



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka, soudkyně Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a soudce JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **JASA trans s.r.o.**, IČO: 27886131
sídlem Křižíkova 2081, Benešov

zastoupená advokátem JUDr. Martinem Vychopeněm
sídlem Masarykovo nám. 225, Benešov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2020, č. j. 47912/20/5300-21442-712895,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Podáním ze dne 13. 11. 2019 požádala žalobkyně o vrácení neoprávněně naučtované daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“ nebo „daň“) ve výši 25 764 577 Kč, kterou zaplatila dodavateli zdanitelného plnění na základě daňových dokladů, na nichž byla uvedena i DPH

Shodu s prvopisem potvrzuje: V. N.

z těchto zdanitelných plnění, ačkoliv podle závěrů vyslovených finančními orgány dodavatel neměl povinnost daň na výstupu přiznat a odvést.

2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 6. 4. 2020, č. j. 1560411/20/2100-11442-205190 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), přiznal žalobkyni nárok na vrácení daně ve výši 0 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl.
3. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 5. 2. 2021 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Obsah žaloby

4. Žalobkyně uvedla, že šlo o DPH z nákupu pohonných hmot, přičemž dodavatel, společnost "F.E.T. - Financion Expert Trading spol. s r.o." (dále jen „FET“; pozn. soudu - společnost zanikla ke dni 22. 3. 2023), na vystavených daňových dokladech uvedl DPH z těchto dodání a žalobkyně ji uhradila. Dodavatel daňovou povinnost řádně přiznal a zaplatil. Správce daně a žalovaný však posoudili plnění jako pořízení zboží z jiného členského státu osvobozené od daně a neuznali nárok na odpočet. Došlo tak ke dvojímu zaplacení daně a k porušení zásady neutrality. S ohledem na nepřiměřenou délku daňového řízení a skutečnost, že dodavatel vstoupil do likvidace, žalobkyně nemohla vymáhat bezdůvodné obohacení občanskoprávní žalobou, a proto požadovala vrácení daně po správci daně. S ohledem na prekluzi daně zaúčtoval správce daně na osobní účet žalobkyně předpis daně ve výši tvrzené v jejím daňovém přiznání, přičemž ale nadměrný daňový odpočet nebyl žalobkyni vrácen, neboť nevznikl vratitelný přeplatek. Žalobkyně považuje za podstatné, že rozhodnutí žalovaného ve věci vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období měsíce srpna 2011 bylo zrušeno rozsudkem soudu ze dne 9. 10. 2019, č. j. 54 Af 8/2018-88, a to z důvodu prekluze práva stanovit daň. Za toto zdaňovací období tedy správce daně nestanovil daňovou povinnost. Správce daně i žalovaný v průběhu nalézacího řízení setrvali tvrdili, že žalobkyně neměla povinnost platit dodavateli neoprávněně naúčtovanou DPH, neboť šlo o intrakomunitární dodání spojené s dopravou, a dodavatel tedy neměl povinnost daň přiznat. Tento závěr potvrdil žalovaný naposledy v rozhodnutí ze dne 8. 8. 2018 vydaném v přezkumném řízení. Správce daně dovodil, že nesplnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, přestože daň řádně zaplatila dodavateli, který vystavil řádné daňové doklady dle obecného režimu zdanění, tj. jako u tuzemského plnění. Žalobkyně daň zaplatila dodavateli, který přijatou daň přiznal a uhradil ve prospěch státního rozpočtu, přičemž nic nenasvědčuje tomu, že by došlo k podvodu nebo zneužití práva. Státu nevznikla ztráta na příjmech. Žalobkyně jako příjemkyně intrakomunitárního plnění sice mohla od FET vymáhat vrácení neoprávněně naúčtované DPH. Tento postup se však ukázal jako nemožný nebo alespoň nepřiměřeně obtížný, neboť FET vstoupila do likvidace a rozhodnutí správce daně byla vydána v době, kdy již byl nárok promlčen. V souladu s požadavky daňové neutrality a efektivity požádala tedy žalobkyně o vrácení neoprávněně naúčtované daně přímo u správce daně. Tento nárok opírá o závěry vyslovené v judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), jmenovitě odkazuje na rozsudek ze dne 11. 4. 2019, C-691/17, *PORR Építési Kft.*, rozsudek ze dne 8. 5. 2019, C-712/17, *EN.SA. Srl*, ze dne 10. 7. 2019, C-273/18, *Kuršu země*, a ze dne 21. 2. 2018, C-628/16 *Kreuzmayr*.

Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí, přičemž v první řadě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se s totožnými námitkami již vypořádal. Uvedl, že vyměřovací řízení ve věci zdaňovacího období měsíce srpna 2011 bylo zastaveno z důvodu prekluze bez vlivu na výslednou daňovou povinnost žalobkyně. Správce daně tedy stanovil daňovou povinnost ve výši nadměrného odpočtu v souladu s původním daňovým přiznáním podaným žalobkyní. Tato skutečnost se promítla na osobním daňovém účtu žalobkyně, která ve výsledku fakticky obdržela požadovaný odpočet daně. Pokud by správce daně následně vyhověl žádosti o vrácení daně, obdržela by žalobkyně požadovanou částku odpovídající zaplacené DPH za zdanitelná plnění uskutečněná v srpnu 2011 dvakrát. Taková situace by představovala narušení daňové neutrality. Správce daně z žalobkyně sejmul daňové zatížení spočívající v neuznání nároku na odpočet v situace neoprávněně naučované a zaplacené DPH. Z tohoto důvodu je irelevantní rovněž průběh a výsledek daňového řízení vedeného u FET. I kdyby ale nebyla daňová zátěž takto sejmuta, nedošlo k naplnění podmínek pro vrácení neoprávněně naučované DPH plynoucích z rozsudku ve věci *PORR*. Judikatura SDEU požaduje zohlednit okolnosti případu a v souladu se zásadou daňové neutrality sejmout daňové zatížení pouze u daňového subjektu, který zaplatil dodavateli nesprávně částku odpovídající DPH, pokud mu tato částka nebyla uznána jako odpočet DPH.

Skutečnosti plynoucí z daňového spisu

6. Žalobkyně podala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce srpna 2011, v němž uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 25 764 577 Kč a ve výsledku nadměrný odpočet ve výši 2 224 580 Kč. Finanční úřad v Benešově zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu ukončenou zprávou o daňové kontrole, na jejímž základě vydal platební výměr ze dne 21. 6. 2012, kterým vyměřil žalobkyni za zdaňovací období srpen 2011 daň ve výši 23 539 997 Kč. Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 20. 12. 2012 odvolání žalobkyně zamítlo a platební výměr správce daně potvrdilo. Na základě žaloby podané žalobkyní soud rozsudkem ze dne 25. 3. 2015, č. j. 45 Af 13/2013-152, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 20. 12. 2012 a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému (na něhož v mezidobí přešla působnost Finančního ředitelství v Praze). Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost, která byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43.
7. Po vydání rozsudku krajského soudu č. j. 45 Af 13/2013-152 žalovaný doplnil podklady pro rozhodnutí v odvolacím řízení a rozhodnutím ze dne 11. 12. 2017 změnil platební výměr Finančního úřadu v Benešově, pokud jde o dílčí hodnoty pořízení zboží z jiného členského státu, nároku na odpočet a daně na výstupu, přičemž ale výsledná daňová povinnost zůstala nezměněna. Toto rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející platební výměr Finančního úřadu v Benešově však soud na základě žaloby podané žalobkyní rozsudkem ze dne 8. 11. 2019, č. j. 54 Af 8/2018-88, zrušil, neboť dospěl k závěru, že došlo k prekluzi práva na stanovení daně.
8. Žalobkyně podáním ze dne 13. 11. 2019 požádala správce daně o vrácení neoprávněně naučované daně ve výši 25 764 577 Kč, tj. ve výši uplatněného odpočtu DPH dle podaného daňového přiznání. Žádost opřela o skutečnosti a důvody, které uplatnila i v podané žalobě (viz bod 4 tohoto rozsudku). Správce daně přípisem ze dne 14. 1. 2020 žalobkyni sdělil, že ve věci žádosti postupoval v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, z něhož plyne, že pokud vytykáací řízení neskončilo stanovením daňové povinnosti z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně, pak byla

nastolena situace, jako by vytykáací řízení vůbec neproběhlo. Tyto závěry se podle Ústavního soudu vztahují i na řízení dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V souladu s tímto nálezem správce daně předešpal na osobní daňový účet žalobkyně daň tak, jak ji uplatnila v daňovém přiznání, tj. připsal nadměrný odpočet ve výši 2 224 580 Kč. Nadměrný odpočet ovšem nebyl vrácen, jelikož nevznikl vratitelný přeplatek.

9. Správce daně poté prvostupňovým rozhodnutím z požadované částky 25 764 577 Kč přiznal žalobkyni nárok na vrácení daně ve výši 0 Kč. Konstatoval, že v předchozím vyměřovacím řízení skutečně dospěl k závěru, že žalobkyni nevznikl nárok na odpočet daně, neboť šlo ze strany dodavatele o intrakomunitární dodání osvobozené od daně. Celková hodnota neuznaného nároku na odpočet z těchto dodání odpovídá výši daně, kterou žalobkyně požadovala vrátit. Podle správce daně však daňový řád neumožňuje vrácení daně v podobných případech. Podle správce daně jde v posuzované věci o odlišnou situaci, než v případě posuzovaném v rozsudku *PORR*, na nějž se žalobkyně odvolává. Žalobkyni byl ve výsledku ponechán uplatněný nárok na odpočet daně, a byl tak naplněn požadavek zajištění neutrality systému DPH, neboť zatížení daní na vstupu bylo z žalobkyně sejmuto a vznikl jí nárok na nadměrný odpočet. Žalobkyni proto nevznikl nárok na vrácení neoprávněně naučtované DPH.
10. Žalobkyně podala odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí. Namítla, že jí za zdaňovací období měsíce srpna 2011 nebyla daň stanovena, přičemž finanční orgány po celou dobu vyměřovacího řízení potvrzovali, že žalobkyně neměla hradit dodavatelům neoprávněně naučtovanou daň. Nedošlo proto k situaci, kdy by žalobkyni byl ponechán uplatněný nárok na odpočet daně. Nebyl naplněn požadavek zajištění neutrality systému DPH.
11. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání a potvrdil prvostupňové rozhodnutí. V prvé řadě konstatoval, že na daný případ nelze aplikovat žádný z důvodů vrácení daně upravených v § 80 - §86 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), i kdyby se ale některý z těchto důvodů měl aplikovat, byl by nárok na vrácení daně prekludován. Dále se ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně obdržela požadovaný odpočet DPH v souladu s podaným daňovým přiznáním a přiznání dalšího plnění nad rámec tohoto postupu by narušilo neutralitu DPH. Skutečnost, že nedošlo k výplatě peněžních prostředků, neznamená, že správce daně postupoval protiprávně. Z důvodu stanovení daně v souladu s daňovým přiznáním a zohlednění této skutečnosti na osobním daňovém účtu již došlo k „vrácení“ nárokované částky DPH.
12. Vrácení nárokované daně by navíc podle žalovaného bránilo i nesplnění podmínek plynoucích z judikatury SDEU (věc *PORR*). Žalobkyně se měla primárně obrátit s žádostí o vrácení nesprávně zaplacené DPH na dodavatele plnění. První odvolací rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze bylo vydáno již dne 20. 12. 2012 a již tehdy se žalobkyně mohla obrátit na dodavatele a nastalou situaci řešit, případně mohla z procesní opatrnosti podat žalobu na vydání bezdůvodného obohacení. Žalobkyně se nepokusila uplatnit částku odpovídající nároku na odpočet u dodavatele, což jí jde k tíži, a proto jí nelze nárok na vrácení DPH přiznat. Namítala-li žalobkyně, že došlo k promlčení práva z bezdůvodného obohacení, uvedl žalovaný, že pokud nárok neuplatnila u soudu, nelze předvídat, jak by soukromoprávní spor dopadl, neboť není zřejmé, zda by protistrana vznesla námitku promlčení a jak by o ní soud rozhodl. Žalobkyně tedy netvrdila ani neprokázala, že se marně obrátila na dodavatele stran vydání bezdůvodného obohacení z neoprávněně zaplacené

DPH. I při splnění shora uvedené podmínky by však správce daně musel znovu zkoumat, zda daň nebyla uplatněna podvodně či zneužívajícím způsobem či zda postup žalobkyně byl v dobré víře, konkrétně zda při uplatnění nároku na vrácení daně nepostupovala žalobkyně účelově a zda nedošlo k újmě státního rozpočtu. Žalovaný v této souvislosti konstatoval, že žalobkyně od počátku obchodní spolupráce a pořízování zboží přesně věděla, jaký je původ předmětného zboží z hlediska zdanění dle zákona o dani z přidané hodnoty, že je pořízováno v zahraničí a nejde o tuzemské dodání, u něhož by si mohla nárokovat odpočet DPH. Pokud následně deklarovala ve spolupráci s dodavatelem něco jiného, vystavovala se riziku neuznání nároku na odpočet. Podle žalovaného tak nebyla splněna ani jedna z podmínek plynoucích z rozsudku ve věci *PORR*.

13. K uplatněným odvolacím námitkám žalovaný dále dodal, že v řízení o žádosti o vrácení neoprávněně naučtované DPH není oprávněn znovu projednávat či přezkoumávat otázky, jež se týkají uznání nároku na odpočet daně a jež byly předmětem nalézacího daňového řízení. Žalovaný je vázán právním názorem o prekluzi práva stanovit daňovou povinnost vysloveným v rozsudku č. j. 54 Af 8/2018-88, od něhož se nemůže odchytil. Výsledek předchozího nalézacího řízení nelze přezkoumávat.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

14. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené.
15. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
16. O věci rozhodl soud bez jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.), neboť s tímto postupem účastníci souhlasili.

Posouzení žaloby

17. Soud se v první řadě musí vyjádřit ke způsobu, jakým žalobkyně vystavěla žalobní argumentaci a uplatnila žalobní body. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Povinností žalobce [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je uvést „*žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné; [...] Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné [...]. Líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých "obvyklých" nezákonností, k nimž při vyřizování věci určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem“ (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS; zvýraznění doplněno soudem). Účelem žalobních bodů je tedy vymezit se proti právním či skutkovým závěrům žalovaného správního orgánu, s nimiž žalobce nesouhlasí a má za to, že zakládají nezákonnost, případně nicotnost napadeného rozhodnutí.*
18. V projednávané věci však žalobkyně formulovala žalobu nikoliv primárně jako polemiku se závěry uvedenými v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jimiž žalovaný odůvodnil

zamítnutí odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, resp. zamítnutí žádosti o vrácení neoprávněně naúčtované daně, nýbrž jako pouhé zopakování skutkového stavu a uvedení právních důvodů, jež dle jejího názoru zakládají uplatněný nárok na vrácení daně. *De facto* tak pouze zopakovala důvody, jež ji vedly k podání žádosti, aniž by přitom jakkoliv hlouběji reagovala na závěry, jež vedly správce daně a žalovaného k jejímu zamítnutí. Z žaloby tak je sice zřejmý nesouhlas s napadeným rozhodnutím, nicméně ke konkrétním závěrům žalovaného se vyslovuje žalobkyně okrajově a jen v obecné rovině nesouhlasnými prohlášeními.

19. Nicméně i s takto obecně formulovanou žalobou a žalobními body je povinností soudu se vypořádat. Soud však předesílá, že míra precizace žalobních bodů zásadně předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu musí soud přistoupit. Není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebral by funkci žalobcova advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). V žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je vždy třeba výslovně uvést, jaké konkrétní závěry žalovaného pokládá žalobce za nedostatečné či nesprávné. Neučiní-li tak, je krajský soud oprávněn zabývat se posouzením zákonnosti žalobou napadeného správního rozhodnutí toliko v obecné rovině, neboť v opačném případě by za žalobce domýšlel, z jakých konkrétních důvodů pokládá napadené správní rozhodnutí za nezákonné (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018 - 63).
20. Jak již bylo uvedeno, žaloba je založena na obecné argumentaci uplatněné v průběhu předchozího daňového řízení, s níž se poměrně obsírně vypořádal již žalovaný v napadeném rozhodnutí. Za této situace tedy soud primárně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, s jehož závěry se převážně ztotožňuje (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). Žalobní body soud posoudil pouze v obecné rovině. Pokud totiž žalobce v žalobě bez dalšího pouze opakuje již dříve uplatněné argumenty, pomíjí tím jejich věcné posouzení ze strany žalovaného.
21. Žalobkyně v první řadě namítla, že za dotčené zdaňovací období měsíce srpna 2011 nebyla správcem daně stanovena daň. V tomto ohledu jí lze přisvědčit pouze v tom, že platební výměr Finančního úřadu v Benešově ze dne 21. 6. 2012, kterým byla daň původně vyměřena, byl zrušen rozsudkem soudu č. j. 54 Af 8/2018-88, a daň tedy skutečně nebyla explicitně stanovena v tom smyslu, že by byla vyměřena rozhodnutím správce daně. Žalobkyně však pomíjí, že správce daně i žalovaný zcela správně odkázali na náleží Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, č. 39, sv. 60 Sb. ÚS, z něhož plyne, že nedojde-li v nalézacím daňovém řízení k pravomocnému vyměření daně v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení, nastanou účinky konkludentního stanovení daně na základě tvrzení uvedených v daňovém přiznání. Byť tento závěr učinil Ústavní soud ve vztahu k dřívější právní úpravě obsažené v zákoně č. 344/1991 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, z citovaného nálezu (bod 26) rovněž plyne, že se musí uplatnit i ve vztahu k řízením dle daňového řádu (obdobně rozsudek NSS ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23).
22. Správce daně tak postupoval zcela správně, pokud po zrušení platebního výměru Finančního úřadu v Benešově ze dne 21. 6. 2012 vycházel z tvrzení uvedených v daňovém přiznání žalobkyně a to tak, že uznal žalobkyni nárok na odpočet DPH uplatněný na základě dotčených daňových dokladů a předepsal žalobkyni na její osobní daňový účet nadměrný

odpočet ve výši 2 224 580 Kč. Provedení předpisu nadměrného odpočtu přitom žalobkyně nezpochybňuje, stejně jako nezpochybňuje ani skutečnost, že na jejím osobním daňovém účtu nevznikl vratitelný přeplatek. Daňová povinnost vzniklá žalobkyni v dotčeném zdaňovacím období tak byla efektivně snížena o uplatněný nárok na odpočet, a to tak, že jí dokonce vznikl nárok na nadměrný odpočet. Nárok na odpočet proto nebyl žalobkyni upřen. Skutečnost, že nadměrný odpočet nebyl žalobkyni vrácen, v důsledku toho, že byl použit k úhradě jiné daňové povinnosti, a nevznikl tedy vratitelný přeplatek, není rozhodná.

23. Žalobkyně dále namítá, že došlo ke dvojímu zaplacení daně a k porušení zásady neutrality daně. I k této námitce se již obsírně vyjádřil žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně uplatnila nárok na daňový odpočet z dodání uskutečněných společností FET, který jí byl po skončení vyměřovacího řízení uznán (byť s velkým časovým prodlením) a výsledná daňová povinnost tedy uplatněný daňový odpočet zohledňuje. Žalobkyně si tak ve výsledku snížila daňovou povinnost o částku, kterou zaplatila na základě daňových dokladů vystavených dodavatelem FET, který rovněž tuto částku jako daň přiznal a odvedl do státního rozpočtu.
24. Soud ostatně již v rozsudku ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234, vysvětlil, že „[v] situaci, kdy dodavatel uvede neoprávněně DPH na daňovém dokladu, se totiž při výběru takto nesprávně uvedené daně nejedná o situaci nepřípustného dvojího zdanění, popř. porušení zásady neutrality DPH. Povinnost vystavitele faktury odvést v takovém případě DPH totiž vyplývá z ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH navazujícího na čl. 203 směrnice o DPH, přičemž rozsudky SDEU ze dne 31. 1. 2013, C-643/11 LVK – 56, a ze dne 21. 2. 2018, C-628/16 Kreuzmayr [...], zároveň pro danou situaci vysvětlily, že z hlediska směrnice o DPH se v takovém případě ve skutečnosti nejedná o daň, takže její výběr správcem daně a současné neuznání souvisejícího nároku na odpočet neodporuje zásadě neutrality. V takové situaci vzniká odběrateli pouze soukromoprávní nárok z titulu bezdůvodného obohacení vůči osobě, jíž takto nesprávně uvedenou daň uhradil (viz Kreuzmayr, odst. 48), a teprve pokud by se získání takové náhrady soukromoprávní cestou v případě částek řádně dodavatelem odvedených do státního rozpočtu stalo nemožným nebo nepřiměřeně obtížným (např. z důvodu jeho úpadku), je povinen takové částky vrátit stát, avšak v samostatném řízení odlišném od řízení, v němž je uplatňován nárok na odpočet (obdobně viz rozsudek SDEU ze dne 11. 4. 2019, C-691/17 PORR, odst. 40-45). Opravy takto nesprávně vyfakturované daně se přitom může domáhat (z logiky věci jen) vystavovatel faktury v případě, že včas zcela vyloučil nebezpečí ztráty daňových příjmů, a za podmínek stanovených vnitrostátními předpisy (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 4. 2013, C-138/12 Rusedespred, bod 27). S ohledem na tyto závěry proto v této souvislosti nelze hovořit ani o porušení § 1 odst. 2 daňového řádu a dalších zásad daňového řízení.“ (srov. též rozsudek soudu ze dne 21. 4. 2021, č. j. 43 Af 29/2019-13).
25. Dále soud uvádí, že v rozsudku ve věci PORR nešlo o totožnou či srovnatelnou situaci jako v projednávané věci. V rozsudku PORR se totiž SDEU zabýval situací, kdy se daňový subjekt nemohl dovolávat nároku na odpočet daně, neboť bylo nesporné, že šlo o plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. Nešlo tedy s jistotou o *dlužnou daň*, tj. *daň vztahující se k plnění, které je předmětem DPH, nebo daň odvedenou v dlužné výši*, a proto nebyly splněny ani hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet (viz body 36 a 37 rozsudku PORR). V nyní projednávané věci se však situace liší v tom, že nárok na odpočet byl nakonec žalobkyni po ukončení vyměřovacího řízení přiznan v důsledku konkludentního doměření daně. Byť finanční orgány v rozhodnutích vydaných v průběhu vyměřovacího řízení opakovaně skutečně uváděly závěry, z nichž by mohlo plynout, že žalobkyně rovněž hmotněprávní podmínky nároku na odpočet nespĺnila, výsledek řízení tomuto názoru

neodpovídá. Pravomocně totiž nakonec nebylo rozhodnuto o tom, že by žalobkyni nebyl nárok na odpočet DPH zaplacené dodavateli FET přiznán, naopak, jak již bylo uvedeno, došlo ke konkludentnímu přiznání nároku na odpočet DPH. Nejde tedy na rozdíl od věci *PORR* o případ, kdy by bylo najisto postaveno, že se na dodání vztahoval režim přenesené daňové povinnosti.

26. Namítá-li tedy žalobkyně, že finanční orgány opakovaně ve svých rozhodnutích uváděly, že dodání zboží mělo intrakomunitární povahu, a tudíž společnost FET jako dodavatel naúčtovala daň žalobkyni neoprávněně, nelze jí zcela přisvědčit. Tato rozhodnutí totiž byla vždy zrušena rozhodnutím soudu, a v posledním případě ani rozhodnutí žalovaného nenabývalo účinnosti (v případě rozhodnutí ze dne 8. 8. 2018 vydaného v přezkumném řízení podle § 124 daňového řádu a § 62 s. ř. s., k němuž se žalobkyně vyjádřila tak, že jí nebyla uspokojena). Definitivní závěr o tom, že jde o intrakomunitární dodání, nevyslovily v rozhodnutích týkajících se dotčeného zdaňovacího období měsíce srpna 2011 ani správní soudy, které ve věci rozhodovaly. Jiným způsobem než odkazem na neúčinná rozhodnutí finančních orgánů tvrzení o tom, že šlo o intrakomunitární dodání v režimu přenesené daňové povinnosti, žalobkyně neprokázala. Podstatné proto je, že žalobkyni nebyla ve výsledku efektivně vyměřena daň ve výši nezohledňující nárok na uplatněný odpočet daně, kterou žalobkyně zaplatila společnosti FET jako dodavateli zdanitelného plnění. Naopak nárok na odpočet daně, již žalobkyně zaplatila společnosti FET, byl žalobkyni uznán.
27. Konečně žalobkyně namítala, že vymožení částky zaplacené společnosti FET soukromoprávní cestou se ukázalo být nemožným nebo alespoň nepřiměřeně obtížným postupem z důvodů, že FET vstoupila do likvidace a došlo již k promlčení práva na vydání bezdůvodného obohacení, jakož i z důvodu ztráty vlastních prostředků nezbytných k uplatnění nároku.
28. Soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Krajského soudu Ústí nad Labem ze dne 21. 12. 2022, č. j. 16 Af 17/2021-47, jenž se zabýval obdobnou situací. Uvedl, že: *„žalobkyně by mohla být se svou žádostí o vrácení neoprávněně naúčtované daně, adresovanou správci daně, úspěšná pouze za předpokladu, že by bylo nemožné nebo nepřiměřeně obtížné domáhat se vrácení této daně po poskytovateli služby. Soud zdůrazňuje, že žalobkyně se vůbec nepokusila získat neoprávněně naúčtovanou daň od svých dodavatelů, nepokusila se částky odpovídající této dani vymáhat soudně jako bezdůvodné obohacení, a dokonce své dodavatele ani nevyzvala k zaplacení příslušných částek. Soud nesdílí názor žalobkyně, že by jí v pokusu o získání neoprávněně naúčtované daně přímo od jejich dodavatelů bránil nedostatek finančních prostředků. [...] Pokud tedy žalobkyně [...] tvrdila, že neměla dostatek finančních prostředků k tomu, aby se u svých dodavatelů domáhala vydání bezdůvodného obohacení, bylo její povinností toto tvrzení také prokázat. To však žalobkyně neučinila. Žalobkyně by si dále měla uvědomit, že písemná výzva dodavatelům k zaplacení bezdůvodného obohacení ve výši neoprávněně naúčtované daně by jí stála maximálně desítky korun na poštovním a v případě soudního řízení mohla požádat o osvobození od soudních poplatků nebo o rozložení splatnosti soudního poplatku do splátek apod. [...] za situace, kdy se žalobkyně vůbec nepokusila získat neoprávněně naúčtovanou daň od svých dodavatelů, aniž by tomu bránila jejich insolvence nebo platební neschopnost, není splněna podmínka pro vrácení této daně správcem daně spočívající v tom, že by bylo nemožné nebo nepřiměřeně obtížné domáhat se vrácení této daně po poskytovateli služby. [...] Pro úplnost soud dodává, že nárok žalobkyně vůči jejím dodavatelům na bezdůvodné obohacení z titulu neoprávněně naúčtované daně v důsledku žalobkyní tvrzeného promlčení nezanikl. Případné dobrovolné zaplacení dluhu ze strany dodavatelů by tak nebylo bezdůvodným obohacením na*

straně žalobkyně. Podle názoru soudu nelze vyloučit, že by dodavatelé v případě výzvy, kterou žalobkyně neučinila, plnili dobrovolně, resp. že by v soudním řízení námitku promlčení neuplatnili. Pokud se tedy žalobkyně na své dodavatele s tímto nárokem vůbec neobrátila, nemůže úspěšně argumentovat jeho promlčením.“

29. Rovněž v projednávané věci se žalobkyně omezila jen na obecné a ničím nedoložené tvrzení ohledně nemožnosti efektivního vymožení částky daně uhrazené společností FET soukromoprávní cestou. V první řadě ani netvrdila, natož aby doložila, že by se alespoň pokusila o to, aby jí FET vrátila tvrzenou neoprávněně naúčtovanou daň. Netvrdila, že by zaslala FET přinejmenším alespoň výzvu k dobrovolnému vydání této částky. Není proto zřejmé ani to, zda by se FET skutečně bránila vydání zaplacené částky daně odkazem na promlčení tohoto práva. Soud připomíná, že k promlčení soukromoprávního nároku soud v občanském soudním řízení nepřihlíží z úřední povinnosti, nýbrž výhradně na základě uplatněné námítky promlčení [srov. § 610 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), resp. § 100 dříve účinného zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů]. Pokud žalobkyně poukázala na skutečnosti, že FET vstoupila do likvidace (ke dni 5. 12. 2017), konstatuje soud, že tato skutečnost sama o sobě není důvodem se domnívat, že by nutně nebylo možné dlužnou částku vymocit. Důvody likvidace právnické osoby mohou být rozličné (§ 171 a § 172 občanského zákoníku) a z pouhé skutečnosti, že právnická osoba vstoupila do likvidace nelze dovozovat, že by nemohla plnit své závazky. I právnická osoba v likvidaci totiž může mít majetek, s nímž může volně nakládat a jehož prostřednictvím může hradit závazky. V tomto ohledu je třeba striktně odlišovat likvidaci právnické osoby od úpadku (ať již pro nemajetnost či platební neschopnost), jenž je důvodem k zahájení insolvenčního řízení a zpravidla také vede k omezení možnosti vymožení pohledávek věřitelů (byť ani prohlášení úpadku nutně neznamená, že dlužník je nemajetný a zcela nezpůsobilý uhradit závazky). Žalobkyně konečně uváděla jako důvod nemožnosti vymožení částky daně, již zaplatila společnosti FET, i vlastní nedostatek prostředků. K tomu však soud ve shodě s Krajským soudem v Ústí nad Labem uvádí, že pouhá písemná výzva společnosti FET k dobrovolnému vrácení daně by stála maximálně desítky korun na poštovním a v případě soudního řízení mohla žalobkyně požádat o osvobození od soudních poplatků nebo o rozložení splatnosti soudního poplatku do splátek. Navíc je soudu z vlastní úřední činnosti i z obsahu tohoto spisu známo, že žalobkyně byla po celou dobu daňového nalézacího řízení i navazujících soudních řízeních, ať již ve věci zdaňovacího období měsíce srpna 2011 nebo v souvisejících věcech týkajících se jiných zdaňovacích období, zastoupena daňovým poradcem případně advokátem. Její tvrzení o tom, že jí nedostatek finančních prostředků bránil uplatnit právo na vydání daně zaplacené společností FET, tak zní přinejmenším nevěrohodně.
30. Soud tak shrnuje, že žalobkyně neprokázala, že by se pokusila soukromoprávní cestou získat zpět daň zaplacenou společností FET, ani skutečnost, že by jí v tom objektivně bránila jakákoliv překážka. Soud proto souhlasí i se závěrem žalovaného o tom, že nebyla splněna podmínka pro vrácení daně správcem daně spočívající v tom, že by bylo nemožné nebo nepřiměřeně obtížné domáhat se vrácení daně po dodavateli zdanitelného plnění.
31. S ohledem na shora uvedené závěry, které jsou dostatečným pokladem pro konstatování, že žalobkyně nesplnila podmínky pro vrácení neoprávněně naúčtované daně ve smyslu rozsudku *PORR* a související judikatury SDEU, by bylo nadbytečné, aby se soud zabýval posouzením zbývajících otázek, zda v daném případě v souvislosti s dodáním zboží žalobkyni

nedošlo k podvodu na dani.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

32. Soud neshledal žalobní body důvodnými a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, a proto žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
33. O náhradě nákladů řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a ze soudního spisu neplyne, že by mu vznikly nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud proto ani žalovanému právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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). Případně-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 je 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 30. května 2023

Mgr. Jan Čížek, v.r.
předseda senátu