



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **Art de Suisse s.r.o.**, sídlem Stará Louka 335/48, Karlovy Vary, zastoupená Mgr. Petrem Šindelářem, LL.M., advokátem, sídlem Moskevská 1461/66, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2019, č. j. 11950/19/5300-21443-701707, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 9. 2021, č. j. 57 Af 27/2019-38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Předmětem řízení v nyní souzené věci je otázka, zda žalobkyně prokázala, že poskytla služby zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí v podobě zajišťování vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), které jsou dle § 69 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně, či zda tyto služby poskytla prostřednictvím společnosti

Premier Tax Free s.r.o. (nyní Planet Payment Czech Republic s.r.o., dále jen „společnost PTF“), a tedy se jednalo o tuzemská plnění s povinností přiznat a odvést z nich daň na výstupu.

[2] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) dospěl k závěru, že žalobkyně za zdaňovací období prosinec 2014 neprokázala, že poskytovala shora uvedená plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, a proto žalobkyni vyměřil platebním výměrem ze dne 7. 8. 2015, č. j. 755388/15/2401-50523-402904, nadměrný odpočet ve výši 1 836 727 Kč (namísto nárokovaného odpočtu ve výši 1 887 286 Kč). Správce daně tedy žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně ve výši 50 559 Kč. Na základě podaného odvolání správce daně v rámci autoremedury rozhodnutím ze dne 7. 12. 2015, č. j. 940975/15/2401-50523-402904, žalobkyni částečně vyhověl a přiznaný nadměrný odpočet daně navýšil na částku 1 874 103 Kč. Žalobkyně podala proti rozhodnutí správce daně odvolání, které žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl a prvostupňové rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Krajský soud v Plzni rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Krajský soud dospěl ve shodě s daňovými orgány k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že to byla ona, kdo poskytoval služby v podobě zajišťování vrácení DPH zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí, a nikoli společnost PTF. Tato plnění proto nebyla osvobozena od DPH s nárokem na odpočet, ale jednalo se o tuzemská zdanitelná plnění, z nichž žalobkyně byla povinna odvést DPH. Krajský soud se neztotožnil s argumentací žalobkyně, že bylo povinností správce daně ověřovat sporná plnění u společnosti PTF. Připomněl, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní tíží daňový subjekt, žalobkyně však v tomto ohledu v předchozím řízení žádný důkaz nenavrhla, ani neprokázala tvrzené odchýlení od mandátní smlouvy uzavřené se společností PTF. Dle krajského soudu žalobkyní popsany způsob realizace plnění neodpovídal jí předloženým smlouvám ani jiným listinám, jejichž obsah naopak prokázal, že službu spočívající ve vrácení DPH neposkytovala žalobkyně, ale společnost PTF. Krajský soud odmítl argumentaci žalobkyně, že v daném případě nebylo podstatné, který subjekt zahraničním fyzickým osobám z třetích zemí služby poskytoval.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Zopakovala, že daňové orgány nesprávně zjistily skutkový stav věci, neboť v řízení předložila doklady, kterými prokazovala tvrzení, že to byla ona (a nikoli společnost PTF), kdo poskytoval služby zahraničním fyzickým osobám. Stěžovatelka se proto domnívala, že unesla důkazní břemeno, a žalovaný nemohl důkazy odmítnout toliko s odkazem na její nekonzistentní tvrzení v průběhu řízení. Stěžovatelka se domnívala, že ke zpochybnění pravdivosti jejích tvrzení mohlo dojít pouze vyžádáním součinnosti ze strany společnosti PTF. K tomu ovšem v souzeném případě daňové orgány nepřistoupily, nevycházely proto ze spolehlivě zjištěného skutkového stavu a náležitě provedeného dokazování. Stěžovatelka v této souvislosti odkázala na nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. III. ÚS 2096/07. Rovněž krajskému soudu vytýkala, že nepostupoval v souladu s § 77 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a neprovedl dokazování za účelem náležitého objasnění skutkového stavu. Stěžovatelka se neztotožnila ani s právním posouzením daňových orgánů a krajského soudu stran naplnění podmínek

pokračování

pro přiznání osvobození od DPH s nárokem na odpočet. Dle jejího názoru nebylo rozhodné, zda služby poskytovala zahraničním fyzickým osobám přímo ona, anebo zda poskytování těchto služeb zajišťovala třetí osoba (zde společnost PTF).

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu vyslovenými v napadeném rozsudku. Dle žalované stěžovatelka neunesla důkazní břemeno stran poskytování plnění, daňové orgány v tomto ohledu neignorovaly žádné důkazy předložené stěžovatelkou. Žalovaný upozornil, že nebylo povinností daňových orgánů vyžadovat součinnost společnosti PTF, neboť důkazní břemeno tížilo stěžovatelku, která však ve vztahu ke společnosti PTF žádné důkazy nenavrhla. Tuto námitku navíc stěžovatelka poprvé uplatnila až v kasační stížnosti, proto je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Dále žalovaný uvedl, že krajský soud nebyl povinen postupovat podle § 77 s. ř. s., neboť stěžovatelka ani v žalobě žádné nové důkazy nenavrhla. Žalovaný odmítl též stěžovatelčinu argumentaci, že bylo bez významu, kdo konkrétně plnění poskytoval. V této souvislosti uvedl, že žádný z postupů nastíněných stěžovatelkou sice není nezákonný, avšak určení konkrétního poskytovatele plnění ovlivňuje právě posouzení naplnění podmínek pro přiznání osvobození od daně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud na úvod připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Řízení o kasační stížnosti tedy nepředstavuje pokračování soudního řízení o žalobě, ale jedná se o samostatné řízení o mimořádném opravném prostředku vedené v situaci, kdy věc již byla pravomocně ukončena krajským soudem. K věcnému projednání kasační stížnosti je proto zapotřebí, aby stěžovatel cíleně reagoval právě na rozhodnutí krajského soudu, které je předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu, a kvalifikovaným způsobem zpochybnil závěry vyslovené krajským soudem (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 1. 2023, č. j. 6 Afs 267/2022-36, ze dne 23. 11. 2022, č. j. 3 Afs 207/2020-74, ze dne 30. 6. 2022, č. j. 2 Afs 115/2020-42, ze dne 2. 5. 2022, č. j. 6 As 74/2022-16, ze dne 24. 3. 2021, č. j. 1 Afs 273/2019-51, nebo ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Ads 242/2020-15 a č. j. 7 Ads 243/2020-14). Soudní přezkum v řízení o kasační stížnosti je tak možný pouze v rozsahu, v jakém k tomu stěžovatel vytvořil prostor svou formulací kasačních námitek. Kasační námitky ovšem nelze nahrazovat zopakováním námitek z podané odvolání či žaloby, neboť tato podání směřovala proti jiným rozhodnutím, než které je nyní předmětem přezkumu Nejvyšším správním soudem.

[8] V souzeném případě je z obsahu podané kasační stížnosti zřejmé, že řada námitek představuje pouhé zopakování námitek směřujících proti postupu správce daně a žalované v daňovém řízení, které vůbec nereflektují rozhodovací důvody krajského soudu. Kasační námitky nesměřují proti závěrům obsaženým pod body 31 až 34 odůvodnění rozsudku, kde se krajský soud věnoval hodnocení skutkového stavu věci a důkazů, včetně posouzení otázky, zda stěžovatelka v předchozím řízení unesla důkazní břemeno stran prokázání poskytování služeb zahraničním fyzickým osobám.

[9] I v případě námitek směřujících proti skutkovým zjištěním a závěrům krajského soudu, resp. do hodnocení důkazů provedeného krajským soudem, pak platí, že je to především krajský soud, který je oproti Nejvyššímu správnímu soudu soudem nalézacím, a tedy je povolán k přezkumu napadeného správního rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu pouze výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016-79, bod 21, ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018-52, bod 25, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 283/2018-39, bod 9, ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6 Afs 354/2018-23, bod 9, ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, bod 17, a další).

[10] V projednávané věci krajský soud řádně přezkoumal veškeré okolnosti zjištěné v průběhu daňového řízení a vysvětlil, z jakých důvodů byly podklady v něm shromážděné dostatečné pro závěr, že službu spočívající ve vracení DPH zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí neposkytovala stěžovatelka, ale společnost PTF. Krajský soud správně vycházel z toho, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak zejména svým účetnictvím a v něm obsaženými doklady. Prokáže-li správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popř. tvrzení prokázat jinými prostředky. Daňový subjekt tak bude tyto skutečnosti zpravidla prokazovat jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné doklady (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy zřejmé, ani daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusejí být uznány, není-li prokázáno, že ke spornému zdanitelnému plnění došlo skutečně tak, jak je v nich deklarováno, přičemž břemeno tvrzení a důkazní tíží primárně daňový subjekt (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34).

[11] Krajský soud v odůvodnění rozsudku konkrétně poukázal na skutečnost, že stěžovatelka sama předložila správci daně listinu nazvanou jako „*Rekapitulace hodnot uvedených na řádce 26*“ daňového přiznání, z níž výslovně vyplývá, která konkrétní plnění realizovala ona a která plnění poskytovala prostřednictvím společnosti PTF (jednalo se právě o plnění v hodnotě 73 200 Kč, které zůstalo mezi účastníky řízení sporné). Poukázal rovněž na obsah smlouvy o spolupráci při vracení (refundaci) DPH, uzavřené dne 15. 11. 2010 mezi stěžovatelkou a společností PTF (čl. III), z níž výslovně vyplynulo, že „*firma PTF CZ nebo její určený refundační partner bude turistům vyplácet částky DPH uváděné v příloze č. 1 této smlouvy (...)*“. Vracení DPH společností PTF potvrdil také dodatek k této smlouvě (konkrétně čl. I) a shodný závazek vyplynul také z uzavřené mandátní smlouvy. Za tohoto stavu krajský soud správně dovodil, že nebylo povinností

pokračování

správce daně obracet se s žádostí o součinnost na společnost PTF, nadto v situaci, kdy tento důkaz stěžovatelka v předchozím řízení vůbec nenavrhl. Krajský soud tak dospěl k závěru, že stěžovatelkou popisovaný způsob realizace plnění a její tvrzení, která nadto v průběhu řízení upravovala a pozměňovala, neodpovídají obsahu předložených listin. Oprávněně tedy vedly daňové orgány k pochybnostem stran faktického uskutečnění deklarovaných plnění, resp. k pochybnostem ohledně subjektu, který tato plnění poskytoval, přičemž stěžovatelce se tyto pochybnosti nepodařilo vyvrátit.

[12] Krajský soud také správně upozornil, že rozpory ve stěžovatelčiných tvrzeních, která měnila v průběhu řízení, nebyly bez významu. Naopak se jednalo o důležitou okolnost zakládající pochybnosti daňových orgánů ohledně toho, že službu spojenou s vrácením DPH poskytovala právě stěžovatelka. Krajský soud zároveň nepřehlédl, že daňové orgány nezaložily své pochybnosti výhradně na rozporných vyjádřeních stěžovatelky, nýbrž také na listinných důkazech, které v řízení sama předložila. Z jejich obsahu, jak bylo uvedeno výše, krajský soud ve shodě s daňovými orgány správně dovodil, že službu vrácení DPH poskytovala společnost PTF. Jak již bylo uvedeno výše, za tohoto skutkového stavu nebylo nutné se na společnost PTF obracet s žádostí o součinnost, pokud navíc stěžovatelka tento důkaz v řízení sama nenavrhl. Svou nečinnost tak stěžovatelka nemůže přenášet na daňové orgány, neboť důkazní břemeno leželo na ní.

[13] Pokud stěžovatelka v této souvislosti odkazovala na náleze Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, Nejvyšší správní soud doplňuje, že se v něm Ústavní soud zabýval specifickými okolnostmi významně odlišnými od případu stěžovatelky, a sice úmrtím jednatele dodavatele a s tím spojenou nutností dokazování. O takový případ se však v souzené věci zjevně nejednalo.

[14] Krajský soud se tak v napadeném rozsudku podrobně věnoval hodnocení důkazů, vypořádal se s tím, proč stěžovatelkou předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat jí tvrzené skutečnosti, přičemž ve shodě se závěry daňových orgánů uzavřel, že z provedeného dokazování vyplynulo, že službu spočívající ve vrácení DPH zahraničním turistům z třetích zemí poskytovala společnost PTF. Pokud stěžovatelka na většinu argumentace krajského soudu v kasační stížnosti nereagovala, hodnocení provedené krajským soudem konkrétně nezpochybnila a v převážné míře se omezila pouze na zopakování obecných námitek, které uplatnila již v podané žalobě a z nichž některé směřovaly výhradně vůči postupu daňových orgánů, nemohl se jimi Nejvyšší správní soud zabývat, neboť nesměřovaly proti závěrům krajského soudu.

[15] Stran obecné námitky směřující proti neprovedení dokazování v řízení před krajským soudem a porušení § 77 s. ř. s. Nejvyšší správní soud uvádí, že k porušení tohoto ustanovení v daném případě nedošlo. Stěžovatelka v řízení před krajským soudem žádné nové důkazy nenavrhl ani nepředložila, odkázala pouze na písemnosti obsažené ve správním spisu, jejichž hodnocením se krajský soud v napadeném rozsudku zabýval (viz výše).

[16] Nejvyšší správní soud zároveň nad rámec uvedeného podotýká, že neunesení důkazního břemene ve vztahu k tvrzením uplatněným v daňovém řízení nelze dohánět a napravovat až v soudním řízení (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, či ze dne 23. 1. 2013,

č. j. 1 Afs 101/2012-31). Při přezkumu rozhodnutí správními soudy je třeba nalézat rozumnou rovnováhu zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování soudu na straně jedné, jednak zamezující obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Přezkoumává-li soud v řízení otázku, zda daňový subjekt unesl v daňovém řízení důkazní břemeno, resp. otázku rozložení důkazního břemene v konkrétní situaci, možnost, že by důkazní břemeno unesl teprve nově předloženými důkazy před správním soudem, je vyloučena.

[17] Poslední stěžovatelčina námitka spočívala v tom, že bylo nerozhodné, zda plnění poskytla přímo ona, anebo zda služby zajišťovala společnost PTF. Nejvyšší správní soud k tomu ve shodě s krajským soudem uvádí, že jelikož osoba poskytovatele plnění (vzhledem k zahraničnímu prvku) ovlivňovala podřazení pod konkrétní ustanovení zákona o DPH, a tedy ve výsledku i to, zda bude plnění osvobozeno od daně, nelze stěžovatelčině argumentaci přisvědčit. Vzhledem k tomu, že ani v tomto případě stěžovatelka konkrétně nezpochybnila závěry krajského soudu a daňových orgánů, Nejvyšší správní soud pouze v obecné rovině uvádí, že osvobození od daně u služeb přímo vázaných na vývoz zboží lze uplatnit dle § 69 odst. 1 zákona o DPH pouze tehdy, jsou-li poskytnuty osobou, která přímo uskutečňuje dodání zboží či služeb z tuzemska do třetí země. Bylo tedy nezbytné konkrétně určit, kdo skutečně cizinci ze třetí země poskytoval služby spojené s vrácením DPH dle § 84 zákona o DPH, tedy zda to v daném případě byla stěžovatelka, anebo společnost PTF. V předchozím řízení bylo prokázáno, že tuto službu v posuzovaném zdaňovacím období cizincům z třetích zemí poskytovala společnost PTF, nikoli stěžovatelka. Služby stěžovatelky byly poskytovány společnosti PTF, a tedy se jednalo o tuzemská plnění, z nichž stěžovatelka byla povinna přiznat a odvést daň na výstupu.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[19] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 24. února 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu