



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **STADLER RAIL VALENCIA, S.A.U.**
sídlem POLIGONO INDUSTRIAL DEL MEDITERRANEO CALLE
MITXW NUM 6, ALBUIXECH 46550, Valencia, Španělské království

zastoupeného Ing. Milanem Pavelkou, daňovým poradcem
sídlem Žitomířská 38, Praha 10

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, čj. 40307/16/5300-22444-711615

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 9. 2016, čj. 40307/16/5300-22444-711615, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 9 800 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Ing. Milana Pavelky, daňového poradce.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, čj. 40307/16/5300-22444-711615 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 1 (dále též „**správce daně**“) ze dne 15. 10. 2015, čj. 6310702/15/2001-53524-110759 (dále též „**Prvostupňové rozhodnutí**“).
2. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně k žádosti žalobce o vrácení daně z přidané hodnoty podané dne 25. 6. 2015 za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 (dále též „**Žádost**“), rozhodl podle § 82a a § 82b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o DPH**“) a § 101 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), tak, že Žádosti částečně vyhověl a z požadované částky ve výši 3 690 104,67 Kč přiznal žalobci nárok na vrácení daně ve výši 2 860 931 Kč.
3. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 10. 10. 2016, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti Prvostupňovému rozhodnutí a toto rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení (str. 1 - 2 Napadeného rozhodnutí) a shrnul podstatu odvolacích námitek žalobce (str. 2 Napadeného rozhodnutí).
5. Následně žalovaný v rámci popisu relevantního právního rámce poukázal na to, že zákon o DPH transponuje Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, ve znění pozdějších změn (dále jen „**Směrnice 2006/112**“). Oblast vrácení DPH je pak dle žalovaného normována Směrnicí Rady 2008/9/ES ze dne 12. 2. 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení DPH stanovené Směrnicí 2006/112 osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (dále jen „**Směrnice**“). Žalovaný doplnil, že v posuzovaném případě žalobce brojí proti rozhodnutí ve věci žádosti o vrácení DPH dle § 82a zákona o DPH. Stěžejní právní otázkou je přitom dle žalovaného, zda žalobce uplatnil nárok na vrácení daně za období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění, nebo ve kterém byla přijata úplata, a to k tomu dni, který nastane dříve dle § 82a odst. 11 zákona o DPH. Dle tohoto ustanovení přitom podle žalovaného žádost o vrácení daně může obsahovat také daň, která nebyla zahrnuta v předcházejících žádostech o vrácení daně, ale pouze daň, která se týká plnění uskutečněného v příslušném kalendářním roce, ke kterému se žádost o vrácení daně vztahuje. Žalovaný zdůraznil, že v souladu s § 82a odst. 2 zákona o DPH může být nárok na vrácení daně uplatněn za obdobných podmínek, za nichž má plátce nárok na odpočet daně v tuzemsku. Dle § 72 odst. 3 zákona přitom nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Povinnost přiznat daň pak má plátce ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak.
6. Žalovaný dále rozvedl, že v posuzovaném případě je sporné, zda přijaté zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu č. 281300269 bylo uskutečněno fakticky v období, za

kteřé žalobce žádal o vrácení daně, tj. v roce 2014. Žalovaný konstatoval, že žalobce na základě podané Žádosti požadoval vrácení daně za období od 1. 1. 2014 do 31. 1. 2014. Na předloženém dokladu č. 281300269 je přitom dle žalovaného deklarováno datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 12. 2013, přičemž také z deníku zakázky je zřejmé, že k uskutečnění plnění došlo v průběhu měsíce prosince 2013. Tento fakt správce daně podle žalovaného ověřil rovněž u dodavatele.

7. Žalovaný konstatoval, že § 82a odst. 11 zákona o DPH vymezuje okamžik vzniku nároku na vrácení daně, který vzniká ke stejnému datu, k němuž poskytovateli dané služby, dodavateli daného zboží, popř. dovozci při dovozu zboží vznikla daňová povinnost. Zopakoval, že v souladu s § 82a odst. 2 zákona o DPH může být nárok na vrácení daně uplatněn za obdobných podmínek, za nichž má plátce nárok na odpočet daně v tuzemsku, přičemž pro nárok na odpočet daně musí být splněny především podmínky § 72 odst. 3 zákona s ohledem na § 21 odst. 1, resp. § 21 odst. 4 zákona. V předmětném případě došlo dle žalovaného k poskytnutí služby, tedy k uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 12. 2013. Žalobce ve vztahu k plnění deklarovanému na dokladu podle žalovaného nesplnil hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na vrácení daně, když přestože datum uskutečnění zdanitelného plnění bylo dne 31. 12. 2013, Žádost byla podána za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014. Žalobce tím dle žalovaného porušil § 82a odst. 11 zákona o DPH, dle kterého lze žádat o vrácení daně z plnění, jež bylo uskutečněno v příslušném kalendářním roce, ke kterému se žádost o vrácení daně vztahuje. Žalobce tak měl tento nárok na vrácení daně uplatnit již v žádosti o vrácení daně za rok 2013. Správce daně proto podle žalovaného nepochybil, neboť žalobce nesplnil podmínku pro vrácení daně dle § 82a odst. 11 zákona o DPH.
8. K námitce poukazující na rozpor mezi Směrnicí a § 82a odst. 11 zákona o DPH žalovaný s odkazem na čl. 14 odst. 1 písm. a) Směrnice poznamenal, že správce daně postupuje při vrácení daně podle § 82a a § 82b zákona o DPH, který zapracovává příslušné předpisy Evropské unie, včetně Směrnice. Žalovaný poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2013, sp. zn. 5 Afs 1/2013. Uvedl, že podle § 82a odst. 2, který je v souladu s čl. 5 a 6 Směrnice, může být nárok na vrácení daně uplatněn za obdobných podmínek, za nichž má plátce nárok na odpočet daně v tuzemsku. Žalovaný pak s poukazem na § 72 odst. 3 a § 21 odst. 1 zákona o DPH konstatoval, že podle § 82a odst. 11 tohoto zákona lze uplatnit nárok na vrácení daně nejdříve za období pro vrácení daně, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata úplata, a to ke dni, který nastane dříve, pokud z této úplaty plátcí vznikla povinnost přiznat daň, nebo ve kterém byla vyměřena daň při dovozu zboží. Toto ustanovení je dle žalovaného v souladu s čl. 14 odst. 1 a 2 Směrnice. Dle žalovaného pak z uvedeného vyplývá, že v předmětném případě je datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 12. 2013, plnění tedy bylo uskutečněno v roce 2013. Uvedením předmětného dokladu na řádku č. 1 Žádosti podané za rok 2014 tak dle žalovaného žalobce porušil hmotněprávní podmínky pro vrácení daně stanovené v § 82a odst. 1 zákona. Správce daně tedy podle žalovaného postupoval zcela v souladu se zákonem, když podané Žádosti nevyhověl.
9. Z uvedených důvodů pak žalovaný neshledal důvodnou ani související námitku týkající se žalobcem požadovaného úroku z neoprávněného jednání správce daně.

III. Žaloba

10. Žalobce v podané žalobě v návaznosti na stručnou rekapitulaci průběhu daňového řízení vnesl celkem 5 žalobních bodů.
11. Pod **prvním žalobním bodem** žalobce namítal, že Napadené rozhodnutí je v rozporu s čl. 14 Směrnice. Žalobce uvedl, že doklad – faktura č. 281300269 sice uvádí poskytnutou službu dne 31. 12. 2013, avšak faktura byla vystavena teprve dne 14. 1. 2014. Dle žalobce je evidentní, že nákup služby (31. 12. 2013) předchází fakturaci (14. 1. 2014). Finanční orgány přitom dle žalobce uzavřely, že (i.) dle zákona o DPH vzniká zdanitelná událost uvedená na faktuře číslo 281300269 ke dni 31. 12. 2013, (ii.) pro určení období k vrácení daně je dle české legislativy směrodatné datum zdanitelné události (31. 12. 2013), nezávisle na dni fakturace (14. 1. 2014), (iii.) z toho vyplývá, že podle české legislativy mají být do období k vrácení daní za rok 2013 zahrnuty i služby, které byly fakturovány v roce 2014. Žalobce namítal, že tyto závěry jsou v rozporu se čl. 14 odst. 1 Směrnice, který výslovně uvádí nákupy služeb, kterých se má týkat žádost o vrácení daně v případech, kdy zdanitelná událost předchází fakturaci. Dle žalobce je z dikce čl. 14 odst. 1 Směrnice zřejmé, v těchto případech se má žádost o vrácení daně týkat nákupu služeb, které byly fakturovány během daného období pro vrácení daně. Jinými slovy, fakturace se musí dle žalobce shodovat s obdobím pro vrácení daně. Z toho důvodu se dle žalobce na základě čl. 14 Směrnice nemůže týkat žádost o vrácení daně za období 2013 služeb fakturovaných v roce 2014, neboť v tomto případě fakturace (2014) neproběhla během období pro vrácení daně (2013). Žalobce naopak podle svého přesvědčení postupoval v souladu s čl. 14 Směrnice, pokud služby uvedené na faktuře 281300269 začlenil do Žádosti pro vrácení daně z roku 2014, protože byly fakturovány 14. 1. 2014.
12. Pod **druhým žalobním bodem** žalobce poukazoval na rozhodovací praxi Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) týkající se přímého účinku směrnic. Konkrétně v tomto směru poukazoval na závěry vyslovené SDEU ve věci C-80/86. Zdůraznil, že *„směrnice 2008/09/CE by dovolila poskytnutí vrácení daně VOSSLOHU ŠPANĚLSKO. Tedy, české soudní pravomoci mají aplikovat zmíněnou směrnici na základě soudní praxe Soudního dvora Evropské unie a interpretovat doslovně české národní normy a účel směrnice. V závěru se dodává, že v tomto případě neexistuje jiná možnost, než vrácení daně“*.
13. Námitkami uvedenými pod **třetím žalobním bodem** pak žalobce brojil proti rozporu závěrů vyslovených v Napadeném rozhodnutí se závěry, k nimž SDEU dospěl v rozsudku ve věci C-152/02. Konstatoval, že v posuzované věci *„to bylo v roce 2014, kdy vznikly všechny okolnosti k výkonu odpočtu daně stanovené Soudem (v tomto případě vrácení daně osobám neevidovaným), to znamená, že to bylo v roce 2014, kdy se považovalo poskytnutí služeb za vykonané a existovala faktura číslo 281300269, s datem fakturace 14. 1. 2014“*. Doplnil, že *„v roce 2013 nebyla k dispozici faktura a z toho důvodu nebylo možné uplatnit odpočet daně za rok 2013, za který je příslušný odpočet žádán“*.
14. Pod **čtvrtým žalobním bodem** žalobce namítal, že Napadené rozhodnutí porušuje zásadu neutrality coby ochranného principu vyplývajícího z judikatorní praxe SDEU. Žalobce byl přesvědčen, že toto zamítnutí vrácení daně je porušením zásady neutrality DPH, protože je založeno toliko na nesplnění formálních požadavků, které vyplývají z českého zákona o DPH, tedy formálních požadavků, které jsou zároveň v rozporu se čl. 14 Směrnice. Uvedený postup založený na formálních důvodech je podle žalobce v rozporu

se závěry vyplývajícími z rozhodnutí SDEU ve věcech C-111/14 a C-518/14. Žalobce rovněž poukazoval na závěry vyslovené SDEU ve věci C-566/07.

15. Pod **pátým žalobním bodem** pak žalobce poukazoval na „*protizákonné obohacování úřadů*“ s tím, že mu bylo „*znemožněno vrácení DPH*“, přičemž „*nese tíhu daňové povinnosti*“, v důsledku čehož „*česká daňová správa pobírala DPH ve vyšší hodnotě než, kterou by dostala, kdyby měl španělský podnik nárok na vrácení daně*“.

IV. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 17. 2. 2017 rekapituloval průběh daňového řízení a reprodukoval obsah žalobních námitek žalobce, aby následně na str. 3 – 5 setrval ve svých závěrech ohledně zákonnosti Napadeného rozhodnutí na v něm uvedené argumentaci.
17. Žalovaný předeslal, že v dané věci jde o posouzení, zda přijaté zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu č. 281300269 (jednalo se o službu v souvislosti s pronájmem vlakové trati pro provádění některých testů s lokomotivou) bylo uskutečněno v prosinci 2013, nebo v lednu 2014, když žalobce žádal o vrácení daně za období roku 2014 dle ustanovení § 82a zákona o DPH. Z předložené dokumentace je dle žalovaného zřejmé, že k uskutečnění plnění došlo v prosinci 2013, přičemž tato skutečnost byla ověřena také u dodavatele služby (výzkumný ústav).
18. K žalobním námitkám žalovaný uvedl, že postup při podávání žádosti o vrácení DPH upravuje ustanovení § 82a zákona o DPH. Žádost se podává do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně. Z uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že žalobce měl podat žádost za rok 2013 do 30. 9. 2014. Fakturu od svého dodavatele žalobce podle žalovaného obdržel dne 14. 1. 2014. Námitka, že v roce 2013 nebyla k dispozici faktura, tak není z uvedeného důvodu podle žalovaného relevantní.
19. K tvrzenému rozporu ustanovení § 82a odst. 11 zákona o DPH se Směrnicí žalovaný uvedl, že nárok na vrácení daně dle Směrnice byl do českého právního řádu implementován prostřednictvím ustanovení § 82a zákona. Zároveň však musí žadatel podle žalovaného splnit vnitrostátní podmínky pro uznání nároku na odpočet dle ustanovení § 72 odst. 3 zákona o DPH, přičemž nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Ty podle žalovaného u dodavatele nastaly v prosinci 2013, konkrétně 31. 12. 2013. Žalovaný konstatoval, že čl. 14 Směrnice „*jazykovým výkladem nepočítá se situací, kdy by došlo k uskutečnění zdanitelného plnění v jednom roce a fakturaci v roce dalším. Takové situace je pak třeba vykládat pomocí dalších ustanovení vnitrostátních předpisů, v tomto případě tedy již uvedeného ustanovení § 72 odst. 3 ZDPH ve spojení s ustanovením § 82a odst. 11 ZDPH*“. Naposledy uvedené ustanovení přitom podle žalovaného „*zcela jasně stanoví okamžik vzniku nároku na odpočet (vrácení daně) ke stejnému datu, kdy poskytovateli dané služby či dodavateli daného zboží vznikla daňová povinnost, resp. kdy dovozci vznikla daňová povinnost u dovozu*“. Žalovaný doplnil, že „*dle komentáře k tomuto ustanovení žádost o vrácení může obsahovat i daň, která nebyla obsažena v předchozích žádostech, avšak pouze za situace, kdy k uskutečnění plnění došlo v roce, k němuž se žádost vztahuje*“, což však dle žalovaného „*není případ žalobce*“.

20. Žalovaný trval na tom, že jeho postup byl správný, neboť nárok na odpočet vznikl dnem uskutečnění zdanitelného plnění, tedy v roce 2013, a za toto období také měla být podána žádost. Žalobce podle žalovaného porušil hmotněprávní podmínky pro vrácení daně uvedením nároku na ř. 1 Žádosti. Žalobce měl dle žalovaného uplatnit nárok na vrácení daně z plnění uskutečněného v prosinci 2013 v žádosti za rok 2013.
21. K tvrzení žalobce, že v roce 2013 nebyla k dispozici faktura, a z toho důvodu nebylo možné uplatnit odpočet daně za rok 2013, za který je příslušný odpočet žádán, žalovaný zdůraznil, že žalobce fakturu od svého dodavatele obdržel dne 14. 1. 2014, přičemž podat žádost za rok 2013 mohl až do 30. 9. 2014. Dle žalovaného tedy nelze argumentovat tím, že v roce 2013 neměl předmětnou fakturu k dispozici.
22. K námitce poukazující na údajné porušení zásady neutrality žalovaný odkázal na výše uvedené, tedy že předmětná faktura měla být uplatněna v žádosti za rok 2013. Žalovanému nebylo zřejmé, jakým způsobem je ze strany českých úřadů obcházena zmíněná zásada neutrality, když právní řád České republiky vrácení daně umožňuje, avšak nárok byl žalobcem nesprávně uplatněn. Totéž pak žalovaný zopakoval k poslední žalobní námitce, ve které žalobce napadal protizákonné obohacování úřadu. Žalovaný zdůraznil, že ze správně uplatněných dokladů byla žalobci daň ve výši 2 860 931 Kč vrácena.
23. Závěrem žalovaný uvedl, že dle jeho názoru je ustanovení § 82a odst. 11 zákona o DPH vzhledem k výše uvedenému v souladu s čl. 14 Směrnice, přičemž rozhodující je datum uskutečnění zdanitelného plnění, resp. datum vzniku povinnosti daň přiznat. Správce daně dle žalovaného postupoval nejen v souladu se zákonem, ale také v souladu s výkladovým stanoviskem Ministerstva financí.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

24. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Identifikoval přitom vady, k nimž byl povinen přihlédnout z moci úřední. O podané žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání, když byly pro takový postup dány předpoklady stanovené v § 76 odst. 1 s. ř. s. (účastníci ostatně s rozhodnutím ve věci bez jednání rovněž souhlasili – souhlas žalobce soud v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumoval).
25. Předmětem sporu mezi účastníky je posouzení otázek souvisejících s vrácením DPH dle § 82a zákona o DPH. Podstata žalobní argumentace spočívá v námitkách poukazujících na to, že orgány Finanční správy ČR postupovaly v rozporu s čl. 14 odst. 1 Směrnice, pokud žalobci na daném skutkovém půdorysu odmítly vrátit DPH z dokladu č. 281300269, týkajícího se poskytnutí služby v souvislosti s pronájmem vlakové trati pro provádění některých testů s lokomotivou tuzemským dodavatelem.
26. Soud předesílá, že podle čl. 170 Směrnice 2006/112 platí, že „každá osoba povinná k dani, která ve smyslu článku 1 směrnice 86/560/EHS [*****], čl. 2 bodu 1 a článku 3 směrnice 2008/9/ES [*****] a článku 171 této směrnice není usazena v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, má nárok na vrácení této daně, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto účely:

a) plnění podle článku 169;

b) plnění, z nichž je daň povinen odvést výlučně pořizovatel nebo příjemce v souladu s články 194 až 197 a článkem 199“.

27. Podle čl. 171 odst. 1 Směrnice 2006/112 „osobě povinné k dani neusazené v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, ale usazené v jiném členském státě se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými ve směrnici 2008/9/ES“.

28. Podle čl. 2 bodu 3 Směrnice se pro účely této směrnice se rozumí „obdobím pro vrácení daně“ období uvedené v článku 16, jehož se týká žádost o vrácení daně.

29. Dle čl. 3 Směrnice platí, že „tato směrnice se vztahuje na osobu povinnou k dani neusazenou v členském státě vrácení daně, která splňuje tyto podmínky:

a) během období pro vrácení daně neměla na území členského státu vrácení daně sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu, z níž vykonávala ekonomickou činnost, ani, neexistovalo-li takové sídlo nebo provozovna, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje;

b) během období pro vrácení daně nedodala zboží ani neposkytla služby, které se považují za dodané nebo poskytnuté v členském státě vrácení daně, s výjimkou těchto plnění:

i) poskytnutí přepravní služby nebo související vedlejší služby osvobozené od daně podle článků 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 nebo 160 směrnice 2006/112/ES,

ii) dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, která je osobou povinnou odvést daň podle článků 194 až 197 a článku 199 směrnice 2006/112/ES“.

30. Podle čl. 5 Směrnice „každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně DPH účtovanou za zboží nebo službu, které jí dodala nebo poskytla jiná osoba povinná k dani v tomto členském státě, nebo při dovozu zboží do tohoto členského státu, pokud se toto zboží a tyto služby použijí pro účely těchto plnění:

a) plnění uvedená v čl. 169 písm. a) a b) směrnice 2006/112/ES;

b) plnění pro osobu, která je osobou povinnou odvést daň podle článků 194 až 197 a článku 199 směrnice 2006/112/ES, jak jsou uplatňovány v členském státě vrácení daně.

Aniž je dotčen článek 6, určí se nárok na vrácení daně na vstupu pro účely této směrnice podle směrnice 2006/112/ES, jak je uplatňována v členském státě vrácení daně“.

31. Z čl. 14 odst. 1 Směrnice se podává, že „žádost o vrácení daně se týká

a) nákupů zboží nebo služeb, které byly fakturovány během daného období pro vrácení daně, vznikla-li daňová povinnost před okamžikem nebo v okamžiku fakturace, nebo ve vztahu k nimž vznikla daňová povinnost během daného období pro vrácení daně, došlo-li k fakturaci tohoto nákupu před vznikem daňové povinnosti;

b) dovozu zboží během daného období pro vrácení daně“ (pozn. zvýraznění doplněno).

32. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení pak platí, že „vedle plnění uvedených v odstavci 1 se může žádost o vrácení daně vztahovat na faktury nebo dovozní doklady, které nebyly zahrnuty v předchozích žádostech o vrácení daně a jež se týkají plnění dokončených v příslušném kalendářním roce“.

33. Z čl. 15 odst. 1 Směrnice vyplývá, že „žádost o vrácení daně se podává členskému státu usazení do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně. Žádost o vrácení daně se považuje za podanou pouze v případě, že žadatel uvedl všechny údaje požadované podle článků 8, 9 a 11“.
34. Konečně dle čl. 16 Směrnice platí, že „období pro vrácení daně činí nejvýše jeden kalendářní rok a nejméně tři kalendářní měsíce. Žádosti o vrácení daně se však mohou vztahovat na období kratší než tři měsíce, pokud toto období představuje zbytek kalendářního roku“.
35. Soud dále zdůrazňuje, že ustanovení Směrnice jsou v českém právním řádu transponována v ustanoveních § 82a a § 82b zákona o DPH.
36. Podle § 82a odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění platí, že „nárok na vrácení daně na vstupu z plnění s místem plnění v tuzemsku má osoba povinná k dani, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, pokud během období pro vrácení daně
- a) neměla sídlo ani provozovnu v tuzemsku, a
 - b) neuskutečnila dodání zboží ani poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou
 - 1. plnění osvobozeného od daně podle § 51, 66, 68 nebo 69,
 - 2. dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých byla povinná přiznat daň osoba, které byla tato plnění poskytnuta,
 - 3. plnění podle § 17, které uskutečnila jako prostřední osoba, nebo
 - 4. poskytnutí služby, na které použila zvláštní režim jednoho správního místa“.
37. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení „nárok na vrácení daně může být uplatněn za obdobných podmínek, za nichž má plátce nárok na odpočet daně v tuzemsku. Pokud osoba registrovaná k dani v jiném členském státě má nárok na odpočet daně v poměrné výši, má nárok na vrácení daně pouze v této poměrné výši“.
38. Z odst. 8 věty první předmětného ustanovení se podává, že „období pro vrácení daně, za které lze podat žádost o vrácení daně, činí nejvýše jeden kalendářní rok a nejméně tři kalendářní měsíce, případně období kratší než tři měsíce, jde-li o zbytek kalendářního roku“.
39. Podle odst. 10 věty první tohoto ustanovení pak platí, že „žádost o vrácení daně se podává nejpozději do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně, jinak nárok zaniká“.
40. Z odst. 11 předmětného ustanovení plyne, že „nárok na vrácení daně lze uplatnit nejdříve za období pro vrácení daně, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata úplata, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud z této úplaty plátcí vznikla povinnost přiznat daň, nebo ve kterém byla vyměřena daň při dovozu zboží. Žádost o vrácení daně může obsahovat také daň, která nebyla zahrnuta v předcházejících podaných žádostech o vrácení daně, ale pouze daň, která se týká plnění uskutečněného v příslušném kalendářním roce, ke kterému se žádost o vrácení daně vztahuje“ (pozn. zvýraznění doplněno).
41. V nyní posuzovaném případě se spor mezi účastníky týká DPH uvedené na daňovém dokladu č. 281300269, týkajícího se poskytnutí služby v souvislosti s pronájmem vlakové trati pro provádění některých testů s lokomotivou tuzemským dodavatelem.
42. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce k výzvě správce daně ze dne 21. 8. 2015, čj. 5654206/15/53524-110759, v podání ze dne 21. 9. 2015, zaevidovaném pod čj.

6132822/15, uvedl, že nelze prokázat, že se zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu k řádce č. 1 Žádosti uskutečnilo v roce 2014, poněvadž služba související s pronájmem vlakové trati pro provádění některých testů s lokomotivou byla poskytnuta na konci roku 2013 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 12. 2013. Žalobce upozorňoval, že daňový doklad byl řádně vystaven do 15 dnů od poskytnutí služby, tedy dne 14. 1. 2014. Žalobce přitom v předmětném podání výslovně uvedl, že „v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. a) a čl. 16 Směrnice Rady 2008/9/ES se žádost o vrácení daně týká nákupů zboží nebo služeb, které byly fakturovány během příslušného kalendářního roku, vznikla-li daňová povinnost před okamžikem fakturace“.

43. Správce daně se v odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí omezil na závěr, podle něhož „dle ust. §82a odst. 11 nárok na vrácení daně lze uplatnit nejdříve za období pro vrácení daně, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata úplata, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud z této úplaty plátcí vznikla povinnost přiznat daň, nebo ve kterém byla vyměřena daň při dovozu zboží. Žádost o vrácení daně může obsahovat také daň, která nebyla zahrnuta v předcházejících podaných žádostech o vrácení daně, ale pouze daň, která se týká plnění uskutečněného v příslušném kalendářním roce, ke kterému se žádost o vrácení vztahuje“. V návaznosti na uvedené pak již správce daně toliko uzavřel, že „proto bylo rozhodnuto, jak je ve výroku uvedeno“.
44. Žalobce v odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí setrval na námitkách poukazujících na znění čl. 14 odst. 1 Směrnice. Namítal, že podal Žádost o vrácení daně z přidané hodnoty za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a v souladu s čl. 14 odst. 1 písm. a) Směrnice v ní uplatnil nárok na vrácení daně z přidané hodnoty z plnění, která byla vyfakturována v průběhu období a u nichž vznikla daňová povinnost před okamžikem nebo v okamžiku fakturace, proto do Žádosti zahrnul daňový doklad uvedený na řádce č. 1 žádosti, který byl vystaven 14. 1. 2014 s datem zdanitelného plnění 31. 12. 2013. Žalobce v předmětném odvolání obsáhle argumentoval problematikou přímého účinku směrnice v případě porušení povinnosti členského státu spočívající v řádné transpozici ustanovení směrnice do národního právního řádu. Žalobce přitom výslovně zdůrazňoval, že podstatou věci je rozpor mezi § 82a odst. 11 zákona o DPH, jež stanoví jako věcně způsobilý nárok pro vrácení DPH pouze takový nárok na vrácení daně, který plyne z uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo z přijaté úplaty za toto plnění, a to k tomu dni, který nastane dříve, a to výlučně uvnitř období pro vrácení daně, a čl. 14 Směrnice, jež používá pro věcné vymezení způsobilých nároků pro vrácení DPH jiný způsob jejich vymezení, a to zejména pomocí okamžiku fakturace během daného období pro vrácení daně. Žalobce výslovně namítal, že čl. 14 Směrnice normuje jako způsobilé mj. nároky pro vrácení daně nákupy zboží a služeb, které byly fakturovány v průběhu daného období pro vrácení daně, pokud samotná daňová povinnost materiálně vznikla dříve nebo nejpozději v okamžiku samotné fakturace. Žalobce upozorňoval na to, že „již samotným srovnáním textace tuzemské a unijní úpravy je nutno shledat rozdílné vymezení věcně způsobilých nároků pro vrácení daně zejména s ohledem na jejich časové zařazení do období pro vrácení daně, což plyne zejména z jiného vymezení rozdílných skutečností rozřazujících tyto nároky do období pro vrácení daně, jak rozdílně textuje tuzemská právní úprava této otázky a zcela jinak tuto otázku normuje Směrnice“. Žalobce přitom poukazoval na to, že „tato rozdílná tuzemská právní úprava však v žádném případě nemůže být přičítána k tíži osobám povinným k dani, registrovaným k dani v jiném členském státě, které se při uplatnění svého nároku na vrácení daně zcela legitimně řídily unijní úpravou této otázky, jak jí vymezuje zejména Směrnice“. Žalobce posléze ve zbývajících částech odvolání svoji procesní pozici

podrobně odůvodňoval. Kromě jiného pak rovněž namítal existenci legitimního očekávání účastníků řízení, v němž má dojít k vrácení daně osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, že bude postupováno zejména podle pravidel stanovených Směrnicí, přičemž považoval za zcela nepřipustné, aby tato společná unijní pravidla jednotlivé tuzemské právní úpravy interpretovaly, resp. implementovaly způsobem jsoícím v rozporu s unijním právem (zde Směrnicí). Žalobce podrobně odůvodňoval, že v případě nesprávné implementace společných unijních pravidel „nelze na jejich mechanické aplikaci setrvávat a je tak zcela namístě připustit přímý účinek unijního práva (zde představovaný Směrnicí) v tom rozsahu, která je tuzemským právem nesprávně implementována, což je i ESD předvídaný důsledek neúplné nebo nesprávné implementace Směrnice jakožto součásti sekundárního unijního práva“.

45. Žalovaný se pak v odůvodnění Napadeného rozhodnutí ve vztahu k předmětným odvolacím námitkám omezil na závěr, že správce daně postupuje při vrácení daně v tuzemsku podle § 82a a § 82b zákona o DPH, který zapracovává předpisy EU, včetně Směrnice. S poukazem na právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2013, sp. zn. 5 Afs 1/2013, k problematice vnitrostátní procesní autonomie, přitom žalovaný uvedl, že podle § 82a odst. 2, který je v souladu s čl. 5 a 6 Směrnice, může být nárok na vrácení daně uplatněn za obdobných podmínek, za nichž má plátce nárok na odpočet daně v tuzemsku, tedy za podmínek dle § 72 odst. 3 a § 21 odst. 1 zákona o DPH. Následně již toliko bez dalšího uzavřel, že ustanovení § 82a odst. 11 zákona o DPH „je v souladu s čl. 14 odst. 1 a 2 Směrnice“. Dle žalovaného pak žalobce uvedením předmětného dokladu týkajícího se plnění uskutečněného dne 31. 12. 2013 na řádce č. 1 Žádosti podané za rok 2014 porušil hmotněprávní podmínky pro vrácení daně stanovené v § 82a zákona o DPH.
46. Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně k otázce nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí judikoval, že nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí se všemi uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy správní orgán opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek. Stejně tak se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil k problematice nepřezkoumatelnosti pro nedostatek skutkových důvodů. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost, jsou přitom takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64, či ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 - 74).

47. Uvedený přístup vychází z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, či nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit. Ústavní soud v této souvislosti výslovně zdůrazňuje, že rovněž právo na řádné přezkoumatelné odůvodnění rozhodnutí orgánů veřejné moci, včetně rozhodnutí správních orgánů, je součástí práva na spravedlivý proces zaručeného čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (srov. nález Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. III. ÚS 35/99). Řádné odůvodnění rozhodnutí včetně vypořádání námitek a skutečností uváděných účastníkem je tak podle Ústavního soudu nezbytnou zárukou proti libovůli v rozhodování, která je neslučitelná s principem demokratického právního státu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 3606/10). Evropský soud pro lidská práva a národní soudy přitom konstantně judikují, že právo na obhajobu a právo na přezkoumatelné odůvodnění je imanentní součástí práva na spravedlivý proces.
48. Ze shora uvedeného judikatorního rámce tedy jednoznačně a nadevší pochybnost vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech a uplatněných námitkách účastníka řízení, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Podle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu je tomu tak právě proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní orgán vyšel a jak o něm uvažil. Současně musí být z odůvodnění rozhodnutí patrné, jak se správní orgán vypořádal se vznesenými námitkami a k nim se vztahující zásadní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud tedy rozhodnutí vůbec neobsahuje odůvodnění vypořádání některé z námitek nebo nereflektuje na námitky uplatněné účastníkem řízení a zásadní argumentaci, o kterou se opírají, musí mít podle Nejvyššího správního soudu nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, čj. 7 As 55/2015 - 29).
49. Soud v této souvislosti nemohl přehlédnout, že přestože žalobce již v průběhu prvostupňového řízení ve svém podání ze dne 21. 9. 2015, zaevidovaném pod čj. 6132822/15, namítal, že se jím podaná Žádost týká v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. a) a čl. 16 Směrnice služeb, které byly fakturovány během příslušného kalendářního roku (období pro vrácení daně), u nichž vznikla daňová povinnost před okamžikem fakturace, správce daně se v odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí k uvedené námitce nikterak nevyjádřil, když se bez dalšího omezil toliko na citaci ustanovení § 82a odst. 11 zákona o DPH doplněnou o poznámku, že „*proto bylo rozhodnuto, jak je ve výroku uvedeno*“.
50. Přestože pak žalobce v odvolání své již dříve uplatněné námitky podrobně rozvedl a shora rekapitulovaným způsobem poukazoval na rozpor čl. 14 odst. 1 Směrnice s § 82a odst. 11 zákona o DPH, nedostalo se mu dle přesvědčení soudu adekvátní reakce na jeho procesní obranu ani v odůvodnění Napadeného rozhodnutí.

51. Jak bylo uvedeno výše, žalobce v odvolání poukazoval na konkrétní důvody, pro které byl přesvědčen o tom, že ustanovení § 82a odst. 11 zákona o DPH je v rozporu s čl. 14 odst. 1 Směrnice. Zcela konkrétně namítal, že ustanovení § 82a odst. 11 zákona o DPH stanoví jako věcně způsobilý nárok pro vrácení DPH pouze takový nárok na vrácení daně, který plyne z uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo z přijaté úplaty za toto plnění (k tomu dni, který nastane dříve), a to výlučně uvnitř období pro vrácení daně, zatímco čl. 14 Směrnice používá jiný způsob vymezení způsobilých nároků pro vrácení DPH, přičemž za způsobilý nárok pro vrácení daně označuje mj. pořízení služeb, které byly fakturovány v průběhu daného období pro vrácení daně, pokud samotná daňová povinnost vznikla dříve nebo nejpozději v okamžiku samotné fakturace. Žalobce přitom explicitně poukazoval na to, že ze samotného srovnání dikce tuzemské a unijní úpravy plyne rozdílné vymezení věcně způsobilých nároků pro vrácení daně zejména s ohledem na jejich časové zařazení do období pro vrácení daně, a namítal, že jím uplatněný a správcem daně zpochybněný nárok na vrácení DPH z předmětného dokladu spadá pod množinu nároků způsobilých pro vrácení DPH dle čl. 14 odst. 1 Směrnice. Současně obsáhle argumentoval, že od Směrnice odchylná tuzemská právní úprava nemůže být v takovém případě vůči němu aplikována.
52. Uvedenou argumentaci přitom podle přesvědčení soudu jistě nelze označit za *a priori* irelevantní, zcela mimoběžnou a pro účely nyní posuzované věci nijak nerozhodnou. Soud v této souvislosti podotýká, že (aniž by soud prozatím mohl s ohledem na identifikované vady Napadené rozhodnutí věcně hodnotit důvodnost žalobcem uplatněných námitek poukazujících na přímý účinek ustanovení čl. 14 Směrnice) je žalobci nutno přisvědčit potud, že ustanovení čl. 14 odst. 1 Směrnice skutečně přinejmenším dle svého gramatického výkladu připouští, aby osoba usazená v jiném členském státě ve státě vrácení zahrnuje do žádosti o vrácení daně za konkrétní období pro vrácení daně (jímž může být dle čl. 16 Směrnice kalendářní rok) rovněž plnění spočívající v přijetí služby, které byly fakturovány během daného období pro vrácení daně, vznikla-li daňová povinnost před okamžikem nebo v okamžiku fakturace. Naproti tomu finančními orgány aplikované ustanovení § 82a odst. 11 zákona o DPH stanoví jako věcně způsobilý nárok pro vrácení DPH pouze takový nárok na vrácení daně, který plyne z uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo z přijaté úplaty za toto plnění (k tomu dni, který nastane dříve), a to výlučně uvnitř kalendářního roku, v němž dojde k uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud tedy žalobce poukazuje na to, že mezi těmito ustanoveními Směrnice a zákona o DPH existuje jím popsáný rozpor, nelze jeho námítky dopředu odmítnout, neboť na základě gramatického výkladu uvedených ustanovení lze skutečně k předběžnému závěru o existenci takového rozporu dospět.
53. Žalobci se však v průběhu daňového řízení na tyto jeho námítky nedostalo žádné věcné reakce. Žalovaný nade vší pochybnost k výše identifikovaným námitkám vzneseným v odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí žádné konkrétní závěry v odůvodnění Napadeného rozhodnutí nevyslovil. S žalobcem předestřenými otázkami zpochybňujícími výše rekapitulované závěry správce daně se nijak nevypořádal. V odůvodnění Napadeného rozhodnutí k nim neuvedl žádné úvahy, jimiž snad byl při vypořádání uvedené části procesní argumentace žalobce veden. Žádné závěry k těmto žalobcem konkrétně vzneseným námitkám pak z odůvodnění Napadeného rozhodnutí nevyplývají ani implicitně.
54. Zakládal-li žalobce svou argumentaci na závěru o rozporu mezi shora označenými relevantními ustanoveními Směrnice a zákona o DPH, žalovaný se k uvedenému

komplexu námitek, které lze jistě považovat za samé jádro procesní argumentace žalobce a které žalobce konzistentně vznášel již od počátku daňového řízení, ve svém důsledku nijak nevyjádřil, když se fakticky omezil toliko na závěr, že ustanovení § 82a odst. 11 zákona o DPH je s ustanovením čl. 14 odst. 1 a 2 Směrnice v souladu, aniž by však tento svůj paušální závěr jakkoli odůvodnil, aniž by popsal úvahy, které ho k tomuto závěru vedly, a aniž by přitom vypořádal odvolací argumentaci, jež tento závěr plausibilně zpochybňovala.

55. Jinak řečeno, na odvolací námitky tvrdící a obsáhle obhajující závěr o rozporu mezi konkrétně označenými ustanoveními národního práva a práva EU, se žalobci dostalo toliko nijak neodůvodněné reakce, že jsou uvedená ustanovení v souladu.
56. Uvedený nedostatek pak nemohl být v žádném případě zhojen poukazem na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu týkající se vnitrostátní procesní autonomie v oblasti DPH doprovobeným odkazem na § 82a odst. 2, § 72 odst. 3 a § 21 odst. 1 zákona o DPH. V posuzovaném případě totiž nejde na rozdíl od případu posuzovaného Nejvyšším správním soudem o případ, kdy by (slovy Nejvyššího správního soudu) bylo na členských státech upravit si samostatně relevantní procesní rámec. Ustanovení Směrnice totiž obsahují relativně komplexní hmotněprávní i procesní úpravu týkající se vrácení daně, přičemž za nárok způsobilý pro vrácení daně v období pro vrácení daně explicitně označují rovněž plnění spočívající v přijetí služby, které byly fakturovány během daného období pro vrácení daně, ačkoli ve vztahu k nim vznikla daňová povinnost před okamžikem fakturace. Poukaz žalovaného na § 82a odst. 2 (a navazující ustanovení § 72 odst. 3 a § 21 odst. 1) zákona o DPH se přitom zcela míjí s podstatou odvolací argumentace, jež je ve svém důsledku založena na tom, že daný typ podmínky pro uplatnění nároku na vrácení daně je upraven přímo samotnou Směrnicí a rozporně s ní v § 82a odst. 11 zákona o DPH.
57. *Prima facie* tedy existuje mezi žalobcem označenými ustanoveními rozpor, s nímž byl žalovaný povinen se na půdorysu odpovídajících odvolacích námitek přezkoumatelným způsobem vypořádat a případně vysvětlit, že tento rozpor je pouze zdánlivý, ve skutečnosti neexistentní, resp. že žalobcem uplatněnému nároku na vrácení daně by nebylo lze přisvědčit ani na základě ustanovení čl. 14 Směrnice. V návaznosti na tyto závěry pak bylo jeho úlohou vypořádat se rovněž s námitkami poukazujícími na přímý účinek čl. 14 Směrnice. Žalovaný však těmito požadavkům nedostál a na místo toho se omezil na paušální a nijak neodůvodněný závěr o tom, že jsou uvedená ustanovení národního práva a práva EU v souladu.
58. Soud přitom považuje za nutné zdůraznit, že samy finanční orgány si byly žalobcem tvrzeného rozporu mezi ustanovením čl. 14 odst. 1 Směrnice a § 82a odst. 11 zákona o DPH vědomy. Soud v tomto směru při prostudování obsahu správního spisu nepřehlédl, že jeho součástí je mj. několik vzájemně rozporných metodických stanovisek, které se k uvedené otázce vyjadřují, přičemž ze Zápisu z řídicí skupiny Jednotné metodiky DPH konané dne 7. 9. 2010 v Praze, čj. 4665/11-3210-010165, pod bodem 7 vyplývá ve vztahu k žalobcem tvrzenému rozporu mezi ustanoveními národního práva a práva EU závěr, dle něhož „za stávajícího stavu s ohledem na právní jistotu žadatelů nezbyvá než připustit obě varianty“. Přestože jsou závěry uvedené v tomto podkladu v rozporu s jiným podkladem, konkrétně stanoviskem Ministerstva financí ze dne 29. 11. 2010 (aniž by se stanovisko se závěry řídicí skupiny vypořádávalo), je z výše uvedeného přinejmenším zřejmé, že finanční orgány byly před vydáním svých rozhodnutí o problematice rozporu mezi ustanovením čl. 14 odst. 1 směrnice a § 82a odst. 11 zákona o DPH informovány, přičemž tento rozpor byl řešen metodicky nejednotně (srov. dále). Za této situace pak není soudu tím spíše

zřejmé, na základě jakých (v odůvodnění rozhodnutí nevyjevených) úvah mohl žalovaný v Napadeném rozhodnutí uzavřít, že jsou uvedena ustanovení v souladu.

59. Žalovaný tak dle přesvědčení soudu z výše vyložených důvodů nedostal požadavkům kladeným shora označenou rozhodovací praxí správních soudů a Ústavního soudu na přezkoumatelnost rozhodnutí orgánu veřejné moci. Se zřetelem ke shora rekapitulovaným judikatorním závěrům, od nichž soud neshledal důvodu se v posuzované věci jakkoli odchýlovat, tak nezbylo soudu než uzavřít, že žalovaný v této části zatížil Napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.
60. Soud pak pro úplnost uzavírá, že doplnění argumentace žalovaným v rámci soudního řízení v jeho vyjádření k podané žalobě v souladu s ustálenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu nebylo způsobilé shora popsané vady Napadeného rozhodnutí zhojit.
61. Poukazoval-li přitom žalovaný ve svém vyjádření k žalobě na to, že postupoval v souladu s blíže neurčeným stanoviskem Ministerstva financí (měl patrně na mysli právě stanovisko ze dne 29. 11. 2010), je třeba v souladu s výše uvedeným zdůraznit, že ve spisu je rovněž založen mj. Zápis z řídicí skupiny Jednotné metodiky DPH konané dne 7. 9. 2010 v Praze, čj. 4665/11-3210-010165, který je se závěry stanoviska v příkrém rozporu. V takovém případě bylo dle soudu na finančních orgánech, aby v rámci vypořádání námitek poukazujících na rozpor mezi ustanoveními národního práva a práva EU zohlednily mj. tyto podklady pro své rozhodnutí a v odůvodnění svých rozhodnutí se vypořádaly s rozpornými závěry z nich plynoucími.
62. Na základě všech shora uvedených skutečností soud Napadené rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost podle ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 3 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Za této situace přitom soud nepřistoupil k věcnému posouzení žalobcem uplatněných žalobních bodů, neboť žalovaný dosud k podstatě procesní argumentace žalobce, jež byla v klíčových ohledech totožná s argumentací žalobní, nevyjevil žádné konkrétní úvahy a věcně se s ní nijak nevypořádal.
63. V dalším řízení žalovaný zohlední závěry vyslovené výše v bodech 46 - 61 tohoto rozsudku, v souladu s výše uvedenými judikatorními mantinely důsledně vypořádá všechny odvolací námitky žalobce a přezkoumatelným způsobem se vypořádá především s žalobcem namítaným rozporem mezi čl. 14 odst. 1 Směrnice a § 82a odst. 11 zákona o DPH. Pokud bude své závěry opírat o § 82a odst. 2 zákona o DPH, neopomene též v tomto směru posoudit, zda § 82a odst. 11 nepředstavuje speciální pravidlo k § 82a odst. 2 zákona o DPH, když vymezení plnění, jež mohou být předmětem žádosti o vrácení daně za určité období pro vrácení daně, je přímo součástí speciální úpravy vrácení daně v čl. 14 Směrnice a § 82a odst. 11 zákona o DPH (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2017, čj. 9 Afs 233/2016 - 35). Založí-li žalovaný své posouzení mj. i na metodických stanoviscích k uvedené otázce, neopomene se přitom vypořádat s rozpory mezi takovými metodickými stanovisky existujícími, a popsat úvahy, pro které se případně k některému z nich přiklonil. V návaznosti na tyto závěry posléze žalovaný neopomene důsledně posoudit související námitky týkající se přímého účinku Směrnice.
64. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

65. Výrok o nákladech řízení vychází ze skutečnosti, že žalobce byl v řízení plně úspěšný, a tak mu oproti žalovanému náleží náhrada nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, náklady za zastoupení daňovým poradcem za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci a sepsí žaloby) a 2 režijní paušály po 300 Kč, celkem tedy 6 800 Kč podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Právní zástupce soudu přes výzvu neprokázal, že je plátcem DPH. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci celkem 9 800 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 26. září 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu