premier Tax Free s.r.o. poskytovala služby jako mandátář, měl příjemce zdanitelného plnění vždy plný nárok na odpočet daně a poskytnutí služby konečnému zákazníkovi - fyzické osobě ze třetí země při vývozu zboží v souvislosti s vracením daně z přidané hodnoty bylo od daně osvobozeno. Žádný z použitých postupů není podle názoru žalobkyně v rozporu se zákonem, neumožňuje nikomu ze zúčastněných subjektů získat daňovou výhodu a bylo tedy pouze věcí vzájemné dohody v rámci smluvní volnosti, který postup bude žalobkyně v konkrétním případě aplikovat. Pro výše uvedené smluvní vztahy zákon povinnost písemné formy nestanoví a na služby poskytované společností Premier Tax Free s.r.o. společnosti žalobkyně při vracení daně z přidané hodnoty byla smlouva uzavřena ústně. V rozporu se zákonem pak není ani stav, kdy je s jedním obchodním partnerem uzavřeno více smluv na různá plnění a v určitém období probíhá spolupráce pouze na základě některé z těchto smluv. Správce daně je povinen s přihlédnutím k zásadě vyjádřené v článku 2 odst. 4 Ústavy a v článku 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod respektovat vůli smluvních stran. Správce daně na základě § 8 odst. 3 daňového řádu vychází vždy ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Tvrzení žalovaného uvedené v odstavci [34], v němž konstatuje údajný „rozpor ve skutečném obsahu jednotlivých tvrzení odvolatele“ a zdůrazňuje „jeho názorovou nestálost“, pouze potvrzuje, že jeho rozhodnutí nebylo založeno na posouzení faktického stavu. Daňový subjekt má právo v průběhu daňového řízení podávat vyjádření, dovolávat se zákonných ustanovení, vyslovovat svá právní stanoviska a za podmínek stanovených daňovým řádem svá podání doplňovat. Využití těchto práv nemůže být však přičítáno k jeho tíži daňového subjektu ani v případě, kdy je jeho výklad zákona odlišný od výkladu aplikovaného správcem daně. Předmětem daňového řízení není „skutečný obsah tvrzení“, ale skutečný obsah právního jednání. Na základě výše uvedených skutečností se žalobkyně domnívá, že žalovaný ve svém rozhodnutí v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání. S tvrzením žalovaného, že se správce daně v odvolacím řízení vypořádal se všemi jejími námitkami, nesouhlasí.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh

řízení a žalobní námitky, vymezil předmět sporu a poté uvedl, že předně sděluje, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí. Žalovaný při posouzení případu vycházel z právního rámce vymezeného v bodech [7] až [16] napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v žalobě opětovně poukazuje na námitku, kterou uplatnila již v odvolacím řízení, tedy tvrzení, že žalovaný nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání žalobkyně. Žalovaný konstatoval, že nepovažuje za účelné provádět zde výslovný opis odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž shrnul veškeré relevantní skutečnosti a detailně popsal skutkový stav, a proto v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, a to zejména body [17] až [36], a dále k žalobním námitkám dodává následující.

8. K žalobní námitce, že nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání, žalovaný uvedl, že při svém rozhodování vycházel ze skutečného obsahu dokladů, které mu byly předloženy a označeny žalobkyní v průběhu řízení, dále z žalobkynina podaného vysvětlení při provedených místních šetřeních uvádějícího, které poplatky vybrané od zákazníků byly nabyty právě na základě mandátní smlouvy (viz bod [31] až [32] napadeného rozhodnutí) a které služby naopak byly poskytovány zcela bez součinnosti společnosti PTF [= společnost Planet Payment Czech Republic s.r.o., Pařížská 127/20, 110 00 Praha 1 – Josefov, IČ: 27382851 (dále jen „společnost PTF“), dříve PTF Czech Republic s.r.o., Mánesova 989/32, 120 00 Praha 2 – Vinohrady (do 2. 5. 2011), později Premier Tax Free s.r.o., Maiselova 38/15, 110 00 Praha 1 – Josefov (do 16. 1. 2019)].
9. Žalovaný dále konstatoval, že podotýká, že rozpor je naopak patrný v obsahu žalobkyniných tvrzení. Žalobkyně projevuje názorovou nestálost v průběhu daňového řízení v souvislosti s charakterem a obsahem žalobkyní poskytovaných plnění - ať už se jedná o podaný návrh na pokračování v dokazování, kde žalobkyně tvrdila, že žalobkyní poskytované služby podléhají při stanovení místa plnění § 10h písm. c) ZDPH, a rovněž se dovolávala čl. 27 nařízení Rady č. 282/2011, které však upravuje vracení daně osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě, či o podané odvolání ze dne 7. 9. 2015, kde žalobkyně uváděla, že poskytované služby vykazují i znaky elektronicky poskytovaných služeb. Dále dne 30. 9. 2015 v podaném doplnění odvolání žalobkyně vyčíslila a následně označila, které konkrétní případy vracení daně zajistila sama a které ve spolupráci se společností PTF, aby následně v podaném odvolání dne 5. 1. 2016 namítala, že po vzájemné dohodě se společností PTF podle uzavřených smluv nepostupovaly. Přitom však doklady, předložené dne 7. 10. 2015 při místním šetření, odpovídají skutkovému stavu, tvrzenému žalobkyní v doplnění odvolání ze dne 30. 9. 2015. Uvedené skutečnosti (případy, kdy vrácení daně žalobkyně zajistila sama a které ve spolupráci se společností PTF) tak má žalovaný za prokázané, přičemž důkazy, ze kterých by byl zřejmý jiný skutkový stav, z postoupeného spisového materiálu nevyplývají a žalobkyně sama v rámci svého odvolání takové důkazy nepředložila (viz bod [34] napadeného rozhodnutí). Žalovaný tímto uzavírá, že správce daně při hodnocení důkazních prostředků zkoumal podstatu transakce vycházející z důkazních prostředků poskytnutých samotnou žalobkyní.
10. Žalovaný dále uvedl, že s námitkou žalobkyně, že pro účely § 66 a § 69 ZDPH je irrelevantní pro odpočet DPH, zda byla předmětná plnění poskytována společností PTF jako subdodavatelem či žalobkyní jakožto mandatářem společnosti PTF, nemůže souhlasit. S odkazem na žalobkyní zmiňovaná ustanovení žalovaný naopak zdůrazňuje, že

osvobození od daně u služeb přímo vázaných na vývoz zboží podle § 69 odst. 1 ZDPH lze uplatnit pouze na služby, které jsou poskytnuty osobě, která přímo uskutečňuje dodání zboží s přepravou z tuzemska do třetí země a toto dodání je osvobozeno od daně podle § 66 ZDPH. Zpravidla se jedná o vlastníka zboží, prodejce nebo vývozce, uvedeného na celním prohlášení (viz bod [16] napadeného rozhodnutí). Tedy osvobození od daně nemůže uplatnit subjekt nacházející se v postavení dodavatele (mandatáře) subjektu, který poskytuje služby osobě, která uskutečňuje dodání zboží s přepravou z tuzemska do třetí země a toto dodání je osvobozeno od daně podle § 66 ZDPH. Žalobkyně jako mandatář společnosti PTF, která poskytovala služby osobě, která uskutečňuje dodání zboží s přepravou z tuzemska do třetí země, nemohla uplatnit osvobození od daně, neboť žalobkyní poskytované služby byly poskytovány jejímu mandantovi společnosti PTF, nikoli osobě uskutečňující dodání zboží s přepravou z tuzemska do třetí země.

11. Žalovaný dále uvedl, že k žalobní námitce dodává, že v rozporu se zákonem neshledává ujednání žalobkyně a společnosti PTF o vzájemném poskytování služeb, kde osobou, které je poskytováno konečné plnění, je osoba uskutečňující dodání zboží s přepravou do třetí země. Zákonem je však jasně stanovena identifikace subjektu, který je v dané věci osvobozen od daně (viz bod [14]). V tomto případě jím není žalobkyně v pozici mandatáře společnosti PTF, neboť žalobkyní poskytované služby byly poskytovány společnosti PTF, tzn. tuzemskému daňovému subjektu majícímu sídlo své ekonomické činnosti v České republice stejně jako samotná žalobkyně. Místo plnění je v souladu s § 9 odst. 1 [ZDPH] v tuzemsku (viz bod [28] napadeného rozhodnutí). Žalovaný také stejně jako žalobkyně nevidí zákonný rozpor v eventualitě, že by mezi dvěma smluvními partnery bylo uzavřeno více smluvních vztahů na různá plnění.
12. Žalovaný uzavřel, že má za to, že napadené rozhodnutí netrpí žalobkyní tvrzenou nezákonností.

IV.

Posouzení věci soudem

13. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s projednáním věci bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), o věci samé bez jednání.
14. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
15. Soud po posouzení žaloby dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Předně soud uvádí, že v projednávané věci již jednou rozhodoval, a to v řízení pod sp.zn. X, když rozsudkem ze dne 31. 8. 2017, č.j. X, zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodu, že tento dostatečně nevypořádal odvolací námitky žalobkyně, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
17. Z obsahu správního spisu zjistil soud tyto skutečnosti podstatné pro své rozhodnutí.
18. Správce daně zahájil dne 23. 2. 2015 výzvou k odstranění pochybností č.j. X vůči žalobkyni postup k odstranění pochybností ve vztahu k daňové povinnosti žalobkyně na DPH za zdaňovací období prosinec roku 2014. V průběhu tohoto bylo zjištěno, že žalobkyně byla

obchodníkem poskytujícím služby související s vrácením DPH zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí. Způsob poskytování těchto služeb byl žalobkyní popsán v protokolu o místním šetření ze dne 12. 3. 2015, č.j. X. Žalobkyně správci daně předložila smlouvu o spolupráci při vrácení (refundaci) DPH ze dne 15. 11. 2010 ve znění dodatku z téhož data, dále mandátní smlouvu uzavřenou téhož dne mezi žalobkyní jako mandatářem a společností PTF jako mandantem. Na základě těchto smluv žalobkyně spolupracovala se společností PTF při poskytování shora vymezené služby zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí. Dále žalobkyně správci daně předložila daňové doklady a evidenci pro účely DPH. Na základě těchto listinných důkazů správce daně dospěl k závěru, že deklarované služby zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí neposkytuje žalobkyně, neboť žalobkyně tyto služby poskytuje společnosti PTF jako tuzemské právnické osobě. V průběhu řízení o odvolání provedl správce daně dne 7. 10. 2015 u žalobkyně místní šetření (viz protokol č.j. X). V průběhu tohoto žalobkyně předložila správci daně doklady o prodeji zboží zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí a označila ty, kdy poskytla těmto služby související s vrácením DPH zcela bez součinnosti společnosti PTF. Správce daně během tohoto místního šetření rovněž zajistil daňové a účetní doklady. Žalobkyně správci daně dále předložila listinu s názvem „*Rekapitulace hodnot uvedených na řádku č. 26*“. Na této bylo uvedeno, jaká plnění poskytovala žalobkyně bez součinnosti společnosti PTF, a jaká tato poskytovala prostřednictvím společnosti PTF. Na základě těchto skutečností správce daně dospěl k závěru, že plnění o celkové hodnotě 73 200 Kč neposkytovala žalobkyně zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí samostatně, nýbrž prostřednictvím společnosti PTF. Rozhodnutím o odvolání správce daně žalobkyni stanovil nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období prosinec roku 2014 v částce 1 874 103 Kč, došlo tedy ke snížení žalobkyní původně deklarovaného odpočtu v částce 1 887 286 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí o odvolání pak žalovaný nyní napadeným rozhodnutím zamítl.

19. Při posouzení věci vyšel soud z následující právní úpravy zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2014.
20. Podle § 14 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění platilo, že „[P]oskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží.“
21. Podle § 9 odst. 1 věta první zákona o DPH v rozhodném znění platilo, že „[M]ístem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo.“
22. Podle § 21 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění platilo, že „[D]aň je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.“
23. Dle § 69 odst. 3 zákona o DPH v rozhodném znění platilo, že „[S]lužby, které jsou přímo vázány na dovoz zboží podle § 12 odst. 2 a vývoz zboží, jsou osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou služeb uvedených v § 51, pokud zákon nestanoví jinak.“
24. Čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty stanoví, že členské státy osvobodí od daně poskytnutí služby včetně přepravy a vedlejších plnění, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně podle článků 132 a 135, je-li tato služba přímo vázána na vývoz nebo dovoz zboží, na

něž se vztahují článek 61 a čl. 157 odst. 1 písm. a).

25. Ustanovení § 84 zákona o DPH pak upravuje vrácení DPH fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží.
26. Daňové řízení v ČR není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, ze dne 12. 9. 2013, č.j. 9 Afs 12/2013-30, či ze dne 13. 8. 2020, č.j. 7 Afs 194/2019-43). Tak § 92 odst. 3 daňového řádu stanoví, že „[D]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“ Správce daně je pak povinen prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Daňové řízení je tedy založeno na rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, přičemž primárně toto nese daňový subjekt ve vztahu ke svým daňovým tvrzením (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2020, č.j. 8 Afs 304/2018-42). Po daňovém subjektu nelze ovšem požadovat, aby prokázal svá tvrzení s absolutní jistotou. Postačí, pokud je prokáže s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, tzn. tak, aby o nich neexistovaly vážné pochybnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č.j. 8 Afs 23/2018-37, publ. pod č. 3976/2020 Sb. NSS).
27. Daňový subjekt důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, k nimž je povinen, splní, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č.j. 8 Afs 14/2012-61). Pokud však správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou poskytnuté evidence daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné tak, že uvede konkrétní skutečnosti, z nichž tyto pochyby vyvěrají (aniž je povinen prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností), důkazní břemeno ohledně pravdivosti daňových tvrzení a průkaznosti, věrohodnosti a správnosti účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu přechází zpět na daňový subjekt. Ten je potom povinen svá daňová tvrzení doložit a prokázat, zpravidla jinými důkazními prostředky, než vlastním účetnictvím, soulad jím vedených evidencí se skutečností. Daňový subjekt tedy musí doložit, že přes vzniklé pochyby správce daně je jeho hospodaření průkazné (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č.j. 1 Afs 39/2010-124, a ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119), jinými slovy, že údaje uvedené na jím předložených dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu (viz např. rozsudek ze dne 29. 10. 2015, č.j. 5 Afs 34/2015-29).
28. V rozsudku ze dne 31. 8. 2020, č.j. 9 Afs 171/2020-38, Nejvyšší správní soud s odkazem na svůj dřívější rozsudek ze dne 12. 9. 2013, č.j. 9 Afs 12/2013-30, uvedl, že „[D]aňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem

deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu [...].“ Prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, publ. pod č. 3505/2017 Sb. NSS).

29. V projednávané věci bylo klíčovou otázkou, zda žalobkyně byla povinna přiznat a odvést daň za zdaňovací období prosinec roku 2014 z uskutečněných plnění, která spočívala v poskytování služeb v podobě zajišťování vracení DPH cizincům ze třetích zemí ve smyslu § 84 zákona o DPH. Žalobkyně tvrdila, že tyto služby poskytovala cizincům ze třetích zemí ona, pročez by tyto byly osvobozeny od DPH s nárokem na odpočet dle § 69 odst. 3 zákona o DPH, zatímco daňové orgány tvrdily (srov. např. bod 22 a 28 napadeného rozhodnutí), že tyto služby žalobkyně poskytovala společnosti Premier Tax Free, s. r. o., se sídlem v ČR, pročez se jednalo o tuzemská zdanitelná plnění (srov. § 9 odst. 1 zákona o DPH), z nichž byla žalobkyně povinna odvést DPH. Žalobkyni tudíž tížilo primární důkazní břemeno ve vztahu k tvrzením, že služby spojené s vracením DPH cizincům ze třetích zemí poskytovala právě ona.
30. Žalobkyně v prvním okruhu žalobních námitek tvrdila, že služby spojené s vracením DPH turistům ze třetích zemí poskytovala žalobkyně nikoliv prostřednictvím společnosti PTF, nýbrž ve spolupráci s ní, přičemž konečným příjemcem služby byl zákazník žalobkyně – cizinec ze třetí země, a že pro společnost PTF žalobkyně žádnou službu neuskutečnila. Dle žalobkyně svědčily jí předložené daňové doklady č. 20361 a 20258 a její účetnictví o tom, že společnost PTF poskytovala žalobkyni jako subdodavatel některé dílčí služby spojené s vracením DPH zákazníkům žalobkyně. Částka 73 200 Kč, o níž žalovaný tvrdil, že ji žalobkyně určila jako hodnotu zdanitelných plnění uskutečněných pro společnost PTF, představovala celkovou hodnotu služeb, které žalobkyně poskytla v souvislosti s vracením DPH svým zákazníkům při vývozu zboží.
31. Soud tyto žalobní námitky neshledal důvodné. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila správci daně mj. listinu s názvem „*Rekapitulace hodnot uvedených na řádku 26*“ (srov. bod 26 napadeného rozhodnutí). Z této listiny výslovně vyplývá, která plnění žalobkyně realizovala sama (v celkové hodnotě 218 037,75 Kč, resp. 205 822,34 Kč), a která plnění byla realizována prostřednictvím společnosti PTF (v celkové hodnotě 73 200,26 Kč, o níž je mezi účastníky sporu). Dále žalobkyně předložila správci daně smlouvu o spolupráci při vracení (refundaci) DPH uzavřenou dne 15. 11. 2010 mezi žalobkyní a společností PTF, z jejíhož čl. III vyplývalo, že „[F]irma PTF CZ nebo její určený refundační partner bude turistům vyplácet částky DPH uváděné v příloze č. 1 této smlouvy [...]“, dodatek k této smlouvě téhož data, v jehož čl. I bylo mj. stanoveno, že DPH byla „[turistovi] vrácena firmou PTF CZ“. Rovněž z předložené mandátní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností PTF dne 15. 11. 2010 vyplýval závazek žalobkyně jako mandátáře zajišťovat pro společnost PTF jako mandanta službu při vracení DPH zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí (na tyto listiny poukázal rovněž žalovaný v bodech 19 a 26 napadeného rozhodnutí). Dle názoru soudu tyto listiny nasvědčovaly závěru, že službu spočívající ve vracení DPH fyzickým osobám ze třetích zemí ve smyslu § 69 odst. 3 zákona o DPH ve spojení s § 84 téhož zákona neposkytovala těmto fyzickým osobám žalobkyně, nýbrž společnost PTF. K tomuto závěru dospěl soud jak s ohledem na výše citovaná ustanovení předložených smluv a jejich dodatků, tak zejména s ohledem na žalobkyní

předloženou rekapitulaci hodnot uvedených na řádku 26. Žalobkyně v jí podané žalobě tvrdila, že tato plnění uskutečnila ve spolupráci se společností PTF, nikoliv jejím prostřednictvím. Shodně žalobkyně tvrdila i v jí podaném doplnění odvolání ze dne 30. 9. 2015. Z těchto tvrzení žalobkyně je zřejmé, že v nich byl rozpor stran způsobu uskutečňování předmětných plnění spočívajících v poskytování služby spočívající ve vrácení DPH zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí. Tento rozpor nebylo lze odstranit ani žalobkyní předloženými daňovými doklady č. 20361 a 20258. Jak je totiž uvedeno výše, důkazní povinnost ve vztahu k daňovým tvrzením nemůže být daňovým subjektem unesena pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Byla to žalobkyně, koho tížilo primární důkazní břemeno ve vztahu k prokázání svých daňových tvrzení (proti tomu, že správce daně úředním záznamem ze dne 30. 7. 2015, č.j. X, zamítl návrh žalobkyně na pokračování dokazování žalobkyně v podané žalobě nijak nebrojila, protože se soud tímto nezabýval). Žalobkyně však ve svých tvrzeních učiněných v průběhu daňového řízení nebyla konzistentní, což oprávněně vedlo správce daně k pochybnostem stran faktického uskutečnění deklarovaných plnění spočívajících ve službě související s vrácením DPH zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí, resp. k pochybnostem stran subjektu, který tyto služby poskytoval. K přechodu důkazního břemene na žalobkyni toto bylo dostačující. Správce daně totiž „nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, publ. pod č. 3505/2017 Sb. NSS). Žalobkyně následně ji tížící důkazní břemeno neunesla, neboť nenavrhla ani nepředložila žádné důkazy, kterými prokázala, že předmětné služby zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí poskytovala právě žalobkyně.

32. Ani žalobní tvrzení žalobkyně, že částka 73 200 Kč představovala celkovou hodnotu služeb, které žalobkyně poskytla v souvislosti s vrácením DPH fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží a nikoliv tuzemské společnosti PTF, soud neshledal důvodné, neboť v předmětné listině s názvem „*Rekapitulace hodnot uvedených na řádku 26*“ žalobkyně jako celkovou hodnotu takovýchto plnění uvedla částku 291 238,01 Kč (tomuto odpovídal i žalobkyní předložený seznam dokladů pro přiznání k DPH 01. 12. 2014 – 31. 12. 2014, když na účtu 602010 byla zaúčtována celková částka ve výši 291 238,01 Kč). Rozpor mezi těmito tvrzení pak žalobkyně žádnými důkazními prostředky neodstranila. Tvrzení žalobkyně, že správce daně měl možnost tvrzení žalobkyně ověřit u poskytovatele zdanitelného plnění, tedy společnosti PTF, soud neshledal důvodné, neboť to byla žalobkyně, koho tížilo důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením, nicméně žalobkyně k jejich prokázání žádné důkazy nenavrhla.
33. Soud nepřehlédl ani skutečnost, že žalobkyní popsaný způsob realizace plnění v podobě služeb souvisejících s vrácením DPH cizincům ze třetích zemí neodpovídal žalobkyní předloženým smlouvám. Žalobkyně totiž tvrdila (viz protokol o místním šetření ze dne 12. 3. 2015, č.j. X), že cizinec ze třetí země zboží nakoupené u žalobkyně hradil bez DPH, protože by ani nemohlo docházet k jeho následnému vrácení tomuto cizinci. Žalobkyně však ve vztahu k tomuto rozporu ničeho nenamítala, když setrvala pouze na tvrzení, že na

základě daňových dokladů č. 20361 a 20258 a účetnictví žalobkyně bylo prokázáno, že službu spočívající ve vracení DPH cizincům ze třetích zemí poskytovala žalobkyně a nikoliv společnost PTF.

34. Námitku žalobkyně, že se ve zdaňovacím období prosinec roku 2014 tato odchýlila po dohodě se společností PTF od mandátní smlouvy i smlouvy o spolupráci při vracení DPH, soud taktéž neshledal důvodnou. Soud přisvědčil žalovanému, že žalobkyně ve vztahu k odchýlení se od předmětných smluv setrvala toliko v rovině tvrzení (srov. bod 33 napadeného rozhodnutí). Dle žalobkyně jí předložené doklady vystavené společností PTF ve zdaňovacím období leden roku 2015 nebyly daňovými doklady, nýbrž pouze sdělením jednotlivých částek, které žalobkyně jako mandatář vyinkasovala jménem společnosti PTF od svých zákazníků, a které byla povinna převést na účet společnosti PTF. Tuto část žalobní argumentace soud shledal poměrně schizofrenní. Dle žalobkyně totiž daňové doklady č. 20361 a 20258 vystavené společností PTF ve zdaňovacím období prosinec roku 2014 byly daňovými doklady a prokazovaly, že společnost PTF poskytovala službu žalobkyni a že to byla žalobkyně, kdo poskytoval službu spojenou s vracením DPH cizincům ze třetích zemí. Na druhou stranu doklady totožné podoby neměly být daňovými doklady (i přesto že splňovaly veškeré náležitosti daňového dokladu ve smyslu § 29 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění), nýbrž pouze sdělením o částkách, které žalobkyně vyinkasovala jménem společnosti PTF, tudíž poskytovatelem služby ve vztahu k cizinci ze třetí země byla společnost PTF [srov. str. 3 žaloby – „(...) které jsme vyinkasovali jako mandatář jeho jménem“ (tj. jménem společnosti PTF – pozn. soudu)]. Doklady totožné podoby tedy měly na jednu stranu ve zdaňovacím období prosinec roku 2014 prokazovat, že to byla žalobkyně, kdo poskytoval cizincům ze třetích zemí službu spojenou s vracením DPH, a na druhou stranu ve zdaňovacím období leden roku 2015 měly tyto prokazovat, že službu spojenou s vracením DPH poskytovala cizincům ze třetích zemí společnost PTF. K odkazu žalobkyně na způsob účtování ve zdaňovacím období leden roku 2015 soud uvádí, že tento svědčil pouze o formální stránce uskutečňování zdanitelných plnění, nikoliv o jejich stránce faktické. Ve vztahu k faktické stránce uskutečňování předmětných zdanitelných plnění však žalobkyně žádné důkazy nenavrhla. Nad rámce uvedeného pak soud uvádí, že postup žalobkyně ve zdaňovacím období leden roku 2015 byl pro projednávanou věc nepodstatný, neboť předmětem nynějšího soudního řízení byla daňová povinnost žalobkyně za zdaňovací období prosinec roku 2014, pročež významné bylo, aby žalobkyně prokázala, že podle předmětné mandátní smlouvy a smlouvy o spolupráci při vracení DPH žalobkyně a společnost PTF nepostupovaly, což se však žalobkyni nepodařilo.
35. K poslednímu okruhu žalobních námitek stran skutečnosti, že žádný z žalobkyní zvolených postupů neumožňoval žádnému daňovému subjektu získat daňovou výhodu, pročež nebylo rozhodné, zda služby v souvislosti s vracením DPH poskytovala ve formě subdodávky společnost PTF, nebo žalobkyně společnosti PTF poskytovala služby jako mandatář, soud uvádí, že ani tyto neshledal důvodné. Dle § 69 odst. 3 zákona o DPH v rozhodném znění platilo, že služby, které jsou přímo vázány na dovoz zboží podle § 12 odst. 2 a vývoz zboží, jsou osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou služeb uvedených v § 51, pokud zákon nestanoví jinak. Pro správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) však bylo vždy nutné určit, který daňový subjekt takové služby poskytoval, tedy který daňový subjekt, zda žalobkyně, nebo společnost PTF,

poskytovala cizincům ze třetích zemí služby spojené s vrácením DPH ve smyslu § 84 zákona o DPH. Jen v případě určení takového subjektu bylo pak možné tomuto správně stanovit výši daňové povinnosti. „Cílem správy daní je [totiž] daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). Jakkoli lze polemizovat s tímto vymezením v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dle kterého cílem správy daní bylo stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 cit. zákona), procesní předpis, dle kterého již postupoval žalovaný, tzn. zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální (ust. § 1 odst. 2 cit. zákona). Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č.j. 5 Afs 83/2012-46, publ. pod č. 2925/2013 Sb. NSS).

36. Konečně k argumentaci žalobkyně, že zákon nestanovil povinnost písemné formy na uzavření smlouvy mezi společností PTF a žalobkyní, soud uvádí, že s žalobkyní obecně souhlasí, nicméně v případě smlouvy uzavřené v ústní formě se žalobkyně vystavuje vyššímu riziku neunesení důkazního břemene stran prokázání svého daňového tvrzení a zároveň žalobkyně neprokázala ani to, že by skutečně smlouva mezi jí a společností PTF byla uzavřena ústně, když ve vztahu k tomuto žalobnímu tvrzení nenavrhla žádné důkazy.

V.

Rozhodnutí soudu

37. Soud ve shodě s žalovaným uzavírá, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že služby spojené s vrácením DPH cizincům ze třetích zemí poskytovala právě žalobkyně, protože měla nárok na osvobození těchto služeb od DPH s nárokem na odpočet dle § 69 odst. 3 zákona o DPH. Soud tedy žalobu žalobkyně neshledal důvodnou, a proto ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI.

Odůvodnění neprovedení důkazů

38. Soud neprovedl žádný z žalobkyní navržených důkazů, neboť tyto byly součástí správního spisu, přičemž správním spisem se v soudním řízení správním dokazování v zásadě neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č.j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

VII.

Náklady řízení

39. Výrokem II tohoto rozsudku soud žádnému z účastníků řízení nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně ve věci neměla úspěch (§ 60 odst. 1 s.ř.s. *a contrario*) a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č.j. 7 Afs 11/2014-47, publ. pod č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 21. září 2021

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu