



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **A. S.**, zastoupeného advokátem Mgr. Jakubem Šotníkem, Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2016, čj. 6190/16/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2020, čj. 10 Af 31/2016 - 50,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci se řeší otázka, zda se u služeb *organizace propagační akce* uplatní zvláštní zdaňovací režim pro cestovní služby (§ 89 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

I. Vymezení věci

[2] Žalobce (stěžovatel) je registrován k dani z přidané hodnoty ve Spolkové republice Německo a provozuje pořadatelskou agenturu, která zajišťuje komplexní organizaci soukromých, obchodních či propagačních akcí podle požadavků a přání zákazníka. Od března 2014 do července 2014 stěžovatel organizoval propagační akci *Dny praxe HORSCH 2014* pro německou společnost HORSCH Maschinen GmbH. Akce se konala v obci Kněžmost a zahrnovala služby pro zhruba 3 000 lidí – opatření prostor a vybavení, kyvadlovou dopravu z letiště do hotelu nebo k areálu akce, ubytování v hotelu, stravování po dobu akce, okružní jízdy po polích a zemědělském areálu, služby tlumočnicka aj. Některé služby zajistil stěžovatel sám a zbylé pořídil od českých subdodavatelů (především dopravu, ubytování a stravování).

[3] V listopadu 2014 stěžovatel požádal o vrácení daně ze subdodavatelských plnění ve výši 959 286 Kč za období březen 2014 až červenec 2014 (§ 82a zákona o DPH). Finanční úřad pro hlavní město Prahu stěžovatelově žádosti nevyhověl, neboť se podle něj místo plnění nenacházelo v tuzemsku. Proti tomu podal stěžovatel odvolání, které žalovaný zamítl. Žalovaný sice nepřisvědčil finančnímu úřadu, neboť místo plnění v tuzemsku bylo, ale zároveň dospěl k názoru, že na služby dopadá zvláštní zdaňovací režim pro cestovní služby. Organizaci propagační akce je totiž třeba považovat za cestovní službu, a tak stěžovatel nemá nárok na vrácení daně (§ 89 odst. 8 zákona o DPH).

[4] Stěžovatel podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu k Městskému soudu v Praze; ten se ztotožnil se závěrem žalovaného a žalobu zamítl. Podle městského soudu stěžovatel během propagační akce poskytoval i služby cestovního ruchu (dopravu, ubytování, stravování aj.). Tyto služby nebyly jen doplňkem ke komplexnímu plnění, naopak představovaly jeho podstatnou část. Organizaci propagační akce bylo proto nutné považovat za cestovní službu navzdory tomu, že stěžovatel není cestovní kancelář v běžném slova smyslu, neboť propagační akce byla svou povahou (typem poskytovaných služeb) plně srovnatelná se službami běžných cestovních kanceláří. Jelikož stěžovatel poskytl tuto komplexní cestovní službu osobě, která ji využila při své podnikatelské činnosti, uplatnil žalovaný správně zvláštní zdaňovací režim pro cestovní služby. Stěžovatel proto nemá nárok na vrácení daně ze subdodavatelských plnění. Stěžovatel se navíc nemohl úspěšně dovolávat legitimního očekávání (pořádal stejnou akci již v roce 2011 a tehdy mu byla daň vrácena), neboť nelze rozhodnout proti zákonu.

II. Kasační řízení

[5] Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel kasační stížnost. Zopakoval své žalobní námitky a vytkl městskému soudu, že se s námitkami dostatečně nevypořádal a že nesprávně vykládá závěry unijní judikatury, čímž nepřiměřeně rozšiřuje zvláštní zdaňovací režim cestovních služeb. Podle stěžovatele tento výklad nerespektuje ani českou vnitrostátní úpravu (zákon č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu, ve znění účinném do 28. 12. 2015; dále „zákon o cestovním ruchu“), ani smysl a účel směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Směrnice má u podnikatelů v cestovních službách zamezit tomu, aby se tříštila místa uskutečnění zdanitelných plnění; stěžovatel však přijal veškerá plnění na jediném místě. Městský soud také nesprávně posoudil skutečnou povahu stěžovatelova plnění. Služby jako uskutečnění cesty či přenocování byly v jeho případě jen prostředkem k zajištění hladkého průběhu akce, nikoli cílem. Konečně ani soud nerespektoval stěžovatelovo legitimní očekávání. Stěžovatel závěrem navrhl, aby NSS položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU.

[6] Žalovaný zdůraznil, že zvláštní zdaňovací režim není omezen jen na zájezdy poskytované běžnými cestovními kancelářemi, ale uplatní se podle skutečné povahy poskytnutých služeb. Zorganizoval-li stěžovatel propagační akci, při které poskytl fakticky stejné služby jako cestovní kancelář, je třeba propagační akci považovat za cestovní službu a stěžovatele za cestovní kancelář. Živnostenské oprávnění stěžovatele na daňové posouzení nemá vliv – stejně jako to, že byly dílčí služby poskytovány ve stejném místě plnění a že nebyly poskytovány opakovaně a dlouhodobě. Lze sice souhlasit se stěžovatelem, že hlavním cílem akce byla propagace společnosti HORSCH, ale ta spočívala

pokračování

i v pozitivním zážitku ze služeb cestovního ruchu, a proto byla cestovní službou. Žalovaný má navíc za to, že správce daně zřejmě v roce 2011 nezkoumal povahu plnění – což nebrání tomu, aby povaha plnění byla napříště posouzena podle zákona.

III. Právní hodnocení

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Poskytovatel cestovní služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem, je povinen použít zvláštní zdaňovací režim pro poskytnutí cestovní služby zákazníkovi (§ 89 odst. 1 zákona o DPH).

[9] V § 89 odst. 2 zákon vykládá základní pojmy zvláštního zdaňovacího režimu: a) poskytovatelem je osoba povinná k dani, která poskytuje zákazníkovi cestovní službu, b) zákazníkem je osoba, které je poskytnuta cestovní služba, c) cestovní službou je služba zákazníkovi, která spočívá v kombinaci zboží či služeb cestovního ruchu; tyto služby jsou nakoupeny od jiných osob povinných k dani. Cestovní služba se považuje za jednu službu, i když se k jejímu uskutečnění využije více zboží či služeb cestovního ruchu. Za cestovní službu se považuje i taková služba zákazníkovi, která zahrnuje jen jednu službu cestovního ruchu – ubytování nebo dopravu osob.

[10] 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 [§ 89 odst. 8 téhož zákona ve znění účinném do 31. 12. 2021; nyní jde o odst. 13].

[11] Tento zvláštní režim provádí unijní právo – čl. 306 směrnice Rady 2006/112/ES (směrnice o DPH), případně dříve čl. 26 směrnice Rady 77/388/EHS (Šestá směrnice). Podle těchto ustanovení uplatňují členské státy zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kanceláři podle této kapitoly, jedná-li cestovní kanceláře s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.

Cestovní služby

[12] Podle stěžovatele není organizace propagační akce cestovní službou, neboť cestovní službu je třeba vykládat podle právní úpravy pro zájezd (§ 1 zákona o cestovním ruchu) a organizace propagační akce podmínky zájezdu nespĺňuje. Stěžovatel totiž své služby neposkytoval přímo zákazníkovi, ale jinému podnikateli.

[13] NSS této námitce nepřisvědčil.

[14] Cestovní službu vymezuje zákon o DPH jako kombinaci služeb cestovního ruchu a odkazuje přitom v poznámce pod čarou na zákon o cestovním ruchu. Ten službami cestovního ruchu rozumí dopravu, ubytování či jiné služby (§ 1 odst. 1 zákona o cestovním ruchu). Obdobně se vyjádřily také Soudní dvůr i NSS (rozsudky Soudního dvora ze dne 13. 10. 2005 ve věci *iSt*, C-200/04, bod 21; ze dne 26. 9. 2013 ve věci *Evropská komise*

proti České republice, C-269/11, bod 53; rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2012, čj. 1 Afs 103/2010 - 274, bod 25).

[15] Pořídil-li proto stěžovatel od subdodavatelů dílčí služby jako dopravu, ubytování, stravování nebo výlety po polích a zemědělském areálu, šlo o služby cestovního ruchu. Tyto služby dohromady tvořily jednu komplexní službu, organizaci propagační akce, kterou je proto třeba považovat za cestovní službu [§ 89 odst. 2 písm. c) zákona o DPH], jak ostatně přiléhavě konstatoval městský soud.

[16] Daňový pojem *cestovní služba* pak nelze vykládat jako synonymum pojmu *zájezd* podle zákona o cestovním ruchu, ačkoliv jsou oba kombinací služeb cestovního ruchu. Zákon o DPH totiž hovoří výslovně o *kombinaci služeb cestovního ruchu*, nikoliv o *zájezdu*. Nepoužívá tedy legislativní zkratku *zájezd* s konkrétním významem. Z toho je patrné, že úmyslem zákonodárce nebylo ztotožnit cestovní službu s pojmem *zájezd*, ale jen ji vymezit pomocí pojmu *služby cestovního ruchu*. Tomuto výkladu nasvědčuje i rozdílný význam pojmů *zájezd* a *cestovní služba*. *Zájezd* nezahrnuje prodej kombinace služeb jinému podnikateli za účelem dalšího podnikání [§ 1 odst. 2 písm. a) zákona o cestovním ruchu]. Naopak cestovní služba je v judikatuře Soudního dvora vykládána jako kombinace služeb, která může být poskytnuta jak soukromé osobě, tak podnikateli, který využije nakoupenou službu při své ekonomické činnosti nebo ji například poskytne svým zaměstnancům (rozsudek ve věci *Evropská komise proti České republice*, bod 56 a 57). Zákon o cestovním ruchu se tak použije jen jako vodítko pro výklad pojmu *služba cestovního ruchu*; ostatně i proto na něj zákonodárce odkazuje jen v poznámce pod čarou (nález Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98).

[17] Na použití zvláštního zdaňovacího režimu tak nemělo vliv to, že stěžovatel poskytl cestovní služby jinému podnikateli (společnosti HORSCH), který je využil k dalšímu podnikání (k vlastní propagaci vůči zákazníkům či obchodním partnerům). Šlo totiž o poskytnutí cestovní služby zákazníkovi [§ 89 odst. 2 písm. b) zákona o DPH]. NSS v tom souhlasí s městským soudem.

Cestovní kancelář

[18] Zákonnost napadeného rozsudku nelze zpochybnit ani námitkou, že stěžovatel není cestovní kancelář, neboť nemá živnostenské oprávnění v oblasti cestovního ruchu a jeho služby neodpovídají ani náplni živnosti cestovní kanceláře, ani judikatuře Soudního dvora.

[19] Podle Soudního dvora platí zvláštní zdaňovací režim pro cestovní služby také v případě, že poskytovatel není cestovní kancelář nebo organizátorem turistických zájezdů v běžném smyslu, pokud při své činnosti uskutečňuje totožná plnění. Výklad, který by vyhrazoval zvláštní zdaňovací režim cestovních služeb jen pro cestovní kanceláře či organizátory turistických zájezdů v běžném smyslu, by totiž vedl k tomu, že by totožné služby spadaly pod různé daňové režimy v závislosti na formální povaze hospodářského subjektu (rozsudky ze dne 22. 10. 1998 ve věci *Madgett a Baldwin*, C-308/96 a C-94/97, body 20 a 21; ve věci *iSt*, bod 22; nebo ze dne 1. 3. 2012, ve věci *Star Coaches*, C-220/11, bod 21). Pro daňové posouzení proto není podstatné, že stěžovatel není běžnou cestovní kancelář, případně že nemá potřebná živnostenská oprávnění. Naopak rozhodující je, že stěžovatel vlastním jménem uskutečňoval cestovní služby, tedy plnění totožná

pokračování

s plněními uskutečňovanými cestovními kanceláři. NSS se tak ztotožňuje se závěrem městského soudu, že stěžovatel je poskytovatelem cestovních služeb (§ 89 odst. 2 písm. a) zákona o DPH].

[20] Na daňové posouzení věci nemělo vliv ani údajné judikurní vymezení znaků cestovní kanceláře. Stěžovatelova tvrzení, podle kterých cestovní kancelář údajně musí vykonávat činnost opakovaně, dlouhodobě a na území více států, totiž nemají oporu v zákoně ani v žádném z rozsudků Soudního dvora, na které stěžovatel poukázal v kasační stížnosti. Nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že by snad městský soud nesprávně vyložil závěry Soudního dvora.

Účel pobytu

[21] NSS neshledal důvodnou ani námitku, podle níž organizaci propagační akce nelze považovat za cestovní službu, neboť účelem služby musí být uskutečnění cesty (rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2010 ve věci *Minerva Kulturreisen*, C-31/10, bod 15). Naproti tomu stěžovatel pořídil dílčí služby (dopravu, ubytování, stravování aj.) za účelem propagace, ne cestovního požitku.

[22] Městský soud správně připomněl, že ačkoliv cílem cestovní služby musí být podle rozsudku *Minerva Kulturreisen* uskutečnění cesty, unijní úprava DPH pojem cesty nedefinuje. Je proto třeba vycházet ze zákonných podmínek zvláštního zdaňovacího režimu pro cestovní služby. Jsou-li splněny zákonné podmínky a cestovní služba nemá jen doplňkovou povahu, je třeba ji zdanit ve zvláštním režimu. Pokud by se totiž zvláštní režim uplatňoval v závislosti na účelu cesty, nepřiměřeně by se zúžil okruh dotčených subjektů a zvláštní režim by nedopadal na všechny subjekty poskytující shodné služby. To by vyústilo v narušení hospodářské soutěže mezi dotčenými subjekty a ohrozilo by to jednotné použití právní úpravy DPH (rozsudek *iSt*, body 34, 35 a 37).

[23] Podle NSS pak stěžovatel při organizaci propagační akce jednoznačně poskytl cestovní služby. I když primárním účelem akce byla propagace společnosti HORSCH, cestovní služby poskytnuté návštěvníkům akce tvořily podstatnou, ne-li stěžejní část akce. Stěžovatel totiž návštěvníkům poskytl, krom samotné propagační části, i dopravu na místo akce, ubytoval je v hotelu, zajistil jim stravu a zážitkový program po okolí. Pokud by nebylo těchto cestovních služeb, spočívala by organizace akce především ve sjednání pronájmu přednáškového sálu, jeho dekorace a zajištění kabelové techniky (zajištění zázemí propagačních přednášek). Cestovní služby proto představovaly podstatný podíl na stěžovatelových službách a pozitivní zážitek z nich mohl výrazně přispět k propagaci společnosti HORSCH. Úvaha městského soudu tak byla správná: účel pobytu neměl vliv na použití zvláštního zdaňovacího režimu pro cestovní služby.

Legitimní očekávání

[24] Na výše uvedených závěrech NSS nemohlo nic změnit ani stěžovatelem namítané legitimní očekávání, které mu prý vzniklo v roce 2011.

[25] Správní orgány jsou sice povinny rozhodovat tak, aby ve shodných nebo podobných případech nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 2 odst. 4 správního řádu či obdobně § 8 odst. 2 daňového řádu), avšak tato povinnost není neomezená. Jedním ze závažných důvodů, pro který správní orgán nebude postupovat podle legitimního očekávání účastníků, je nesoulad předchozího správního rozhodnutí s právními předpisy (rozsudek ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 50/2009 - 233, bod 26) a s tím, jak jejich obsah vykládá ustálená judikatura. Pokud tedy správce daně neposoudil stěžovatelu žádost o vrácení daně z roku 2011 správně, nelze se jeho postupu dovolávat v tomto řízení.

[26] Je třeba zdůraznit, že do roku 2011 byla judikatura Soudního dvora k této otázce poměrně omezená. Vyjádřily se k ní rozsudek *Madgett a Baldwin* z roku 1998 (o hoteliéroví nabízejícím ubytovaným i výlety) a rozsudek *iSt* z roku 2005 (o agentuře komplexně zajišťující jazykové pobyty v zahraničí). Z těchto rozsudků bylo jasné, že ne každý subjekt podléhající zvláštnímu zdaňovacímu režimu pro cestovní služby musí nutně být cestovní kancelář v obvyklém slova smyslu. Rozsudky se však (kvůli jiným skutkovým okolnostem) nevyjádřily k tomu, zda do tohoto režimu spadá i daňový subjekt, který své služby neprodává přímo „cestujícím“, tj. fyzickým osobám jako spotřebitelům.

[27] Teprve rozsudek *Evropská komise proti České republice* z roku 2013 vyslovil obecné pravidlo, podle něž zvláštnímu zdaňovacímu režimu podléhají i ty subjekty, které prodávají své cestovní služby jinému podnikateli (a ten je využívá pro své podnikání). Právě takovým subjektem je v nynější věci stěžovatel. Nelze tedy vytýkat správci daně, že v roce 2011 nepředjímal judikaturní výklad, který se ustálil teprve později.

[28] Stěžovatel podpořil svůj postoj rozhodnutími NSS a Ústavního soudu, jeho argumentace ovšem není přesná. Stěžovatel popisuje, jak judikatura vykládá správní praxi, a tvrdí, že i on má v této věci legitimní očekávání, které mu plyne z předchozí odlišné správní praxe. Ve skutečnosti ovšem správní praxi nezakládá jednotlivé rozhodnutí správního orgánu, nýbrž „ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, *L'ORÉAL*). O takovou ustálenou a dlouhodobou činnost v této věci nejde. Vůči stěžovateli bylo v minulosti vydáno jen jediné rozhodnutí, navíc v situaci, kdy judikatura Soudního dvora ještě neřekla jasné slovo. Legitimní očekávání zde proto stěžovateli nesvědčí.

Předběžná otázka

[29] NSS se zabýval rovněž otázkou, zda je třeba položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku týkající se zvláštního zdaňovacího režimu podle čl. 306 směrnice o DPH. Výjimkou z této povinnosti, kterou každému soudu poslední instance ukládá čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, může být jen situace, kdy se k dané otázce již vztahuje ustálená judikatura Soudního dvora nebo je výklad práva EU natolik jednoznačný, že neponechává prostor pro jakoukoliv rozumnou pochybnost (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, *CILFIT*, C-283/81). NSS dospěl k závěru, že jsou splněny podmínky pro uplatnění této výjimky, neboť závěr všech dosud rozhodujících orgánů o daňovém režimu poskytnuté služby je podložen judikaturou Soudního dvora. NSS proto předběžnou otázku nepoložil.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. března 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu