



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. a JUDr. Naděždy Treschlové a ve věci

žalobce:

sídlem

zastoupen daňovým poradcem PricewaterhouseCooper Česká Republika,
s.r.o.

sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4

proti

žalovanému: **Ministerstvo financí**

sídlem Letenská 15, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. MF-8873/2016/3901-3

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

- 1 Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Ministerstva financí (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně označován i správní orgán 1. stupně, nemá-li rozlišení význam pro kontext odůvodnění) ze dne 4. 4. 2016, č. j. MF-8873/2016/3901-3 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Generálního finančního ředitelství (dále též „správní orgán 1. stupně“) ze dne

15. 10. 2015, č.j. 115579/15/7100-20120-050065 (dále též „rozhodnutí Generálního finančního ředitelství“ nebo „prvostupňové rozhodnutí“), jímž bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č.j. 28233/14/5000-14303-711309 ze dne 23. 10. 2014, ve věci žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty podle § 82a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“), za období od 1. 1. 2012 do 29. 2. 2012.
- 2 Žalobce v podané žalobě nejprve zrekapituloval průběh řízení před správními orgány. Uvedl, že jako daňový subjekt podal dne 13. 9. 2013 žádost ref. č. NL2013000000402148 (zaevidována pod č.j. 4837603/13), jíž měl v úmyslu požádat o vrácení daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) v České republice jako osoba registrovaná k této dani v jiném členském státě EU podle ust. § 82a a § 82b zákona o DPH za období od 1. 1. do 31. 3. 2012, tedy za období tří kalendářních měsíců, jak vyžaduje čl. 16 směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. 2. 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení DPH stanovené osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (dále též „Směrnice“) a § 82a odst. 8 zákona o DPH. Nizozemský elektronický portál, jehož prostřednictvím žalobce žádost podával, ovšem neumožňoval připojit k žádosti všechny nezbytné přílohy vztahující se k danému období pro vrácení daně, vzhledem k omezené datové kapacitě pro vkládání příloh. Ustanovení § 82a odst. 7 písm. b) zákona o DPH ukládá žadateli povinnost doložit přílohy k žádosti elektronicky. Žalobce proto pouze z důvodu těchto technických omezení při podávání žádosti zvolil takové řešení, že k žádosti připojil přílohy vztahující se pouze k měsícům lednu a únoru 2012 a odpovídajícím způsobem zkrátil i období pro vrácení daně, jehož se žádost týkala. Žádost o vrácení DPH ze dne 13. 9. 2013, ref. č. NL2013000000402148 tedy byla nakonec podána pouze ve vztahu k období měsíců leden a únor 2012, přičemž požadovaná částka daně k vrácení činila 3.457.059,89 Kč.
- 3 Žalobce dále v žalobě uvedl, že podal dne 30. 9. 2013 další žádost o vrácení DPH (ref. č. NL2013000000410510, evidovaná pod č.j. 5063582/13), a to za období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012. Z důvodu datového omezení rozsahu vkládaných příloh na straně nizozemského elektronického portálu, a proto, aby nedošlo k duplicitnímu uplatnění totožných položek, nezahrnul žalobce do této žádosti položky uplatněné v žádosti podané dne 13. 9. 2013, ref. č. NL2013000000402148.
- 4 Dne 28. 11. 2013 pak byla žádost ze dne 13. 9. 2013, ref. č. NL2013000000402148 zamítnuta rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také „Finanční úřad“), č.j. 5543533/13/2001-25105- 110244 (dále jen „rozhodnutí Finančního úřadu“).
- 5 Žalobce se následně pokoušel svou žádost ze dne 13. 9. 2013, ref. č. NL2013000000402148 doplnit, resp. opravit, avšak nizozemský elektronický portál neumožnil již jednou podanou žádost jakkoliv doplňovat a jedinou dostupnou možností bylo podání žádosti nové. Žalobce tak při pokusu o doplnění zamítnuté žádosti prostřednictvím nizozemského elektronického portálu fakticky podal dne 24. 12. 2013 opětovně stejnou žádost pod stejným referenčním číslem, jaké měla zamítnutá žádost týkající se období 1. 1. až 29. 2. 2012. Tato žádost byla správcem daně zaevidována pod č.j. 5546845/13. Vzhledem k tomu, že tato žádost byla správci daně doručena až po vydání rozhodnutí o zamítnutí žádosti ze dne 13. 9. 2013, správce daně ji posoudil jako odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu.

Skutečné odvolání, doručené dne 7. 1. 2014, pak správce daně posoudil jako doplnění odvolání. Výzvou ze dne 22. 1. 2014, č.j. 71439/14/2001-25105-110244, správce daně vyzval žalobce k doplnění tohoto odvolání. V odpovědi na tuto výzvu se žalobce pokusil správcí daně vysvětlit objektivní technické důvody, které mu znemožnily žádost náležitě opravit, resp. doplnit, a současně požádal, aby správce daně v rámci řízení o žádosti ze dne 30. 9. 2013, ref. č. NL2013000000410510 (evidované pod č.j. 5063582/13), která se týká období celého roku 2012, zohlednil i požadavek na vrácení DPH za období leden a únor 2012 uplatněný zamítnutou žádostí ze dne 13. 9. 2013, ref. č. NL2013000000402148. Správce daně tak ovšem neučinil.

- 6 Odvolací finanční ředitelství požádalo Finanční úřad o doplnění hodnocení předložených důkazů v tom smyslu, zda nárok na vrácení daně uplatňovaný zamítnutou žádostí je z hmotněprávního hlediska, tj. bez ohledu na žádostí uplatněné období pro vrácení daně, podložený a oprávněný. Po obdržení kladného vyjádření správce daně Odvolací finanční ředitelství odvolání vyhovělo a změnilo rozhodnutí Finančního úřadu tak, že žádosti ze dne 13. 9. 2013, ref. č. NL2013000000402148 se vyhovuje.
- 7 Následně Generální finanční ředitelství vydalo dne 15. 10. 2015 prvostupňové rozhodnutí, kterým nařídilo přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. V odůvodnění Generální finanční ředitelství uvedlo, že žádost žalobce ze dne 13. 9. 2013, ref. č. NL2013000000402148, č.j. 4837603/13 nebyla podána v souladu s § 82a odst. 8 zákona o DPH, neboť bylo žádáno o vrácení daně za období kratší než tři měsíce. K námitce žalobce, že pokud portál pro vrácení DPH jiného členského státu neumožňoval provádět opravy, uvedlo, že v takovém případě bylo správným postupem podat novou žádost v zákonné lhůtě.
- 8 Žalobce podal dne 13. 11. 2015 proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání, které dne 4. 12. 2015 dále doplnil. Hlavními námitkami uplatněnými v odvolání bylo nesprávné posouzení právní otázky, zda bylo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství vydáno v rozporu se zákonem. Žalobce se ztotožnil se závěry Odvolacího finančního ředitelství, které korespondují s platnou právní úpravou, a to jak vnitrostátní, tak z hlediska aplikace Směrnice. Odvolání žalobce ze dne 13. 11. 2015 bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím.
- 9 Žalobce dále s odkazem na čl. 170 a 171 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „Směrnice DPH“) a § 82a odst. 1 až 3 zákona o DPH v žalobní námitce akcentoval skutečnost, že podle Finančního úřadu, jehož vyjádření si vyžádalo Odvolací finanční ředitelství, není sporu o tom, že žalobci vznikl hmotněprávní nárok na vrácení DPH.
- 10 Žalobce v první řadě zdůraznil, že zatímco Směrnice ukládá žadateli o vrácení DPH povinnost podat žádost elektronicky prostřednictvím elektronického portálu zřízeného členským státem, v němž je usazen (čl. 7), současně nepokládá za povinnou součást žádosti také elektronické kopie faktur nebo dovozních dokladů. Směrnice pouze opravňuje jednotlivé členské státy, aby žadatelům o vrácení daně uložily povinnost poskytnout takové elektronické kopie dokladů spolu se žádostí (čl. 10 Směrnice). Česká republika tak učinila v ust. § 82a odst. 7 písm. b) zákona o DPH, podle nějž musí být žádost o vrácení

DPH doložena elektronickou kopií daňového dokladu nebo daňového dokladu při dovozu zboží, pokud základ daně převyšuje ekvivalent částky 250 EUR, resp. 1.000 EUR. Takovýto požadavek ovšem nezohledňuje skutečnost, že žádost, včetně případných příloh, je příslušnému správci daně v České republice podávána prostřednictvím elektronického portálu vytvořeného a provozovaného jiným členským státem EU, který není při tvorbě a správě tohoto portálu vázán vnitrostátní právní normou České republiky, která klade zvýšené nároky na objem dat přenášených spolu se žádostí. Rovněž Směrnice nestanoví členským státům v tomto směru žádné bližší podmínky či povinnosti, které by zaručovaly, že elektronické portály jednotlivých členských států umožní podat vždy i žádost do členského státu, který využil oprávnění vyžadovat i elektronické přílohy k žádosti dle čl. 10 Směrnice.

- 11 Žalobce dále namítl, že v řízení tvrdil a prokázal, že příslušný nizozemský elektronický portál nejenže obsahoval omezení objemu dat, která bylo možno vložit a přenést s jednotlivou žádostí, ale rovněž neumožňoval provést opravu dříve podané žádosti podáním opravné žádosti. V této souvislosti žalobce podotknul, že čl. 20 Směrnice (a § 82b odst. 5 zákona o DPH) výslovně předpokládá, že žádost o vrácení DPH bude ještě doplňována, a tudíž o uplatněném nároku na vrácení DPH bude v konečném důsledku rozhodováno nejen na podkladě vlastní žádosti, ale také i na základě doplňujícího, resp. doplňujících podání. I takovému doplňujícímu podání, stejně jako prvotní žádosti, bude nepochybně tuzemským správcem daně přiděleno číslo jednací. Z tohoto hlediska nelze dle názoru žalobce považovat pouze skutečnost, že žádosti ze dne 13. 9. 2013, ref. č. NL2013000000402148 (zaevidované pod č.j. 4837603/13) i žádosti ze dne 30. 9. 2013, ref. č. NL2013000000410510 (zaevidované pod č. j. 5063582/13) byla přidělena samostatná čísla jednací, za relevantní důvod, proč tato podání musí být považována za dvě samostatná podání zahajující dvě samostatná řízení, o kterých tedy nemůže být rozhodováno společně. Podle žalobce je naopak nutno vzít v potaz skutečnost, že obě zmíněné žádosti pokrývají období pro vrácení DPH od 1. 1. 2012 do 29. 2. 2012, přičemž první z nich se týká výlučně tohoto období, druhá z nich pak zahrnuje období celého roku 2012.
- 12 Žalobce je zejména přesvědčen, že za konkrétních okolností daného případu, kdy tentýž daňový subjekt podal v rozmezí cca dvou týdnů (13. 9. 2013 a 30. 9. 2013) dvě žádosti o vrácení DPH, které zahrnovaly totožné období kalendářního roku 2012, přičemž první z nich byla - z důvodů technických komplikací výše popsanych - podána za nepřipustně krátké období pro vrácení daně, je oddělené a formalistické posouzení obou žádostí v rozporu se smyslem a účelem Směrnice a celého společného systému DPH.
- 13 Nevrácení DPH osobě povinné k dani, která splnila podmínky pro vznik nároku dle článku 170 Směrnice DPH a tento nárok uplatnila, založené na ryze formalistických důvodech zapříčiněných technickými omezeními elektronického portálu pro příjem žádostí, je dle názoru žalobce postupem, který odporuje jak dotčeným ustanovením práva Evropské unie, tak i principům společného systému DPH, přičemž zároveň porušuje zásadu neutrality DPH zdůrazňovanou také ustálenou judikaturou Soudního dvora EU. Ve svém důsledku totiž vede k tomu, že daní je zatížena osoba, jíž ve skutečnosti svědčí nárok na odpočet, resp. na vrácení daně. V tomto smyslu vyznívají rovněž argumenty Odvolacího finančního ředitelství, jimiž bylo odůvodněno jeho rozhodnutí, a s nimiž se žalobce ztotožňuje.

- 14 K tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí, že rezignace na splnění podmínky stanovení délky období pro vrácení daně by vedla k výraznému zvýšení administrativní zátěže daňové správy v členském státě vrácení daně v důsledku podávání žádostí za „zkrácené“ období za účelem získávání likvidních prostředků, žalobce namítl následující. Na jiném místě napadeného rozhodnutí žalovaný tvrdí, že v případě překročení datového limitu pro přílohy žádosti, lze požadavek na zaslání kopií daňových dokladů splnit zasláním dalších částí příloh klasickou poštou, resp. e-mailem do států, které tento způsob komunikace uznávají jako oficiální, nebo v rámci opravné žádosti. Podle žalovaného je tedy standardním postupem zaslání žádosti a její následné doplňování klasickou poštou, emailem, případně dalšími opravnými žádostmi, a to bez omezení počtu takových doplnění a opravných žádostí. Za této situace nelze pak tvrdit, že by podání žádosti za období dvou měsíců a její následné doplnění novou žádostí, která se vztahuje na celý rok, způsobovalo české daňové správě neakceptovatelnou zvýšenou administrativní zátěž, která by převyšovala administrativní zátěž při standardním postupu. Rovněž není pravdou, že by se daňový subjekt tímto způsobem snažil získat likvidní prostředky dříve než za standardní situace. Žádost ref. č. NL2013000000402148 (zaevidována pod č.j. 4837603/13) byla podána dne 13. 9. 2013, tedy téměř rok a půl po uplynutí období, kdy byla daň v ceně zboží a služeb pořízených v České republice uhrazena.
- 15 Dále žalobce namítl, že měl Finanční úřad v případě chybně uvedeného období vyzvat žalobce podle § 74 daňového řádu k odstranění vad podání podle jeho pokynů a ve stanovené lhůtě. Žádost žalobce však byla zamítnuta, aniž by Finanční úřad žalobce vyzval k odstranění zjevné formální vady délky období pro vrácení daně. Finanční úřad vyzval žalobce, aby opravil období, za které žádá vrácení daně, až výzvou ze dne 22. 1. 2014. Nizozemský elektronický portál však neumožňoval provést opravu dříve podané žádosti prostřednictvím opravné žádosti. Za této situace, kdy žalobce nemohl prakticky provést opravu dříve podané žádosti prostřednictvím elektronického systému pro podávání žádostí, měl prvostupňový správce daně vzít v potaz veškerá žalobcova podání učiněná v této věci, z nichž jasně plyne záměr žalobce uplatnit v předmětné žádosti nárok na vrácení daně za první čtvrtletí roku 2012 a technická nemožnost provést opravu již dříve podané žádosti přes nizozemský elektronický portál.
- 16 Podle žalobce pak nemůže obstát argumentace, že žalobce měl podat místo předmětné žádosti ze dne 13. 9. 2013 ref. č. NL2013000000402148 žádost novou. V souladu s ust. § 82a odst. 10 zákona o DPH je nutné žádost o vrácení daně podat nejpozději do 30. září kalendářního roku následujícího po období vrácení daně, jinak nárok zaniká. Žalobce podal předmětnou žádost ref. č. NL2013000000402148 dne 13. 9. 2013, tedy přibližně dva týdny před uplynutím zákonné prekluzivní lhůty. Podle uvedeného ustanovení se žádost o vrácení daně považuje za podanou, jen pokud žadatel uvedl všechny údaje požadované podle § 82a odst. 5 zákona o DPH, tj. náležitosti zahrnující mimo jiné i období pro vrácení daně, na které se žádost o vrácení daně vztahuje. Zákon o DPH neupravuje situaci, kdy jsou všechny náležitosti uvedeny, ale jedna z nich, např. období, trpí určitou vadou. Žalobce je přesvědčen, že v takové situaci by měl český správce daně postupovat v souladu daňovým řádem a vyzvat k odstranění této vady, a nikoliv žádost automaticky zamítnout, jak tvrdí žalovaný. Navíc, pokud by měl být správný postup navrhovaný žalovaným, tak za situace, kdy správce daně má prostor rozhodnout o žádosti až do 4 měsíců ode dne

obdržení žádosti (§ 82b odst. 6 zákona o DPH), by v případě zamítavého rozhodnutí nemusel mít daňový subjekt již vůbec žádný prostor pro podání nové žádosti s opravenou vadou (např. délkou období). Tak tomu bylo i v případě žalobce. Původní žádost byla podána 13. 9. 2013 a zamítavé rozhodnutí bylo vydáno teprve dne 28. 11. 2013, tj. v době, kdy již podání nové žádosti vztahující se k obdobím v průběhu roku 2012 nepřicházelo v úvahu z důvodu zániku nároku na vrácení daně v souladu s ustanovením § 82a odst. 10 zákona o DPH. Pokud měl žalobce podle žalovaného na výzvu Finančního úřadu ze dne 22. 1. 2014 (která následovala až po odvolání proti zamítavému rozhodnutí Finančního úřadu) opravit vadu prostřednictvím podání nové žádosti, vůbec nevzal v potaz prekluzivní lhůtu pro uplatnění nároku na vrácení daně. Tento postup by vedl k absurdnímu výsledku, kdy by jakákoliv formální vada podání, kterou není možné opravit prostřednictvím elektronického portálu příslušného členského státu, znamenala nemožnost úspěšně nárokovat vrácení daně. Daňový subjekt navíc obvykle zjistí, že určitý parametr žádosti nelze prostřednictvím elektronického systému země jeho sídla opravit, až poté co příslušný správce daně nevyhoví původní žádosti.

- 17 Žalobce se pak plně ztotožnil s výkladem Odvolacího finančního ředitelství, dle něž pokud text ustanovení § 82a odst. 8 zákona o DPH spojuje období pro vrácení daně s požadavkem na konkrétní výši částky, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži, že tato úprava v zákoně o DPH plně nekoresponduje se Směrnicí DPH, kde jsou požadavky na délku období a částky daně upraveny v samostatných člancích 16 a 17. Pokud jde o použití teleologického výkladu, odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. Pl. 21/96 a sp.zn. III. ÚS 380/05.
- 18 Žalovaný ve svém vyjádření navrhl podanou žalobu zamítnout. S ohledem na podobnost žalobních a odvolacích námitek ve vyjádření odkázal na argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí.
- 19 K otázce použití teleologického výkladu upozornil na rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. II. ÚS 427/04, ze kterého vyplývá, že lze rozlišovat metody standardní (výklad jazykový, logický a systematický), a nadstandardní (výklad historický, teleologický a komparativní), přičemž nadstandardní metody lze aplikovat pouze v případě, že standardní metody k osvětlení smyslu zákonného textu nevedou, jsou tedy pouze metodami doplňkovými. Obdobně Nejvyšší soud ve svém rozsudku sp.zn. 33 Cdo 3228/2009 ze dne 27. 7. 2011 konstatoval, v návaznosti na nález Ústavního soudu sp.zn. Pl. ÚS 1/96 ze dne 21. 5. 1996, že při aplikaci právního ustanovení je nutno prvotně vycházet z jeho doslovného znění. Pouze za podmínky jeho nejasnosti a nesrozumitelnosti (umožňující např. více interpretací), jakož i rozporu doslovného znění daného ustanovení s jeho smyslem a účelem, o jejichž jednoznačnosti a výlučnosti není jakákoliv pochybnost, lze upřednostnit výklad *e ratione legis* před výkladem jazykovým.
- 20 Co se týče vlastní úvahy žalobce o smyslu a účelu ust. § 82a zákona o DPH ve vztahu k uvedení období pro vrácení daně v žádosti, žalovaný přisvědčil žalobci, že uvedení období pro vrácení daně je nezbytné z hlediska ohraničení časového úseku pro posouzení splnění ostatních hmotněprávních podmínek. Žalovaný nicméně setrval na svém názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí, že smyslem stanovení minimální tříměsíční délky období pro vrácení daně, nejde-li o zbytek kalendářního roku, stanovené v článku 16

Směrnice a v ust. § 82a odst. 8 zákona o DPH, bylo předcházet administrativní zátěži daňové správy v členském státě při vrácení daně v důsledku průběžného podávání žádostí za velmi krátká období, motivovaného získáním likvidních prostředků. Žalovaný v napadeném rozhodnutí netvrdil, že by k takovému zneužití práva došlo ze strany žalobce v předmětné věci, s ohledem na zásadu procesní rovnosti daňových subjektů a zásadu obdobného rozhodování v obdobných věcech má nicméně za to, že na splnění zákonné podmínky minimální délky období pro vrácení daně nelze rezignovat.

- 21 Žalovaný zdůraznil, že žádost žalobce ze dne 13. 9. 2013 byla po obsahové stránce zcela srozumitelná, období pro vrácení DPH, na které se žádost vztahuje, v ní bylo uvedeno jednoznačně. Žádost tedy správce daně správně považoval za projednatelnou, a neměl důvod vydávat výzvu k odstranění vad podání, jak žalobce namítal. Žalovaný doplnil, že v řízení zahajovaném na žádost tíží daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní a odpovídá též za formální náležitosti svého podání.
- 22 Žalovaný upozornil, že právní názor na spornou otázku minimální délky období pro vrácení daně byl žalobci znám, neboť ze shodného důvodu byla správcem daně zamítnuta dřívější žádost žalobce o vrácení daně z přidané hodnoty za období 1. 1. 2012 – 31. 1. 2012, ref. č. NL2013000000354589, a to rozhodnutím Finančního úřadu ze dne 3. 4. 2013. Není tedy případný žalobní argument, že po zjištění právního názoru žalovaného již žalobce neměl možnost uplatnit novou žádost z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty.
- 23 K námitce žalobce, že i žalovaným navržený postup doložení dokladů klasickou poštou či e-mailem by pro správce daně představoval značnou administrativní zátěž, žalovaný připouští, že daný postup není zcela optimální a představuje spíše nouzové řešení v situaci, kdy požadované doklady není možné zaslat prostřednictvím elektronického portálu jiného členského státu v důsledku omezení objemu vkládaných dat. Na rozdíl od žalobcem zvoleného postupu podání žádosti za období 1. 1. 2012 - 29. 2. 2012 by však takový způsob doložení dokladů nebránil úspěšnému projednání žádosti. Na tomto místě pak žalovaný odkázal na komentářovou literaturu, podle které v případě ust. § 82a odst. 10 zákona o DPH je nutno klást velký důraz na vyplnění všech údajů požadovaných v odst. 5 tohoto paragrafu, jelikož žádost se považuje za podanou pouze v případě, že obsahuje všechny náležitosti uvedené v tomto odstavci. Žádost tedy bude považována za podanou, i když nebude obsahovat elektronické kopie daňových dokladů uvedených v odst. 7 tohoto paragrafu.
- 24 Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti.
- 25 Dne 31. 1. 2013 podal žalobce žádost o vrácení daně z přidané hodnoty dle § 82a zákona o DPH za období 1. 1. - 31. 1. 2012 (referenční číslo žádosti NL2013000000354589, zaevidována pod č.j. 420584/13). Finanční úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutím č.j. 1553470/13/2001-25104-106367 ze dne 3. 4. 2013 žádost zamítl, neboť bylo žádáno o vrácení daně za období kratší než tři měsíce a nebyly proto splněny podmínky uvedené v § 82a odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty.

- 26 Dne 13. 9. 2013 požádal žalobce podle citovaného ustanovení o vrácení daně za období 1. 1. - 29. 2. 2012 (referenční číslo žádosti NL2013000000402148, zaevidována pod č.j. 4837603/13).
- 27 Dne 17. 9. 2013 požádal žalobce podle citovaného ustanovení dále o vrácení daně za období 1. 3. - 30. 6. 2012 (referenční číslo žádosti NL2013000000402793, zaevidována pod č.j. 4838789/13). Nárok na vrácení daně uplatňovaný v této žádosti byl správcem daně uznán v plné výši a žalobci byla vrácena požadovaná částka 3.858.959,86 Kč.
- 28 Dne 27. 9. 2013 byla pod č.j. 4932860/13 správcem daně zaevidována žádost žalobce referenční číslo NL2013000000403597 o vrácení daně za období 1. 7. - 31. 12. 2012. Nárok na vrácení daně uplatňovaný v této žádosti byl správcem daně uznán v plné výši a žalobci byla vrácena požadovaná částka 2.514.705,58 Kč.
- 29 Dne 30. 9. 2013 byla pod č.j. 4937593/13 správcem daně zaevidována žádost žalobce referenční číslo NL2013000000405540 o vrácení daně za období 1. 1. - 31. 12. 2012. Nárok na vrácení daně uplatňovaný v této žádosti byl správcem daně uznán v plné výši a žalobci byla vrácena požadovaná částka 1.073.215,33 Kč.
- 30 Dne 4. 10. 2013 byla pod č.j. 5063582/13 správcem daně zaevidována žádost žalobce ze dne 30. 9. 2013 referenční číslo NL2013000000410510 o vrácení daně za období 1. 1. - 31. 12. 2012. Nárok na vrácení daně uplatňovaný v této žádosti byl správcem daně uznán v plné výši a žalobci byla vrácena požadovaná částka 227.083,35 Kč.
- 31 Dne 28. 11. 2013 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutí č.j. 5543533/13/2001-25105-110244, kterým zamítl žádost o vrácení daně z přidané hodnoty ze dne 13. 9. 2013, referenční číslo NL2013000000402148, č.j. 4837603/13. V odůvodnění rozhodnutí správce daně uvedl, že období pro vrácení daně nebylo v souladu s § 82a odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty.
- 32 Dne 24. 12. 2013 podal žalobce další žádost o vrácení daně za období 1. 1. - 29. 2. 2012 pod stejným referenčním číslem NL2013000000402148, kterou správce daně zaevidoval pod č.j. 5546845/13. Tato žádost byla posouzena jako odvolání proti rozhodnutí č.j. 5543533/13/2001-25105-110244 ze dne 28. 11. 2013.
- 33 Dne 7. 1. 2014 obdržel Finanční úřad pro hlavní město Prahu další podání žalobce označené jako odvolání proti rozhodnutí ve věci žádosti o vrácení DPH ze dne 28. listopadu 2013, č.j. 5543533/13/2001-25105-110244. V tomto podání se žalobce domáhal sloučení žádosti referenční číslo NL2013000000402148 (č.j. 4837603/13) za období 1. 1. - 29. 2. 2012 s žádostí referenční číslo NL2013000000410510 (č.j. 5063582/13) za období 1. 1. 2012 - 31. 12. 2012 a jejich posouzení jako jednoho celku.
- 34 Finanční úřad výzvou k doplnění odvolání podle § 113 odst. 2 daňového řádu ze dne 22. 1. 2014, č.j. 71439/14/2001-25105-110244, vyzval žalobce k doplnění odvolání, které brání řádnému projednání věci o úpravu období, za které požaduje vrácení daně tak, aby bylo v

souladu s § 82a odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty. V odpovědi na tuto výzvu ze dne 26. 2. 2014 poskytl žalobce písemné prohlášení nizozemské daňové správy, v němž se uvádí, že v případě opravných žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty z jiných členských států nizozemský daňový portál neumožňuje opravovat období pro vrácení.

- 35 Po provedeném odvolacím řízení vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí č.j. 28233/14/5000-14303-711309 ze dne 23. 10. 2014, kterým zrušilo rozhodnutí prvostupňového Finančního úřadu č.j. 5543533/13/2001-25105-110244 ze dne 28. 11. 2013 a žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty ze dne 13. 9. 2013 referenční číslo NL2013000000402148, č.j. 4837603/13, vyhovělo. Z odůvodnění uvedeného rozhodnutí se podává, že při posuzování předmětné problematiky vrácení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě vycházel odvolací orgán ze smyslu a účelu zákona o DPH, který nárok na vrácení daně na vstupu z plnění s místem plnění v tuzemsku upravuje v § 82a. Účelem a smyslem příslušného § 82a zákona o DPH je dle názoru Odvolacího finančního ředitelství úprava vrácení daně za určité období s přímou vazbou na požadované částky. Odvolací orgán došel k závěru, že žalobci měla být daň vrácena, a to i přesto, že nedodržel stanovené období, neboť podle § 82a odst. 8 zákona o DPH částka pro vrácení daně nesmí být nižší než 400 EUR za období kratší než jeden kalendářní rok, ale ne kratší než tři měsíce, nebo 50 EUR za období jednoho kalendářního rok nebo období kratší než tři měsíce, jde-li o zbytek kalendářního roku. Z citovaného ustanovení je patrné, že jím chtěl zákonodárce nastavit určité finanční limity pro vrácení daně s ohledem na hospodárnost a efektivitu. Jestliže tedy žádal žalobce o vrácení daně za rok 2012 vícero žádostmi, konkrétně žádostí ze dne 30. 9. 2013 za období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a požadovaná částka ve výši 227.083,35 Kč byla žalobci přiznána, bylo by nemístně formalistické odmítnout žalobcův nárok na vrácení daně pouze z důvodu formálního označení žádosti, když po stránce hmotněprávní, ale také po stránce uplatňované částky, by byly jinak všechny náležitosti splněny.
- 36 Dne 5. 2. 2015 obdrželo Generální finanční ředitelství „metodický dotaz“ Finančního úřadu k problematice vrácení daně podle § 82a zákona o DPH, který Generální finanční ředitelství ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu posoudilo podle obsahu jako podnět dle § 121 odst. 3 daňového řádu k nařízení přezkoumání odvolacího rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, č.j. 28233/14/5000-14303-711309, ze dne 23. 10. 2014. Na základě tohoto podnětu vydalo Generální finanční ředitelství po předběžném posouzení věci rozhodnutí č.j. 115579/15/7100-20120-050065 ze dne 15. 10. 2015, kterým nařídilo přezkoumání předmětného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.
- 37 V odůvodnění rozhodnutí Generální finanční ředitelství uvedlo, že žádost žalobce ze dne 13. 9. 2013 referenční číslo NL2013000000402148, č.j. 4837603/13 nebyla podána v souladu s § 82a odst. 8 zákona o DPH, neboť bylo žádáno o vrácení daně za období kratší než tři měsíce. Žalobce byl přitom na svůj chybný postup upozorněn již v rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu č.j. 1553470/13/2001-25104-106367 ze dne 3. 4. 2013, kterým byla zamítnuta jeho žádost o vrácení daně za období 1. 1. 2012 až 31. 1. 2012, referenční číslo NL2013000000354589, č.j. 420584/13. Žádost o vrácení DPH ze dne 13. 9. 2013 referenční číslo NL2013000000402148 je jak označením období pro vrácení, tak věcným obsahem, pouze žádostí o vrátnu DPH za období 1. 1. 2013 až 29. 2. 2012. Období března 2012 je žalobcem uplatňováno v žádosti o vrácení daně za období od 1. 3. 2012 do 30. 6.

2012. Formalistickým by se tedy dal označovat stav, kdy by žádost byla označena 1. 1. 2012 – 29. 2. 2012, a přitom obsahovala plnění i za březen. Pokud žalobce namítal, že portál pro vrácení daně z přidané hodnoty jiného členského státu neumožňuje provádět opravy, bylo správným postupem podat novou žádost v zákonném termínu, tj. do 30. září kalendářního roku následujícího po období, za které je žádáno vrácení daně.

- 38 Proti nařízení přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství se žalobce odvolal podáním ze dne 13. 11. 2015 doplněným na základě výzvy Generálního finančního ředitelství podáním ze dne 4. 12. 2015. V odvolání argumentoval podobně jako v podané žalobě.
- 39 V napadeném rozhodnutí žalovaný k odvolacím námitkám zejména uvedl, že Směrnice v čl. 10 dává členským státům možnost požadovat předložení příslušných dokladů (elektronická kopie daňových dokladů), činí-li základ daně na faktuře nebo dovozním dokladu nejméně 1.000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně (resp. 250 EUR, pokud se faktura týká paliva). Skutečnost, že Česká republika, stejně jako řada dalších členských států, využila této příslušnou směrnici předvídané možnosti, nelze hodnotit jako zvláště zatěžující pro fungování elektronického systému vrácení daně z přidané hodnoty mezi jednotlivými členskými státy. Z hlediska nastavení a používání elektronického systému vrácení daně jsou pro členské státy závazné určité technické a funkční specifikace, neboť je bezpodmínečně nutné, aby systémy všech členských států fungovaly na základě předem daných a povinně dodržovaných procesních a systémových schémat. Jedná se mj. o podmínku, že předávané přílohy k žádosti o vrácení daně nesmí být větší než 5 MB, jejímž účelem je předejít možnému datovému zahlcení systému. Tato podmínka platí pro celou Evropskou unii, a to pro státy v obou rolích (jak státu usazení, tak státu vracení).
- 40 Výše uvedená podmínka však nepředstavuje překážku řádnému uplatnění žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty osobou povinnou k dani neusazenou v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě. K samotnému uplatnění nároku na vrácení daně nedochází prostřednictvím přiložených dokladů, nýbrž v rámci jednotlivých řádků žádosti, které představují nároky na vrácení daně z přidané hodnoty z konkrétních daňových dokladů. Povinnost doložit uplatněný nárok předložením těchto dokladů, dle čl. 10 Směrnice, resp. 82a odst. 7 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, lze v případě překročení výše uvedeného datového limitu elektronické žádosti splnit zasláním další části příloh klasickou poštou, resp. e-mailem do států, které tento způsob komunikace uznávají jako oficiální, nebo v rámci opravné žádosti. Lze též zvolit kombinaci dříve uvedených postupů. V projednávaném případě tak žalobci nic nebránilo, aby vyplnil všechny nároky na vrácení daně do žádosti ze dne 13. 9. 2013, referenční číslo NL2013000000402148, č.j. 420584/13, a přílohy doložil některým z nastíněných způsobů.
- 41 K otázce minimální délky období pro vrácení daně žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že z čl. 16 Směrnice i § 82a odst. 8 zákona o DPH jasně vyplývá, že toto období nesmí být kratší než 3 měsíce, ledaže by se jednalo o zbytek kalendářního roku. Z textu Směrnice je dále zřejmé, že podmínka délky období pro vrácení daně není součástí podmínky minimální částky daně pro vrácení, ale jedná se o samostatné podmínky, které uvedená směrnice na rozdíl od zákona o DPH upravuje v samostatných ustanoveních (články 16 a 17). Pokud Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí č.j. 28233/14/5000-

14303-711309 ze dne 23. 10. 2014 provedlo odlišný výklad dotčených ustanovení s odkazem na smysl a účel zákona, šlo o užití nadstandardní výkladové metody, které by přicházelo v úvahu, pokud by interpretace určitého ustanovení na základě standardních výkladových metod nebyla zcela jednoznačná. V daném případě však nebylo užití teleologické metody interpretace práva namístě a nelze ani souhlasit se závěrem, k němuž Odvolací finanční ředitelství na jejím základě dospělo. Rovněž nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že se jedná o pouhou formální podmínku bez skutečného významu. Rezignace na splnění dané podmínky by vedla k výraznému zvýšení administrativní zátěže daňové správy v členském státě vrácení daně v důsledku podávání žádostí za „zkrácené“ období za účelem získání likvidních prostředků.

- 42 Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
- 43 Podle ust. § 121 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.
- 44 Podle čl. 170 Směrnice DPH každá osoba povinná k dani, která je ve smyslu článku 1 směrnice 79/1072/EHS, článku 1 směrnice 86/560/EHS a článku 171 této směrnice neusazená v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou 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.
- 45 Podle čl. 16 Směrnice 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.
- 46 Podle čl. 17 Směrnice vztahuje-li se žádost o vrácení daně na období pro vrácení daně kratší než jeden kalendářní rok, avšak nejméně tři měsíce, nesmí být částka DPH, o jejíž vrácení se žádá, nižší než 400 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně. Vztahuje-li se žádost o vrácení daně na období pro vrácení daně v délce jednoho kalendářního roku nebo na zbytek kalendářního roku, nesmí být částka DPH nižší než 50 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně.
- 47 Podle § 82a odst. 5 písm. f) musí žádost o vrácení daně obsahovat období pro vrácení daně, na které se žádost o vrácení daně vztahuje.

- 48 Podle § 82a odst. 8 zákona o DPH 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. Částka daně uvedená v žádosti o vrácení daně nesmí být nižší, než je ekvivalent částky a) 400 EUR za období kratší než jeden kalendářní rok, ale ne kratší než tři měsíce, nebo b) 50 EUR za období jednoho kalendářního roku nebo období kratší než tři měsíce, jde-li o zbytek kalendářního roku.
- 49 Podle čl. 10 Směrnice aniž jsou dotčeny žádosti o údaje podle článku 20, může členský stát vrácení daně od žadatele požadovat, aby spolu se žádostí o vrácení daně poskytl elektronickými prostředky kopii faktury nebo dovozního dokladu, činí-li základ daně na faktuře nebo dovozním dokladu nejméně 1.000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně. Pokud se však faktura týká paliva, činí tato prahová hodnota 250 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně.
- 50 Podle § 82a odst. 7 písm. b) zákona o DPH žádost o vrácení daně musí žadatel doložit elektronickou kopií daňového dokladu nebo daňového dokladu při dovozu zboží, pokud základ daně převyšuje ekvivalent částky 250 EUR u uhlovodíkových paliv nebo ekvivalent částky 1.000 EUR u ostatních druhů pořízeného zboží nebo přijatých služeb.
- 51 Podle ust. § 70 odst. 1 až 3 daňového řádu je podání úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně (1), podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno (2), a z podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje (3).
- 52 Městský soud v Praze nejprve považuje za potřebné zdůraznit, že správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou. Obsah, rozsah a kvalita žaloby tak předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Úlohou žalobce je v žalobě uvést jím spatřované skutkové či právní důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí (srov. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) a vymezit tak rozsah soudního přezkumu. V daném případě je napadeným rozhodnutím správní rozhodnutí, kterým žalovaný rozhodl o odvolání proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí ve věci žádosti o vrácení daně. Žalobce však nemalou část textu žaloby přejal z obsahu odvolání, případně pouze upravil terminologii použitou v odvolání tak, aby lépe odpovídala následnému soudnímu řízení (tj. např. namísto pojmu „odvolatel“ v odvolání používá v žalobě pojem „daňový subjekt“ atd.). Žalobci samozřejmě nic nebrání zopakovat odvolací námitky v případech, kdy je žalovaný dostatečně nevypořádal, popřípadě není-li žalobce se skutkovým či právním posouzením těchto námitek spokojen, vždy by však mělo být z obsahu žaloby jednoznačně patrné, které konkrétní závěry žalovaného pokládá za nedostatečné, nezákonné či nesprávné. V nyní posuzované žalobě tak žalobce měl namísto opakování argumentů již uplatněných ve správním řízení předložit spíše oponenturu napadeného rozhodnutí a vymezit se proti způsobu, jakým žalovaný vypořádal odvolací námitky, resp. uvést, v čem konkrétně podle jejího názoru žalovaný pochybil. Neobsahuje-li žaloba takovou argumentaci, může se soud zabývat posouzením zákonnosti napadeného rozhodnutí jen v rovině obecné. V opačném případě by totiž popřel dispoziční zásadu a namísto žalobce by v podstatě domýšlel, v čem konkrétně je napadené rozhodnutí nesprávné. Jinými slovy, pokud žalobce v žalobních

bodech neprezentoval dostatečně konkrétní argumenty vedoucí ke zpochybnění důvodů napadeného rozhodnutí, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již dospěl žalovaný.

- 53 Jak je tedy uvedeno, základní námitky obsažené v žalobě již byly žalobcem uplatněny v odvolacím řízení. Městský soud v Praze shledal, že žalovaný se s těmito námitkami řádně a komplexně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí; podle přesvědčení městského soudu se žalobci v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostalo na veškeré vznesené odvolací námitky adekvátní reakce. Jelikož městský soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za věcně správné, zákonné a vyčerpávající, plně odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí a k věci pouze dodává následující.
- 54 Základním úkolem žalovaného bylo v dané věci posoudit, zda byl důvod přezkoumat rozhodnutí učiněné správcem daně v nalézacím řízení. K přezkumu lze přitom dle ust. § 121 odst. 1 daňového řádu přistoupit pouze tehdy, bylo-li rozhodnutí správce daně vydáno v rozporu s právními předpisy.
- 55 Městský soud v Praze na tomto místě stručně shrnuje podstatu těchto relevantních právních předpisů. Zákon o DPH ve svých ustanoveních § 82a a 82b transponuje do českého právního řádu Směrnici DPH, která se zabývá společným systémem DPH v Evropské Unii. Oblast vrácení DPH je pak upravena Směrnicí, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení DPH stanovené Směrnicí DPH subjektům povinným k dani usazeným v jiném členském státě. Ust. § 82a zákona o DPH tedy upravuje podmínky a postupy při podávání žádostí o vrácení daně v České republice subjekty z jiných členských států, které v tuzemsku přijaly zdanitelná plnění pro svoji ekonomickou činnost, a v ceně těchto nákupů byla zahrnuta DPH. Jednou z těchto podmínek je, že období, za které lze podat žádost o vrácení daně, nesmí být kratší než tři kalendářní měsíce (leda by šlo o zbytek kalendářního roku). Subjekty, které o vrácení daně žádají, podávají žádosti adresované České republice prostřednictvím lokálních daňových správ v elektronické podobě. Ač dle Směrnice obecně nemusejí být k žádosti o vrácení DPH přikládány elektronické kopie daňových dokladů, Česká republika zvolila možnost předložení příslušných dokladů při určité výši základu daně požadovat, jak jí umožňuje čl. 10 Směrnice.
- 56 Městský soud v Praze akcentuje, že obě posuzované směrnice, tj. Směrnice a Směrnice DPH, mají stejnou právní sílu, jsou pro Českou republiku stejně závazné a právní úprava v nich obsažená je rovnocenná, i když Směrnice DPH upravuje především hmotné právo (v tomto případě nárok na vrácení DPH), zatímco Směrnice se věnuje procedurálním podmínkám uplatnění a uspokojení tohoto nároku. Funkční vazba těchto dvou vzájemně provázaných souhrnů právních norem není takového charakteru, aby při splnění hmotněprávních podmínky bylo možno opomíjet současné nesplnění podmínky procesní.
- 57 Z uvedeného vyplývá, že i když nárok na vrácení DPH přímo plyne z čl. 170 Směrnice DPH, zatímco čl. 16 Směrnice a návazně ust. § 82a odst. 8 zákona o DPH limitují období, za které lze o vrácení DPH požádat, je tato limitující podmínka relevantní součástí právního řádu a její splnění je pro úspěch žádosti nezbytné. Namítá-li tedy žalobce, že jediným důvodem zamítnutí jeho žádosti bylo nesplnění formální podmínky minimální

délky období pro vrácení daně, kterou pokládá při splnění materiálních podmínek za nepodstatnou, je tato žalobní námitka nedůvodná. Městský soud doplňuje, že procedurální pravidla, která stanovují minimální časové období pro uplatnění žádosti a elektronickou formu zaslání dokladů, včetně limitu objemu dat, nepovažuje za nijak neracionální či bezúčelná, neboť jejich účelem je šetřit administrativní proces daňové správy v členském státě. Pravidla se nejvíce ani nadměrně složitá nebo obtížně uskutečnitelná. Lze uzavřít, že posuzovaná pravidla nejsou překážkou pro uplatnění nároku na vrácení daně plynoucího z čl. 170 Směrnice DPH, ale naopak umožňují jeho řádnou realizaci. Mají tedy svůj význam a nelze je opomíjet.

- 58 Městský soud se neztotožňuje s námitkou žalobce, dle níž byly-li krátce po sobě podány dvě žádosti týkající se vrácení DPH za související časová období, měly být posuzovány společně jako celek. Ve smyslu ust. § 70 odst. 3 daňového řádu, s přihlédnutím k omezující podmínce ust. § 82a odst. 8 zákona o DPH, správce daně nemohl žádostem přikládat jiný význam než žadatelem deklarovaný a nemohl se domýšlet, co žadatel ve skutečnosti chtěl učinit. Obě žádosti byly podány samostatně, obsahovaly jasně a jednoznačně vymezené nároky, včetně časového vymezení dle ust. § 82a odst. 5 písm. f) zákona o DPH, a bylo namístě je považovat za samostatná podání. Společným posuzováním obou žádostí by správce daně obešel limitující podmínku zakotvenou v ust. § 82a odst. 8 zákona o DPH, čímž by se dopustil postupu, který je v rozporu se zákonem, neboť obcházení zákona není dovoleno.
- 59 Městský soud v Praze vyzdvihuje skutečnost, že k uplatnění nároku na vrácení DPH nedochází prostřednictvím přiložených dokladů, ale uvedením konkrétního požadavku do jednotlivých řádků formulářové žádosti, jak žalobci ukládá zmíněné ust. § 82a odst. 5 písm. f) zákona o DPH. Žalobci nic nebránilo podat žádost o vrácení DPH za časové období nejméně tří měsíců, jak stanoví zákon (tj. v daném případě nejen za leden a únor, ale též březen 2013, případně další období), a k splnění povinnosti doložit uplatněný nárok předložením dokladů v elektronické podobě v případě překročení datového limitu si vypomoci jiným způsobem.
- 60 Městský soud vnímá, že odlišnost elektronických portálů jednotlivých členských států, jakož i existence různých omezujících podmínek v jednotlivých členských státech (zde omezení objemu vkládaných dat v členském státu žadatele i v členském státu vrácení daně a nemožnost podat opravnou žádost v členském státu žadatele) může daňovým subjektům v praxi přivodit obtíže, zvláště nenastihuje-li Směrnice ani zákon o DPH žádný bližší návod, jak tuto jistě ne výjimečnou situaci řešit. Nicméně je třeba zdůraznit, že uvedený problém se týká pouze otázky předložení důkazů, a nelze jej v žádném případě směřovat s uplatněním nároku na vrácení daně. Není-li tedy z technických důvodů možné přiložit k žádosti všechny konkrétní daňové doklady, nemá to vliv na uplatnění žádosti samotné. Postup, který zvolil žalobce, a který spočíval v omezení samotného nároku v žádosti, je proto chybný.
- 61 Námitka žalobce, že nouzové řešení při dodatečném doložení dokladů, které nebylo možné zaslat spolu s žádostí v důsledku limitu objemu elektronických dat, představuje obdobnou administrativní zátěž, jaké měli být správci daně ušetřeni zakotvením minimálního časového vymezení období v žádosti, je nepřijatelná. Skutečnost, že

v některých případech správci daně obdrží důkazní materiál ve dvou či více podáních, nelze zaměňovat s povinností žadatelů podávat žádosti za zákonem vymezené minimální časové období. Jedná se o dvě odlišné právní podmínky, které nelze propojovat, ani poměřovat či dokonce vzájemně kompenzovat jejich účel či důsledky.

- 62 K žalobní námitce, že na žádost ze dne 30. 9. 2013 mohlo být ve smyslu ust. § 82b odst. 5 zákona o DPH pohlíženo jako na doplnění žádosti ze dne 13. 9. 2013, a že žalovaný odděleným a formalistickým posouzením obou žádostí postupoval v rozporu se smyslem a účelem Směrnice a celého společného systému DPH, městský soud uvádí, že doplnění údajů k podané žádosti o vrácení daně má zcela jinou povahu než podání žádosti nové, a nelze je ztotožňovat. V rámci žádosti lze doplnit potřebné údaje (například údaje o žadateli či údaje z daňových dokladů), ty se však týkají právě a pouze podané žádosti, a po doplnění se stanou její součástí. Naproti tomu lze podat žádost novou, samostatnou, která obsahuje uplatnění zcela jiného nároku. Pokud by správce daně, jak žalobce navrhuje, tuto novou žádost přiřčenil k žádosti předchozí, jednalo by se podle názoru soudu o postup, který mu zákon neumožňuje. Ač na sebe obě žádosti časově navazují, skutkově se nepřekrývají, neboť pro předmětné období nezahrnují totožné nároky. Účelem obou směrnic je, zjednodušeně řečeno, zavést společný systém DPH, který bude přehledný, racionální a funkční. Městský soud se nedomnívá, že by požadovaného účelu bylo možno dosáhnout tím, že správci daně nebudou respektovat zavedený systém a řád, který do společného systému DPH vnáší procedurální Směrnice (a po její transpozici též zákon o DPH).
- 63 Žalobce dále namítl, že správce daně měl v případě chybně uvedeného období vyzvat žalobce dle § 74 daňového řádu k odstranění vad podání, případně měl zohlednit nemožnost provést opravu již dříve podané žádosti přes elektronický portál členského státu žalobce a posoudit všechna žalobcova podání s ohledem na jejich jasný záměr uplatnit nárok na vrácení daně za celé první čtvrtletí roku 2012. Městský soud s touto námitkou nesouhlasí. Podaná žádost ze dne 13. 9. 2013 byla z hlediska obsahu zcela jasně formulovaná, srozumitelná, určitá; období pro vrácení daně bylo uvedeno jednoznačně. Bylo z ní tedy bez pochyb zřejmé, čeho se žalobce domáhá. Také z hlediska formy byla žádost podána bezvadně. Nebylo tedy důvodu postupovat směrem k napravení vad podání. K tomu, že žalovaný nepochybil, neposoudil-li všechna žalobcova podání společně s ohledem na jejich tvrzený společný záměr, se městský soud již vyjádřil výše v odůvodnění tohoto rozsudku. Městský soud podotýká, že v dané věci se jednalo o řízení zahajované na žádost, a bylo tedy odpovědností žalobce, jaké náležitosti jím učiněné podání bude obsahovat.
- 64 K námitce žalobce, že postup žalovaného, který v důsledku vede k nevrácení DPH osobě povinné k dani, která splnila hmotněprávní podmínky pro její vrácení a tento nárok uplatnila, porušuje zásadu neutrality DPH, zdůrazňovanou také judikaturou Soudního dvora EU, městský soud uvádí následující. Soudní dvůr EU chápe tuto zásadu tak, že brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně (viz např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007, Teleos, C-409/04, bod 58, či rozsudek Soudního dvora EU ze dne 7. 12. 2006, Eurodental, C-240/05, bod 46). Zásada daňové neutrality má za cíl zajistit také zamezení dvojímu zdanění (viz Teleos, bod 25). V posuzované věci sice žalobci daň vrácena nebyla, přesto nelze říci, že by došlo k porušení uvedené zásady z hlediska bránění odlišnému

zacházení ani z hlediska zamezení dvojího zdanění. Nárok na vrácení daně lze totiž přiznat jen za splnění zákonných podmínek. Ty však žalobcem v dané věci splněny nebyly, když žalobce nepožádal o vrácení daně za zákonem stanovené minimální období. Bylo zcela v dispozici žalobce, aby podal žádost o vrácení daně za požadované minimální období a následně využil možnosti k doplnění dokazování. Tím by byla daňová neutralita plně zachována. Nevyužil-li žalobce této možnosti a zároveň netvrdil-li, že by doplňující postup nebyl z důvodů nezávislých na jeho vůli možný, nemůže se úspěšně neutrality DPH dovolávat.

- 65 K žalobcově argumentaci nálezy Ústavního soudu, v nichž se Ústavní soud vyjadřuje k otázce interpretace právní normy ústavně konformním způsobem a k otázce napětí mezi doslovným a teleologickým výkladem, městský soud konstatuje, že stejně jako žalobce uznává relevanci teleologické metody směřující k nalezení a významu působení zákona, městský soud je nicméně přesvědčen, že tento výkladový princip nastupuje teprve tehdy, jestliže základní výkladové metody nevedou k jednoznačnému výsledku (srovnej např.: usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2008, sp.zn. II. ÚS 427/04). V posuzovaném případě je však, jak již městský soud objasnil, obsah dotčených právních norem jednoznačně zřejmý. K doplňujícímu výkladu za použití teleologické metody tak není důvod.
- 66 Městský soud v Praze závěrem shrnuje, že postup Odvolacího finančního ředitelství, kterým byly de facto spojeny dvě žádosti a byly posuzovány jako žádost jediná, hodnotí jako postup, který sice přímo neporušuje žádnou právní normu, avšak který přesto směřuje k zmaření účelu a smyslu ustanovení o minimálním období pro uplatnění žádosti, a proto tento postup městský soud považuje za obcházení zákona, což je jednání protiprávní (*in fraudem legis*). Přezkoumávaný postup nelze posoudit jako jednání mlčky dovolené (*praeter legem*), jak jej hodnotilo Odvolací finanční ředitelství. Rozdíl mezi oběma právními kategoriemi je právě v tom, jakého je daným postupem dosaženo výsledku. Je-li dosaženo výsledku, který je zákonem považován za nežádoucí, jedná se o obcházení zákona, zatímco je-li dosaženo výsledku zákonem aprobovaného, jedná se o jednání mlčky dovolené. V posuzovaném případě je cílem zákonné úpravy nejen vrácení daně, ale vedle toho též omezení administrativní zátěže daňové správy. Postup, který zvolilo Odvolací finanční ředitelství, by tento posledně uvedený cíl nijak nenaplnil, naopak by jeho naplnění bránil, neboť by při jeho uplatňování v praxi nepochybně vnesl do administrativního systému chaos. Vzhledem k tomu bylo podle názoru městského soudu namíste držet se v tomto posuzovaném případě striktně dikce zákona a dodržovat zákonem nastavený mechanismus. Ostatně, jedná se o obecný a předpokládaný projev legality výkonu veřejné moci (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, § 2 odst. 1, 2 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů), neboť obecně je správním orgánům jednání *praeter legem* dovoleno jen v zákonem vymezených případech.
- 67 Ze všech uvedených důvodů je městský soud přesvědčen, že žalovaný nepostupoval nezákonně ve smyslu ust. § 82 s. ř. s., shledal-li, že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, a nařídil-li z moci úřední jeho přezkoumání dle ust. § 121 odst. 1 daňového řádu. Proto soud žalobu podle ust. § 87 odst. 3 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

- 68 Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) 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 nejblíže 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.

Praha dne 20. srpna 2020

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. T.

