



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a Mgr. Davida Hipšera v právní věci žalobkyně **I. P.**, trvale bytem xxx, Řecko, právně zastoupené Ing. Janem Rambouskem, daňovým poradcem, se sídlem v Praze 3, Křišťanova 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 15.8.2006, č.j.: FŘ-12003/13/06

t a k t o :

Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 15.8.2006, č.j.: FŘ-12003/13/06, se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení v částce 6.800,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Jana Rambouska, daňového poradce.

Odůvodnění

Žalobkyně se žalobou, doručenou Městskému soudu v Praze dne 20.9.2006, domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 15.8.2006, č.j.: FŘ-12003/13/06 (dále též žalobou napadeného rozhodnutí), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 16.1.2006, č.j.: 9249/06/001533/8124, kterým tento úřad (dále též správce daně) za období od července do prosince 2004 přiznal žalobkyni nárok na vrácení daně z přidané hodnoty ve výši 0,-Kč oproti v žádosti žalobkyně ze dne 25.5.2005 požadovanému a uplatněnému nároku v částce 692.867,-Kč.

Žalobkyně v podané žalobě namítla, že dne 24.5.2005 podala žádost podle ustanovení § 82 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, o vrácení daně z přidané hodnoty v částce 692.867,-Kč. Správce daně však svým rozhodnutím přiznal nárok ve výši 0,-Kč, proti čemuž podala žalobkyně prostřednictvím svého zmocněného právního zástupce v zákonné lhůtě odvolání, v němž namítala rozpor tohoto rozhodnutí s platnými právními předpisy.

Žalobkyně v podané žalobě namítla, že odvolací orgán, který svým rozhodnutím odvolání zamítl, v rozporu se zákonem nepovažuje skutečnost, že správce daně nedodržel lhůtu stanovenou v ustanovení § 82 odst.1 zákona o dani z přidané hodnoty, za porušení práv žalobkyně takovým způsobem, který by mohl mít vliv na výsledek daňového řízení. Žalobkyně má za to, že po uplynutí šesti měsíců od podání žádosti ji její zástupce informoval o tom, že správce daně nepodal žádnou výzvu ve smyslu ustanovení § 82 odst.7 zákona o dani z přidané hodnoty a je tedy pouze otázkou času, kdy budou peníze žalobkyni zaslány. Žalobkyně byla rovněž ubezpečována o tom, že částka bude navýšena o úrok z prodlení. Žalobkyně proto s uvedenou částkou kalkulovala na přelomu let 2005/ 2006 a protože správce daně ve lhůtě šesti měsíců nevyslovil žádnou pochybnost a výmluvu odvolacího orgánu, že žádost měla vady, i když to ze spisu nevyplývá, nelze akceptovat, neboť toto tvrzení nelze přezkoumatelným způsobem ze spisu ověřit.

Žalobkyně uvedla, že došlo k provedení špatné implementace Šesté směrnice Rady Evropského hospodářského společenství (EHS), a žalovaný odvolací orgán si popletl závaznost nařízení, které je přímo aplikovatelné a směrnice samotné. Podle názoru žalobkyně je úprava v českém právním řádu natolik jednoznačná, že zde platí pravidla pro přímý účinek směrnice, tj. směrnice se může dovolávat plátce, je-li to pro něj výhodnější, ale nikoliv státní orgán, který neprovedl řádnou implementaci. V žalobou napadeném rozhodnutí není uvedena šestá směrnice mezi předpisy, podle kterých bylo rozhodováno, tak jak stanoví ustanovení § 32 odst.2 písm.d) zákona o správě daní a poplatků. Protože zákonodárce nesplnil ani podmínku legislativních pravidel vlády č.48 odst.3, která ukládá uvádět na začátek úvodního ustanovení právního předpisu text „tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropských společenství“, nešlo by ani v případě nepřímého účinku tento aplikovat, protože plátce nemohl vědět, že správce daně použije šestou směrnici. Žalobkyně namítla, že finanční úřad jako správce daně, tedy prvostupňová instance, ve svém rozhodnutí šestou směrnicí nijak neargumentoval a protože odvolací orgán změnil právní názor finančního úřadu a nově šestou směrnicí argumentoval, měl plátce právo na součinnost a měl být odvolacím orgánem seznámen s novou právní argumentací, rozšířenou o šestou směrnici, aby se v odvolání proti této nové argumentaci mohl úspěšně bránit. Žalobkyně poukázala na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu v tom směru, že porušením zásady dvojinstančnosti řízení je situace, kdy žalovaný neseznámí žalobce se svojí novou právní kvalifikací, která je odlišná od právní kvalifikace učiněné finančním úřadem, aby se žalobce ve svém odvolání mohl k této nové právní kvalifikaci učiněné žalovaným vyjádřit.

Žalobkyně poukázala na to, že odvolací orgán neuvedl, v čem spatřuje otázku nesrozumitelnosti ustanovení § 94 odst.11 a § 95 odst.12 zákona o daně z přidané hodnoty a žalobkyně proto doposud netuší, co nemělo být touto částí odůvodnění rozhodnutí vyjádřeno - pouze tuší, že tím bylo odůvodněno stanovení nároku daně ve výši 0,-Kč. Ani ze spisového materiálu, do něhož žalobkyně nahlédla, nevyplývají žádné písemnosti, o které by se mělo opírat odůvodnění, proč je daň stanovena rozdílně, jak to ukládá ustanovení § 46 odst.2 zákona o správě daní a poplatků. Žalobkyni bylo pouze sděleno, že plátcům nelze daň vracet podle ustanovení § 82 zákona o dani z přidané hodnoty. Toto odůvodnění žalobkyně považuje za nedostatečné, neboť žalobkyně všechny zákonem uvedené konkrétní podmínky splnila a správce daně jí nesdělil, která z podmínek splněna nebyla.

Žalobkyně v podané žalobě namítla, že pokud podala žádost o vrácení daně, měla jí být vrácena do dne 25.11.2005 nebo ve stejné lhůtě měla být vyzvána k odstranění vad a pochybností. Tím, že tak správce daně neučinil, porušil ustanovení zákona o dani z přidané

hodnoty a zkrátil žalobkyni na jejích právech, protože ta v uzávěrkách roku 2005 zcela oprávněně kalkulovala s tím, že jí daň bude vrácena, což se dosud nestalo. Postupem žalovaného správního orgánu ve věci bylo porušeno ustanovení § 32 odst.2 písm.d) zákona o správě daní a poplatků a byla porušena pravidla nepřímého účinku, zakotvená v judikátu Evropského soudního dvora ve věci C-41/74 Van Duyn ze dne 4.12.1974, podle něhož nesprávná implementace nemůže jít k tíži občana. Žalovaný odvolací orgán porušil zásadu dvojinstančnosti tak, jak bylo popsáno výše. Z tohoto důvodu žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů zrušil.

Žalovaný správní orgán ve svém vyjádření k obsahu podané žaloby ze dne 24.11.2006 navrhl její zamítnutí s odůvodněním, že neporušil ustanovení § 32 odst.2 písm.d) zákona o správě daní a poplatků, neboť podle šesté směrnice nerozhodoval a nemohl ji proto uvést jako povinnou náležitost rozhodnutí. Neporušil ani zásahu dvojinstančnosti daňového řízení, neboť závěry správce daně potvrdil a podle šesté směrnice nerozhodl, takže mu povinnost informovat žalobce o změně právního názoru nevznikla. Žalovaný rovněž neuplatnil přímý ani nepřímý účinek šesté směrnice, neboť byl názoru, že žalobkyni nárok na vrácení daně u zboží a služeb cestovního ruchu nevznikl na základě ustanovení § 82 a 89 zákona o dani z přidané hodnoty.

Žalovaný správní orgán k jednotlivým uplatněným žalobním námitkám uvedl, že důvodem nepřiznání požadovaného nároku na vrácení daně byla skutečnost, že žalobkyně nesplnila podmínky, uvedené v ustanovení § 82 odst.1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť byla v tuzemsku registrována jako plátce daně z přidané hodnoty. Podle ustanovení § 89 odst.8 zákona o dani z přidané hodnoty nemá poskytovatel cestovní služby nárok na odpočet daně ani vrácení daně u zboží a služeb cestovního ruchu, nakoupených od plátců nebo od osob registrovaných k dani v jiném členském státě, které poskytuje zákazníkovi jako součást cestovní služby. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že vrácení daně neumožňuje ani článek 26 odst.4 šesté směrnice Rady Evropského společenství, v němž se uvádí, že daň, kterou s cestovní kanceláří účtují jiné osoby povinné k dani k poskytnutí plnění, uskutečněných k přímému prospěchu zákazníka, nezakládá v žádném členském státě nárok na odpočet nebo vrácení daně.

Žalovaný vyjádřil ve svém podání nesouhlas s tvrzením, že postup správce daně byl nezákonný. Správce daně požadoval předložení dokladů, které jsou povinnými náležitostmi žádosti o vrácení daně, neboť nemohl posoudit všechny údaje uvedené v odvolání jen z výsledků již provedeného řízení. Ze spisu žalobkyně nevyplývá, že by správce daně žádal o opětovné předložení dokladů, které se v něm již nacházely, ačkoli se o tom žalobkyně v odpovědi na učiněnou výzvu v tomto smyslu vyjádřila. Protože žalobkyně učiněné výzvě vyhověla, obsah výzvy a následná reakce žalobkyně neměly vliv na výsledek řízení. Žalovaný je toho názoru, že na základě ustanovení § 89 odst.8 zákona o dani z přidané hodnoty nevzniká u zboží a služeb cestovního ruchu nárok na odpočet daně, ani na její vrácení osobám registrovaným k dani v jiných členských státech.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřil pochybnost ohledně správnosti textu ustanovení § 89 odst.8 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť se nedomníval, že by záměrem zákonodárce bylo národním zákonem určovat, za jakých podmínek lze uplatnit nárok na vrácení daně v jiném členském státě ze zboží a služeb v tomto jiném členském státě pořízených, namísto toho, aby bylo zmíněno vrácení daně v tuzemsku. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že záměrem zákonodárce nesporně bylo promítnout do ustanovení § 89 odst.8 zákona o dani z přidané hodnoty článek 26 odst.4 šesté směrnice Rady EHS, v němž se uvádí, že „daň, kterou cestovní kanceláři účtují jiné osoby povinné k dani za poskytnutí plnění, uskutečněných k přímému prospěchu zákazníka, nezakládá v žádném členském státě nárok na odpočet nebo vrácení daně“. Žalovaný poukázal na ustanovení § 82 odst.2 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož nárok na vrácení daně může být osobou neregistrovanou k dani v jiném členském státě uplatněn u

zboží a služeb za obdobných podmínek, za nichž může být plátcem uplatněn nárok na odpočet daně. Nemá-li tedy splátce u zboží a služeb cestovního ruchu nárok na odpočet daně, nemá ani osoba, registrovaná k dani v jiném členském státě u tohoto druhu plnění nárok na vrácení daně podle ustanovení § 82 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný tak považuje za logické, že u těch plnění, kde plátce daně nemůže uplatnit nárok na odpočet daně, nevzniká ani nárok na vrácení daně. Pokud by tomu tak nebylo, byla by významným způsobem porušena zásada rovnosti podnikatelských subjektů.

K námitce žalobkyně, která se váže k aplikaci šesté směrnice Rady EHS s tím, že nebyla uvedena jako předpis, podle kterého správní orgán rozhodoval, žalovaný uvedl, že podle tohoto článku nerozhodl, protože mu uvedená povinnost nevznikla a ani neměl povinnost žalobkyni seznámit s tím, že má jiný právní názor než správce daně. Žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně, který rozhodl podle zákona o dani z přidané hodnoty, neboť je přesvědčen, že žalobkyni na základě tohoto zákona nárok na vrácení daně nevznikl.

K námitce žalobkyně o tom, že část odůvodnění rozhodnutí správce daně je nesrozumitelná žalovaný uvedl, že v odůvodnění svého rozhodnutí vysvětlil, že zahraniční osobou registrovanou k dani z přidané hodnoty podle ustanovení § 94 odst.11 a § 95 odst.12 zákona o dani z přidané hodnoty měl správce daně na mysli žalobkyni, a skutečnost, že byla v období, za které žádala o vrácení daně, plátcem daně z přidané hodnoty, registrovaným na základě uvedených ustanovení. Ve spise se nacházelo rozhodnutí správce daně, v jehož odůvodnění jsou uvedeny důvody, proč žalobkyni nebyla přiznána daň v požadované výši a žalobkyni bylo rovněž ústně sděleno, že plátcem daně nelze přiznat nárok na vrácení daně podle ustanovení § 82 zákona o dani z přidané hodnoty a že se daň nevrací z cestovních služeb. Žalobkyně nevyužila svého práva a ve smyslu ustanovení § 32 odst.9 zákona o správě daní nepožádala o sdělení důvodu rozdílného vyměření, a rovněž obsah odvolání svědčí o tom, že důvody pro přiznání nároku na vrácení daně ve výši 0,-Kč znala.

Žalovaný vyjádřil názor, že žalobkyni jako osobě registrované k dani z přidané hodnoty v tuzemsku nárok na vrácení daně podle ustanovení § 82 zákona o dani z přidané hodnoty nevznikl, neboť na ni nelze nahlížet jako na osoby, které v tuzemsku neuskutečňují ekonomickou činnost, čímž nesplňuje jednu z podmínek ustanovení § 82 odst.1 zákona o DPH. Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která se stane plátcem daně z přidané hodnoty na základě ustanovení § 94 odst.11 a § 95 odst.12 zákona o dani z přidané hodnoty, může uplatnit nárok na odpočet daně za stejných podmínek, jako plátce daně usazený v tuzemsku a nemá zvláštní postavení, které by jí umožňovalo volit, zda bude uplatňovat nárok na odpočet daně na základě ustanovení § 72 zákona o DPH nebo nárok na její vrácení podle § 82 téhož zákona. Žalobkyně byla k dani z přidané hodnoty zaregistrovaná na základě vlastní žádosti, v níž tvrdila, že podmínky registrace splňuje, a pokud tomu tak nebylo, měla požádat o přezkoumání rozhodnutí o registraci, která mohla být zrušena od samého počátku. Žalobkyně tak neučinila a dokonce coby plátce daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4.čtvrtletí roku 2004 uplatnila na základě stejných daňových dokladů nárok na odpočet daně a až poté, co během vytykácího řízení zjistila, že jí nebude odpočet přiznán, podala dodatečné daňové přiznání, kterým částky přijatých zdanitelných plnění změnila na nulu a požádala o vrácení daně.

Žalovaný správní orgán tak uzavřel, že žalobkyni nárok na vrácení daně nevznikl, neboť byla plátcem daně, tedy osobou, která může uplatnit nárok na odpočet daně, ale nevznikl jí nárok na její vrácení podle ustanovení § 82 zákona o DPH, neboť je považována za osobu uskutečňující v tuzemsku ekonomickou činnost, čímž nesplňuje jednu z podmínek, uvedených v ustanovení § 82 odst.1 zákona o DPH. Žalobkyně žádala o vrácení daně u zboží a služeb cestovního ruchu, které poskytovala zákazníkům jako součást cestovní služby, což umožňuje ustanovení § 89 odst.8 zákona o DPH, ať již samo o sobě nebo v návaznosti na ustanovení § 82 odst.2 zákona o DPH, podle něhož nárok na vrácení daně může být uplatněn za obdobných podmínek, za nichž může být plátcem uplatněn nárok na

odpočet daně, přičemž nárok na odpočet daně cestovních služeb podle ustanovení § 89 odst.8 zákona o DPH nevzniká.

Žalobkyně využila svého práva a podala k obsahu vyjádření žalovaného správního orgánu dne 17.12.2006 písemnou repliku, v níž uvedla, že z hlediska zákona všechny podmínky potřebné pro vrácení daně splnila a nelze souhlasit s tvrzením žalovaného, že plátce vždy provádí ekonomickou činnost. Žalobkyně ekonomickou činnost neprováděla a žalovaný to ani nezkoumal, takže tím nemůže argumentovat. Ke dni 2.2.2006 nebylo ze spisu zřejmé, co vlastně podle názoru správce daně žalobkyně porušila a proč jí nebyl přiznán nárok na vrácení daně. Nebylo zde ani odůvodnění, že se správce daně domnívá, že plátce vždy provádí ekonomickou činnost na území tuzemska. Žalobkyně dále uvedla, že jestliže správce daně posoudil žádost o vrácení daně bez dokladů, které požadoval v uplatněné výzvě, a přitom je ke svému rozhodnutí potřeboval, jedná se jednoznačně o jeho pochybení, které nelze nijak zhojit. Plátce daně své zamítnutí učinil až po lhůtě, vyplývající jak ze zákona, tak z osmé směrnice Rady EHS (navíc bez potřebných dokladů), a teprve v rámci odvolání se začal skutečně žádostí zabývat, jedná se tak o marné uplynutí lhůty, které nelze zhojit. Žalobkyně dále namítla, že z jazykového výkladu ustanovení § 82 a § 89 zákona o dani z přidané hodnoty nelze vyčíst zákaz vrácení daně v tuzemsku u zboží a služeb nakoupených od plátců, protože v zákoně je zcela jasně a nepochybně toto zamezeno pouze pro vrácení daně v jiném členském státě. Žalovaný tak nepostupuje v souladu s právními předpisy a snaží se fakta uvádět tak, jak ve skutečnosti nenastala. Z tohoto důvodu žalobkyně setrvala na původní žalobě.

Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující pro rozhodnutí soudu ve věci samé podstatné skutečnosti :

Dne 27.12.2004 doručila žalobkyně Finančnímu úřadu pro Prahu 1 přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty pro osoby, které nemají v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu, Z přihlášky vyplývá, že žalobkyně provozuje cestovní kancelář. Dne 2.5.2005 požádala žalobkyně o zrušení uvedené registrace z toho důvodu, že nebyl dosažen obrát. Finanční úřad pro Prahu 1 rozhodl o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty rozhodnutím ze dne 15.9.2005 a rozhodnutí nabylo účinnosti ke dni 30.9.2005.

Dne 25.5.2005 doručila žalobkyně Finančnímu úřadu pro Prahu 1 žádost o vrácení daně osoby registrované k dani v jiném členském státě podle ustanovení § 82 zákona o dani z přidané hodnoty za období kalendářního roku 2004 (období červenec až prosinec), v níž uplatnila nárok na vrácení daně v celkové částce 692.867,-Kč.

Výzvou ze dne 14.2.2006 vyzval Finanční úřad pro Prahu 1 žalobkyni k prokázání skutečností o tom, že žadatel o vrácení daně je osobou registrovanou v dani v jiném členském státě, dále k prokázání písemného prohlášení o ekonomické činnosti v České republice, podepsaného zahraniční osobou a k předložení daňových dokladů, u nichž musí být předmět zdanitelného plnění uveden v jazyce českém nebo slovenském a upřesněn předmět zdanitelného plnění, včetně předložení uzavřené smlouvy o poskytování služeb společností KANELLOS TOUR. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně podáním ze dne 8.3.2006 a ze dne 13.4.2006.

Rozhodnutím ze dne 16.1.2005, č.j.: 9299/06/001533/8124, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 24.4.2006, č.j.: 143518/06/001533/8124, Finanční úřad pro Prahu 1 přiznal žalobkyni nárok na vrácení daně z přidané hodnoty za měsíce červenec až prosinec roku 2004 ve výši 0,-Kč s odůvodněním, že neuznal oprávněnost nároku ve výši 692.867,-Kč z důvodu nesplnění podmínek uvedených v ustanovení § 82 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a s odkazem na ustanovení § 89 odst.8 téhož zákona, podle něhož poskytovatel cestovní služby nemá nárok na odpočet daně

ani na vrácení daně v jiném členském státě u zboží a služeb cestovního ruchu, nakoupených od plátců nebo od osob registrovaných k dani v jiném členském státě, které poskytují zákazníkovi jako součást cestovní služby.

Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně dne 6.2.2006 včasné odvolání, v němž shodně s podanou žalobou argumentovala, že splnila všechny podmínky stanovené zákonem pro vrácení daně z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období a vznikl jí tak nárok na vrácení daně.

O podaném odvolání rozhodl žalovaný správní orgán žalobou napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítl s odůvodněním, že žalobkyni nárok na vrácení daně na základě ustanovení § 82 zákona o dani z přidané hodnoty (dále též zákon o DPH) nevznikl z toho důvodu, že se jedná o poskytovatele cestovních služeb, a že plnění, z nichž nárok uplatňovala, byla určena k přímému prospěchu zákazníka, přičemž podle článku 26 odst.4 Šesté směrnice Rady Evropského společenství u těchto plnění nárok na odpočet ani na vrácení daně nevzniká. Odvolatelka současně nespĺňovala podmínky ustanovení § 82 odst.1 zákona o dani z přidané hodnoty proto, že v období, za které o vrácení daně žádala, byla plátcem daně z přidané hodnoty a mohla tak uplatňovat nárok na odpočet daně, v důsledku čehož jí nelze považovat za osobu oprávněnou žádat o vrácení daně podle ustanovení § 82 zákona o dani z přidané hodnoty.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení v mezích žalobních bodů a přitom vycházel ze skutkového a správního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ustanovení § 75 zákona č.150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen s.ř.s.). O podané žalobě rozhodl bez nařízení ústního jednání podle ustanovení § 51 odst.1 s.ř.s., neboť žalobkyně vyjádřila výslovný souhlas s tímto zamýšleným postupem soudu a žalovaný správní orgán na obdobnou výzvu soudu uvedl výslovně, že na nařízení ústního jednání ve věci netrvá.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že nebylo vyhověno žádosti žalobkyně o vrácení daně z přidané hodnoty proto, že žalovaný posoudil postavení žalobkyně jako subjektu, která má postavení poskytovatele cestovních služeb a vzhledem k nesprávnosti ustanovení § 89 odstavce 8 zákona o DPH postupoval podle článku 26 odstavce 4 Šesté směrnice s tím, že současně vyslovil souhlas se stanoviskem správce daně, že žalobkyně nespĺňuje ani podmínky, stanovené v ustanovení § 82 odstavce 1 zákona o DPH proto, že byla registrována k této dani podle ustanovení § 94 odstavce 11 a § 95 odstavce 12 zákona o DPH.

Je třeba uvést, že vrácení daně je upraveno v dílu 11 hlavy II zákona, a to subjektům, které jsou uvedeny v jednotlivých ustanoveních §§ 80 až 86 tohoto zákona. V hlavě III zákona jsou pak upraveny zvláštní režimy, mimo jiné je upraven i zvláštní režim pro cestovní služby (ustanovení § 89 zákona o DPH), kde se v § 89 odstavci 8 rovněž hovoří o vrácení daně. Podle tohoto ustanovení nemá poskytovatel cestovní služby nárok na odpočet daně ani na vrácení daně v jiném členském státě u zboží a služeb cestovního ruchu nakoupených od plátců nebo od osob registrovaných k dani v jiném členském státě, které poskytují zákazníkovi jako součást cestovní služby.

Žalovaný posoudil - vzhledem k předmětu činnosti žalobkyně – žalobkyni jako subjekt, pro který platí zvláštní režim pro cestovní služby, a zabýval se otázkou, zda žalobkyni lze vrátit daň podle ustanovení § 89 odstavce 8 zákona. S přihlédnutím k tomu, že toto ustanovení upravuje otázku nároku poskytovatelů cestovní služby na vrácení daně v jiném členském státě, postupoval podle článku 26 Šesté směrnice, který upravuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře. Konkrétně poukázal na článek 26 odstavce 4 Směrnice, podle

něhož daň, kterou cestovní kanceláři účtují jiné osoby povinné k dani z plnění, uskutečňovaných cestovní kanceláři v souvislosti s cestou, přičemž tato plnění jsou uskutečňována k přímému prospěchu zákazníka, nezakládá v žádném členském státě nárok na odpočet nebo vrácení daně, a proto učinil závěr, že žalobkyni požadovanou daň nelze vrátit.

Jak již bylo uvedeno, žalobkyně namítala, že uvedenou směrnicí nelze přímo aplikovat, respektive namítala, že nejsou splněny podmínky ani pro přímý ani pro nepřímý účinek směrnice. Tuto námitku shledal soud důvodnou.

Směrnice je aktem sekundárního práva Evropského společenství. Je to akt zavazující jen členské státy. V případě, že členské státy nezpracují obsah směrnice do vnitrostátního práva, může neprovedená směrnice při posuzování konkrétního případu získat přímý nebo nepřímý účinek.

Přímým účinkem se – stručně řečeno – rozumí přímá (bezprostřední) závaznost komunitárního práva ve vztahu k jednotlivcům, tj. subjektům práva členských států, především fyzickým a právnickým osobám. Z judikatury Evropského soudního dvora (ESD) vyplývá, že směrnice může získat přímý účinek jen výjimečně, a to tehdy, jestliže není řádně a včas implementována do vnitrostátního práva a je-li tím znemožněno uplatnění práv jednotlivce, která ze směrnice vyplývají. Přímého účinku se může dovolat jednatel, jestliže se dovolává svého práva vůči členskému státu, směrnicí mu nemůže být přímo uložena žádná povinnost. Členský stát, který řádně a včas neprovedl směrnici, se nemůže tohoto porušení vlastní povinnosti vůči jinému subjektu dovolávat.

Z výše uvedeného vyplývá, že bezprostřední aplikace směrnice v případech, kdy její obsah není implementován do vnitrostátního práva, se může dovolávat jen fyzická či právnická osoba, a to jen ve vztahu k právům, která směrnice těmto osobám přiznává. A *contrario* to znamená, že se v těchto případech nemůže dovolávat přímé aplikace stát, respektive státní orgány členského státu.

Pouze pro úplnost soud uvádí, že nepřímým účinkem směrnice se rozumí stav, kdy směrnice nebyla řádně implementována do vnitrostátního práva a nejsou splněny podmínky pro přímý účinek. Obsah směrnice musí být v takovém případě brán v úvahu při interpretaci příslušných vnitrostátních předpisů. Tato zásada není výslovně zakotvena v žádném právním předpisu práva Evropského společenství, vyplývá z judikatury Evropského soudního dvora, podle níž má národní soud vykládat a aplikovat vnitrostátní předpisy v souladu s požadavky práva Společenství, a to v rozsahu, v jakém to vnitrostátní právo umožňuje. To znamená, že nepřímého účinku směrnice se lze dovolat tehdy, jestliže právní úprava členského státu je natolik nejasná, že je třeba jejího výkladu. Pak je třeba tento výklad provést s přihlédnutím k obsahu směrnice.

Vzhledem k tomu, že v daném případě žalovaný přímo aplikoval článek 26 odstavec 4 Šesté směrnice, aniž pro to byly splněny judikaturou ESD formulované podmínky, jednal v rozporu s touto judikaturou, kterou je nutno při použití práva Společenství respektovat.

Pokud žalobkyně namítala, že Šestá směrnice nebyla v rozporu s ustanovení § 32 odstavce 2 zákona o správě daní a poplatků, uvedena mezi právními předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, je třeba konstatovat, že žalovaný rozhodoval podle ustanovení § 50 odstavce 6 zákona o správě daní a poplatků jako odvolací orgán a toto ustanovení uvedl v záhlaví rozhodnutí. Samotná skutečnost, že argumentace odůvodnění se opírala o uvedenou

směrnici neznamená, že by tato směrnice musela být uvedena jako předpis, podle něhož bylo rozhodováno.

Určitou opodstatněnost lze přiznat námitce o porušení zásady dvojinstančnosti řízení, a to s přihlédnutím k v žalobě uvedené judikatuře Nejvyššího správního soudu. Ačkoliv v daném případě nedošlo ke změně právní kvalifikace, je zřejmé, že v průběhu správního řízení – před vydáním napadeného rozhodnutí – nebylo žalobkyni poskytnuto právo součinnosti, respektive právo, aby se k možné aplikaci Šesté směrnice vyjádřila.

Přisvědčit lze i námitce, že prvostupňové rozhodnutí správce daně ze dne 16.1.2006 je rozhodnutím nepřezkoumatelným, neboť v odůvodnění tohoto rozhodnutí je obsažen závěr o tom, že nejsou splněny podmínky, stanovené v ustanovení § 82 odstavci 1 zákona o DPH, s odkazem na to, že zahraniční osoba (kterou lze považovat za osobu žalobkyně) je registrovaná podle ustanovení § 94 odstavce 11 a § 95 odstavce 12 zákona o DPH, aniž by bylo blíže zdůvodněno, proč vůbec k uvedené citaci došlo a jaké závěry z těchto právních ustanovení vyplývají.

K námitkám o tom, že výzvami byly vyžadovány doklady, které již byly předloženy, je třeba uvést, že žalobkyně konkrétně neuvádí, o jaké doklady šlo, když ze spisu vyplývá, že na výzvy žalobkyně nereagovala tak, že požadované doklady předložila. K takto obecně formulované námitce lze ve stejně obecné poloze konstatovat, že finanční orgány jsou oprávněny vyžadovat doklady potřebné pro rozhodnutí, přičemž tak mohou činit v průběhu celého správního řízení (ustanovení § 1 odstavec 2 zákona o správě daní a poplatků).

Nedůvodnou shledal soud žalobní námitku, v níž žalobkyně namítala, že v důsledku toho, že k zamítnutí její žádosti o vrácení daně došlo až po uplynutí šestiměsíční lhůty od podání žádosti, stanovené článkem 7.4 Osmé směrnice Rady EHS ze dne 6.12.1979, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, měla být žalobkyni požadovaná částka vrácena. Uvedená směrnice neobsahuje žádné ustanovení, které by upravovalo právní následky nedodržení uvedené lhůty správním orgánem. Městský soud v Praze proto dospěl k závěru, že samotná skutečnost nedodržení uvedené lhůty nezpůsobuje nezákonnost vydaného a žalobou napadeného rozhodnutí, neboť ani národní zákon nespojuje s nedodržením lhůty žádné speciální právní následky, respektive nespojuje s touto skutečností fikci, že po uplynutí lhůty musí být částka, jejíhož vrácení se určitý subjekt domáhá, vrácena nebo že musí být kladně rozhodnuto o vrácení požadované částky. Takový závěr nevyplývá ani ze zákona, ani z uvedené směrnice. Nelze ho dovodit ani z judikatury ESD, na kterou žalobkyně poukázala. Z té pouze vyplývá, že bylo deklarováno, že šestiměsíční lhůta pro vrácení daně nebyla dodržována, respektive že nebyla splněna povinnost, vyplývající z článku 7 čtvrtého pododstavce Osmé směrnice Rady č. 79/1072/EHS. Soudní dvůr však již nerozhodl o tom, že by na základě nedodržení uvedených povinností automaticky vznikla povinnost rozhodnout kladně nebo povinnost požadovanou daň vrátit.

Městský soud v Praze na základě výše uvedeného odůvodnění uzavřel, že žaloba byla podána důvodně, žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné z důvodu nesprávného posouzení právní otázky, a proto soud postupoval podle ustanovení § 78 odst.1 s.ř.s. a žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost. Současně vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovaného (ustanovení § 78 odstavec 4 s.ř.s.).

Na žalovaném nyní bude, aby se znovu zabýval odvoláním žalobkyně proti rozhodnutí správce daně o vrácení daně z přidané hodnoty za druhou polovinu roku 2004 a s odkazem na závazný právní názor, vyslovený v rozhodnutí Městského soudu v Praze se opětovně zabýval

otázkou, zda byly splněny podmínky předepsané pro vydání takového rozhodnutí na základě výsledků provedeného daňového řízení či nikoliv.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst.1 s.ř.s. Žalobkyně byla ve věci samé úspěšná, proto jí přísluší právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému. Náhrada nákladů řízení představuje v dané věci žalobkyní zaplacený soudní poplatek z podané žaloby v částce 2.000,-Kč a dále odměnu právního zástupce žalobkyně Ing.Jana Rambouska, daňového poradce, a jeho hotové výdaje v soudním řízení. Mimosmluvní odměna činí v daném případě dva úkony právní služby po 2.100,-Kč (převzetí zastoupení, podání žaloby) podle ustanovení § 7, § 9 a § 11 odst.1 vyhlášky č.177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (za použití ustanovení § 64 s.ř.s. a ustanovení § 151 odst.2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění), a dále dvakrát režijní paušál po 300,-Kč za náhradu hotových výdajů zástupce žalobce podle ustanovení § 13 odst.3 advokátního tarifu.

Celková výše přiznaných nákladů řízení žalobce tak činí 6.800,-Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat za podmínek uvedených v ustanovení § 102 a následujících s.ř.s. u Městského soudu v Praze kasační stížnost, a to ve lhůtě do dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Podle ustanovení § 105 odst.2 s.ř.s. stěžovatel musí být v řízení o kasační stížnosti 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.

V Praze dne 9.října 2008

JUDr.Hana V e b e r o v á , v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Marcela Brabcová

