



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: F.O., zastoupeného Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov**, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2015, čj. 7453/15/5200-20441-703172,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Na dani z přidané hodnoty za únor 2012 byla žalobci oproti daňovému přiznání zvýšena daň na výstupu na částku 2.436.273,- Kč a snížen nadměrný odpočet na částku 1.354.248,- Kč [platební výměr Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 12. 9. 2012, čj. 65584/12/125970403297, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 3. 2015, čj. 7453/15/5200-20441-703172].

Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2012 (dále jen „zákon č. 235/2004 Sb.“, „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“).

II. Řízení před správními orgány

Dne 26. 3. 2012 žalobce podal Finančnímu úřadu v Mariánských Lázních přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2012 takto: daň na výstupu 2.406.168,- Kč a nadměrný odpočet 1.384.353,- Kč. Dne 24. 4. 2012 pod čj. 43503/12/125970403297 Finanční úřad v Mariánských Lázních podle § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval žalobce k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných plněních vykázaných v oddílu C přiznání k DPH za únor 2012. Dne 28. 6. 2012 Finanční úřad v Mariánských Lázních konstatoval, že žalobce na uvedenou výzvu dosud nijak nereagoval. S ohledem na to, že nedošlo k odstranění pochybností specifikovaných ve výzvě ze dne 24. 4. 2012, čj. 43503/12/125970403297, Finanční úřad v Mariánských Lázních dne 29. 6. 2012 pod čj. 55321/12/12597403297 podle § 90 odst. 2 daňového řádu sdělil žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností u podaného přiznání k DPH za únor 2012.

Při ústním jednání dne 2. 8. 2012 zástupce žalobce zapůjčil správci daně doklady vztahující se k posuzovanému zdaňovacímu období a přislíbil mu sdělení o způsobu vracení daně fyzickým osobám podle § 84 ZDPH. Dne 8. 8. 2012 žalobce předložil správci daně komentář k systému nároku na vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží u žalobce na základě spolupráce se společností Premier Tax Free s.r.o. Dne 14. 8. 2012 žalobce předložil správci daně kopie smlouvy o spolupráci při vracení (refundaci) DPH a mandátní smlouvy uzavřených dne 9. 6. 2008 mezi společností PTF Czech Republic s.r.o. a žalobcem. Dne 23. 8. 2012 správce daně seznámil zástupce žalobce s průběhem a výsledkem provedeného postupu k odstranění pochybností podle § 89 a 90 daňového řádu u podaného přiznání k DPH za únor 2012 (protokol o ústním jednání ze dne 23. 8. 2012, čj. 62796/12/125930401877).

Platebním výměrem ze dne 12. 9. 2012, čj. 65584/12/125970403297, Finanční úřad v Mariánských Lázních žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 daňového řádu a na základě protokolu o ústním jednání ze dne 23. 8. 2012, čj. 62796/12/125970403297, vyměřil daň z přidané hodnoty za únor 2012 takto: daň na výstupu 2.436.273,- Kč a nadměrný odpočet 1.354.248,- Kč. Za odůvodnění tohoto rozhodnutí se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 23. 8. 2012, čj. 62796/12/125930401877.

Proti tomuto rozhodnutí správce daně se žalobce odvolal.

Dne 3. 5. 2013 pod čj. 12868/13/5000-14301-703172 Odvolací finanční ředitelství uložilo ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj doplnit podle tam specifikovaných požadavků podklady pro rozhodnutí ve věci vyměření DPH za únor 2012 u žalobce. Dne 30. 5. 2013 Finanční úřad pro Karlovarský kraj provedl místní šetření u společnosti Premier Tax Free s.r.o. za účelem zdokumentování obchodní spolupráce mezi žalobce a uvedenou společností. Dne 26. 7. 2013 pod čj. 554222/13/2405-05400-403443 Finanční úřad pro Karlovarský kraj podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobce

k prokázání tam specifikovaných skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Dne 14. 8. 2013 Finanční úřad pro Karlovarský kraj za účasti zástupce žalobce vyslechl jako svědka Ing. Z.A., zaměstnance společnosti Premier Tax Free s.r.o. (protokol o výsledku svědka ze dne 14. 8. 2013, čj. 555577/13/2405-05400-401877). Na výzvu ze dne 26. 7. 2013, čj. 554222/13/2405-05400-403443, reagoval žalobce vyjádřením ze dne 26. 8. 2013.

Dne 4. 10. 2013 pod čj. 743660/13/2400-14300-401626 Finanční úřad pro Karlovarský kraj předložil Odvolacímu finančnímu ředitelství doplnění odvolacího řízení ve smyslu jeho požadavků ze dne 3. 5. 2013, čj. 12868/13/5000-14301-703172. Dne 20. 1. 2015 pod čj. 1734/15/5200-20441-703172 Odvolací finanční ředitelství seznámilo žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzvalo je k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Na tuto výzvu reagoval žalobce vyjádřením ze dne 16. 2. 2015.

Rozhodnutím ze dne 11. 3. 2015, čj. 7453/15/5200-20441-703172, Odvolací finanční ředitelství odvolání žalobce zamítlo a odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 12. 9. 2012, čj. 65584/12/125970403297, potvrdilo.

III. Žalobní body

1) Výzva k odstranění pochybností ze dne 24. 4. 2012, čj. 43503/12/125970403297, nesplňuje zákonem požadované náležitosti podle § 89 daňového řádu na konkrétnost a srozumitelnost v té míře, aby na ni bylo možno reagovat konkrétní odpovědí. Nebyly nijak specifikovány konkrétní pochybnosti správce daně, ale pouze obecně konstatovány údaje z daňového přiznání, a pod pohrůzkou nevrácení peněz byly požadovány doklady a záznamy, aniž by bylo možno shledat souvislost mezi pochybnostmi a způsobem, jak dané záznamy opravují nesprávnosti podaného daňového přiznání. Proti tomuto postupu daňový subjekt podával stížnosti a námítky. Žalobce se však podvolil diktátu předložit množství podkladů odpovídajícího daňové kontrole a žalovaný [zřejmě: správce daně] na základě těchto dokladů vystavil platební výměr na daň z přidané hodnoty za únor 2012. Vzhledem k tomu, že vyměrovací řízení bylo zahájeno nezákonným krokem, je další řízení stíženo vadou nezákonnosti a nemůže vyústit do zákonného rozhodnutí o stanovení daně.

2) Celé řízení od výzvy k odstranění pochybností do rozhodnutí o odvolání trvalo tři roky, a to bez zavinění žalovaného [zřejmě: žalobce], který poskytl přiměřenou součinnost k prokázání správnosti své tvrzené daně.

3) Posouzení vedoucí k doměření daně o plnění ze strany daňového subjektu vůči společnosti Premier Tax Free s.r.o. je v příkrém rozporu se shromážděnými důkazy a skutečnostmi. V daném případě u daně z přidané hodnoty za únor 2012 nedošlo k plnění za uskutečněné služby pro společnost Premier Tax Free s.r.o., ale právě naopak, uvedená společnost dodávala služby třetím osobám na základě postoupených pohledávek daňovým subjektem. Úvaha žalovaného je v rozporu s pravidly formální logiky, je nepřezkoumatelná z hlediska kontroly úvahy na základě předložených a shromážděných podkladů a nelze se ztotožnit s konečným závěrem žalovaného z hlediska zákona o DPH. Z pohledu zákona o DPH je správný výklad, kdy plnění poskytovala společnost Premier Tax Free s.r.o. mezi konečným spotřebitelem dodání zboží daňovým subjektem a daňovému subjektu poskytovala služby za provizi v řádu procent z navracené daně, v podstatě jde o obdobu factoringu. Tato

služba je poskytnuta zahraničnímu turistovi a daňovému subjektu je refundován náklad na odvedenou daň z přidané hodnoty, když bylo zdaněno kompletní dodání zboží fyzické osobě ze třetí země.

Z těchto důvodů se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 3. 2015, čj. 7453/15/5200-20441-703172, platebního výměru Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 12. 9. 2012, čj. 65584/12/125970403297, a výzvy Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 24. 4. 2012, čj. 43503/12/125970403297.

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Ve vyjádření k žalobě Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že skutkový stav, právní posouzení a správní úvahy jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v kompletním předloženém spisovém materiálu.

Ad 1) žaloby žalovaný poukázal na to, že ve výzvě k odstranění pochybností bylo uvedeno, že „v tomto zdaňovacím období došlo k výraznému nárůstu přijatých zdanitelných plnění, a to ve srovnání s výší přijatých zdanitelných plnění vykazovaných v jednotlivých přiznáních k dani z přidané hodnoty ve zdaňovacích obdobích od ledna roku 2010 do ledna roku 2012, který se neprojevil současným zvýšením uskutečněných plnění. Vzhledem k uvedenému má správce daně pochybnosti ..., zda byla daň na výstupu ... přiznána ve správné výši.“. Žalovaný je přesvědčen, že obsah výzvy je dostatečně konkrétní, kdy je nejenom zřejmé, z jakého důvodu správci daně pochybnost vznikla, ale též je jednoznačně pochopitelné, o správnosti jakých konkrétních údajů uvedených v daňovém přiznání měl správce daně pochybnosti. Obsah výzvy je též v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2007, čj. 9 Afs 110/2007-102).

Ad 2) žaloby žalovaný konstatoval, že žalobce podal odvolání v říjnu 2012, v průběhu roku 2013 byly činěny úkony spočívající v doplnění odvolacího řízení, v lednu roku 2015 byl žalobce se zjištěními vyplývajících z tohoto doplnění dokazování seznámen a v březnu 2015 bylo vydáno napadené rozhodnutí. Je tedy pravdou, že odvolací řízení trvalo nestandardně dlouhou dobu. Žalovaný k tomuto nicméně zdůrazňuje, že tato skutečnost sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Ad 3) žaloby žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, kde z provedených důkazů (zejména z provedené svědecké výpovědi a dalších doložených podkladů) a jejich hodnocení vyplývá, že sporná plnění jsou služby poskytnuté žalobcem a odpovídající charakterem i smluvními ujednáními povinností zprostředkovatele, kdy činnost žalobce směřovala k tomu, aby společnost Premier Tax Free s.r.o. získala možnost uzavřít smlouvy o zastupování s odběrateli žalobce – fyzickými osobami ze třetích zemí pro účely vrácení daně z přidané hodnoty zaplacené těmito fyzickými osobami při nákupu zboží od žalobce. Žalobce tedy společnosti Premier Tax Free s.r.o. poskytoval službu spočívající ve zprostředkování, kdy se nejedná o plnění osvobozené od daně, a žalobce tak byl povinen odvést daň na výstupu.

V. Posouzení věci krajským soudem

V.1 Výzva k odstranění pochybností

Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

Podle § 89 odst. 2 daňového řádu ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

Ve výzvě ze dne 24. 4. 2012, čj. 43503/12/125970403297, Finanční úřad v Mariánských Lázních uvedl, že mu po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2012 vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných plněních vykázaných v oddílu C přiznání, neboť v tomto zdaňovacím období došlo k výraznému nárůstu přijatých zdanitelných plnění, a to ve srovnání s výší přijatých zdanitelných plnění vykazovaných v jednotlivých přiznáních k dani z přidané hodnoty ve zdaňovacích obdobích od ledna 2010 do ledna 2012, který se neprojevil současným zvýšením uskutečněných plnění. Vzhledem k uvedenému má správce daně pochybnosti, zda byla přijatá zdanitelná plnění použita pro uskutečnění ekonomické činnosti daňového subjektu ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, případně zda byla přiznána veškerá daňovým subjektem uskutečněná plnění, u nichž vznikla povinnost jejich přiznání ve zdaňovacím období únor 2012 a zda byla daň na výstupu dle § 21 odst. 1 ZDPH přiznána ve správné výši.

Ohledně kvality a charakteru sdělovaných pochybností došel – ještě za minulé právní úpravy – Nejvyšší správní soud k tomuto názoru: „Pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytykáací řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období ztatečně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102, publikované pod č. 1729/2008 Sb. NSS).

Zdejší soud má za to, že podezření správce daně, které jej vedlo k vydání výše uvedené výzvy, je založeno na dostatečně konkrétních poznatcích a opírá se o logickou a racionální úvahu. Pochybnost vznikla na základě dlouhodobého sledování výše přijatých zdanitelných plnění, podezření vzbudilo to, že v únoru 2012 výše přijatých zdanitelných plnění výrazně narostla a neprojevila se současným zvýšením uskutečněných plnění. Soud se proto neztotožňuje s žalobní námitkou, že předmětná výzva k odstranění pochybností nesplňuje zákonem požadované náležitosti podle § 89 daňového řádu na konkrétnost a srozumitelnost v té míře, aby na ni bylo možno reagovat konkrétní odpovědí.

V.2 Délka řízení

Správce daně je podle § 7 odst. 1 daňového řádu povinen postupovat bez zbytečných průtahů. Žalovaný správní orgán uznává, že v daném případě odvolací řízení trvalo nestandardně dlouhou dobu. Ze správního spisu je patrné, že odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 12. 9. 2012, čj. 65584/12/125970403297, spolu se spisovým materiálem bylo předloženo Finančnímu ředitelství v Plzni dne 26. 11. 2012 a – s ohledem na změny v organizační struktuře Finanční správy České republiky – Odvolacímu finančnímu ředitelství dne 24. 1. 2013. Odvolací finanční ředitelství však o odvolání rozhodlo až dne 11. 3. 2015. V souvislosti s průtahy došel – byť ve vztahu ke správnímu řádu z roku 1967 – Nejvyšší správní soud k tomuto názoru: *„Průtahy v řízení lze charakterizovat jako nečinnost správního orgánu. Procesní ochrana proti této nečinnosti musí směřovat k jejímu ukončení, tj. k tomu, aby správní orgán ve věci jednal a rozhodl. Průtahy v řízení nemají zpravidla vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí. Z těchto důvodů nelze rozhodnutí správního orgánu zrušit pouze pro průtahy v řízení.“* (rozsudek ze dne 30. 10. 2003, čj. 6 A 171/2002-41). Ani zdejší soud tak nemůže „nestandardně dlouhou dobu“ řízení zohlednit, protože v přezkoumávané věci nebyla překročena lhůta pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu). Lze tu jen konkretizovat, že jestliže správce daně při správě daní nepostupuje bez zbytečných průtahů a nedodrжуje lhůty stanovené či lhůty přiměřené, je to pro daňový subjekt důvod využití možnosti své ochrany podle § 38 daňového řádu, který upravuje postup k ochraně před nečinností správce daně.

V.3 Sporná plnění

V přiznání k DPH za únor 2012 žalobce uvedl na ř. 50 – plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně hodnotu 296 294. Tato hodnota je dle evidence pro daňové účely vedené v souladu s § 100 ZDPH tvořena jednak uskutečněným plněním dle dokladů označených pod čísly 12IN00012 a 12IN00013 v souhrnné částce 115.700,- Kč a jednak uskutečněným plněním dle dokladů označených pod čísly 12KAO0029-12KAO0034, 12KV0008-12KV0012, 12POH0006-12POH0009 a 12Trz0002 v souhrnné částce 180.594,- Kč. Druhá z uvedených souhrnných částek představuje v přezkoumávané věci „sporná plnění“.

Ze správního spisu soud zjistil, že společnost PTF Czech Republic s.r.o. [od 2. 5. 2011: Premier Tax Free s.r.o.] a žalobce F.O. jako maloobchodník uzavřeli dne 9. 6. 2008 smlouvu o spolupráci při vracení (refundaci) DPH podle § 269 odst. 2 obchodního zákoníku. V čl. I. smlouvy o spolupráci je uvedeno, že společnost PTF Czech Republic s.r.o. je v České republice držitelem výhradní licence od společnosti FINTRAX GROUP HOLDINGS

Limited. Tato společnost, zapsaná v Irsku, vlastní moderní a komplexní systém určený pro správu a vrácení DPH návštěvníkům, kteří nakupují na určitém území zboží a požadují vrácení DPH. Systém vrácení DPH odpovídá zákonům České republiky při vývozu zakoupeného zboží – tzv. refundaci DPH. Na základě smlouvy jsou tyto služby prováděny výhradně společností PTF Czech Republic s.r.o., která přebírá zodpovědnost za správu a vyplácení refundované DPH oprávněným zákazníkům maloobchodníka. Podle čl. IV. smlouvy o spolupráci prostřednictvím svých zástupců a zaměstnanců provede společnost PTF Czech Republic s.r.o. na prodejních místech školení zaměstnanců maloobchodníka týkající se prodeje a vrácení DPH (odst. 1). Společnost PTF Czech Republic s.r.o. zajistí maloobchodníkovi formuláře pro vrácení DPH, předtištěné obálky, informační letáky v různých jazycích a propagační materiály. Maloobchodník se zavazuje, že bude tyto formuláře, obálky, informační letáky a propagační materiály poskytovat výhradně jen oprávněným osobám, tj. turistům (odst. 2). Maloobchodník se zavazuje v průběhu uskutečňování této smlouvy dodržovat právní předpisy a pokyny společnosti PTF Czech Republic s.r.o. Ve spojitosti s tím bude poskytovat každému turistovi, který bude mít nárok na vrácení DPH, formulář pro vrácení DPH a zajistí, aby byl tento formulář řádně vyplněn. Zároveň poučí turistu, jak má při přechodu hranice nárok na vrácení DPH uplatnit (odst. 3). Společnost PTF Czech Republic s.r.o. bude pravidelně jednou za 14 dní zasílat maloobchodníkovi přehledy vrácené DPH turistům z nákupů učiněných u maloobchodníka, jež budou dokládány průpisy řádně potvrzených formulářů pro vrácení DPH a pokladního dokladu. Maloobchodník se zavazuje uhradit celou částku DPH společnosti PTF Czech Republic s.r.o. do 14 dnů po obdržení uvedeného přehledu na její účet (odst. 4).

Ze správního spisu bylo dále zjištěno, že společnost PTF Czech Republic s.r.o. jako mandant a žalobce F.O. jako mandatář uzavřeli dne 9. 6. 2008 *mandátní smlouvu*. V čl. I. mandátní smlouvy se uvádí, že společnost PTF Czech Republic s.r.o. je součástí mezinárodní finanční skupiny FINTRAX GROUP HOLDINGS Limited, která se celosvětově zabývá službou vrácení DPH a dalšími finančními službami. Společnost PTF Czech Republic s.r.o. je oprávněna poskytnout oprávněným zahraničním fyzickým osobám ze třetích zemí, které nakupují na území České republiky zboží a požadují vrácení DPH (dále jen „zahraniční fyzické osoby“), systém vrácení DPH odpovídající zákonům České republiky při vývozu zakoupeného zboží. V čl. II. této smlouvy se mandatář zavazuje zajišťovat pro mandanta službu při vrácení DPH zahraničním fyzickým osobám, které mají nárok na vrácení DPH podle § 84 ZDPH. Tuto činnost bude mandatář provádět v provozovně na adrese: Stará Louka 56, 360 01 Karlovy Vary. Podle čl. III. je předmět smlouvy realizován ve Standardním systému nebo v Systému Tax of Point of Sale (TOPOS). V čl. IV. uvedené smlouvy se mandatář zavazuje provádět činnost dle této smlouvy s odbornou péčí v souladu a se zájmy mandanta (odst. 1). Mandatář se touto smlouvou zavazuje označit svoji provozovnu, kde bude mandatář provádět vrácení DPH, logem a dalšími reklamními označeními mandanta (odst. 2). Mandatář neručí za nedoručené originální formuláře k vrácení DPH, které měly být řádně potvrzeny celním orgánem a odeslány na adresu mandanta zahraniční fyzickou osobou, a případnou škodu tímto vzniklou (odst. 3). Mandatář je povinen zasílat mandantovi ... přehled o objemu vyplacených finančních prostředků za předchozí období s podrobným rozpisem provedených plateb (vrácených DPH), se všemi proplacenými refundačními formuláři, pokladními doklady o nákupu zboží a výši odečtených manipulačních poplatků (odst. 4). Mandatář se zavazuje uhradit mandantovi případný schodek mezi poskytnutou zálohou na

vrácení DPH zahraničním fyzickým osobám a podrobným přehledem provedených plateb (odst. 5). Prostřednictvím svých zástupců a zaměstnanců provede mandant na provozních místech, kde bude mandatář provádět vrácení DPH a v termínu dohodnutém s mandatářem školení zaměstnanců mandatáře týkající se vrácení DPH (odst. 7). Mandatář bude poskytovat tuto službu výhradně mandantovi (odst. 9).

V komentáři předloženém správci daně dne 8. 8. 2012 jsou s odkazem na smlouvu o spolupráci při vrácení (refundaci) DPH popsány dva způsoby „systému nároku na vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží (TAX FREE) u žalobce na základě spolupráce se společností Premier Tax Free s.r.o.“.

Při seznamování zástupce daňového subjektu s průběhem a výsledkem provedeného postupu k odstranění pochybností Finanční úřad v Mariánských Lázních dne 23. 8. 2012 zrekapituloval, že podle zástupce daňového subjektu sporná plnění představují provize za finanční činnosti uvedené v § 54 ZDPH. Výše uvedené smlouvy ovšem vůbec neupravují provize vyplacené zahraničními fyzickými osobami daňovému subjektu. Rovněž předložený komentář k systému nároku na vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí nijak neprokazuje, že by se v případě provizí vyplacených zahraničními fyzickými osobami daňovému subjektu jednalo o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Zde je uveden jen dvojitý způsob, kterým dochází k vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží. Vzhledem k tomu považuje správce daně uskutečněná sporná plnění za plnění související s provizí vyplacenou zahraničními fyzickými osobami ze třetích zemí daňovému subjektu. To znamená, že se jedná o poskytnutí služeb, které jsou dle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH předmětem daně z přidané hodnoty, nejedná se o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 odst. 1 ZDPH, ale o plnění zdanitelné podle § 14 odst. 1 ZDPH. Daňový subjekt všechna výše uvedená uskutečněná plnění uvedl v daňovém přiznání na ř. 50 (plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně), ačkoliv byl povinen je uvést na ř. 1 daňového přiznání (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku) a přiznat daň na výstupu podle § 21 odst. 1 ZDPH. Zástupce daňového subjektu se závěrem správce daně, že se nejedná o finanční službu, nesouhlasil. Podle jeho názoru se jedná o obchodní vztah mezi daňovým subjektem (prodejcem) a zákazníkem, tudíž se jedná o obchodní vztah definovaný občanským zákoníkem mezi zákazníkem a prodejní organizací. Proto částka, která zůstává obchodníkovi (prodejní organizaci), je dodatečnou finanční službou poskytnutou zákazníkovi. Správce daně setrval na názoru, že tvrzení zástupce daňového subjektu, že se ve výše uvedených případech jedná o finanční služby, nebylo v průběhu postupu k odstranění pochybností ničím prokázáno. Z vymezení obsaženého v § 54 ZDPH není zřejmé, že by se v případě služeb poskytnutých daňovým subjektem (prodejcem) zákazníkům jednalo o tyto služby (viz protokol o ústním jednání sepsaný Finančním úřadem v Mariánských Lázních dne 23. 8. 2012 pod čj. 62796/12/125930401877).

V odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Mariánských Lázních ze dne 12. 9. 2012, čj. 65584/12/125970403297, žalobce namítl, že sporná plnění představují službu poskytnutou osobě nepovinné k dani podle § 10h ZDPH.

Svědék Ing. Z.A., zaměstnanec společnosti Premier Tax Free s.r.o., dne 14. 8. 2013 před Finančním úřadem pro Karlovarský kraj za účasti zástupce žalobce vypověděl, že s

panem F.O. probíhá obchodní spolupráce standardním způsobem nebo dle systému TOPOS. V obou případech probíhá spolupráce na základě smlouvy o spolupráci při vrácení (refundaci) DPH a pan F. O. má nárok na odměnu, která činí celkové DPH mínus refundovaná částka turistovi, mínus 7 % DPH pro Premier Tax Free s.r.o. Refundovaná částka se řídí přílohou smlouvy o spolupráci při vrácení (refundaci) DPH. Standardní systém probíhá tak, že turista zaplatí prodejní cenu včetně DPH. Po předložení potvrzeného formuláře celním úřadem obdrží turista refundovanou částku od Premier Tax Free s.r.o. Následně společnost Premier Tax Free s.r.o. vyfakturuje panu F. O. refundovanou částku plus 7 % z DPH, což je provize dle smlouvy o spolupráci při vrácení (refundaci) DPH. Systém Topos probíhá tak, že turista zaplatí o refundovanou částku méně. Po předložení potvrzeného formuláře celním úřadem u společnosti Premier Tax Free s.r.o. vzniká společnosti Premier Tax Free s.r.o. nárok na provizi ve výši 7 %, kterou vyfakturuje panu F. O. (dle schématu způsob fakturace B). Ve všech případech turistu zastupuje společnost Premier Tax Free s.r.o. na základě plné moci uvedené na formuláři Vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží. Smlouva mandátní se vztahuje k systému TOPOS. Ve smlouvě není stanovena přesná výše odměny pana F. O. Příloha smlouvy o spolupráci při vrácení (refundaci) DPH s názvem Výplatní tabulka -20% slouží k informovanosti turistů a obchodního partnera pana F. O., kolik turista získá zpět při daném nákupu u obchodního partnera. K provedené výpovědi svědka neměl zástupce žalobce žádných dotazů ani připomínek (protokol o výsledku svědka ze dne 14. 8. 2013, čj. 555577/13/2405-05400-401877).

Ve vyjádření ze dne 26. 8. 2013 žalobce uvedl, že část činností při vrácení DPH odběratelům z třetí země zařizuje za odměnu společnost Premier Tax Free, která si své služby nechává uhradit jako každý podnikatelský subjekt. Vzhledem k tomu, že tím vznikají daňovému subjektu náklady na odbavení zahraničního odběratele, je následně tento náklad kompenzován tím, že klientovi je v souladu s dohodou uzavřenou při prodeji ?formality s vrácením DPH za Vás zařídíme a ještě Vás budeme po dobu než se nám peníze vrátí dotovat a nebudete nám muset nyní uhradit celou cenu, nebudete muset čekat až se peníze objeví na Vašem účtu zpět za nějakou dlouhou dobu po odbavení formalit, ale za tyto služby poskytnuté Vám po odjezdu z republiky žádáme provizi a sice z částky vráceného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, což nám nyní předplatíte zároveň s cenou za odebírané zboží.? Je na správci daně, aby prokázal, jak v tomto obchodním případě je činěna nějaká služba firmě Premier Tax Free. Nám tato myšlenka zcela uniká a nedovedeme si představit, že by mohlo docházet k nějakému toku služeb od firmy Premier Tax Free a pak zase od nás vůči ní. Své vztahy s klienty si řídíme sami a nejsme pod žádnou kuratelou.

Ve vyjádření ze dne 16. 2. 2015 žalobce uvedl, že úvaha správce daně o plnění ze strany daňového subjektu vůči společnosti Premier Tax Free s.r.o. je v příkrém rozporu se shromážděnými důkazy a skutečností. Sdělení o „nezvratných důkazech“ na str. 6 seznámení a výzvy Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 1. 2015, čj. 1734/15/5200-20441-703172, však důkazy svědčí přesně o opaku, služby poskytla společnost Premier Tax Free s.r.o. daňovému subjektu, případně daňový subjekt zahraničnímu odběrateli, nešlo však o uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem společnosti Premier Tax Free s.r.o. Tato konstrukce je zcela mimo pravidla formální logiky a příčí se zdravému rozumu.

V odůvodnění svého žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný správní orgán mimo jiné shrnul, že z uvedeného obsahu písemné reakce daňového subjektu čj. 5129/15 je patrné, že se odvolatel zcela vyhnul svědkem potvrzenému nároku na odměnu pro odvolatele, která vychází ze smluvního ujednání (srov. příslušnou pasáž výpovědi svědka), předložené smlouvy odvolatel interpretuje jednostranně, výlučně jako služby vykonávané firmou Premier Tax Free s.r.o. pro odvolatele (zcela však odhlíží od skutečnosti, že tyto služby nebyly a nejsou předmětem řízení a nelze je ztotožňovat se spornými plněními). Daňový subjekt tak vůbec nezohledňuje vymezení označení smluvních stran, kdo v mandátní smlouvě vystupuje jako mandant a kdo jako mandatář, a s tím spojené a vymezené závazky. K požadavku na předložení důkazů svědčících pro realizaci v odvolání tvrzených služeb dle § 10h odst. 1 ZDPH se odvolatel již nevyjadřuje, stejně tak nepodává a neuvádí ani na pravou míru v kontextu tvrzení, že služby vykonávala výlučně firma Premier Tax Free s.r.o. pro odvolatele, proč jsou v jeho daňové evidenci a v jeho daňovém přiznání sporná plnění evidována, resp. vykázána jako plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, proč je vystavovatelem těchto dokladů daňový subjekt a nikoliv fa Premier Tax Free, s.r.o. apod. Z provedeného daňového řízení, ze všech skutečností shora uvedených a důkazů provedených vyplývá, že v posuzovaném případě sporná plnění (nikoliv tedy služby poskytované firmou Premier Tax Free s.r.o. odvolateli, které nebyly předmětem pochybností správce daně a které účelově odvolatel zaměňuje za služby jím poskytnuté firmě Premier Tax Free s.r.o.) reprezentují služby odpovídající charakterem a smluvním ujednáním povinností zprostředkovatele (mandatáře), jehož činnost směřovala k tomu, aby fa Premier Tax Free s.r.o. měla možnost uzavřít smlouvy o zastupování fyzických osob ze třetích zemí pro účely vracení daně zaplacené v ceně zboží nakoupeného u odvolatele. Z uvedených důvodů odmítl odvolací orgán i v pořadí šestou vyjmenovanou námitku daňového subjektu, neboť sporná plnění reprezentují služby, které jsou v režimu ZDPH předmětem daně [srov. § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH] a z uzavřeného obchodnězávazkového vztahu pro ně vyplývá, že za jejich poskytnutí náleží odvolateli odměna, což stvrdil svou výpovědí také svědek Ing. Z.A. Vzhledem k tomu, že se v režimu ZDPH nejedná o žádnou ze služeb osvobozených od daně, dopadá na ně plně § 21 odst. 1 ZDPH s povinností odvést daň na výstupu. Předložené či v průběhu řízení získané důkazní prostředky zcela vyloučily závěr, že se u sporných plnění jedná o realizaci služeb podřaditelných z hlediska místa plnění pod § 10h ZDPH (poznámka: služby dle § 10h předmětem daně v tuzemsku nejsou; odvolatel vyjma svého tvrzení žádný důkaz svědčící ve prospěch charakteru služeb dle § 10h ostatně ani nepředložil), neboť místo plnění je v konkrétních jednotlivých případech sporných plnění v tuzemsku na základě aplikace základního pravidla vymezeného § 9 odst. 1 ZDPH, když zdanitelná plnění uskutečňoval odvolatel vůči firmě Premier Tax Free s.r.o., která má sídlo v Praze. *V dalším se odkazuje na úplné znění rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 3. 2015, čj. 7453/15/5200-20441-703172.*

K tomu soud konstatuje, že z žalobního bodu musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Žalobní body mají dvojí význam: z pohledu žalobce pozitivně určují, co konkrétně bude soud přezkoumávat, z pohledu soudu negativně vymezují, čím se soud zabývat nemůže a nebude. V žalobách jsou žalobní body předkládány v různém stupni propracovanosti; soud pak nepochybně, jestliže se s obecně koncipovanými žalobními body vypořádá toliko na obecné úrovni. V daném případě žalobce netvrdí, že správní orgány

neprovedly některé navržené důkazy nebo některé provedené důkazy nevyhodnotily. Žalobce namítá, že posouzení vedoucí k doměření daně o plnění ze strany daňového subjektu vůči společnosti Premier Tax Free s.r.o. je v příkrém rozporu se shromážděnými důkazy a skutečností a že úvaha žalovaného je v rozporu s pravidly formální logiky, je nepřezkoumatelná z hlediska kontroly úvahy na základě předložených a shromážděných podkladů a nelze se ztotožnit s konečným závěrem žalovaného z hlediska zákona o DPH. S tím se soud neztotožňuje. Podle názoru soudu žalovaný správní orgán postupoval podle zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu). V přezkoumávané věci byly shromážděny potřebné podklady pro vydání rozhodnutí. Žalobním bodem nebyl správními orgány zjištěný skutkový stav zpochybněn. Hodnocení důkazů je tu vystavěno na základech formální logiky, je konzistentní a nejsou v něm vzájemné rozpory. Myšlenkové úvahy, při kterých správní orgán přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, jsou přitom seznatelné zejména z rozhodnutí o odvolání. Postup správních orgánů byl v daném případě v souladu také s příslušnými ustanoveními daňového řádu a zákona o DPH. Za této situace soud nemohl shledat důvodnými žalobcovy obecně koncipované výtky příkrého rozporu posouzení věci se shromážděnými důkazy a skutečností a rozporu úvahy žalovaného s pravidly formální logiky, neboť žalobce nevyjevil, v čem by onen rozpor nebo dokonce příkrý rozpor měl spočívat. Dále má soud za to, že žalobcem napadená úvaha žalovaného je přezkoumatelná. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je dostatečně zřejmé, z jakého skutkového stavu odvolací orgán vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Je z něj rovněž patrné, z jakých důvodů má právní názor vyslovený správcem daně za správný, a naopak, z jakých důvodů shledal námitky žalobce jako odvolatele nedůvodnými. Nesouhlas žalobce s konečným závěrem žalovaného z hlediska zákona o DPH nepředstavuje důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného (srov. analogicky rovněž rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163, a ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30). S ohledem na výše uvedené považuje soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného za vnitřně souladné, srozumitelné a přezkoumatelné. Ač k tomu měl příležitost a povinnost, žalobce svá – od žalovaného odlišná – tvrzení v průběhu daňového řízení neprokázal. V dalším soud odkazuje na podrobně a přesvědčivě zpracované odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2015, čj. 7453/15/5200-20441-703172.

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

U účastníků řízení nastala fikce souhlasu s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání podle § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

Úspěšný žalovaný správní orgán žádné náklady řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se

sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 15. prosince 2016

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: Kovářiková