



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci žalobce: **MasterCard Europe SPRL**, se sídlem Chaussée de Tervuren 198A, B-1410 Waterloo, Belgie, zast. Mgr. Martinem Hrodkem, advokátem se sídlem Praha 1, Klimentská 46, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.1.2009, č.j.: 19407/08-1300-106187

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:

Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání podané žalobcem proti rozhodnutí o vrácení daně z přidané hodnoty osobě registrované k dani v jiném členském státě č.j. 142358/08/001534/9143 ze dne 21.5.2008, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 1, kterým byl žalobci za období kalendářního roku 2006 přiznán nárok na vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v částce 0,- Kč oproti nároku v částce 1 177 570,- Kč, uplatněnému v žádosti podané dne 2.7.2007. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce podal dne 2.7.2007 žádost o vrácení DPH osobě registrované k dani v jiném členském státě podle § 82 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) za období kalendářního roku 2006, ve které uplatnil nárok na vrácení daně v celkové částce 1 177 570,- Kč. Finanční úřad pro Prahu 1 (dále též „správce daně“) žalobci přiznal nárok na vrácení daně ve výši 0,- Kč. Důvodem pro nepřiznání nároku na vrácení daně v požadované výši bylo nesplnění podmínek uvedených v ust. § 82 odst. 1 ZDPH, neboť správce daně dospěl k závěru, že organizační složka, kterou má žalobce v tuzemsku zřízenou

od 12.5.1999, splňovala znaky provozovny. V odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně žalobce namítl, že podle Osmé směrnice Rady Evropského společenství č. 79/1072/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (dále jen „Osmá směrnice“) má nárok na vrácení daně daňový subjekt, který nemá ve státě, v němž o vrácení daně žádá, sídlo, ani stálou základnu, ze které jsou ovlivňovány obchodní záležitosti. Žalobce konstatoval, že sídlo jeho ekonomické činnosti se nachází v Belgii a že v České republice nemá ani stálou základnu, neboť česká pobočka slouží pouze k řízení vztahů se zákazníky. Služby, spočívající v zajišťování správy systému platebních karet, jsou zákazníkům poskytovány a fakturovány ze sídla společnosti v Belgii.

Žalovaný následně v napadeném rozhodnutí konstatoval, že podle ust. § 82 odst. 1 ZDPH může nárok na vrácení daně zaplacené v ceně nakoupeného zboží nebo poskytnuté služby v tuzemsku nebo při dovozu zboží uplatnit osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku a neuskutečňuje v tuzemsku ekonomickou činnost, s výjimkou plnění podle § 66, 68 a 69 a s výjimkou plnění podle § 15 a § 13 odst. 8, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň podle § 108 plátce, pro kterého je plnění poskytnuto. Žalovaný došel, stejně jako správce daně, k závěru, že žalobce podmínku ust. § 82 odst. 1 ZDPH nesplnil, neboť organizační složka, kterou má dle obchodního rejstříku v České republice zřízenou od 12.5.1999, je současně provozovnou ve smyslu ZDPH. Ust. § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH definuje provozovnu jako místo, kde se nachází personální a materiální vybavení nutné k zajištění ekonomických činností. Ekonomickou činností se dle ust. § 5 odst. 2 ZDPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Žalovaný má za to, že žalobce měl v tuzemsku provozovnu, neboť dle vyúčtování k dani z příjmů ze závislé činnosti měla jeho organizační složka po celý rok 2006 pět zaměstnanců, tito zaměstnanci pracovali v kancelářských prostorách umístěných v sídle organizační složky na adrese Praha 1, Národní 41a předmětem jejich činnosti bylo řízení vztahů se zákazníky. Důkazem o faktickém uskutečňování ekonomické činnosti organizační složkou žalobce je i její uvedení jako příjemce zdanitelných plnění na většině předložených dokladů.

K odvolací námitce, že organizační složka nebyla uzpůsobena k tomu, aby zákazníkům samostatně poskytovala služby a že tyto služby byly poskytovány a fakturovány ze sídla společnosti v Belgii, a proto se o provozovnu nejedná, žalovaný uvedl, že ekonomická činnost nespočívá pouze v realizaci služby a jejím vyfakturování. Ekonomická činnost je dle výše uvedené definice soustavnou činností výrobců, obchodníků a poskytovatelů služeb a do této činnosti nesporně patří i řízení vztahů se zákazníky coby součást obchodní činnosti. Z Osmé směrnice ani ze žalovanému známých judikátů Evropského soudního dvora nevyplývá, že by podmínkou existence provozovny byla vlastní realizace nabízených služeb. Taková podmínka nevyplývá ani z rozhodnutí Evropského soudního dvora č. C - 190/95 (ARO Lease BV) ze dne 17.7.1997, zmiňovaného žalobcem. V tomto rozhodnutí je sice konstatováno, že provozovna musí vykazovat dostatečný stupeň trvalosti a strukturu adekvátní, co do lidských a materiálních zdrojů, k tomu, aby mohla poskytovat příslušné služby samostatně, v dalším textu však Evropský soudní dvůr (dále jen „ESD“) tuto „samostatnost“ či „poskytování služeb na nezávislé bázi“ nepopisuje jako samostatnou realizaci služeb, nýbrž pouze jako existenci vlastních zaměstnanců a struktury, která má dostatečný stupeň trvalosti, jenž představuje základnu pro uzavírání kontraktů nebo provádění řídicích rozhodnutí. Žalovaný má tedy za to, že pro posouzení organizační složky žalobce jako provozovny je plně postačující, že měla stálé personální a materiální vybavení, které sloužilo k zajišťování vztahů s tuzemskými zákazníky. V souvislosti s odvolací

námitkou, že služby poskytované tuzemským zákazníkům byly zajišťovány ze sídla společnosti v Belgii, žalovaný zmínil rozhodnutí ESD č. C - 260/95 ze dne 20.2.1997, které se týkalo dánské cestovní kanceláře DFDS a její dceřinné společnosti stejného názvu, která ve Velké Británii zprostředkovávala prodej jejích zájezdů, přičemž smlouvy byly uzavírány mezi zákazníky a dánskou cestovní kanceláří. V tomto případě se sice především posuzoval fakt, že britská společnost byla dceřinou společností, a měla tedy vlastní právní entitu, nicméně pro srovnání se situací žalobce je podstatné, že ESD došel k závěru, že dánská společnost zájezdy v Británii prodávala prostřednictvím provozovny, přičemž, obdobně jako v případě žalobce, služby realizovala (zájezdy pořádala) a jako poskytovatel služeb vůči britským zákazníkům vystupovala dánská společnost, zatímco britská společnost prodej zájezdů v Británii pouze zprostředkovávala. Z rozsudku je zřejmé, že ESD vycházel z toho, že dánská společnost v Británii disponovala stabilním personálním a materiálním vybavením, které sloužilo k zajišťování vztahů s britskými klienty. Tento stav ESD posoudil jako poskytování služeb prostřednictvím provozovny, shledal tedy činnost dceřinné společnosti při poskytování služeb za dostatečně samostatnou. Současně jako argument pro svůj závěr, že šlo o poskytování služeb prostřednictvím provozovny, uvedl, že britská společnost vystupovala pouze jako pomocná složka dánské cestovní kanceláře. Z toho je dle žalovaného zřejmé, že ESD předpokládal existenci i značné míry závislosti provozovny na společnosti, jejíž je součástí, a že za podmínku poskytování služeb prostřednictvím provozovny nepovažoval realizaci předmětných služeb touto provozovnou.

V souvislosti s výše uvedeným žalovaný v napadeném rozhodnutí poznamenal, že samostatnost provozovny při poskytování služeb je podmíněna charakterem poskytovaných služeb. Jiná míra samostatnosti při poskytování služeb bude typická např. pro provozovnu společnosti provozující restaurace, jinou míru samostatnosti může vykazovat např. provozovna cestovní kanceláře či provozovna společnosti spravující systém platebních karet přijímaných po celém světě, což je případ žalobce, u něhož bylo, bez ohledu na stabilně přítomné personální a materiální vybavení, v zásadě nemožné, aby pobočka služby sama realizovala. Žalovaný má za to, že podmínka poskytování služeb na nezávislé bázi byla splněna i tím, že pobočka žalobce disponovala stálým personálním a materiálním vybavením, které využívala k řízení vztahů s tuzemskými zákazníky společnosti. Žalobci tak nárok na vrácení daně nevznikl, protože nesplnil jednu z podmínek ust. § 82 odst. 1 ZDPH, podle něhož nárok na vrácení daně vzniká osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud v tuzemsku nemá provozovnu. Organizační složka žalobce, která v tuzemsku stabilně disponovala personálním a materiálním vybavením, které využívala k tomu, že zde jako pobočka společnosti žalobce zajišťovala vztahy se zákazníky, byla provozovnou ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH.

V souvislosti s registrací provozovny jako plátce DPH žalovaný v závěru napadeného rozhodnutí poukázal na zákon č. 302/2008 Sb., kterým se s účinností od 1.1.2009 novelizuje ZDPH, na jehož základě, konkrétně na základě ust. § 94 odst. 11 a bodu 4 přechodných ustanovení, se tato provozovna s účinností od 1.1.2009 stane plátcem daně, přičemž je dle bodu 4 přechodných ustanovení povinna podat do 15 dnů ode dne účinnosti zákona přihlášku k registraci u Finančního úřadu pro Prahu 1.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě nejprve shrnul průběh řízení, jež vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí, a poté namítl, že napadené rozhodnutí je (ve spojení s prvostupňovým rozhodnutím správce daně) v rozporu s platnými právními předpisy a trpí podstatnými vadami v řízení, a to z následujících důvodů:

1. Rozhodnutí o zamítnutí žalobcovy žádosti o vrácení DPH bylo v rozporu s ust. § 82 ZDPH. Finanční úřad a Finanční ředitelství nesprávně posoudilo právní otázku ohledně výkladu pojmu provozovna pro účely § 82 odst. 1 ZDPH a ust. § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH.
2. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů byla založena na nesprávném a neúplném zjištění skutkového stavu.
3. Správce daně ani žalovaný splnění znaků provozovny v daňovém řízení náležitě nezkontroloval a dokazování v rozporu s ust. § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) omezilo pouze na některé, pro tento účel nepostačující informace dostupné z daňového spisu žalobce. Z napadeného rozhodnutí plyne, že se žalovaný při posuzování věci zaměřil pouze na zjištění zápisu organizační složky žalobce v obchodním rejstříku, na informace o zaměstnancích organizační složky uvedené ve vyúčtování k dani z příjmů ze závislé činnosti a na to, že organizační složka byla na některých daňových dokladech vystavených dodavateli žalobce uvedena jako příjemce zdanitelných plnění. Zápis organizační složky žalobce v obchodním rejstříku, jakož i další skutečnosti výše naznačené však dle názoru žalobce nejsou postačující k závěru o existenci provozovny ve smyslu ust. § 82 odst. 1 ZDPH a ust. § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH. Žalobce má za to, že žalovaný měl zahájit vytykáací řízení dle § 43 ZSDP ve spojení s ust. § 82 odst. 7 ZDPH a umožnit mu oprávněnost nároku na vrácení DPH řádně prokázat. Tím, že správce daně ani žalovaný vytykáací řízení vůbec nezačal, zkrátil žalobce na jeho procesních právech a napadené rozhodnutí tak trpí podstatnou vadou řízení.

Ve vztahu k žalobnímu bodu ad/1 žalobce uvedl, že ustanovení § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH platného do 31.12.2008 definovalo pojem stálé provozovny jako „místo, které má personální a materiální vybavení nutné k zajištění ekonomických činností“. Novelou ZDPH provedenou zákonem č. 302/2008 Sb., bylo s účinností od 1.1.2009 vymezení pojmu stálá provozovna upřesněno na „místo, které má stálé personální a materiální vybavení, jehož prostřednictvím uskutečňuje osoba povinná k dani své ekonomické činnosti.“ Důvodová zpráva k tomuto novelizovanému ustanovení uvádí, že se jedná o upřesnění pojmu provozovna s ohledem na příslušné rozsudky ESD. Jelikož je pojem provozovny v ZDPH projevem transpozice Osmé směrnice a Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH Směrnice“), je nutné jej vykládat eurokonformně. Jak bylo naznačeno v důvodové zprávě a rovněž s ohledem na obecné principy evropského práva ohledně DPH, je pojem stálá provozovna nutno chápat ve světle evropské legislativy a rozsudků ESD týkající se této oblasti. Z pohledu DPH je nutné pohlížet na stálou provozovnu jako na pojem, jenž by měl být stejně vykládán ve všech členských státech EU, a tudíž bez vztahu k požadavkům lokální obchodněprávní legislativy.

Žalobce dále uvedl, že ESD ve svých rozhodnutích naznačil následující znaky stálé provozovny:

- (a) Nutnost určité minimální velikosti a permanentní přítomnosti lidských a technických zdrojů nutných k poskytování daných služeb (C-168/84, Gunter Berkhotlz, čl. 18 a výrok rozhodnutí);
- (b) Dostatečná úroveň stálosti a vhodná struktura, ve smyslu lidského

a materiálního vybavení, k poskytování služeb na nezávislé bázi (C-190/95 ARO Lease, čl. 16);

(c) Dostatečná a stálá struktura, která by poskytla základnu pro uzavírání smluv nebo uskutečnění manažerských rozhodnutí, a umožnila tak poskytování daných služeb na nezávislé bázi (C-190/95 ARO Lease, čl. 19);

(d) Stálou provozovnou není trvale umístěné zařízení používané výhradně za účelem výkonu přípravných nebo vedlejších činností podniku (C-73/06 Planzer Luxemburg Sarl, čl. 56);

(e) Účelem a smyslem úpravy institutu stálé provozovny je především zajištění stanovení místa plnění v případě poskytování jednotlivých typů služeb. V tomto směru je dle ESD místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti, převládajícím určujícím prvkem. Pouze v případě, kdy spojitost se sídlem nevede z daňového hlediska k účelnému (racionálnímu) řešení nebo vede ke střetu s jiným členským státem, je nutno zohlednit existenci jiné provozovny.

Z uvedeného dle žalobce implicitně vyplývá, že při stanovení náplně pojmu provozovna je nutné brát v potaz i racionálnost a účelnost její existence, včetně zohlednění reálné ekonomické situace - tj. neposuzovat odtrženě od reálného kontextu teoretickou možnost splnění materiálních předpokladů provozovny. Z těchto základů vycházel ESD např. v případě C-190/95 ARO Lease, ve kterém došlo k jistému „zpřesnění“ dopadů rozhodnutí C-260/95 DFDS A/S. Na druhé z jmenovaných rozhodnutí se tak ve světle pozdějších rozsudků ESD lze dívat jako na rozhodnutí upravující velmi specifické okolnosti, jež v případě nezohlednění institutu provozovny mohly vyústit v neracionální zdanění (resp. nezdanění) služeb. Pokud by ESD v případě C-260/95 DFDS A/S nedospěl k názoru, že provozovna pro účely DPH v jiném členském státě vznikla, došlo by ke zkrácení daňového příjmu u členského státu, který k němu byl na základě racionálních a ekonomických kritérií příslušný.

V případě žalobce je použití závěrů případu C-260/95 DFDS A/S pro vznik provozovny v České republice, tj. základny pro uplatnění DPH v České republice, zcela neopodstatněné. Žalobcem poskytované služby mají totiž místo plnění na základě ust. § 10 odst. 7 ZDPH (článku 56 DPH Směrnice) v České republice, a to i bez zohlednění institutu stálé provozovny. Z ekonomického pohledu tak systém DPH sám o sobě vede k racionálnímu zdanění poskytovaných služeb, tj. uplatnění DPH v České republice (pokud tak plyne z platných předpisů), nicméně na základě instrumentu odlišného od stálé provozovny. Ta by měla být chápána jako speciální řešení v situacích, které jinak vedou z pohledu systému DPH k neracionálnímu, ekonomicky neopodstatněnému výsledku. Skutkový stav naopak nasvědčuje tomu, že znaky stálé provozovny ve smyslu ust. § 82 odst. 1 ZDPH a ust. § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH nebyly v případě činnosti žalobce v České republice vůbec naplněny, a to z těchto důvodů:

- Žalobce měl v dané době/má alokováno v České republice přibližně 5 - 6 pracovníků, jejichž náplní práce byl/je především průzkum tržních příležitostí, poskytování marketingové podpory, vyhledávání potenciálních zákazníků, ale zároveň také komunikace se stávajícími klienty žalobce, tj. především finančními institucemi.
- Cílem činností pracovníků v České republice byla/je zejména podpůrná činnost pro svého zřizovatele, spočívající ve výměně informací o lokálním trhu s belgickou

centrálou žalobce a „přeposílání“ obchodně závazné komunikace mezi zřizovatelem a českými klienty.

- Pracovníci v České republice nejsou oprávněni uzavřít obchodní kontrakt s lokálními zákazníky žalobce, ani nejsou schopni jej samostatně plně vyjednat. Jejich aktivity ve vztahu ke klientům žalobce jsou zaměřeny pouze na zajišťování lokálního podpůrného kontaktu mezi belgickou centrálou žalobce a klienty, a to ještě pouze v případě menších klientů. V ostatních případech (tj. u klientů, jež operují v evropském či dokonce celosvětovém měřítku) mohou být zaměstnanci v České Republice informováni o probíhajících jednáních, nicméně je bezprostředně nezajišťují.
- Cenové podmínky obchodních smluv, včetně případných zákaznických pobídek, jsou připravovány a schvalovány v belgické centrále žalobce. Samotné smlouvy jsou rovněž připravovány právním týmem v centrále žalobce za podpory finančního a obchodního týmu, jež je umístěn tamtéž.
- Protože česká organizační složka a její zřizovatel jsou jedinou osobou povinnou k dani, a tudíž transakce mezi nimi nepředstavují plnění z pohledu daně z přidané hodnoty, nevykonává organizační složka na území České republiky činnosti, jež by byly předmětem daně.

Činnost žalobce na území České republiky nedosáhla úrovně provozovny z následujících konkrétních důvodů:

- Aktivity a kompetence pracovníků lokalizovaných v České republice nepředstavují vhodnou a dostatečnou strukturu pro poskytování jakýchkoli služeb na nezávislé bázi.
- V České republice není dostatečná základna pro uzavírání smluv nebo uskutečnění manažerských rozhodnutí.
- Činnosti vykonávané v České republice pro zřizovatele představují vedlejší/doplňkovou činnost.
- Existence stálé provozovny pro účely DPH by nevedla z daňového hlediska k racionálnímu a účelnému výsledku. Případná povinná registrace provozovny žalobce k DPH (tak jak ji pro provozovny splňující znaky stálé provozovny vyžaduje zákon o DPH platný od 1. ledna 2009) by znamenala, že tato bude podávat v České republice přiznání k DPH, ve kterém nebude přiznávat žádná realizovaná plnění a bude pouze uplatňovat nárok na odpočet.
- V případě služeb poskytovaných žalobcem na území České republiky nevede/nevedla absence stálé provozovny na tomto území k ekonomicky a racionálně neopodstatněné formě uplatnění DPH, tj. místo plnění služeb žalobce bylo v České republice v souladu s § 10 (7) ZDPH (článkem 56 DPH Směrnice), a to i bez zohlednění institutu stálé provozovny v České republice. Nelze tudíž plně aplikovat závěry rozsudku ESD ve věci C-260/95 DFDS A/S, jak navrhuje žalovaný v napadeném rozhodnutí.

Názor žalovaného, podle něhož je pro posouzení organizační složky žalobce jako provozovny plně postačující, že měla *jakékoli* personální a materiální vybavení, které sloužilo k zajišťování vztahu s tuzemskými zákazníky, považuje žalobce za nesprávný hned ze tří důvodů:

- Podle výše uvedené judikatury ESD by pro existenci provozovny bylo nutné naplnit podmínku dostatečné úrovně stálosti a vhodné struktury k poskytování služeb na nezávislé bázi (C-190/95 ARO Lease, čl. 16). K tomuto žalobce v žalobě uvedl, že jeho organizační složka v České republice se nepodílí na službách zajišťování systému platebních karet, které jsou žalobcem poskytovány z Belgie ve prospěch zákazníků v České republice. S ohledem na složitost a technickou náročnost těchto systémů a strukturu organizační složky v České republice to ani není technicky možné.
- Organizační složka žalobce by musela mít takovou strukturu, která by poskytla základnu pro uzavírání smluv nebo uskutečnění manažerských rozhodnutí. K tomu žalobce podotkl, že aktivity zaměstnanců organizační složky v České republice nezahrnují uzavírání smluv nebo uskutečnění manažerských rozhodnutí, jak tyto aktivity zcela bez důkazů kvalifikoval žalovaný. Za podstatný prvek řízení vztahů se zákazníky považuje žalobce možnost a schopnost pracovníků organizační složky uzavírat smlouvy se zákazníky, sestavovat dle svého uvážení závazné nabídky atp. Tato možnost/schopnost však u zaměstnanců organizační složky není naplněna, neboť veškeré smlouvy žalobce s jeho českými klienty jsou podepisovány vedením ve Waterloo v Belgii, kde je lokalizován i právní a obchodní tým žalobce. Rovněž cenové podmínky smluv jsou v kompetenci pracovníků žalobce v jeho centrále v Belgii. Organizační složku žalobce v České republice tak nelze považovat za základnu pro uzavírání smluv nebo uskutečnění manažerských rozhodnutí žalobce. Skutečnost, že smlouvy se zákazníky byly vytvořeny a podepsány v sídle společnosti, byl i jedním z důvodů, proč ESD v případě C-190/95 ARO Lease rozhodl o nesplnění podmínek stálé provozovny.
- Organizační složka by musela vykonávat takové činnosti, které by ve vztahu ke zřizovateli a charakteru jeho služeb bylo nutné pokládat za hlavní činnosti, tj. nikoli činnosti doplňkového nebo vedlejšího charakteru, jak vyplývá z přístup ESD ve věci C-73/06 Planzer Luxembourg Sarl, čl. 56). Organizační složka žalobce v České republice má ale v podstatě charakter reprezentativního zastoupení, tj. zajišťuje pro zřizovatele informace o lokálním trhu a v jistém míře je zapojena i do komunikace s českými zákazníky zřizovatele. Její aktivity a kompetence jsou ve vztahu k hlavní činnosti zřizovatele, tj. provozování systému platebních karet přijímaných po celém světě, velmi omezené. Žalobce je toho názoru, že činnosti jeho organizační složky nelze chápat jinak než jako činnosti vedlejší, resp. doplňkové.

Ve vztahu k žalobnímu bodu ad/2 žalobce podotkl, že správce daně ani žalovaný při svém rozhodování nezkoumali náležitě skutkový stav a dokazování v rozporu s ust. § 31 odst. 2 ZSDP omezili pouze na zjištění zápisu organizační složky žalobce v obchodním rejstříku, informace o počtu zaměstnanců organizační složky plynoucí z vyúčtování k dani z příjmů ze závislé činnosti a skutečnost, že některé doklady vystavené dodavateli žalobce obsahovaly adresu organizační složky v České republice. K tomu žalobce namítl, že obchodní zákoník pojem organizační složka vůbec nedefinuje. Teoretické pojetí organizační složky je přitom jiné než pojetí stálé provozovny dle ZDPH. Samotná existence organizační

složky tak nezakládá vznik stálé provozovny pro účely DPH, a zápis organizační složky do obchodního rejstříku proto nemá pro naplnění znaků stálé provozovny ve smyslu ust. § 82 odst. 1 ZDPH a ust. § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH žádný význam a nelze z něj činit žádný závěr ohledně existence provozovny. Z judikatury ESD vyplývá, že stálá provozovna musí disponovat vhodnou a dostatečnou strukturou pro poskytování služeb na nezávislé bázi a zároveň být dostatečnou základnou pro uzavírání smluv nebo uskutečnění manažerských rozhodnutí. Pouhá skutečnost, že organizační složka zaměstnává zaměstnance v České republice, neznamená, že výše uvedené znaky stálé provozovny jsou automaticky naplněny. Důkaz v podobě zaměstnanců pracujících v prostorách organizační složky tedy nemá pro naplnění znaků stálé provozovny ve smyslu ust. § 82 odst. 1 ZDPH a ust. § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH bez dalšího význam a nelze z něj bez další souvislosti učinit závěr ohledně existence provozovny. K poukazu žalovaného na to, že některé přijaté daňové doklady vystavené dodavateli žalobce obsahovaly adresu organizační složky v České republice, žalobce uvedl, že zřizovatel a jeho organizační složka jsou jeden právní subjekt. Uvedení adresy organizační složky na daňových dokladech vystavených dodavateli žalobce, ačkoli může být v praxi matoucí, tudíž není v rozporu s pravidly pro vystavování daňových dokladů ve smyslu ust. § 26 a násl. ZDPH. Důkaz o uvedení adresy organizační složky na přijatých daňových dokladech tedy nemá pro naplnění znaků stálé provozovny ve smyslu ust. § 82 odst. 1 ZDPH a ust. § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH žádný význam a nelze z něj učinit žádný závěr ohledně existence provozovny. Rozhodujícím kritériem v tomto směru je rozsah a předmět aktivit vykonávaný organizační složkou a účel institutu provozovny. Pro úplnost žalobce dodal, že některé daňové doklady vystavené dodavateli žalobce v České republice řádně obsahovaly adresu žalobce v zahraničí.

Vzhledem k výše uvedenému má žalobce za to, že žalovaný dospěl zcela bez důkazu k závěru, že žalobce měl v České republice dostatečnou základnu pro uzavírání smluv nebo uskutečnění manažerských rozhodnutí, resp. k poskytování jakýchkoli služeb na nezávislé bázi, jak požaduje judikatura ESD, ačkoliv důkazy provedené v daňovém řízení samy o sobě ani ve vzájemné souvislosti nijak nenasvědčují závěru, že žalobce měl v České republice stálou provozovnu ve smyslu ust. § 82 odst. 1 ZDPH a ust. § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH. Zopakoval, že činnost žalobce v České republice nenaplnuje znaky stálé provozovny, protože organizační složka vykonává pouze velice omezené přípravné a podpůrné služby, nemá vhodnou a dostatečnou strukturu pro poskytování služeb na nezávislé bázi a nelze ji ani považovat za dostatečnou základnu pro uzavírání smluv nebo uskutečnění manažerských rozhodnutí ohledně aktivit vykonávaných žalobcem v České republice. Z pohledu DPH by založení provozovny pro účely DPH nevedlo ani k racionálnímu výsledku a v praxi by vedlo pouze ke zvýšení administrativní zátěže žalobce.

Pokud jde o žalobní bod ad/3, žalobce namítl, že pokud zápis organizační složky žalobce v obchodním rejstříku, případně další z výše uvedených skutečností vzbudily u správce daně či žalovaného pochybnosti ohledně existence provozovny ve smyslu ust. § 82 odst. 1 ZDPH a ust. § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH, mělo být zahájeno vytýkácí řízení podle ust. § 43 ZSDP ve spojení s ust. § 82 odst. 7 ZDPH, aby žalobci byla dána možnost řádně prokázat oprávněnost nároku na vrácení DPH. Tím, že správce daně ani žalovaný v odvolacím řízení vytýkácí řízení nezahájili, zkrátili žalobce na jeho procesních právech a napadené rozhodnutí tak trpí podstatnou vadou řízení.

Nad rámec výše uvedeného žalobce konstatoval, že v roce 2006 neuskutečňoval v tuzemsku žádná plnění s výjimkou plnění podle § 66, 68, 69 a 70 ZDPH a s výjimkou plnění podle ust. § 15 a § 13 odst. 8 ZDPH, u kterých byl osobou povinnou přiznat a zaplatit

daň plátce nebo osoba identifikovaná k dani, pro které se plnění uskutečnilo. v V daném období poskytoval žalobce z Belgie do České republiky služby, jejichž místo plnění bylo v souladu s ust. § 10 odst. 7 (článkem 56 DPH Směrnice) v České republice, nicméně povinnost priznat daň (pokud se uplatnila) byla na straně příjemce plnění.

Žalobce shrnul, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v řízení, ve kterém (a) byl aplikován nesprávný právní závěr, (b) v důsledku jeho aplikace pak nebyl řádně zjištěn skutkový stav a (c) došlo k podstatným vadám v řízení, což vše vedlo k (d) věcně nesprávnému rozhodnutí.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že stálá existence kancelářských prostor žalobce a permanentní přítomnost jeho zaměstnanců zajišťujících průzkum tržních příležitostí, poskytování marketingové podpory, vyhledávání potencionálních zákazníků a komunikaci se stávajícími klienty jsou pro závěr, že tuzemská pobočka žalobce splňovala znaky provozovny dle ZDPH, dostačující. Ke stejnému závěru by žalovaný došel i dle žalobcem zmíněné definice provozovny, podle níž je provozovna místo, které má stálé personální a materiální vybavení, jehož prostřednictvím uskutečňuje osoba povinná k dani své ekonomické činnosti. Žalovaný nespochybnuje, že pojem provozovna je třeba vykládat eurokonformně, ale nesouhlasí s žalobcem v tom, že musí být kumulativně splněny všechny znaky provozovny uvedené v jednotlivých judikátech Evropského soudního dvora, aniž by bylo přihlíženo k tomu, jaké situace byly předmětem posouzení. Žalovaný tedy nesouhlasí se žalobcem, že z jím uváděných judikátů vyplývá obecně platný závěr, že provozovnou je jen taková pobočka mateřské společnosti, která samostatně poskytuje služby lokálním zákazníkům, připravuje smlouvy a rozhoduje o finančních a dalších podmínkách poskytování služeb. Míra možné samostatnosti provozovny závisí na předmětu činnosti společnosti, jejíž je provozovna součástí, neboť jinou míru samostatnosti lze předpokládat u provozovny společnosti provozující síť restaurací, autopůjčoven či obchodů a jiná míra samostatnosti byla technicky a ekonomicky možná v případě žalobce, který provozuje mezinárodně fungující systém platebních karet. Vzhledem k předmětu činnosti žalobce nelze očekávat, že by jeho pobočka mohla samostatně poskytovat služby tuzemským zákazníkům, nebo rozhodovat o tom, za jakých finančních a dalších podmínek jim budou tyto služby mateřskou společností poskytovány.

K odkazu žalobce na rozhodnutí ESD č. C-168/84 Gunter Berkholz (nutnost určité minimální velikosti a permanentní přítomnosti lidských a technických zdrojů nutných k poskytování daných služeb) a rozhodnutí č. C-190/95 ARO Lease (dostatečná a stálá struktura ve smyslu lidského a materiálního vybavení poskytující základnu pro uzavírání smluv nebo uskutečnění manažerských rozhodnutí, a umožňující tak poskytování služeb na nezávislé bázi) žalovaný uvádí, že předmětem posouzení byly v těchto případech zcela jiné situace než u žalobce. V prvním případě měly být provozovnou hrací automaty na palubě trajektu, z nichž zaměstnanci jen občas docházeli vybrat peníze a provést údržbu. Také ve druhém případě neměl dotčený daňový subjekt v jiném členském státě ani zaměstnance, ani kanceláře, ale pouze uzavřel smlouvy o zprostředkování s tamními prodejci automobilů, na jejichž základě s ním mohli zákazníci jejich prostřednictvím uzavřít leasingové smlouvy na vozidla, která si u těchto prodejců vybrali. V uvedených případech tedy nebyla zajištěna trvalá přítomnost personálního a materiálního vybavení pobočky v jiné členské zemi a nebyla řešena otázka, za jakých podmínek lze toto trvale přítomné personální a materiální vybavení posoudit jako provozovnu pro účely daně z přidané hodnoty. Rozhodnutí ESD, které by se týkalo posouzení situace plně srovnatelné se situací u žalobce, není žalovanému známo a ani

žalobce takové rozhodnutí neuvádí, když pouze obecně hovoří o dalších rozhodnutích následujících po rozhodnutí ARO Lease.

V rozhodnutí Evropského soudního dvora č. C-260/95 ze dne 20.2.1997 týkající se dánské cestovní kanceláře DFDS a její dceřinné společnosti stejného názvu, která ve Velké Británii zprostředkovávala prodej jejích zájezdů, které na podporu svého stanoviska žalovaný zmínil v odůvodnění napadeného rozhodnutí, se sice především posuzoval fakt, že britská společnost nebyla pobočkou dánské společnosti, nýbrž dceřinou společností s vlastní právní entitou, nicméně pro srovnání se situací u žalobce považuje žalovaný za důležité, že činnost vykonávaná dceřinou společností byla svým charakterem a rozsahem srovnatelná s činností, kterou vykonávala tuzemské pobočka žalobce. Z uvedeného rozhodnutí totiž vyplývá, že zájezdy pořádala, jejich ceny určovala a jako poskytovatel služeb vůči britským zákazníkům vystupovala dánská společnost, zatímco britská dceřinná společnost prodej zájezdů v Británii pouze zprostředkovávala. ESD i za tohoto stavu věci došel k závěru, že dánská společnost poskytovala v Británii služby prostřednictvím provozovny. Z jeho rozsudku vyplývá, že ho k tomuto závěru vedla právě skutečnost, že dánská společnost v Británii disponovala stabilním personálním a materiálním vybavením, které sloužilo k zajišťování vztahů s britskými klienty. Z tohoto rozhodnutí je zřejmé, že Evropský soudní dvůr předpokládal značnou míru závislosti provozovny na mateřské společnosti, jejíž je součástí a že samostatnou realizaci služeb, rozhodování o jejich cenách a o obsahu smluv uzavíraných se zákazníky nepovažoval za podmínky, které by provozovna nutně musela splňovat.

Žalovaný se nedomnívá, že by při posuzování existence provozovny ve vztahu k ust. § 82 odst. 1 zákona o DPH mělo být přihlíženo k tomu, jaký druh služeb žadatel o vrácení daně uskutečňuje a zda existence provozovny bude mít vliv na určení místa plnění při poskytování těchto služeb. Poukazuje na to, že posouzení naplnění znaků provozovny ve vztahu ke splnění podmínek pro vrácení daně a posouzení, zda k poskytování služeb docházelo prostřednictvím provozovny, nebo zda byly poskytovány přímo mateřskou společností, jsou dvě různé otázky. Žalobcem zmiňované pravidlo přednosti sídla před provozovnou ESD aplikuje při rozhodování o místu plnění při poskytování služeb, což je otázka, která u žalobce nebyla posuzována. U žalobce bylo předmětem posouzení splnění podmínek pro přiznání nároku na vrácení daně dle ust. § 82 zákona o DPH a žalovaný je toho názoru, že podmínky v tuzemsku působící pobočky žalobce a podmínky tuzemských podnikatelských subjektů při získávání daně z přidané hodnoty, obsažené v ceně přijatých zdanitelných plnění, by měly být stejné. Smyslem institutu vrácení daně dle ust. § 82 zákona o DPH je vrátit daň osobě registrované k dani v jiném členském státě, která v tuzemsku neuskutečňuje ekonomickou činnost, nikoliv vracet daň zaplacenou převážně v souvislosti s fungováním tuzemské pobočky, jak je požadováno žalobcem (nájemné za kancelářské prostory a související služby, operativní leasing služebních vozů, telefonní účty, kancelářské vybavení apod.). K námitce, že uvedení tuzemské pobočky jako příjemce plnění na většině dokladů, na jejichž základě byl uplatněn nárok na vrácení daně, ve vztahu k posouzení existence provozovny nic neznamena, žalovaný poznamenal, že tato skutečnost dokládá stálost personálního a materiálního vybavení žalobce v tuzemsku a rozsah činnosti pobočky. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že by na rozhodování o existenci provozovny měla mít vliv skutečnost, že pro žalobce i pro správce daně je administrativně snazší vyřídit jednou ročně žádost o vrácení daně, než zpracovávat přiznání k DPH.

Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením, že činnost, kterou zaměstnanci tuzemské pobočky vykonávali, byla pro žalobce činností doplňkovou, či vedlejší. Tuzemští zaměstnanci žalobce se řízením vztahů se stávajícími i potencionálními zákazníky aktivně

podíleli na ekonomické činnosti žalobce realizované v tuzemsku, konkrétně na prezentaci a prodeji jeho produktu - systému platebních karet. Takovou činnost nelze ve vztahu k činnosti žalobce považovat za činnost doplňkovou či vedlejší. Posouzení tuzemské pobočky žalobce jako provozovny tak není v rozporu s obsahem rozhodnutí ESD č. C-73/06 Planzer Luxemburg Sarl, které zmiňuje žalobce a z něhož v žalobě cituje pouze část věty z čl. 56. Celá věta ale zní: „Stálou provozovnou není trvale umístěné zařízení používané výhradně za účelem výkonu přípravných nebo vedlejších činností podniku, jako například přijímání zaměstnanců či nákup technických prostředků nezbytných pro výkon činnosti podniku.“ Pro výkon takových činností pobočka žalobce v tuzemsku zřízena nebyla.

Žalovaný dále ve vyjádření k žalobě uvedl, že nesouhlasí s námitkou, že řízení trpí podstatnou vadou spočívající v neprovedení vytýkácího řízení. Vytýkácí řízení se dle § 43 odst. 1 ZSDP zahájí, vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Toto ustanovení se tedy vztahuje na podaná daňová přiznání nebo dodatečná daňová přiznání či hlášení a doklady s nimi související. Obdobné ustanovení obsahuje § 82 odst. 7 ZDPH. O žádosti o vrácení daně dle ust. § 82 ZDPH, obdobně jako o jiných žádostech, může však správce daně rozhodnout v neprospěch žadatele i bez vydání výzvy k odstranění pochybností a bez toho, aby žadatele se svým závěrem seznámil předem. Je na uvážení správce daně, zda o splnění podmínek pro vrácení daně existují pochybnosti, které by žadatel mohl dokazováním odstranit. Zjistí-li správce daně z jemu dostupných podkladů, že podmínky pro vrácení daně nejsou splněny, o žádosti rozhodne. Na rozdíl od platebního výměru je povinnou náležitostí rozhodnutí o vrácení daně odůvodnění a právo žadatele vyjádřit se k věci a namítat nesprávnost rozhodnutí správce daně je realizováno v rámci odvolacího řízení. Povinnost vést vytýkácí či obdobné řízení nevyplývá ani z Osmé směrnice, která jednotný systém vrácení daně členským zemím upravuje. Tento úkon se tím spíše jeví nelogickým za situace, kdy je důvod nepřiznání vrácení daně neodstranitelný.

Správce daně v daném případě zastával názor, že skutečnost, že organizační složka žalobce má v tuzemsku trvale kanceláře a stálé zaměstnance zajišťující kontakt s potencionálními i stávajícími klienty, je pro posouzení organizační složky jako provozovny pro účely ZDPH dostačující a že podmínka uvedená v ust. § 82 odst. 1 ZDPH tedy není splněna. Pokud na základě jemu známých skutečností došel k závěru, že žalobce podmínky pro vrácení daně nesplnil, pak byl oprávněn bez provádění dalších procesních úkonů ve věci rozhodnout. Výzvu k odstranění pochybností, jejímž nevydáním se žalobce cítí poškozen, správce daně ani vydat nemohl, neboť byl přesvědčen, že žalobci provozovna v tuzemsku vznikla, a neměl tak pochybnosti, jimiž by vydání výzvy zdůvodnil a které by žalobce mohl dokazováním odstranit. Lze tedy namítat, že správce daně nesprávně posoudil naplnění znaků provozovny a v důsledku toho pak nezjišťoval další skutečnosti, které pro posouzení existence provozovny žalobce považuje za rozhodující, nikoliv však to, že správce daně neprovedením vytýkácího řízení zatížil řízení vadou, která má za následek nezákonnost rozhodnutí. Výzvu k odstranění pochybností nevydal ani žalovaný, neboť náplň činnosti organizační složky žalobce popsal v odvolání, a ani žalovaný tak neměl pochybnosti, které by žalobce mohl dokazováním odstranit. Mezi žalovaným a žalobcem není sporu o tom, že žalobce má v tuzemsku trvale přítomné pracovníky a kancelářské prostory a žalovaný nezpochybňuje vyjádření žalobce týkající se charakteru a rozsahu činností vykonávaných jeho organizační složkou; názor žalovaného na naplnění znaků provozovny ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. z/ ZDPH se však od názoru žalobce liší.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrval na opodstatněnosti žalobních námitek uplatněných v podané žalobě. K argumentaci žalovaného, že organizační složka žalobce sama o sobě vykonává ekonomickou činnost ve smyslu ust. § 5 odst. 2 ZDPH, respektive ve smyslu čl. 9 odst. 1 DPH Směrnice, uvedl, že podle dostupné judikatury ESD a rovněž dle čl. 1 Osmé směrnice institut stálé provozovny vyžaduje, aby v daném členském státě bylo umístěno personální a materiální vybavení, z něhož jsou uskutečňovány obchodní operace. ESD i Osmá směrnice tak fakticky definují, že prostřednictvím provozovny musí osoba povinná k dani uskutečňovat své ekonomické činnosti v daném členském státě. Žalobce poznamenal, že pojem „výkon ekonomické činnosti“ byl předmětem dalších rozsudků ESD (např. C- 102/00 Welthgrove BV), v nichž ESD mimo jiné deklaroval, že koncept ekonomické aktivity vyžaduje realizaci dodání zboží a služeb za úplaty ve smyslu čl. 2 DPH Směrnice. V případě C-210/04 FCE Bank došel ESD k závěru, že čl. 2 DPH Směrnice vyžaduje právní vztah mezi samostatnými osobami, které disponují svým vlastním kapitálem. Z případu C-210/04 FCE Bank tak vyplývá, že organizační složka (jež nikdy nedisponuje vlastním kapitálem) nemůže vykonávat ekonomickou činnost oddělenou od ekonomické činnosti zřizovatele. Zdanitelná plnění tvořící ekonomickou aktivitu žalobce spočívají ve službách platebních systémů; tyto služby pak nejsou (ani částečně) vykonávány českou organizační složkou. Protože zdanitelná plnění žalobce jsou vykonávána z belgické centrály, česká organizační složka nemůže být považována za místo, z něhož jsou realizovány obchodní/zdanitelná plnění ve smyslu čl. 1 Osmé Směrnice, a tudíž žalobce nemůže být považován za subjekt, jež se nekvalifikuje pro vráтку DPH ve smyslu Osmé Směrnice. Žalovaný tak dle názoru žalobce nesprávně interpretuje podmínky vedoucí ke vzniku stálé provozovny, konkrétně pak podmínku uskutečňování ekonomické činnosti prostřednictvím provozovny. Nezávislé poskytování zdanitelných plnění prostřednictvím provozovny je nezbytnou podmínkou k tomu, aby organizační složka žalobce mohla být považována za stálou provozovnu ve smyslu ust. § 82 odst. 1 ZDPH a ust. § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH. Tato podmínka není v případě žalobce naplněna.

Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že sumarizuje a propojuje jednotlivá rozhodnutí ESD za tím účelem, aby došel k závěru, že stálou provozovnou je pouze taková organizační složka, která nezávisle poskytuje služby lokálním klientům, připravuje smlouvy a rozhoduje o finančních a ostatních podmínkách poskytování služeb. Připouští, že stálá provozovna neznamená nutně to, že veškerá rozhodnutí jsou činěna provozovnou, ale poukazuje na to, že ESD ve své judikatuře výslovně zmiňuje podmínku nutnosti realizace nezávislých zdanitelných plnění provozovnou. Žalobce sestavil v žalobě přehled podmínek naznačených v individuálních rozhodnutích ESD, aby tak demonstroval, že podstata konceptu stálé provozovny je již dobře zakotvena v evropské judikatuře. Finanční ředitelství tak nesprávně interpretuje podmínky vedoucí ke vzniku stálé provozovny žalobce, konkrétně pak podmínku uskutečňování ekonomické činnosti prostřednictvím provozovny.

Žalobce nesouhlasí rovněž s argumentací žalovaného, podle níž s ohledem na obor podnikání žalobce nelze od pobočky očekávat samostatné poskytování služeb tuzemským zákazníkům a že v případě organizační složky žalobce existuje jiná míra samostatnosti než u provozoven souvisejících s jinými odvětvími. Je ekonomickou realitou, že žalobce se rozhodl organizovat svou evropskou platební síť centrálně z Belgie. České organizační složka není technicky vybavena k poskytování služeb žalobce ani k podílení se na těchto službách, a tato ekonomická volba by měla být respektována rovněž z daňového pohledu. Žalobce se nerozhodl organizovat služby platebních systémů samostatně v každém státě, ačkoli toto teoreticky učinit technicky mohl. V evropských zemích navíc existuje mnoho lokálně organizovaných platebních systémů, které žalobci konkurují. Centralizace poskytování

služeb do jedné země tak není bez výhrad typická pro žalobcovo odvětví. Celá úvaha žalovaného navíc není opřena o žádný důkaz, a zůstává tak v rovině pouhé spekulace.

Žalobce dále v replice vyjádřil nesouhlas s tvrzením žalovaného, že situace, kterou řešil ESD v rozhodnutí C-260/95 DFDS A/S, je srovnatelná se situací žalobce. Poukázal na to, že anglická dceřiná společnost měla okolo 100 zaměstnanců, smlouvy se zákazníky byly uzavírány ve Velké Británii, lze předpokládat, že platby za služby byly realizovány v lokální měně a jakékoli stížnosti zákazníků byly řešeny anglickou společností. Rezervace a poskytování konkrétního zájezdu nepodléhala speciálnímu schválení a vyjednávání s mateřskou společností, ale byla poskytována automaticky na základě kontaktu s dceřinou společností. Situace žalobce je ale zcela odlišná. Žalobce měl v České republice v roce 2006 pouze okolo 6 zaměstnanců, zákazníci žalobce nemohou na základě prostého kontaktu s organizační složkou uzavřít žádnou smlouvu se žalobcem, podmínky konkrétních smluv podléhají vyjednávání mezi centrálou žalobce v Belgii a zákazníkem. Ze strany žalobce jsou smlouvy se zákazníky podepisovány odpovědnými pracovníky v Belgii. Navíc, jakákoli oznámení plynoucí ze smlouvy se žalobcem jsou zákaznicky zasílána přímo do centrály v Belgii. Zákazníci žalobce jsou dobře obeznámeni s tím, že česká organizační složka žalobce je pouze podpůrná kancelář, která není nijak zapojena do poskytování služeb platebních systémů zákazníkům.

Žalovaný se dle názoru žalobce mylí, pokud uvádí, že posouzení naplnění znaků stálé provozovny ve vztahu ke splnění podmínek pro vrácení daně a posouzení, zda k poskytování služeb docházelo prostřednictvím provozovny, nebo zda byly poskytovány přímo mateřskou společností, jsou dvě různé otázky. Žalobce v této souvislosti uvedl, že případ ESD C-73/06 Planzer Luxemburg Sarl se zabýval principem vrácení daně z přidané hodnoty osobám neusazeným v daném členském státě, což odpovídá případu žalobce. Při definování pojmu stálé provozovny a jejího významu pro vrácení daně se však ESD opakovaně odvolával na výsledky rozhodnutí C-168-84 Berkholtz, C-190/95 ARO Lease a C-390/96 Lease Plan, které se vztahují k existenci provozovny pro účely stanovení místa zdanitelného plnění u služeb. Pojem provozovna tak je zcela totožný pro účely vrácení daně ve smyslu ust. § 82 odst. 1 ZDPH a stanovení místa plnění u služeb ve smyslu § 9 odst. 2 ZDPH a následujících ustanovení ZDPH ve znění platném do konce roku 2006. Pro posouzení existence provozovny proto není irelevantní, že služby realizované žalobcem jsou poskytovány zákazníkům v České republice přímo ze zahraničí, tj. bez zásahu organizační složky v České republice. Provozovna ve smyslu ust. § 82 odst. 1 a § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH není pouze souborem materiálních a personálních složek samotných, ale také struktura, která se aktivně podílí na realizaci služeb ve vztahu k zákazníkům v České republice, tj. prostřednictvím, které dochází k uskutečňování reálné ekonomické činnosti v tuzemsku, což ovšem není případ organizační složky žalobce. Protože zdanitelná plnění žalobce jsou vykonávána z belgické centrály, česká organizační složka nemůže být považována za místo, z něhož jsou realizovány obchodní/zdanitelná plnění ve smyslu čl. 1 Osmé Směrnice, a žalobce tudíž nemůže být považován za subjekt, jež se nekvalifikuje pro vrátku DPH ve smyslu Osmé Směrnice. Z výše uvedeného je dle žalobce patrné, že koncept stálé provozovny je totožný z pohledu Osmé Směrnice (ust. § 82 odst. 1 ZDPH) i DPH Směrnice (ust. § 4 odst. 1 písm. z/ ZDPH). Při posuzování stálé provozovny je pak podstatné zkoumat i skutečnost, zda jsou obchodní aktivity (ve smyslu zdanitelných plnění) realizovány prostřednictvím provozovny. Z případu C-210/04 FCE Bank dále vyplývá, že organizační složka, jakou má žalobce v České republice, nemůže být s ohledem na své pomocné/podpůrné činnosti poskytované výhradně pro zřizovatele (nikoli pro externí zákazníky) považována za uskutečňující zdanitelná plnění v České republice. Žalobce k tomu ještě podotkl, že žalovaný nijak

nezpochybňuje skutečnost, že zdanitelná plnění žalobce (tj. služby platebních systémů) jsou poskytována přímo z Belgie.

Žalobce v replice dále uvedl, že svou poznámkou týkající se administrace DPH u své případné stálé provozovny poukazoval především na to, že stálou provozovnu je nutné, mimo jiné, posuzovat s ohledem na racionálnost a ekonomické opodstatnění její existence. V případě žalobce vede systém DPH sám o sobě k racionálnímu uplatnění DPH u poskytovaných služeb, tj. případnému zdanění služeb v České republice (pokud tak plyne z platných předpisů), nicméně na základě instrumentu odlišného od stálé provozovny. Ta by měla být chápána jako speciální řešení v situacích, které jinak vedou z pohledu systému DPH k neracionálnímu, ekonomicky neopodstatněnému výsledku. K argumentaci žalovaného, že posouzení tuzemské pobočky žalobce jako provozovny tak není v rozporu s obsahem rozhodnutí ESD C-73/09 Planzer Luxemburg Sarl, žalobce podotkl, že ESD ve zmíněném rozhodnutí jako příklad personálního a materiálního vybavení, jež nesplňuje znaky provozovny, uvádí strukturu k přijímání zaměstnanců nebo k nákupu technických prostředků nezbytných pro výkon činnosti podniku. Tento výčet uvedený ESD není v žádném případě taxativní a samotný ESD ve svém rozhodnutí uvedl výčet činností výrazem „například.“ Poznámka žalovaného, že organizační složka žalobce nevykonává v ČR ani jednu z činností vyjmenovaných ve zmíněném rozhodnutí, tak postrádá jakýkoli význam. ESD navíc v rozhodnutí C-73/06 Planzer Luxemburg uvedl příklad, jaké minimální parametry by měla mít provozovna v případě poskytovatele dopravních služeb. V čl. 55 rozhodnutí uvedl, že tento pojem (stálá provozovna) ohledně dopravní činnosti předpokládá alespoň existenci kancelářských prostor, v nichž by mohly být vyhotoveny smlouvy nebo přijata administrativní rozhodnutí každodenního řízení, jakož i parkovací místa pro vozidla vyčleněná pro tuto činnost. Organizační složka žalobce v České republice se nepodílí na vyhotovování smluv ani na výkonu každodenního řízení souvisejícího s poskytováním služeb žalobcem v České republice a ani nedisponuje majetkem, s nímž by služby žalobce mohly být poskytovány.

Žalobce nesouhlasí s tím, že na straně žalovaného neexistovala pochybnost, již by žalovaný mohl zdůvodnit vydání výzvy k doložení skutečností rozhodných pro dané řízení. Naopak žalobce svým odvoláním upozorňoval na to, že žalovaný nebere v potaz úplné informace týkající se jeho aktivit v České republice. K posouzení organizační složky žalobce jako provozovny je nutné zkoumat nejen existenci zaměstnanců a kancelářů v České republice jako takovou, ale také aktivity těchto osob v České republice, tj. ekonomickou činnost provozovny, což žalovaný potvrzuje i ve svém vyjádření k žalobě. Žalovaný nicméně podrobně skutkový stav nezkoumal. Neprovedl například výslech svědka - vedoucího organizační složky v České republice atp. Důsledkem je mj. i to, že připodobňuje situaci žalobce k situaci ve sporu C-260/95 DFDS A/S, ačkoli jsou zde zřetelné faktické rozdíly. Pro své závěry nemá žalovaný dostatečnou důkazní oporu a v rozporu s ust. § 31 odst. 2 ZSDP nedbal dostatečně o to, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji.

Při ústním jednání před soudem konaném dne 23.5.2012 setrval žalobce na podané žalobě. Právní zástupce žalobce při jednání uvedl, že spor v této věci se koncentruje na otázku, zda je splněna podmínka, že žalobce nemá v ČR provozovnu. V této souvislosti poukázal na definici pojmu provozovna pro účely ZDPH uvedenou v § 4 odst. 1 písm. z) tohoto zákona s tím, že tento pojem je implementací směrnice EU o DPH. Předmětem implementace jsou i výklady ESD, které akcentují znaky stálé provozovny, tak jak je uváděno v podané žalobě. Správní orgány při svém rozhodování nesprávně interpretovaly pojem stálá provozovna, a tedy neposoudily správně právní otázku. Nezjistily ani skutečný

stav věci a rozhodnutí opřely pouze o výpis z obchodního rejstříku ohledně organizační složky a o vyúčtování daně z příjmu ze závislé činnosti. Pokud jde o daňové přiznání (k dani z příjmů právnických osob) podané organizační složkou, zástupce žalobce poukázal na to, že ve výkazu zisku a ztrát nejsou uvedeny žádné výnosy. V podstatě šlo o to, že organizační složka byla dotována z příjmů, které šly z centrály a měla pouze náklady na spotřebu materiálu a na sociální náklady, což je uvedeno v tomto přiznání. Ze základu daně z příjmu právnických osob je také zřejmé, že daň byla v daném případě sjednána podle § 31 odst. 7 zákona o dani z příjmů, a to zřejmě z důvodu absence výnosu organizační složky. K dotazu soudu, proč tedy organizační složka podává daňové přiznání a vystupuje jako plátce daně, který je povinen podat daňové přiznání, zástupce žalobce uvedl, že k tomu nemůže podat vysvětlení. Právní zástupce žalobce má za prokázané, že žalobce neměl v ČR dostatečné lidské a technické zdroje, aby v tuzemsku poskytoval služby, a to jak v oblasti franchise, tak i v processingu. Dále měl i nedostatek takové organizační struktury, aby mohl poskytovat manažerská rozhodnutí na nezávislé bázi.

Žalovaný při ústním jednání před soudem setrval na svém procesním návrhu na zamítnutí žaloby, přičemž odkázal na své vyjádření k žalobě. Je toho názoru, že organizační složka žalobce naplňuje znaky existující provozovny na území ČR, neboť vyvíjí ekonomickou činnost, což potvrzuje i jí podané přiznání k dani z příjmů.

Soud při ústním jednání provedl důkaz výsledkem svědka pana Pavla Javorského, bývalého vedoucího organizační složky žalobce. Jmenovaný jako svědek vypověděl, že společnost MasterCard je globální firmou, která má asi 5 000 zaměstnanců a operuje centralizovaně z USA nebo z jednotlivých regionů, např. pro Evropu z Bruselu. Vykazuje dvě základní činnosti, a to tzv. „franchise“ a dále „operation and processing.“ V rámci činností označovaných jako franchise žalobce v podstatě uděluje licence jednotlivým klientům, stanovuje pravidla členství ve společnosti, připravuje manuály a formuláře, eviduje systém změn v systému, změny údajů, posuzuje rizika, a to vše v oblasti zajištění globálních plateb. Dále provozuje marketing a činnosti v oblasti PR a HR. Společnost MasterCard sama nevydává a nepřijímá platební karty. Vydavateli karet jsou jiné společnosti, nejčastěji banky, kterým MasterCard udělila licenci. Společnost MasterCard zpravidla nezasahuje do provádění platebních transakcí, pouze koriguje chování zúčastněných subjektů, pokud nastanou nějaké problémy. MasterCard tedy do platebních transakcí zpravidla vůbec nevstupuje a jen výjimečně řeší problémy, které při těchto platebních stycích nastanou.

Pokud jde o organizační složku MasterCard v ČR, tato v roce 2006 měla 5 stálých zaměstnanců a 2 externí zaměstnance – asistentku a pomocnici pro oblast marketingu. Jejím úkolem bylo udržovat vztahy s bankami, tzn. s vydavateli a příjemci karet, neboť banky jsou většinou vydavateli i příjemci karet, dále zprostředkování vztahů mezi těmito bankami a ústředím v centrále a vyhledávání dalších nových příležitostí, případně produktů. Svědek působil v organizační složce jako tzv. relationship manager, tj. jako kontaktní osoba pro banky a pro ústředí. Neví přesně, kdo zpracovával daňová přiznání podaná organizační složkou. Domnívá se, že to byla společnost MasterCard v Bruselu, která si zajistila partnera pro vypracování těchto daňových přiznání. Dále se uskutečňovala komunikace s organizační složkou na bázi e-mailů a pokynů a zástupce dodavatelské firmy, která vypracovávala daňová přiznání, komunikoval se zástupcem v organizační složce.

Na dotaz soudu, jak organizační složka MasterCard konkrétně spolupracuje s bankami a v jakém rozsahu, svědek uvedl, že organizační složka zpracovává např. dotazy bank. Pokud je dotaz jednoduchý, tak ho může sama zodpovědět, jinak přeposílá tento dotaz na centrálu,

nebo přeposílá dokumenty z centrály bance a funguje jako spojení s centrálou. V podstatě to funguje na bázi spojování a přeposílání dokumentů. K dotazu, zda organizační složka prováděla také průzkum tržních příležitostí, jak je tvrzeno v žalobě, svědek uvedl, že mapovali spíše dění v platebních vztazích. K práci asistentek svědek uvedl, že jejich úkolem bylo zprostředkovávat uskutečňování kampaní či případně určitých reklamních činností, které zajišťovala centrála. K dotazu, zda také vyhledávali potencionální zákazníky, svědek uvedl, že šlo pouze o úvodní informace, o poskytování formulářů. Zákazník se mohl zastavit v organizační složce a oni mu mohli zodpovědět úvodní informace. K dotazu soudu, jak probíhala péče o stálé klienty, svědek uvedl, že těmto klientům jsou ze strany organizační složky poskytovány informace, údaje o novinkách a o produktech. Organizační složka zkoumá, zda nově zamýšlené produkty jsou životaschopné, např. je kontaktována banka, domluví se prezentace, nebo se objedná schůzka za účasti pracovníka z centrály. Na doplnění svědek uvedl, že pokud by došlo k rozvázání pracovního poměru se zaměstnanci organizační složky v Praze, pak by společnost MasterCard ani klienti nepocítili výraznou změnu. Jde spíše o nastavení určitého komfortu vztahu mezi centrálou a klienty, který by se tímto krokem snížil.

K dalšímu dotazu soudu ohledně získávání nových klientů svědek uvedl, že pokud se vyskytne zajímavá příležitost, tak sami oslovují příslušnou banku. Jestliže na trh vstupuje nová banka, organizační složka zajišťuje kontakt s centrálou. Jde-li o nové produkty, na kterých má společnost MasterCard zájem participovat, buď klienta osloví prostřednictvím organizační složky, nebo to činí centrála, popř. to je praktikováno z obou míst. V roce 2006 se ze strany organizační složky jednalo spíše o pasivní činnost, protože organizační složka převážně zpracovávala velký nápor dotazů ze strany klientů. Nyní je situace poněkud jiná, na Českou republiku již existují dvě osoby v čele organizační složky, které si rozdělují klienty dle regionu, domlouvají si schůzky s bankami. Pokud se vyskytne nový finanční produkt, je nabízen klientovi a pokud je uspokojivě přijat, pak se domlouvá uzavření smlouvy. Schvalovací řízení ale probíhá v ústředí žalobce, kde se scházejí právníci, dávají svá stanoviska a pak se uzavírá smlouva.

K dotazu zástupce žalobce, kdo ve společnosti MasterCard rozhoduje o tom, když např. v ČR vznikne nová banka, zda tato banka bude participovat v systému MasterCard, svědek uvedl, že o licenci rozhoduje centrála. Vznik nové karty na trhu v ČR je složitým procesem. Banka navrhne karetní design, výrobce karet se spojí s franchise oddělením MasterCard v Evropě. Toto se děje na úrovni ústředí, organizační složka ohledně vyrábění karet žádnou činnost nevyvíjí. K dotazu zástupce žalobce, zda by tyto činnosti mohla zajišťovat a poskytovat organizační složka, svědek uvádí, že to není možné, v počtu deseti lidí to nepřichází v úvahu, neboť spektrum činností je velmi rozsáhlé. Organizační složka nemůže nic potvrdit technicky, pouze se může vyjádřit k naplnění smlouvy, pokud tato smlouva je organizační složce již předána ve finální verzi. Do systému processingu, tj. do propojení mezi bankami a centrálou, pražská organizační složka vůbec nevstupuje.

Na dotaz zástupce žalovaného, za jaká plnění bylo organizační složkou fakturováno na území ČR, svědek odpověděl, že si to nepamatuje. Nevzpomíná si, že by organizační složka nějaké faktury sama vydávala. K dotazu soudu na faktury proplácené dodavatelům přímo organizační složkou a na to, za jaká plnění organizační složka v roce 2006 platila, svědek uvedl, že propláceli zřejmě vyúčtované náklady, kterými bylo nájemné, leasing na auto, či telefonní služby. K dotazu soudu ohledně daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 podané 29.3.2007 Finančnímu úřadu pro Prahu 1,

konkrétně na dotaz, z čeho tedy přiznávali příjmy, pokud sami nefakturovali zdanitelné služby, svědek uvedl, že na to neumí odpovědět.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.).

V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 82 odst. 1 ZDPH (ve znění účinném pro rozhodné období roku 2006) nárok na vrácení daně zaplacené v ceně nakoupeného zboží nebo poskytnuté služby v tuzemsku nebo při dovozu zboží může uplatnit osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku a neuskutečňuje v tuzemsku v období, za které žádá o vrácení daně, plnění s výjimkou plnění podle § 66, 68, 69 a 70 a s výjimkou plnění podle § 15 a § 13 odst. 8, pokud jsou povinni přiznat a zaplatit daň podle § 108 plátce nebo osoba identifikovaná k dani, pro které je plnění poskytnuto.

Podle § 82 odst. 3 ZDPH nárok na vrácení daně vzniká dnem podání písemné žádosti na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí. Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě podává žádost o vrácení daně Finančnímu úřadu pro Prahu 1. Žádost musí osoba registrovaná k dani v jiném členském státě

- a) vyplnit v českém jazyce,
- b) doložit daňovými doklady nebo doklady o prodeji zboží nebo poskytnutí služby, které byly vystaveny plátcem,
- c) doložit potvrzením, že žadatel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, které vystaví příslušný úřad ke správě daně se sídlem v jiném členském státě, v němž je žádající osoba registrována k dani, toto potvrzení nesmí být starší než 1 rok od jeho vydání,
- d) doložit písemným prohlášením, že v období, za které žádá o vrácení daně, splnila podmínky stanovené v odstavci 1.

Podle § 4 odst. 1 písm. z/ ZDPH se provozovnou pro účely tohoto zákona rozumí místo, které má personální a materiální vybavení nutné k zajištění ekonomických činností.

Podle § 5 odst. 1 ZDPH osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

Podle § 5 odst. 2 věta první ZDPH ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců.

Podle § 31 odst. 2 věta první ZSDP správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Podle § 43 odst. 1 ZSDP vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Podle článku 1 Osmé směrnice pro účely této směrnice se „osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku“ rozumí osoba povinná k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 směrnice 77/388/EHS, která v době uvedené v první a druhé větě čl. 7 odst. 1 prvního pododstavce nemá v dotyčném státě ani sídlo své hospodářské činnosti, ani stálou provozovnu, z níž uskutečňuje obchodní operace, ani, neexistuje-li toto sídlo nebo provozovna, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, a která během téhož období nedodala zboží ani neposkytla služby v tuzemsku, s výjimkou

a) přepravních služeb a vedlejších přepravních služeb, které jsou podle čl. 14 odst. 1 písm. i), článku 15 nebo čl. 16 odst. 1 částí B, C a D směrnice 77/388/EHS osvobozeny od daně;

b) služeb, u kterých podle čl. 21 bodu 1 písm. b) směrnice 77/388/EHS vzniká daňová povinnost pouze příjemci služeb.

Podle článku 2 Osmé směrnice každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném členské státě, za níže stanovených podmínek daň z přidané hodnoty, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 písm. b) této směrnice.

Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

V souzené věci je ohledně naplnění podmínek pro přiznání nároku na vrácení daně stanovených v § 82 odst. 1 ZDPH mezi stranami spor výlučně o to, zda žalobce měl v rozhodném období roku 2006 v tuzemsku provozovnu, resp. zda je za provozovnu ve smyslu zmíněného ustanovení možné považovat organizační složku, kterou má žalobce v České republice podle obchodního rejstříku zřízenou od roku 1999 a která zde i v roce 2006 vyvíjela určitou činnost.

Ve shodě s názorem žalovaného má soud za to, že žalobce skutečně nesplnil všechny zákonem stanovené podmínky pro přiznání nároku na vrácení daně, neboť jeho organizační složka je provozovnou ve smyslu definice tohoto pojmu obsažené v § 4 odst. 1 písm. z/ ZDPH. Podle zmíněného ustanovení se provozovnou pro účely zákona o DPH, a tedy i pro účely posuzování existence nároku na vrácení daně podle § 82 tohoto zákona, rozumí *místo, které má personální a materiální vybavení nutné k zajištění ekonomických činností*. Organizační složka žalobce, sídlící v roce 2006 na adrese Praha 1, Národní 41, dle názoru soudu takovým personálním a materiálním vybavením disponovala. Měla pět stálých zaměstnanců (a podle výpovědi svědka Javorského ještě další dva externí zaměstnance), kteří pracovali v kancelářských prostorách umístěných v sídle organizační složky a svou činností se úzce podíleli na zajišťování ekonomické činnosti žalobce.

Žalobce jak v řízení před finančními orgány, tak i v řízení před soudem neustále zdůrazňuje, že jeho tuzemská organizační složka vykonává pouze činnosti doplňkového a vedlejšího charakteru a nijak se nepodílí na hlavní činnosti žalobce, tj. na službách spočívajících v provozování systému platebních karet, které jsou žalobcem poskytovány z jeho ústředí v Belgii. S tímto tvrzením však v žádném případě nelze souhlasit. Přestože zaměstnanci tuzemské organizační složky žalobce v rozhodném období neměli oprávnění k uzavírání smluv s jednotlivými klienty a nemohli ani zasahovat do vlastních procesů probíhajících v systému platebních karet spravovaném žalobcem, nelze jimi vykonávanou činnost označit za okrajovou, doplňkovou či vedlejší.

V odvolání proti rozhodnutí správce daně žalobce označil pracovní náplň zaměstnanců jeho tuzemské organizační složky slovy: „česká pobočka je tam jenom k řízení vztahů se zákazníky.“ V žalobě a následně podané replice pak upřesnil, že náplní práce zaměstnanců organizační složky byl především průzkum tržních příležitostí, poskytování marketingové podpory, vyhledávání potenciálních zákazníků, ale zároveň také komunikace se stávajícími klienty žalobce, tj. především bankami. Cílem činnosti pracovníků v České republice dle žalobce bylo též zajišťování a výměna informací o lokálním trhu s belgickou centrálou a „přeposílání“ obchodní komunikace mezi zřizovatelem a českými klienty. Z výpovědi svědka Javorského soud zjistil, že mezi úkoly organizační složky žalobce patřilo udržování vztahů s bankami jakožto vydavateli a příjemci platebních karet, zprostředkování vztahů mezi těmito bankami a ústředím v centrále a vyhledávání dalších nových příležitostí, případně produktů. Organizační složka zpracovávala dotazy bank, přičemž jednoduché dotazy mohla sama zodpovědět a ostatní dotazy přeposílala k zodpovězení do centrály. Dále přeposílala dokumenty z centrály bankám a fungovala jako jejich spojení s centrálou. Jejím úkolem bylo též zprostředkovávat uskutečňování reklamních kampaní či určitých reklamních činností, které zajišťovala centrála. Podílela se rovněž na vyhledávání potencionálních zákazníků, kterým poskytovala úvodní informace a formuláře. Při vstupu nové banky na trh organizační složka zajišťovala její kontakt s centrálou. Stálým klientům poskytovala informace, údaje o produktech a o novinkách. V rámci zkoumání životaschopnosti nových produktů organizační složka kontaktovala banky a domlouvala prezentace. Jestliže se jednalo o nové produkty, na kterých měl žalobce zájem participovat, byl klient osloven buď prostřednictvím organizační složky, nebo to učinila centrála.

Veškeré výše zmíněné činnosti, které vykonávali zaměstnanci tuzemské organizační složky žalobce, nelze v žádném případě označit za vedlejší či doplňkové. Jedná se o činnosti, které jsou úzce spjaty s hlavní ekonomickou činností žalobce, tj. s provozováním systému platebních karet, a zaměstnanci organizační složky se soustavným výkonem těchto činností bezprostředně podíleli na hospodářském výsledku, který žalobce v rámci svého podnikání v České republice dosahoval. Za ekonomickou činnost totiž nelze považovat toliko vlastní uzavření smlouvy s klientem či poskytování služeb na základě takto uzavřené smlouvy, ale též činnosti jako je průzkum trhu, reklamní činnost a propagace, vyhledávání a kontaktování nových klientů, komunikace se zákazníky či poskytování služeb zákazníkům v podobě zodpovídání jejich dotazů a zajišťování jejich styku s ústředím společnosti. Veškeré tyto činnosti rozhodně nejsou okrajové či zbytné, ale významnou měrou přispívají k dosahování lepšího podnikatelského výsledku konkrétního podnikatele. Soud považuje za nadbytečné rozebírat obecně známou skutečnost, že provádění průzkumu trhu, propagace vlastních výrobků (reklama) a poskytování kvalitního klientského servisu patří k ekonomickým činnostem, které jsou u podnikatelů žalobcova formátu v dnešní době zcela standardní a nezbytné z hlediska udržení a popř. vylepšení jejich pozice na trhu. Založení organizační složky žalobce v České republice, jejíž zaměstnanci měli tyto činnosti vykonávat, chápe soud

jako snahu žalobce mít své zaměstnance (a provozovnu) přímo v místě, kde sídlí jeho tuzemští klienti. Tento krok jistě vedl ke zvýšení klientského komfortu, neboť žalobcovi čeští klienti již nebyli nuceni ve všech záležitostech komunikovat přímo s belgickou centrálou, ale mohli se nadále se svými dotazy a požadavky obracet přímo na zaměstnance organizační složky. Ti naopak měli blíže k jednotlivým klientům, ať již novým či stávajícím, což jim rovněž usnadnilo vzájemnou komunikaci. Jejich lokalizace jim také umožňovala lepší přístup k informacím relevantním při provádění průzkumu zdejšího trhu.

Z výše uvedeného vyplývá, že činnosti vyvíjené zaměstnanci organizační složky žalobce v České republice rozhodně nepředstavují přípravné, vedlejší či doplňkové činnosti podniku ve smyslu rozhodnutí ESD C-73/06 Planzer Luxemburg Sarl. Jedná se naopak o ekonomické činnosti, které bezprostředně souvisí s hlavní činností žalobce a mají svůj nezastupitelný význam při dosahování žalobcova hospodářského výsledku. Jinak řečeno, tuzemská organizační složka žalobce se svou činností aktivně podílela na poskytování služeb zákazníkům v České republice, a tím i na uskutečňování ekonomické činnosti žalobce v tuzemsku.

Skutečnost, že organizační složka žalobce měla v roce 2006 pět stálých zaměstnanců (a další dva externí zaměstnance), dle názoru soudu nevyklučuje posouzení této organizační složky jakožto provozovny ve smyslu § 4 odst. 1 písm. z/ ZDPH. Bylo svobodným rozhodnutím žalobce jakožto podnikatelského subjektu, kolik zaměstnanců bude v organizační složce zaměstnáno. Jinak řečeno, výsledný počet zaměstnanců organizační složky je výsledkem žalobcovy úvahy, že právě tento počet postačí k zajištění činností a služeb, které měla organizační složka v České republice vykonávat a poskytovat. Permanentně přítomný personální substrát organizační složky byl nepochybně vybaven technickými prostředky potřebnými k poskytování těchto služeb a měl své stálé sídlo, ve kterém, a to nejen v rozhodném roce, působil.

Za podpůrný důkaz toho, že tuzemská organizační složka žalobce v roce 2006 vyvíjela ekonomickou činnost v rámci svého předmětu podnikání zapsaného v obchodním rejstříku, považuje soud její přiznání k dani z příjmů právnických osob za rozhodné období, ve kterém byla celková daňová povinnost vyčíslena částkou 57.840,- Kč. Bez ohledu na to, jakým způsobem byla výše daně stanovena, je tak zřejmé, že organizační složka měla v uvedeném roce *ze své činnosti* určité příjmy, které se staly předmětem daně.

Soud má ve shodě s názorem žalovaného za to, že žalobce ve snaze zpochybnit posouzení jeho tuzemské organizační složky jako provozovny v žalobě účelově sumarizuje a propojuje jednotlivá rozhodnutí ESD za tím účelem, aby došel k závěru, že stálou provozovnou je pouze taková organizační složka, která zcela nezávisle poskytuje služby lokálním klientům, rozhoduje o finančních a ostatních podmínkách poskytování služeb a uzavírá smlouvy s jednotlivými klienty. Ve svých poukazech na jednotlivá rozhodnutí ESD, z nichž dovozuje (dle jeho názoru) obligatorní znaky provozovny, žalobce zcela pomíjí zásadní skutečnost, a sice že každé z citovaných rozhodnutí ESD se týká konkrétního podnikatelského subjektu se specifickým předmětem podnikání, zcela odlišným od předmětu podnikání žalobce. Proto také žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí přílehlavě konstatoval, že samostatnost (nezávislost) provozovny při poskytování služeb, což je jeden ze žalobcem zdůrazňovaných znaků, je do značné míry podmíněna charakterem poskytovaných služeb. Nelze než přisvědčit názoru žalovaného, že jiná míra samostatnosti při poskytování služeb bude typická pro provozovnu cestovní kanceláře, jiná pro provozovnu prodejce automobilů a jinou míru samostatnosti bude vykazovat provozovna centrálně řízené

společnosti spravující systém platebních karet přijímaných po celém světě, jako je tomu v případě žalobce.

Rozhodnutí o tom, jaké činnosti bude vykonávat a jaké služby bude zákazníkům poskytovat jeho provozovna zřizovaná v jiném státě, je zcela v kompetenci podnikatelského subjektu, který tuto provozovnu zřizuje. Jak vyplývá ze žalobních tvrzení samotného žalobce i ze svědecké výpovědi svědka Javorského, žalobce v rámci Evropy operuje centralizovaně ze sídla společnosti v Belgii. Pouze v belgické centrále jsou schvalovány cenové podmínky obchodních smluv a jen zde jsou sjednávány a následně uzavírány smlouvy s jednotlivými zákazníky. Pouze centrála v Belgii také řeší případné problémy, které nastanou při provádění platebních transakcí v rámci žalobcem zajišťovaného systému platebních karet. Omezení rozsahu vykonávaných činností, která pro organizační složku žalobce v České republice vyplývají z organizační struktury společnosti, dělby pracovních úkolů a s tím spojeného personálního a materiálního vybavení, však nemění nic na tom, že zaměstnanci této organizační složky *relativně* samostatně vykonávají jiné činnosti, které bezprostředně souvisí s poskytováním služeb zákazníkům v České republice a jsou nedílnou součástí podnikatelské, tj. ekonomické činnosti žalobce (k tomu viz výše).

Soud považuje za nutné zdůraznit slovo „relativně,“ neboť má za to, že činnost vykonávaná provozovnou jakéhokoliv podnikatelského subjektu nikdy není a nemůže být zcela samostatná a nezávislá na zřizovateli této provozovny. Žalobci je třeba přisvědčit v tom, že organizační složka, která nedisponuje vlastním kapitálem, nemůže vykonávat ekonomickou činnost zcela oddělenou od ekonomické činnosti svého zřizovatele. To ale platí pro jakoukoliv provozovnu, neboť ta vždy podléhá vedení ze strany zřizovatele a svou činnost vykonává pouze v jeho prospěch. Opačná situace, kdy by provozovna svou činností z ekonomického hlediska poškozovala podnikatelský subjekt, který jí zřídil, postrádá smyslu. Vzhledem k výše uvedenému nelze hovořit o absolutní samostatnosti provozovny ve smyslu její nezávislosti na zřizovateli.

Žalobce tento znak provozovny, tj. poskytování služeb na nezávislé (samostatné) bázi, dovozuje z rozhodnutí ESD C-190/95 ARO Lease. I toto rozhodnutí se ale týkalo skutkově zcela odlišné situace, kdy daňový subjekt neměl v jiném členském státě vůbec žádné zaměstnance ani kanceláře a pouze uzavřel smlouvy o zprostředkování s tamními prodejci automobilů. Na základě takto uzavřených smluv s ním pak mohli zákazníci prostřednictvím těchto prodejců (tedy prostřednictvím osob odlišných od daňového subjektu) uzavřít leasingové smlouvy na vozidla, která si u těchto prodejců vybrali. Absenci poskytování služeb na nezávislé bázi ve zmiňované věci tedy ESD spatřoval nikoliv v závislosti provozovny na svém zřizovateli, jak mylně zobecňuje žalobce, neboť žádná taková provozovna, slovy ESD dostatečná a stálá struktura ve smyslu lidského a materiálního vybavení, která by poskytování služeb umožnila, nebyla daňovým subjektem v jiném členském státě zřízena. Jak již bylo uvedeno shora, v dané věci byly služby zákazníkům poskytovány třetími osobami, a sice smluvně vázanými prodejci vozidel. Poskytování služeb tedy neprobíhalo na nezávislé a samostatné bázi – rozuměj na bázi nezávislé na jiných osobách odlišných od daňového subjektu, ale v závislosti na nich, tj. nesamostatně.

Pokud ESD v rozhodnutí C-190/95 ARO Lease poukázal na absenci dostatečné a stálé struktury, *kteřá by poskytla základnu pro uzavírání smluv nebo uskutečnění manažerských rozhodnutí*, a umožnila tak poskytování daných služeb na nezávislé bázi, učinil tak právě a pouze v souvislosti s hodnocením konkrétního případu. Z této zmínky nelze dovozovat, že obligatorním znakem každé provozovny je to, že zde dochází k uzavírání smluv nebo

uskutečňování manažerských rozhodnutí. ESD citovanou větou reagoval na konkrétní řešenou situaci, kdy *hlavním předmětem podnikatelské činnosti daňového subjektu bylo právě uzavírání leasingových smluv se zákazníky*, nicméně v jiném členském státě chyběla jakákoliv stálá struktura (ve smyslu provozovny), která by daňovému subjektu umožňovala samostatné poskytování této služby. Provozovnu tedy ve smyslu judikatury ESD nepochybně charakterizuje dostatečně stálá a vhodná struktura, disponující permanentně přítomným lidským i materiálním vybavením, umožňující poskytování služeb zákazníkům na nezávislé bázi, nikoliv to, že v každé provozovně musí vždy docházet k uzavírání smluv nebo uskutečňování manažerských rozhodnutí. Snadno si totiž lze představit situaci, kdy se podnikatelský subjekt rozhodne, že veškeré smlouvy s klienty budou uzavírány v centrále společnosti, a že provozovna, kterou zřídí v jiném členském státě, bude vykonávat jiné činnosti a na procesu uzavírání smluv se bude podílet pouze okrajově (přeposíláním návrhů smluv klientům apod.), stejně jako tomu bylo i v případě žalobce. Soud na tomto místě považuje za potřebné zdůraznit, že závazná definice pojmu provozovna, vymezující charakteristické znaky tohoto pojmu, je stanovena přímo v zákoně (§ 4 odst. 1 písm. z/ ZDPH), jímž je správní orgán, a stejně tak i soud, při své rozhodovací činnosti vázán. V zákonem stanovené definici není ani zmínka o tom, že by obligatorním znakem provozovny byla skutečnost, že zde dochází k uzavírání smluv nebo uskutečňování manažerských rozhodnutí.

Soud neshledal opodstatněnou námitku, v níž žalobce poukazuje na to, že jím poskytované služby mají místo plnění na základě ust. § 10 odst. 7 v České republice i bez zohlednění institutu stálé provozovny. V souzené věci není spor o místo plnění žalobcem poskytovaných služeb, ale o oprávněnost žalobcem uplatněného nároku na vrácení daně podle § 82 odst. 1 ZDPH. Pro posouzení tohoto sporu je pak klíčové zodpovězení otázky, zda žalobcem zřízená tuzemská organizační složka naplňuje znaky provozovny ve smyslu zákonné definice tohoto pojmu obsažené v § 4 odst. 1 písm. z/ ZDPH. Místo plnění služeb, které žalobce poskytuje svým tuzemským zákazníkům a o němž v souzené věci není sporu, je pro řešení této otázky irelevantní. K argumentaci žalobce, který v této souvislosti zdůrazňuje, že jím realizované služby jsou zákazníkům v České republice poskytovány ze zahraničí, bez zásahu tuzemské organizační složky, soud považuje za nutné uvést, že řada služeb a ekonomických činností byla poskytována a vykonávána přímo zaměstnanci organizační složky (k tomu viz výše).

Na posouzení organizační složky žalobce jakožto provozovny ve smyslu § 4 odst. 1 písm. z/ ZDPH samozřejmě nemůže mít žádný vliv případné zvýšení administrativní zátěže, které žalobce s tímto závěrem správního orgánu spojuje. Zcela bezpředmětná pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je i skutečnost, že organizační složka žalobce a její zřizovatel jsou jedinou osobou povinnou k dani, a tudíž transakce mezi nimi nepředstavují plnění z pohledu DPH. V souzené věci nejsou posuzovány transakce prováděné mezi organizační složkou žalobce a žalobcem samotným, ale to, zda organizační složka žalobce je či není provozovnou ve smyslu ZDPH. Jak žalobce sám připustil, rozhodujícím kritériem pro závěr o existenci provozovny je rozsah a předmět aktivit vykonávaný organizační složkou a její účel (v replice k vyjádření žalovaného žalobce totéž vyjádřil slovy, že je nutné zkoumat zejména ekonomickou činnost provozovny). Soud připouští, že dokazování prováděné v tomto směru správcem daně či žalovaným mohlo být důkladnější a že například výslech svědka – zaměstnance organizační složky, který by pomohl objasnit, jaké činnosti organizační složka žalobce v roce 2006 vyvíjela, mohl být proveden již v řízení před finančními orgány. Žalovaný při posouzení charakteru činnosti organizační složky žalobce vyšel toliko ze zjištění o její existenci, plynoucího ze zápisu v obchodním rejstříku, dále ze zjištění o počtu

zaměstnanců organizační složky žalobce a stálosti jejího sídla v rozhodném roce, z kusého konstatování samotného žalobce, že úkolem české pobočky bylo řízení vztahů se zákazníky, a z podpůrných důkazů, za které považoval doklady, na jejichž základě žalobce nárokoval vrácení daně a na kterých byla ve většině případů jako příjemce plnění označena přímo organizační složka žalobce. Na základě těchto zjištění žalovaný dospěl k (ve výsledku správnému) závěru o stálosti personálního a materiálního vybavení žalobcovy tuzemské organizační složky a rozsahu její činnosti. Soud v přezkumném řízení, ve kterém platí princip plné jurisdikce, výsledkem shora jmenovaného svědka napravil žalobcem vytýkanou nedostatečnost dokazování. Zjištění, která na základě doplněného dokazování učinil, pak plně potvrdila správnost závěru žalovaného, že žalobce nesplňuje zákonem stanovené podmínky pro vrácení daně, protože jeho tuzemskou organizační složku je nutno považovat za provozovnu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. z/ ZDPH.

V souzené věci nebyl žádný důvod pro postup správce daně či žalovaného podle § 43 odst. 1 ZSDP ve spojení s § 82 odst. 7 ZDPH, tedy pro zahájení vytýkácího řízení vůči žalobci. K zahájení vytýkácího řízení podle § 43 odst. 1 ZSDP může dojít pouze v tom případě, vzniknou-li správci daně *pochybnosti* o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. V souzené věci se však nejednalo o daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání či hlášení a doklady s nimi související, nýbrž o žádost žalobce o vrácení DPH, a již z tohoto důvodu nepřicházel postup podle § 43 odst. 1 ZSDP v úvahu. Vytýkácí řízení navíc má, jak vyplývá z dikce obou výše zmíněných ustanovení, sloužit k odstranění vzniklých *pochybností*; podle § 82 odst. 7 ZDPH může být žadatel vyzván též k odstranění *neúplnosti* podané žádosti o vrácení daně. Správce daně ani žalovaný však v daném případě nepovažovali žádost žalobce za neúplnou a po vyhodnocení shromážděných dokladů neměli ani žádné pochybnosti o tom, že žalobci nárok na vrácení daně nevznikl. Nebylo tedy důvodu, aby zahajovali vytýkácí řízení a v jeho rámci žalobce vyzývali k odstranění pochybností, když žádné pochybnosti ohledně závěru, že žalobce podmínky pro vrácení daně nesplňuje, neměli. Jediným možným postupem správce daně za tohoto stavu věci bylo zamítnutí žalobcovy žádosti pro její nedůvodnost.

Lze shrnout, že organizační složka žalobce v roce 2006 v tuzemsku stabilně disponovala personálním a materiálním vybavením, které využívala k výkonu těch ekonomických činností, jež zde měla podle pokynů žalobce provádět, a byla tudíž provozovnou ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH. Žalobci tak nevznikl nárok na vrácení daně, protože nesplnil jednu z podmínek vyžadovaných ustanovením § 82 odst. 1 ZDPH, podle něhož nárok na vrácení daně vzniká osobě registrované k dani v jiném členském státě, *pokud v tuzemsku nemá provozovnu*.

Závěrem soud uvádí, že se zcela ztotožňuje s názorem žalovaného, že smyslem institutu vrácení daně dle § 82 ZDPH je vrátit daň osobě registrované k dani v jiném členském státě, která v tuzemsku neuskutečňuje ekonomickou činnost, nikoliv vracet daň zaplacenou převážně v souvislosti s fungováním tuzemské provozovny (nájemné za kancelářské prostory a související služby, leasing služebních vozů, telefonní účty, kancelářské vybavení apod.), jak požaduje žalobce.

Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto jí podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

V Praze dne 23. května 2012

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková