



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a Mgr. Martina Lachmanna v právní věci
žalobkyně: **Honda of the UK Manufacturing Ltd.**

sídlem Highworth Road, South Marston, SN3 4TZ, Swindon, Spojené
království

zastoupena Mgr. Ivanou Sládkovou, advokátkou
sídlem Na Poříčí 1079/3a, Praha 1

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2015, č. j. 38774/15/5300-21442-711674,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2015, č. j. 38774/15/5300-21442-711674, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč k rukám Mgr. Ivany Sládkové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Napadeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně I. stupně“) ze dne 2. 4. 2015, č. j. 2300196/15/2000-11442-100924, kterým byl zamítnut návrh žalobkyně na obnovu řízení o její žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty za rok 2011. Této žádosti nebylo vyhověno rozhodnutím správce daně I. stupně ze dne 28. 1. 2013, č. j. 229622/13/2001-25105-109063, neboť žalobkyně ve stanovené lhůtě nedoplnila důležité informace, které správce daně I. stupně vyžadoval.

2. Jádrem sporu spočívá v tom, že se měl správce daně I. stupně v původním řízení o žádosti žalobkyně o vrácení daně za rok 2011 dopustit řady procesních pochybení, zejména pak tím, že nedoručoval zmocněnci žalobkyně, ale přímo žalobkyni na její elektronickou adresu uvedenou v žádosti. Žalobkyně se svým návrhem označeným jako návrh na povolení obnovy řízení domáhala nápravy uvedených tvrzených vad postupu správce daně I. stupně, přičemž tvrdí, že její podání mělo být bez ohledu na své označení posouzeno tak, aby bylo možné na jeho základě provést nápravu nezákonnosti původního rozhodnutí.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul důvody, pro něž lze podle § 117 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, (dále jen „daňový řád“) povolit obnovu řízení, avšak dospěl k závěru, že žádný z těchto důvodů nebyl naplněn. Obnova řízení ovšem nemůže sloužit k pouhé nápravě nezákonnosti pravomocného rozhodnutí či vad řízení vedoucích k jeho vydání.

4. V úvahu by přicházela v podstatě jen možnost, že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které bez zavinění žalobkyně nemohly být v původním řízení uplatněny. Žalovaný vyhodnotil podání žalobkyně tak, že naplnění tohoto důvodu pro obnovu řízení spatřovala ve skutečnosti, že v původním řízení nebylo doručováno jejímu zmocněnci. Žalovaný však dospěl k závěru, že tato skutečnost nemohla mít vliv na výrok rozhodnutí o nevyhovění žádosti o vrácení daně. V řízení o vrácení daně osobám neusazeným v České republice se totiž nemůže uplatnit pravidlo § 41 odst. 1 daňového řádu, dle něžž platí, že má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci. Existuje totiž speciální ustanovení § 82b odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 3. 2019 (dále jen „zákon o DPH“), dle něžž správce daně rozhodnutí doručuje na elektronickou adresu uvedenou v žádosti o vrácení daně.

5. Dle názoru žalovaného uvedená právní úprava nebrání daňovému subjektu v tom, aby si zvolil zástupce. Jednak může tomuto zástupci poskytnout přístupová práva ke své schránce v informačním portálu vrácení DPH, jednak může v žádosti o vrácení daně uvést jako elektronickou adresu pro doručování adresu zástupce. Ustanovení § 82a odst. 5 písm. c) zákona o DPH však vyžaduje, aby daňový subjekt údaje zástupce, je-li ustanoven, v žádosti výslovně uvedl.

6. Žalovaný též v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně I. stupně postupoval v souladu se zákonem, když na elektronickou adresu uvedenou v žádosti žalobkyni doručil výzvu k doplnění informací chybějících v žádosti o vrácení daně. K tomuto postupu byl správce daně zmocněn ustanovením § 82b odst. 5 zákona o DPH.

III. Žaloba

7. Žalobkyně nejprve zpochybňovala zákonnost postupu správce daně I. stupně v původním řízení o vrácení daně. Uvedla, že pokud její žádost o vrácení daně neobsahovala všechny náležitosti, nebyl správce daně členského státu vrácení daně (v tomto případě České republiky) vůbec kompetentní vyžadovat odstranění takových vad. K tomu by byl kompetentní pouze správce daně členského státu usazení (v tomto případě Spojeného království). I kdyby český správce daně k takovému postupu kompetentní byl, musel by žalobkyni vyzvat k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu s příslušným poučením.

8. Dále žalobkyně uvedla, že jí mělo být v původním řízení doručováno prostřednictvím zvoleného zástupce, kterému udělila plnou moc, již měl český správce daně v rozhodné době k dispozici. Ustanovení § 82b odst. 3 zákona o DPH nelze vztahovat na případy, kdy má daňový subjekt zvoleného zástupce se sídlem na území České republiky, a tedy nehrozí prodlení v důsledku mezinárodního doručování. Pokud by byl přijat výklad žalovaného, nemohl by si daňový subjekt vůbec pro řízení zvolit zástupce, což je nepřijatelný závěr. Žalobkyně odkázala na závěry rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 8. 2015, č. j. 3 Af 24/2013 - 49, z nichž vyplývá, že má-li daňový subjekt v řízení zvoleného zástupce, ustanovení zákona o DPH o doručování na elektronickou adresu uvedenou v žádosti se neuplatní.

9. Žalobkyně uvedla, že ve světle uvedeného měli především správci daně přehodnotit názor, že rozhodnutí o nevyhovění žádosti o vrácení daně je pravomocné. Dále pak měli podání žalobkyně označené jako návrh na povolení obnovy řízení podle jeho obsahu posoudit tak, aby na jeho základě bylo možné nezákonný postup správce daně I. stupně při rozhodování o vrácení daně napravit.

10. Dále žalobkyně namítla, že správce daně I. stupně bez přiměřeného odůvodnění odmítl provést žalobkyní navrhované důkazy, a to listiny, které byly zaslány k odstranění vad původní žádosti o vrácení daně. V tomto postupu žalobkyně spatřuje porušení § 92 odst. 2 daňového řádu.

11. Závěrem žalobkyně zdůraznila, že vnitrostátní právní předpisy je třeba vykládat v souladu s právem Evropské unie, které je jimi transponováno. V nyní projednávané věci však žalovaný provedl takový výklad právních předpisů, který žalobkyni omezil na jejím právu na vrácení daně. V jiných členských státech Evropské unie se žalobkyně s takto formalistickým výkladem právních předpisů nesetkala.

IV. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že žalobní body se v zásadě shodují s námitkami uplatněnými již v odvolání, a proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které stručně zrekapituloval. K námitce žalobkyně, že její podání mělo být posouzeno podle svého obsahu, žalovaný zdůraznil, že podání bylo výslovně označeno jako návrh na povolení obnovy řízení podle § 117 daňového řádu. Námitku nesprávného posouzení tohoto podání žalobkyně poprvé vznesla až v žalobě, a tedy se jedná o námitku účelovou.

13. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala replikou, v níž zopakovala svoji argumentaci k doručování podle § 82b odst. 3 zákona o DPH; zdůraznila, že účelem elektronické komunikace je odstranění obtíží spojených s doručování zahraničnímu

subjektu, které však v případě doručování zmocněnci se sídlem v České republice nemohou vzniknout, a proto není třeba uplatňovat ani zvláštní ustanovení o elektronickém doručování. Dále uvedla, že postup podle § 82 odst. 5 zákona o DPH je namístě pouze tehdy, pokud správce daně žádá dodatečné údaje nad rámec povinných údajů v žádosti; pokud naopak žádost dle názoru správce daně požadované náležitosti nesplňovala, byl namístě postup podle § 74 daňového řádu.

14. Dále žalobkyně v replice zdůraznila, že námitku nesprávného posouzení jejího podání označeného jako návrh na povolení obnovy řízení uplatnila již v odvolání. Zopakovala též svou argumentaci, podle níž správci daně bezdůvodně odmítli provést žalobkyni navržené důkazy.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

15. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).

16. Žaloba je důvodná.

17. Vzhledem k tomu, že soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů, rozhodl v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, ačkoliv žalobkyně na jeho nařízení trvala.

18. Soud neprováděl důkazy, které žalobkyně navrhovala na str. 5 žaloby, neboť se ve všech případech jednalo o listiny, které byly součástí předložených správních spisů. Ze správních spisů přitom soud zpravidla vychází, aniž by opakoval dokazování (srov. § 77 odst. 2 s. ř. s.).

19. Klíčem k posouzení celé věci je žalobní bod, v němž žalobkyně namítla, že správce daně I. stupně pochybil, když její podání vyhodnotil jako žádost o obnovu řízení. Je totiž pravda, že žalobkyně ve svém podání a ani později v řízení výslovně netvrdila splnění žádného z důvodů obnovy řízení podle § 117 daňového řádu a argumentace, kterou uplatňovala, celkem zjevně pod žádný z těchto důvodů nespadala.

20. Žalovaný ve vyjádření k žalobě výslovně tvrdil, že žalobkyně tuto námitku poprvé uplatnila až v žalobě, a tedy se jedná o námitku účelovou, jejíž posouzení v řízení před soudem by znamenalo popření zásady subsidiarity správního soudnictví. Soud však ze správního spisu zjistil, že skutečnost je právě opačná. Vůbec první námitka, kterou žalobkyně uvedla v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí o zamítnutí návrhu na obnovu řízení, se týkala právě povinnosti správce daně I. stupně posoudit podání podle jeho obsahu. Konkrétně žalobkyně uvedla: „Rozhodnutí je nesprávné a nezákonné, neboť správce daně žádost neposuzoval podle jejího skutečného obsahu, ale pouze jen podle vnějšího označení. Neposoudil podání jako snahu o nápravu právních vad řízení.“

21. Tuto námitku, která byla v odvolání zcela srozumitelně uvedena hned na prvním místě, žalovaný v napadeném rozhodnutí přešel bez jakékoliv reakce. Přitom se jednalo o námitku přinejmenším na první pohled případnou a pro výsledek řízení o odvolání stěžejní. Je pravda, že žalobkyně své podání ze dne 23. 12. 2014, jímž bylo zahájeno prvostupňové řízení, nadepsala jako „ŽÁDOST O OBNOVU ŘÍZENÍ, ZÁKON Č. 280/2009 § 117“, a bylo tedy namístě primárně předpokládat, že žalobkyně měla v úmyslu

podat právě návrh na obnovu řízení podle § 117 daňového řádu. Tím však ještě správce daně I. stupně nebyl zbaven povinnosti v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu podání posoudit „*podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno*“.

22. V nyní projednávané věci přitom obsah podání označeného žalobkyní jako žádost o obnovu řízení vzbuzuje již na první pohled pochybnosti o tom, zda toto podání nemá být posouzeno jako jiný návrh. Zaprvé se jedná o podání zjevně zpracované právním laikem, což by již samo o sobě mělo správce daně vést k tomu, aby se při posouzení podání nespoléhal jen na jeho označení. Za druhé žalobkyně v podání ani v nejhrubších obrysech netvrdila splnění kterékoliv podmínky obnovy řízení podle § 117 odst. 1 daňového řádu. Tvrdila jen vady postupu správce daně I. stupně v řízení o její žádosti o vrácení daně, z nichž vyvozovala nezákonnost rozhodnutí o této žádosti; neopírala se však ani v rovině tvrzení o žádné nové skutečnosti nebo důkazy, které by mohly odůvodnit obnovu řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které by jako jediné alespoň vzdáleně přicházelo v úvahu.

23. Za těchto okolností mělo být správcem daně I. stupně alespoň zváženo, zda by podání nemohlo představovat odvolání, které by jako jediné mohlo alespoň hypoteticky vést k žalobkyní požadovanému přezkumu rozhodnutí o nevyhovění žádosti o vrácení daně na základě jí uplatněných argumentů. Vznikla by potom pochopitelně otázka včasnosti takto podaného odvolání, avšak žalobkyně ve svém podání výslovně tvrdila, že dosud měla za to, že ve věci žádné rozhodnutí nebylo vydáno, neboť nebylo doručeno jejímu zmocněnci. Na základě těchto tvrzení se nabízelo zvážit, zda je prvostupňové rozhodnutí o nevrácení daně skutečně pravomocné a zda tedy odvolání nebylo žalobkyní podáno včas. Správce daně I. stupně však žádnou takovou úvahu neprovedl a bez dalšího podání posoudil jako návrh na povolení obnovy řízení, který ze zjevných důvodů zamítl jako nedůvodný.

24. Jak bylo uvedeno výše, žalobkyně hned v prvních větách stručného, a opět právně laicky formulovaného, odvolání namítla, že její podání nemělo být posouzeno podle svého označení, nýbrž podle svého obsahu. Žalovaný se však s touto stěžejní odvolací námitkou nevypořádal, a navíc následně ve vyjádření k žalobě prozradil, že si jejího uplatnění vůbec není vědom. Za situace, kdy odvolání čítalo jen přibližně jednu stranu textu, vzniká otázka, zda se žalovaný s jeho obsahem alespoň povrchně seznámil, když si nebyl uplatněné odvolací námitky vědom.

25. Ustálená judikatura existující již od počátku novodobého správního soudnictví v České republice hodnotí postup správního orgánu II. stupně, který ponechá zcela bez reakce podstatnou námitku uplatněnou v opravném prostředku, jako nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů (zejména rozsudky Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92 - 23, Sbírka judikatury ve věcech správních, č. 27/1994, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Přitom platí, že přezkoumá-li soud napadené rozhodnutí v části, v níž je nepřezkoumatelné, zatíží vlastní rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 - 91). V nyní projednávané věci tedy soudu nezbylo než napadené rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a otázku, zda mělo být podání žalobkyně označené jako návrh na povolení obnovy řízení posouzeno jako odvolání, ponechat nevyřešenou.

26. V pokračujícím řízení se žalovaný s uvedenou odvolací námitkou vypořádá, přičemž povede své úvahy stejným směrem, který soud nastínil výše. Zejména přitom bude mít na paměti, že smyslem povinnosti správního orgánu posuzovat podání podle jejich obsahu „je přinutit správní orgány k tomu, aby podání účastníků nehodnotily jen podle formálních kritérií nebo formálního označení, ale aby zkoumaly skutečný obsah podání, tj. co účastník řízení požaduje“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013 - 28). Zároveň žalovaný bude postupovat tak, aby se držel zásad ústavně garantovaného práva na spravedlivý proces, které vyžadují, aby rozhodující orgán přihlížel k tomu, že účastník řízení svým podáním sleduje ochranu svých subjektivních práv, a nezapomínal, že základní práva nevytvářejí pouze rámec normativního obsahu podústavního práva, nýbrž i rámec jeho interpretace a aplikace; to platí tím spíše za situace, pokud je v sázce významný zásah do procesního postavení účastníka řízení, jehož důsledkem je nezvratné odepření meritorního přezkumu podání tohoto účastníka (nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 10. 2014, sp. zn. I. ÚS 3106/13, bod 11, a ze dne 24. 6. 2014, sp. zn. II. ÚS 475/13, bod 13). Jinými slovy, argumentaci, kterou žalobkyně v podání uplatnila, bude třeba vyhodnotit z toho hlediska, zda je svým obsahem blíže důvodům uplatnitelným v odvolání, nebo v návrhu na povolení obnovy řízení, a podle toho bude třeba podání posoudit.

27. Za uvedené procesní situace soud zvažoval, zda se může zabývat ostatními uplatněnými žalobními body, přičemž dospěl k závěru, že tomu tak je. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí zaujal právní názor k veškeré věcné argumentaci, kterou žalobkyně uplatnila, byť tak na procesním podkladě návrhu na povolení obnovy řízení činil v podstatě nadbytečně. Pokud však žalovaný v pokračujícím řízení dospěje k závěru, že je podání žalobkyně třeba posoudit jako odvolání, bude při posouzení jeho včasnosti a případně i důvodnosti vyřešení těchto otázek nezbytné. Je tedy procesně účelné, aby soud vypořádal korespondující žalobní body, a to v souladu s principem, že znemožňuje-li nepřezkoumatelnost rozhodnutí či jiná vada řízení posouzení jen některých žalobních bodů, je nutné ostatní žalobní body věcně posoudit, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

28. Hlavní právní otázka, o níž se mezi účastníky řízení vede spor, se týká aplikace ustanovení § 82b odst. 3 zákona o DPH (v současné době v nezměněném znění § 82b odst. 2 zákona o DPH) v případech, kdy si daňový subjekt pro zastupování před správcem daně zvolil zmocněnce. Uvedené ustanovení uvádí: „*Správce daně může činit veškeré úkony vůči žadateli elektronicky. Oznámení, výzvy a rozhodnutí ve věci vrácení daně osobě registrované k dani v jiném členském státě se doručují na elektronickou adresu uvedenou v žádosti o vrácení daně. Doručením se pro účely tohoto ustanovení rozumí odeslání datové zprávy na uvedenou elektronickou adresu.*“ Soud dospěl k závěru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí toto ustanovení vyložil správně tak, že se uplatní i tehdy, je-li daňový subjekt zastoupen zmocněncem.

29. Desátý senát městského soudu je si vědom, že uvedená právní otázka byla již řešena třetím senátem zdejšího soudu, který v rozsudku ze dne 26. 8. 2015, č. j. 3 Af 24/2013 - 49, dospěl k závěru, že ustanovení § 82b odst. 3 zákona o DPH o elektronickém doručování se uplatní jen pro doručování nezastoupeným zahraničním subjektům, neboť zmocněnci se sídlem v České republice lze doručovat bez obtíží. Desátý senát má však z níže

vyložených důvodů za to, že takovýto restriktivní výklad § 82b odst. 3 zákona o DPH nelze přijmout, neboť by vedl k nesprávné implementaci směrnice Evropské unie.

30. Ustanovení § 82a a 82b zákona o DPH představují transpozici procesního rámce pro vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, který vyplývá ze směrnice Rady č. 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě, (dále jen „směrnice č. 2008/9/ES“). Čl. 1 písm. b) této směrnice, a v návaznosti na něj § 82a odst. 5 písm. d) zákona o DPH vyžaduje, aby daňový subjekt již v elektronicky podávané žádosti uvedl adresu pro elektronickou komunikaci. Dále směrnice předpokládá, že správce daně členského státu vrácení daně bude elektronicky doručovat přinejmenším informaci o dni, kdy žádost obdržel, (čl. 19 odst. 1 směrnice č. 2008/9/ES) a výzvu k poskytnutí doplňujících údajů (čl. 20 odst. 1 směrnice č. 2008/9/ES). Minimálně v těchto případech tedy ze směrnice vyplývá zjevná povinnost správce daně doručovat pouze elektronicky.

31. Jak uvádí odůvodnění návrhu směrnice, komunikace elektronickou formou má přispět ke zjednodušení daňové povinnosti, ale také k úbytku práce pro daňové orgány členských států, kterým kvůli tomu byly zkráceny lhůty pro jednotlivé úkony v řízení (odůvodnění návrhu směrnic Rady týkajících se DPH ze dne 29. 10. 2004, KOM(2004) 728, str. 2 a 7). Aby byl tento cíl směrnice dodržen, musí být při nejmenším v případech, kdy to směrnice výslovně stanoví, doručováno elektronicky bez ohledu na to, zda je daňový subjekt zastoupen osobou se sídlem ve členském státě vrácení daně. Též poštovní doručování v rámci členského státu může způsobit průtahy, jimž měla směrnice v úmyslu se vyhnout.

32. Pokud se český zákonodárce rozhodl v § 82b odst. 3 zákona o DPH zakotvit pravidlo, že se v celém řízení doručuje jen prostřednictvím elektronické adresy, postupoval zcela v souladu s účelem směrnice, kterým bylo zrychlení celého řízení. Toto pravidlo je v návaznosti na povinnost daňového subjektu uvést již v žádosti adresu pro elektronickou komunikaci zcela srozumitelné a předvídatelné. Je pravda, že ohledně finálního rozhodnutí v řízení směrnice doručování elektronickou cestou výslovně nepožaduje, avšak pokud český zákonodárce takové pravidlo stanovil pro veškeré doručování v řízení, je třeba je vykládat pro všechny případy stejně, tedy tak, že se doručuje elektronicky bez ohledu na to, zda je daňový subjekt v řízení zastoupen.

33. Nelze přisvědčit argumentu žalobkyně, že při výše uvedeném výkladu zákona je daňovému subjektu znemožněno, aby byl v řízení zastoupen. Právě naopak, § 82a odst. 5 písm. c) zákona o DPH výslovně daňovému subjektu ukládá povinnost uvést v žádosti identifikační údaje zástupce, pokud je ustanoven. V takovém případě daňovému subjektu nic nebrání, aby zároveň jako elektronickou adresu pro doručování uvedl adresu zástupce, kterému pak může být doručováno zákonem předvídaným způsobem.

34. Zákonem výslovně stanovená povinnost daňového subjektu identifikovat v žádosti svého případného zástupce odporuje právnímu názoru žalobkyně, že mohla být v řízení zastoupena jen na základě generální plné moci, která byla správcí daně I. stupně známá z jiných řízení. Pokud žalobkyně v žádosti podle § 82a odst. 5 písm. c) zákona o DPH neidentifikovala svého zástupce, musel správce daně vycházet z toho, že zastoupena není;

navíc měl povinnost doručovat na elektronickou adresu, kterou žalobkyně uvedla v žádosti podle § 82a odst. 5 písm. d) zákona o DPH.

35. Lze tedy uzavřít, že v řízení o vrácení daně z přidané hodnoty osobě povinné k dani, která není usazena v České republice, se ve všech případech v souladu s § 82b odst. 3 zákona o DPH doručuje na elektronickou adresu uvedenou v žádosti o vrácení daně podle § 82a odst. 5 písm. d) zákona o DPH. Tak tomu je i v případě, že je daňový subjekt zastoupen zmocněncem, kterého však musí v žádosti podle § 82a odst. 5 písm. c) zákona o DPH výslovně identifikovat. V případech, kdy je daňový subjekt zastoupen, je potom dodrženo i obecné pravidlo § 41 odst. 1 daňového řádu, dle něž se zastoupenému účastníkovi zpravidla doručuje jen prostřednictvím jeho zástupce. Jedinou odchylku představuje způsob doručování, tedy výlučně na elektronickou adresu uvedenou v žádosti.

36. Výše uvedené závěry žalovaný využije v pokračujícím řízení, vyhodnotí-li podání žalobkyně označené jako návrh na povolení obnovy řízení jako odvolání, a to při posouzení otázky, kdy bylo rozhodnutí o nevrácení daně žalobkyni doručeno, potažmo kdy začala plynout lhůta pro podání odvolání. Pokud vyjde najevo, že rozhodnutí o nevrácení daně bylo žalobkyni v souladu s § 82b odst. 3 zákona o DPH doručeno na elektronickou adresu, kterou uvedla v žádosti, bude lhůta pro podání odvolání plynout od tohoto okamžiku.

37. Pokud by bylo vyhodnoceno, že žalobkyně podala včasné odvolání, bude třeba posoudit její argumentaci týkající se výzvy k předložení doplňujících údajů. Podle § 82b odst. 5 zákona o DPH může správce daně do 4 měsíců od obdržení žádosti od daňového subjektu vyžádat doplňující údaje. Žalobkyně se mylí, pokud tvrdí, že tyto doplňující údaje nemohou být údaji, které měly být uvedeny již v žádosti, v tomto případě identifikační údaje. Uvedené ustanovení zákona o DPH totiž transponuje čl. 20 odst. 1 směrnice č. 2008/9/ES, který jednoznačně uvádí: „*Domnívá-li se členský stát vrácení daně, že nemá k dispozici veškeré důležité údaje, na základě nichž by mohl přijmout rozhodnutí o celé žádosti o vrácení daně nebo její části, může si ve lhůtě čtyř měsíců uvedené v čl. 19 odst. 2 elektronickými prostředky vyžádat doplňující údaje, zejména od žadatele nebo od příslušných orgánů členského státu usazení.*“

38. Z uvedené formulace jednoznačně vyplývá, že členský stát vrácení daně může tímto postupem po daňovém subjektu vyžadovat veškeré důležité údaje, které potřebuje k rozhodnutí ve věci. Údaje, které mají být v žádosti povinně uvedeny, takovými důležitými údaji bezpochyby jsou. Není tedy pravda, že správce daně I. stupně jako daňový orgán členského státu vrácení daně neměl kompetenci vyžadovat doplnění v žádosti chybějících povinných údajů. S žalobkyní se nelze ztotožnit ani v tom, že měl žalovaný postupovat podle § 74 daňového řádu a vyzývat k odstranění vad podání, neboť ustanovení § 82b odst. 5 zákona o DPH je ustanovením k § 74 daňového řádu speciálním.

39. Konečně je třeba vypořádat se s námitkou, že správce daně I. stupně v nynějším řízení pochybil, když neprováděl žalobkyní navržené důkazy o tom, že v původním řízení včas doložila požadované doplňující informace. Neprovedení těchto důkazů dávalo smysl na procesním základu návrhu na povolení obnovy řízení, neboť bylo již z tvrzení žalobkyně zřejmé, že se nejedná o důkazy nové, a tedy relevantní pro obnovu řízení ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Pokud se však v pokračujícím řízení ukáže, že podání žalobkyně bylo třeba posoudit jako odvolání, a toto odvolání by bylo včasné, bude

nutné zvážit, zda žalobkyně požadované informace včas doplnila, a potažmo zda jí měla být vrácena daň z přidané hodnoty, jak požadovala.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

40. Jelikož se žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela opomněl vypořádat s podstatnou odvolací námitkou, zrušil soud jeho rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost podle § 76 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. byla žalovanému věc vrácena k dalšímu řízení. V souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. je žalovaný v pokračujícím řízení právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

41. V pokračujícím řízení žalovaný napraví vadu nepřezkoumatelnosti zrušeného rozhodnutí a posoudí, zda bylo namístež žádost žalobkyně vyhodnotit jako odvolání proti rozhodnutí o nevyhovění žádosti o vrácení daně. Dospěje-li k závěru, že tato odvolací námitka byla důvodná, zruší rozhodnutí správce daně o zamítnutí návrhu na obnovu řízení a věc mu vrátí k postupu v odvolacím řízení. Následně bude nutno posoudit, zda bylo odvolání podáno včas, přičemž k otázce doručování správce daně vyjde z právního názoru soudu vysloveného v tomto rozsudku. Až v případě, že by podání žalobkyně bylo posouzeno jako včasné odvolání, bude namístež zabývat se jejími námitkami týkajícími se zákonnosti postupu správce daně I. stupně při rozhodování o vrácení daně.

42. Soud je si vědom, že nejpravděpodobnějším výsledkem pokračujícího řízení bude posouzení podání žalobkyně jako opožděného odvolání namísto nedůvodného návrhu na povolení obnovy řízení. Tento postup se může na první pohled jevit jako z hlediska právního zájmu žalobkyně nesmyslný. Je však třeba uvést, že na procesním podkladu návrhu na povolení obnovy řízení nemohla být věcná argumentace žalobkyně nikdy posouzena, neboť o důvody pro obnovu řízení se zcela zjevně nejedná, zatímco na procesním podkladu odvolání, byť opožděného, k takovému posouzení dojít může. Pokud tedy skutečně pokračující řízení dopadne tak, že bude podání žalobkyně vyhodnoceno jako opožděné odvolání, dostane žalobkyně opětovnou příležitost v nové žalobě uplatnit svá tvrzení o vadném procesním postupu správce daně I. stupně při doručování. Městský soud sice tuto argumentaci v nyní projednávané věci neshledal důvodnou, avšak při případném opakovaném soudním přezkumu dostane žalobkyně příležitost závěry vyslovené v tomto rozsudku znovu zpochybnit, a to případně i kasační stížností podanou k Nejvyššímu správnímu soudu, případně dalšími opravnými prostředky. Postup, který soud zvolil, tedy dává žalobkyni za daných okolností nejlepší možnost uplatňovat její práva.

43. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který měl ve věci úspěch. V nyní projednávané věci byla plně úspěšná žalobkyně. Její náklady tvoří jednak zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna advokátky za tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení, podání návrhu ve věci samé a repliky k vyjádření žalovaného. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč ($3 \times 3\,100 = 9\,300$). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($3 \times 300 = 900$). Odměna advokátky tak činí 10 200 Kč a DPH ve výši 21 %, celkem tedy 12 342 Kč. Spolu se soudním poplatkem tedy žalobkyni na náhradě nákladů řízení náleží 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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.

V Praze dne 26. listopadu 2019

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