



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Jana Peroutky a Kryštofa Horna ve věci

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

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

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 7. 2021, č. j. 28641/21/5300-21444-711275,

takto:

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

Odůvodnění:

1. V projednávané věci jde o to, zda, resp. za jakých podmínek, má daňový subjekt právo na vrácení svými dodavateli neoprávněně naučtované daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“ nebo „daň“) od finančních orgánů. Žalobkyně se přitom tohoto nároku domáhá přímo po finančních orgánech, aniž by jej dříve uplatňovala u svých dodavatelů, jež jí DPH neoprávněně naučtovali. Pravidla pro uplatňování takového nároku stanovuje judikatura Soudního dvora Evropské unie. Již na tomto místě soud zdůrazňuje, že žalobkyně žádostmi o vrácení neoprávněně naučtované DPH uplatňuje svůj nárok v řadě zdaňovacích období

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

(dále jen „ZO“), aniž by (na rozdíl od finančních orgánů) rozlišovala různé výsledky nalézacích (vyměřovacích či doměřovacích) řízení.

I. Vymezení věci

2. Podáními ze dne 16. 10. 2019, 10. 12. 2019, 2. 1. 2020, 5. 2. 2020 a 4. 5. 2020 žalobkyně požádala o vrácení neoprávněně naúčtované DPH za ZO leden 2010 až červenec 2011, září 2011 až leden 2012, červenec až říjen 2012 a prosinec 2012 v celkové výši 457 769 408 Kč.
3. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne 10. 12. 2020, č. j. 5193905/20/2100-11442-205190, č. j. 5193906/20/2100-11442-205190, č. j. 5193907/20/2100-11442-205190, č. j. 5193908/20/2100-11442-205190, č. j. 5193909/20/2100-11442-205190, č. j. 5193910/20/2100-11442-205190, č. j. 5193911/20/2100-11442-205190, č. j. 5193912/20/2100-11442-205190, č. j. 5193913/20/2100-11442-205190, č. j. 5193914/20/2100-11442-205190, č. j. 5193915/20/2100-11442-205190, č. j. 5193916/20/2100-11442-205190, č. j. 5193917/20/2100-11442-205190, č. j. 5193918/20/2100-11442-205190, č. j. 5193919/20/2100-11442-205190, č. j. 5193920/20/2100-11442-205190, č. j. 5193921/20/2100-11442-205190, č. j. 5193922/20/2100-11442-205190, č. j. 5193923/20/2100-11442-205190, č. j. 5193924/20/2100-11442-205190, č. j. 5193925/20/2100-11442-205190, č. j. 5193926/20/2100-11442-205190, č. j. 5193927/20/2100-11442-205190, a č. j. 5193928/20/2100-11442-205190 přiznal žalobkyni nárok na vrácení daně ve výši 0 Kč za ZO leden až prosinec 2010, leden až červenec 2011, září až prosinec 2011 a leden 2012; ze dne 23. 10. 2020, č. j. 4795870/20/2100-11442-205190, a č. j. 4791797/20/2100-11442-205190, přiznal žalobkyni nárok na vrácení daně ve výši 0 Kč za ZO červenec a srpen 2012; a ze dne 11. 9. 2020, č. j. 4392617/20/2100-11442-205190, č. j. 4400839/20/2100-11442-205190, a č. j. 4373864/20/2100-11442-205190, přiznal žalobkyni nárok na vrácení daně ve výši 0 Kč za ZO září, říjen a prosinec 2012 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“).
4. Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 7. 2021, č. j. 28641/21/5300-21444-711275 (dále jen „napadené rozhodnutí“), odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.
5. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

II. Obsah žaloby a ostatních podání účastníků

6. Žalobkyně v *žalobě* uvedla, že postupně podala správci daně žádosti o vrácení neoprávněně naúčtované DPH v celkové výši 457 769 408 Kč. Odůvodnila je tím, že šlo o DPH za nákup pohonných hmot, u kterých žalobkynini dodavatelé DPH řádně vykázali, a žalobkyně jim DPH uhradila. Dodavatelé zaplacené DPH přiznali a zaplatili ve prospěch státního rozpočtu. Daňové povinnosti byly prověřovány finančními orgány jak u žalobkyně, tak u jejích dodavatelů. Nebyly zjištěny ani daňové podvody, ani zneužití práva. Došlo tedy ke dvojímu zaplacení DPH a tím k porušení zásady neutrality DPH.
7. V průběhu nalézacích řízení finanční orgány tvrdily, že žalobkyně neměla povinnost hradit svým dodavatelům DPH. Jednotlivé obchodní transakce finanční orgány posoudily jako pořízení zboží z jiného členského státu s povinností přiznat daň na výstupu. Žalobkyně se tak měla jako příjemkyně intrakomunitárního plnění domáhat po svých dodavatelích vydání bezdůvodného obohacení občanskoprávní žalobou z titulu neoprávněně naúčtované daně a požadovat vrácení takto navíc účtovaných a zaplacených částek. Tento postup se však

ukázal jako nemožný nebo bezpochyby nepřiměřeně obtížný, jelikož tito dodavatelé vstoupili do likvidace, popř. na ně byl prohlášen konkurs, a rozhodnutí finančních orgánů v nalézacích řízení byla vydávána v době, kdy byl žalobkynin nárok ve vztahu k jejím dodavatelům již promlčen. Žalobkyně navíc opakovaně upozorňovala správce daně, že nemůže bezdůvodné obohacení sama vymáhat. Jednak proto, že byla nezákonnou daňovou exekucí připravena o veškeré finanční prostředky, jednak proto, že považovala právní názor finančních orgánů, jakož i jejich dosavadní úřední postup, za nesprávný a nezákonný. Žalobkyně navíc nabízela finančním orgánům veškerou součinnost pro potřeby daňové exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky z úřední povinnosti.

8. Z uvedených důvodů a s požadavkem na naplnění zásad daňové neutrality a efektivity vyjádřené v předpisech Evropské unie proto žalobkyně požádala o vrácení neoprávněně naúčtované daně přímo u správce daně. Svůj požadavek opírala o judikaturu Soudního dvora. Správce daně však prvostupňovými rozhodnutími nárok na vrácení daně žalobkyni nepřiznal. Finanční orgány přitom po celou dobu nalézacích řízení tvrdily, že částka, kterou žalobkyně svým dodavatelům uhradila, neměla být za strany dodavatelů účtována včetně DPH. Žalobkyně je přesvědčena, že správce daně nemůže na jedné straně žalobkyni upírat nárok na odpočet a na druhé straně si ponechávat neoprávněně naúčtovanou daň.
9. Žalobkyně též měla napadené rozhodnutí za vnitřně rozporné. Žalovaný dovodil, že se nároky na vrácení neoprávněně naúčtované daně neopíraly o zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Současně však žalovaný uvedl, že se v případě neoprávněně naúčtované daně ve skutečnosti nejedná o daň. Následně uvedl, že daň, kterou žalobkyně požaduje vrátit, není daní nespornou. Přitom žalovaný konstatoval, že rozhodoval podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a podle ZDPH.
10. Žalovaný ve svém *vyjádření* shrnul dosavadní průběh řízení. Žalovaný předně nesouhlasil s žalobkyninou námitkou, že by napadené rozhodnutí bylo vnitřně rozporné. Žalobkyně neupřesnila, jak konkrétně by v žalobě citované části napadeného rozhodnutí měly být rozporné, ani nenamítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále s odkazem na napadené rozhodnutí konstatoval, že u projednávaných ZO došlo v rámci nalézacího řízení k různým procesním situacím. Žalobkyně však v rámci své obecné argumentace různé procesní situace nalézacího řízení nijak nerozlišovala.
11. U ZO červenec až říjen 2012 a prosinec 2012 došlo k pravomocnému stanovení DPH. Ve vztahu k těmto ZO však žalobkyně žádným způsobem nedoložila, že by činila jakékoli kroky ve věci vrácení neoprávněně naúčtované DPH vůči svým deklarovaným dodavatelům. Nevyužila tak svého práva vymáhat DPH po svých dodavatelích občanskoprávní cestou a v tomto směru byla několik let nečinná. Žalovaný měl za to, že na subjekt žádající o vrácení DPH, která byla ze strany dodavatele neoprávněně naúčtována, by se mělo nahlížet poměrně „přísným metrem“. I když primárně nese odpovědnost za správnost daňového dokladu jeho vystavitel, i příjemce daňového dokladu nese svým způsobem odpovědnost za jeho správnost, resp. za správnost použitého režimu zdanění. Pokud DPH uvedená na přijaté faktuře přesahuje DPH, která měla být uplatněna v souladu s vnitrostátními předpisy, je pořizovatel tohoto plnění podle Soudního dvora oprávněn k odpočtu DPH pouze ve výši, jež je s těmito předpisy souladná (osoba povinná k dani si nemůže uplatnit nárok na odpočet daně nebo na osvobození od daně jen proto, že je to uvedeno na daňovém dokladu).

12. Úhradu nesprávně naučtované daně si *de facto* zavinila samotná žalobkyně (sama totiž nesprávně posoudila daňový režim, jakož i sama dobrovolně nesprávně zaplatila DPH svému dodavateli). Míra její obezřetnosti ohledně dané transakce tak nebyla adekvátní (žalobkyně měla ihned požadovat opravu daňového dokladu a nepřistoupit k uhrazení požadované úplaty). Žalobkyně proto měla v souladu se zásadou péče řádného hospodáře údaje na daňových dokladech ověřovat, resp. by měla nést přiměřenou odpovědnost za svou nedbalost při ověřování údajů. I když žalobkyně původně nesouhlasila s právním názorem správce daně, měla se svými dodavateli řešit režim zdanění bezprostředně poté, co se dozvěděla o právním posouzení režimu zdanění ze strany finančních orgánů. To, že se žalobkynini dodavatelé stali po několika letech nekontaktními, dostali se do likvidace nebo byl u nich zjištěn úpadek, nelze klást k tíži správci daně. Je to naopak žalobkyně, která neměla být nečinná v době, kdy její dodavatelé ještě realizovali ekonomickou činnost (ve smyslu právní zásady *vigilantibus iura scripta sunt*).

III. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu a rozhodnutí správních orgánů

Předchozí nalézací (vyměřovací a doměřovací) řízení

13. Ve vztahu k ZO leden až prosinec 2010, leden až červenec 2011, září až prosinec 2011 a leden 2012 zahájil správce daně dne 11. 4. 2012 u žalobkyně daňovou kontrolu. Na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 3288339/14/2103-05401-201395 Specializovaný finanční úřad jakožto orgán prvního stupně v doměřovacím řízení dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 12. 2014 doměřil žalobkyni daň, za kontrolovaná období v souhrnné výši 429 119 817 Kč. Pořízení pohonných hmot žalobkyně v daňových přiznáních deklarovala jako přijatá tuzemská zdanitelná plnění, podle Specializovaného finančního úřadu se ovšem jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu (tedy bez nároku na odpočet daně na vstupu).
14. Žalovaný jakožto nadřízený odvolací orgán Specializovaného finančního úřadu rozhodnutími ze dne 24. 3. 2016 dodatečné platební výměry změnil tak, že vedle neuznání odpočtů z tuzemských zdanitelných plnění žalobkyni navíc doměřil DPH z pořízení zboží z jiného členského státu. Současně žalobkyni z těchto pořízení z jiného členského státu uznal nárok na odpočet. Ve výsledku však žalovaný výši doměřené DPH potvrdil (žalovaný změnil hodnoty na řádcích 3, 44, 47, 63 a 64 daňových přiznání, toto posouzení ale nemělo vliv na celkovou výši doměřené daně).
15. Krajský soud v Praze ovšem rozsudkem ze dne 9. 11. 2020, č. j. 45 Af 16/2016-393, rozhodnutí žalovaného uvedená v předchozím bodě zrušil. Podle soudu žalovaný posoudil otázku, zda se v případě pořízení pohonných hmot jednalo o intrakomunitární plnění, nedostatečně. Závěr o intrakomunitárním plnění nebylo možné postavit pouze na skutečnosti, že žalobkyně objednávala přepravu pohonných hmot a nesla náklady s ní spojené.
16. Aby mohl žalovaný spolehlivě posoudit povahu žalobkyní přijatých plnění (zda se jednalo o plnění intrakomunitární, či tuzemské), uložil v souladu se závěry rozsudku č. j. 45 Af 16/2016-393 správci daně provést obsáhlé dokazování a doplnit spisový materiál. Nicméně ke konci lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu žalovaný disponoval pouze částečnými odpověďmi správce daně. Proto nemohl doplnění spisového materiálu vyhodnotit a do konce lhůty pro stanovení daně s ním žalobkyni řádně seznámit. Dodatečné platební výměry, jimiž byly žalobkyni doměřeny daně za ZO leden až červenec 2011, tak z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně zrušil a řízení o doměření daně zastavil [*tato ZO jsou dále označována též jako „ZO pod bodem (3)“*].
17. Ve zbývajícím rozsahu, tj. za ZO leden 2010 až prosinec 2010, červenec 2011 a září 2011 až leden 2012 nebyla do vydání napadeného rozhodnutí žalobkyni DPH pravomocně stanovena (doměřena) [*tato ZO jsou dále označována též jako „ZO pod bodem (2)“*].
18. Ve vztahu k ZO srpen, září a prosinec 2012 vyměřil správce daně jakožto orgán prvního stupně ve vyměřovacím řízení žalobkyni DPH platebními výměry ze dne 24. 7. 2013 a ve vztahu k ZO červenec a říjen 2012 tak učinil platebními výměry ze dne 7. 10. 2013. Těmito platebními výměry správce daně vyměřil žalobkyni rozdílnou DPH, než jakou tvrdila v daňových přiznáních. Rozdíl se týkal tvrzených nároků na odpočet z přijatých zdanitelných plnění – pořízení pohonných hmot, přičemž správce daně měl za to, že k jejich pořízení došlo v jiném členském státě.
19. Rozhodnutím ze dne 28. 1. 2015, č. j. 1728/15/5200-20441-7088995, žalovaný platební výměry ze dne 24. 7. 2013 a 7. 10. 2013 změnil (pokud jde o některé hodnoty v daňových

přiznáních), avšak ve výsledku výši vyměřené daně potvrdil. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 6. 2016, č. j. 46 Af 12/2015-47, toto rozhodnutí zrušil. Závěr žalovaného o tom, že má plnění intrakomunitární charakter, totiž vycházel z neúplně zjištěného skutkového stavu, který podle soudu vyžadoval rozsáhlé doplnění. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, kterou NSS rozsudkem ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, zamítl.

20. V novém rozhodnutí ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26004/18/5300-21441-708995, proto žalovaný doplnil dokazování k rozklíčování řetězců jednotlivých dodání pohonných hmot mezi různými subjekty. V odvolacím řízení následně byly zjištěny nové okolnosti týkající se přepravy pohonných hmot – v některých případech dodávek pohonných hmot byla přeprava realizována subjektem nacházejícím se v dodavatelském řetězci před žalobkyní (tyto dodávky tak následovaly až po intrakomunitárních dodávkách do České republiky). Žalovaný tudíž platební výměry za ZO červenec, srpen, září, říjen a prosinec 2012 změnil tak, že rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní za ZO červenec, srpen, září, říjen a prosinec 2012 činil celkem 28 649 560 Kč [*tato ZO jsou dále označována též jako „ZO pod bodem (1)“*]. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně dále nebránila.

Žádosti o vrácení částky odpovídající neoprávněně naučtované DPH

21. V podání ze dne 16. 10. 2019 žalobkyně uplatnila u správce daně požadavek na vrácení 4 073 257 Kč (jednalo se částku odpovídající neuznanému nároku na odpočet DPH za ZO *prosinec 2012*), v podání ze dne 10. 12. 2019 uplatnila požadavek na vrácení 4 044 499 Kč (neuznaného nároku na odpočet za ZO *říjen 2012*), v podání ze dne 2. 1. 2020 uplatnila požadavek na vrácení 5 803 936 Kč (neuznaného nároku na odpočet za ZO *říjen 2012*) a v podáních ze dne 5. 2. 2020 uplatnila požadavek na vrácení 5 101 426 Kč (neuznaného nároku na odpočet za ZO *červenec 2012*) a 9 626 443 Kč (neuznaného nároku na odpočet za ZO *srpen 2012*). Odůvodnění žádostí byla podobná. Žalobkyně shrnula průběh vyměřovacích a odvolacích řízení. Také uvedla, že její dodavatelé JP servis-OIL, s.r.o. (dále jen „JP servis-OIL“), ZEROGAS Plus, s.r.o. (později PWRGASS, s.r.o., nyní již vymazána, dále jen „PWRGASS“), F. E. T. – Financion Expert Trading spol. s r. o. (později JS Moravia, s.r.o., v likvidaci, nyní již vymazána, dále jen „JS Moravia“), AKTIV OIL, s.r.o. (později Druhá smetená, s.r.o. v likvidaci, nyní již vymazána, dále jen „Druhá smetená“), OKTANnew, s.r.o. (dále jen „OKTANnew“) a KONT FUEL DISTRIBUTION, s.r.o. (později KF Oil, s.r.o., nyní již vymazána, dále jen „KF Oil“) vystavili na dodání pohonných hmot řádné daňové doklady podle obecného režimu zdanění jako u plnění tuzemského, nikoli podle režimu intrakomunitárního dodání. Žalobkyně pohonné hmoty včetně DPH svým dodavatelům řádně uhradila, dodavatelé úhrady přijali, řádně podávali daňová přiznání a přijatou daň skutečně přiznali a uhradili. Dále žalobkyně podpořila svůj nárok na vrácení daně stejnými argumenty, jako uvedla v žalobě: odkázala na judikaturu Soudního dvora, zmínila platební neschopnost, konkurs a likvidaci dodavatelů, vlastní daňovou exekuci, nevoli správce daně provést daňovou exekuci příkázáním jiné peněžité pohledávky a promlčení nároku na vydání neoprávněně naučtované daně. V podání ze dne 5. 2. 2020, v němž požadovala vrátit neuznaný odpočet za ZO *srpen 2012*, žalobkyně nadto poukázala na usnesení Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2015, č. j. MSPH 78 INS 15732/2014-B-7, kterým byl na majetek KF Oil prohlášen konkurs.
22. V podání ze dne 4. 5. 2020 žalobkyně uplatnila u správce daně požadavek na vrácení 429 119 847 Kč. Tato částka se týkala odepřeného nároku na odpočet DPH za ZO *leden až prosinec 2010, leden až červenec 2011, září až prosinec 2011 a leden 2012*. V žádosti žalobkyně

zrekapitulovala průběh doměřovacích a odvolacích řízení týkajících se příslušných ZO. Žalobkyně odkázala na zprávu o daňové kontrole č. j. 3288339/14/2103-05401-201395, která obsahovala detailní přehled jednotlivých dodání podle jednotlivých dodavatelů a jednotlivých ZO. Žalobkyně nemohla po svých dodavatelích požadovat vrácení nesprávně naúčtované daně z titulu bezdůvodného obohacení, a to kvůli jejich vstupu do likvidace, insolvenčního řízení anebo jejich platební neschopnosti (avšak své dodavatele žalobkyně konkrétně neidentifikovala). Ve zbytku byl obsah žádosti shodný s dříve podanými žádostmi a žalobou.

23. Sděleními ze dne 21. 2. 2020, 25. 2. 2020 a 5. 6. 2020 správce daně s ohledem na zásadu součinnosti podle § 6 odst. 2 daňového řádu umožnil žalobkyni, aby své žádosti o vrácení částek odpovídajícím odepřeným nárokům na odpočet DPH doplnila o důkazní prostředky prokazující: (1) úhradu daně, kterou žádala po správci daně vrátit, a to v členění podle jednotlivých dodávek zboží, (2) nemožnost či nepřiměřenou obtížnost získat DPH od dodavatelů uvedených v žádostech.
24. V podáních ze dne 13. 3. 2020, 17. 3. 2020 a 24. 6. 2020 měla žalobkyně za to, že všechny potřebné a požadované důkazní prostředky měl správce daně již k dispozici z dřívějšího daňového řízení. K podáním žalobkyně přiložila výpisy z účetních deníků (popřípadě sdělila, že jsou správci daně k dispozici k nahlédnutí v žalobkynině sídle). K nemožnosti či nepřiměřené obtížnosti navrácení požadovaných částek žalobkyně odkázala především na výkaz nedoplatků a na exekuční příkazy příkázáním pohledávek z žalobkynina účtu, protokoly o ústním jednání souvisejícím s výzvou správce daně k prohlášení o majetku žalobkyně jako dlužníka, výzvu k poskytnutí informací správce daně a související interní sdělení k možnosti vymáhání pohledávek z titulu bezdůvodného obohacení. Z těchto důkazních prostředků podle žalobkyně měla vyplývat nemožnost získání bezdůvodného obohacení od jejích dodavatelů, protože již od roku 2013 byl veškerý žalobkynin majetek postihnut v rámci exekučního řízení. Pro potřeby daňové exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky (bezdůvodného obohacení žalobkyniných dodavatelů) žalobkyně nabízela správci daně veškerou součinnost. K nemožnosti či nepřiměřené obtížnosti zpětného získání DPH uhrazené dodavatelům (v podáních ze dne 13. 3. 2020 a 17. 3. 2020 žalobkyně konkrétně poukázala na JS Moravia, ZEROGAS Plus, Druhá smetená, OKTANnew, JP servis-OIL a KF Oil) žalobkyně uvedla, že dodavatelé byli v likvidaci a platební neschopnosti. Tato okolnost měla být zřejmá z údajů vedených v obchodním rejstříku, z nichž vyplývalo, že dodavatelé nevyvíjeli žádnou činnost.

Prvostupňová rozhodnutí

25. V *prvostupňových rozhodnutích* vztahujících se k vrácení částek ve výši neuznaných odpočtů za ZO červenec, srpen, září, říjen a prosinec 2012 správce daně zrekapituloval judikaturu Soudního dvora související s podmínkami, za nichž se může daňový subjekt obrátit se svým nárokem na vrácení nesprávně uhrazené DPH přímo na finanční orgány. Správce daně nezpochybnil, že žalobkyně neoprávněně naúčtovanou daň svým dodavatelům uhradila a ti ji odvedli do státního rozpočtu. Podle správce daně ovšem žalobkyně nedoložila žádné důkazní prostředky týkající se nemožnosti nebo nepřiměřené náročnosti získání částky odpovídající dani na dodavatelích. Žalobkyně ani nespécifikovala, jakých dodavatelů se ty které tvrzené důvody nemožnosti nebo nepřiměřené náročnosti vrácení daně týkaly. Žalobkyně si byla nejpozději k okamžiku obdržení výzvy k odstranění pochybností (ke ZO červenec 2012 ji žalobkyně obdržela dne 24. 9. 2012, ke ZO srpen 2012 dne 29. 10. 2012, ke ZO září 2012 dne 25. 11. 2012, ke ZO říjen 2012 dne 21. 12. 2012 a ke ZO prosinec 2012 dne

15. 2. 2013) vědoma, že správce daně má pochybnosti o uplatněném nároku na odpočet daně z přijatých plnění za nákup pohonných hmot. Proto mohla a měla přikročit k jednání se svými dodavateli, přičemž výsledkem takových jednání mohla být i oprava výše daně ze strany dodavatelů (v době, kdy se žalobkyně dozvěděla o pochybnostech ohledně nároku na odpočet daně, byla dodavatelům stále zachována lhůta pro opravu nesprávně fakturované daně). Žalobkyně též nijak nedoložila, že by vůči svým dodavatelům činila v souvislosti s neoprávněně naúčtovanou daní jakékoli kroky. Správce daně nahlédl do veřejné části obchodního rejstříku a zjistil, že někteří žalobkynini dodavatelé pohonných hmot vstoupili do likvidace (JS Moravia) nebo byl na jejich majetek prohlášen konkurs (Invest Trust s.r.o., dále jen „Invest Trust“, a KF Oil). Správce daně však uvedl, že platební neschopnost, vstup do likvidace nebo prohlášení konkursu a následnou nemožnost či nepřiměřenou obtížnost získání neoprávněně naúčtované daně od dodavatelů nelze posuzovat izolovaně pouze k datu vydání rozhodnutí. Vrácení daně přímo daňovým orgánem v zásadě představuje výjimku z běžné aplikace DPH.

26. V *prvostupňových rozhodnutích* vztahujících se k vrácení částky neuznaného odpočtu za ZO leden až prosinec 2010, leden až červenec 2011, září až prosinec 2011 a leden 2012 správce daně uvedl, že ke dni jeho rozhodování nebyla nalézací řízení ve věci stanovení daně ukončena, jelikož Krajský soud v Praze rozsudkem č. j. 45 Af 16/2016-393 rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům za ZO leden až prosinec 2010, leden až červenec 2011, září až prosinec 2011 a leden 2012 zrušil. Nárok na odpočet daně tak nebyl žalobkyni pravomocně neuznán. Správce daně též ověřil, že žalobkyně daň doměřenou dodatečnými platebními výměry ve stanovené lhůtě neuhradila. V době rozhodování správce daně tudíž žalobkyně nebyla zatížena DPH, kterou uhradila dodavatelům a již si nemohla odečíst. Vrácení částky daně přímo správcem daně za stavu, kdy o částce neuznaného odpočtu daně nebylo pravomocně rozhodnuto, měl správce daně za rozporné s judikaturou Soudního dvora. Daň, která má být vrácena, musí být daní nespornou a konečnou, což nebylo v posuzovaném případě splněno.
27. Dne 16. 10. 2020 podala žalobkyně proti prvostupňovým rozhodnutím, jimiž správce daně žalobkyni nepřiznal nárok na vrácení částek odpovídajících neuznaným odpočtům za ZO červenec až říjen 2012 a prosinec 2012, blanketní odvolání, která dne 18. 11. 2020 doplnila. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že by nebyla splněna podmínka nemožnosti či nepřiměřené náročnosti získání neoprávněně naúčtované daně zpět na dodavatelích. Žalobkyně zpochybnila, že měla již při zahájení postupu k odstranění pochybností přistoupit k jednání se svými dodavateli. Její dodavatelé totiž byli (stejně jako žalobkyně) sami v dobré víře, že dodání pohonných hmot představovalo tuzemská plnění a DPH byla fakturována správně. Teprve rozhodnutím ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26004/18/5300-21441-708995, bylo žalovaným postaveno najisto, že jednotlivé obchodní transakce představovaly intrakomunitární plnění. Do té doby se jednalo o sporné záležitosti.
28. Dne 6. 1. 2021 podala žalobkyně proti prvostupňovým rozhodnutím, jimiž správce daně žalobkyni nepřiznal nárok na vrácení částek odpovídajících neuznaným odpočtům za ZO leden až prosinec 2010, leden až červenec 2011, září až prosinec 2011 a leden 2012, odvolání. Správce daně se v příslušných prvostupňových rozhodnutích podle žalobkyně nezabýval tím, zda nárok na vrácení neoprávněně naúčtované daně žalobkyni vzniknul, či ne, zda se jednalo o neoprávněně naúčtovanou daň, kterou žalobkyně uhradila svým dodavatelům, zda tito dodavatelé daň skutečně nad rámec svých daňových povinností odvedli ve prospěch státního rozpočtu, zda při tom došlo k podvodu či zneužití práva a zda státu vznikla na jeho

příjmech nějaká ztráta. Správce daně se ani nezabýval tím, zda se žalobkyně mohla na svých dodavatelích domáhat občanskoprávní žalobou vydání bezdůvodného obohacení (nesprávně zaplacených částek).

Napadené rozhodnutí

29. Dne 28. 7. 2021 žalovaný vydal napadené rozhodnutí. V něm nejprve shrnul skutkový stav a závěry Soudního dvora související s vrácením neoprávněně naúčtované daně. Podle žalovaného není vždy nutné bez dalšího vrátit plátcí částku (nesprávně fakturovanou jako DPH), kterou zaplatil svým dodavatelům, ačkoli příslušné plnění zdanění podle ZDPH nepodléhalo, resp. nepodléhalo takovému režimu zdanění, které dotčení plátcí aplikovali. Je totiž nutné komplexně prozkoumat okolnosti daného případu a prověřit, co se ve skutečnosti stalo a jestli vrácením zaplacené částky odpovídající DPH nedojde k újmě státního rozpočtu. Podle žalovaného by měla být otázka vyplacení příslušné částky odpovídající zaplacené DPH řešena primárně v nalézacím řízení, sekundárně pak v řízení o vrácení nesprávně fakturovaných částek. V nalézacím řízení se totiž zevrubně zkoumají okolnosti jednotlivých zdanitelných plnění. Kdyby nalézací řízení neproběhlo a nedošlo by ke zpochybnění nároku na odpočet daně, žalobkyniny majetkové nároky by byly uznáním nároku na odpočet daně sanovány. Žalovaný tedy nemohl posuzovat žalobkynin nárok na odpočet DPH. Mohl se zabývat pouze tím, zda byly splněny podmínky pro vrácení daně podle § 80 a násl. ZDPH, popřípadě podmínky dovozené judikaturou Soudního dvora. Ohledně samotných podmínek dovozených judikaturou Soudního dvora žalovaný především zdůraznil, že by se měl plátce daně v první řadě obrátit se svou žádostí o vrácení nesprávně zaplacené daně na své dodavatele (a na správce daně až poté, co nárok na vydání bezdůvodného obohacení selže). Žalovaný k tomu také připomněl, že jednotlivá nalézací řízení za dotčená ZO byla řešena postupně v průběhu času, což mělo za následek, že osud jednotlivých nalézacích řízení byl odlišný:
30. Zaprvé, u *ZO červenec 2012 až říjen 2012 a prosinec 2012* – ZO pod bodem (1) došlo k pravomocnému stanovení DPH. Podle žalovaného byla žalobkyně informovaná o náhledu správce daně na režim zdanění dodávek pohonných hmot již od roku 2013. Již tehdy proto mohla v souladu se zásadou řádného hospodáře kontaktovat své dodavatele a nastalou situaci s nimi začít řešit. Pokud byla žalobkyně přibližně šest let pasivní, nepostupovala dostatečně obezřetně a primárně se nesnažila částku odpovídající nároku na odpočet daně uplatnit u svých dodavatelů, je nutné klást tuto okolnost k její tíži. Žalovaný ani neměl za to, že by údajný nedostatek finančních prostředků žalobkyni bránil v podání soukromoprávních žalob a vedení soudních řízení. Na takové situace totiž dopadá § 138 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, podle kterého mohla žalobkyně žádat o osvobození od soudních poplatků. Žalovaný se proto domníval, že žalobkyně pouze vyčkávala na dobu, až se bude moci obrátit na správce daně s žádostí o vrácení neoprávněně naúčtovaných částek s obecnou argumentací, že nároky vůči jejím deklarovaným dodavatelům jsou promlčené. Nelze ani bez dalšího říci, že uplatnění soukromoprávní žaloby brání promlčení žalobkynina práva, jelikož k promlčení civilní soudy přihlíží pouze k námitce (nikoli ex offo).
31. Žalovaný uznal, že k datu podání žádostí o vrácení nesprávně fakturované daně se u žalobkyniných dodavatelů zhoršila finanční situace. Žalovaný ověřil, jakým způsobem správce daně zkoumal finanční situaci jednotlivých dodavatelů. Souhlasil se správcem daně, že platební neschopnost dodavatelů nebo nepřiměřenou obtížnost v získání neoprávněně naúčtované DPH nelze hodnotit izolovaně k datu posuzování žádosti o vrácení

nesprávně fakturovaných částek. Žalobkyně se mohla na své dodavatele obrátit už dříve, a to v době, kdy se její dodavatelé nacházeli v jiné (lepší) finanční situaci – společnosti nebyly v likvidaci, přičemž ze zveřejněných rozvah je patrné, že dodavatelé evidovali v letech 2010 až 2012 aktiva v řádu desítek milionů korun, či náhledem do zveřejněných výkazů zisku a ztráty za rok 2013 v obchodním rejstříku je zřejmé, že deklarovaly kladný výsledek hospodaření (např. JP servis-OIL, PWRGASS a OKTANnew). Žalovaný také doplnil, že u dodavatelů KF Oil a Invest Trust bylo v letech 2013 a 2015 rozhodnuto o prohlášení konkursu. Z listin zveřejněných v insolvenčním rejstříku nicméně plyne, že insolvenční správci měli k dispozici peněžní prostředky určené k rozvrhu. Ve vztahu ke ZO červenec 2012 až říjen 2012 a prosinec 2012 tak žalobkyně netvrdila, natož prokázala, že se marně obrátila na své dodavatele s nárokem na vydání bezdůvodného obohacení odpovídajícího neoprávněně naúčtovaným částkám DPH.

32. Zadruhé, u ZO leden 2010 až prosinec 2010, červenec 2011 a září 2011 až leden 2012 – ZO pod bodem (2) dosud nebyla daň pravomocně stanovena (její stanovení se v době vydání napadeného rozhodnutí stále řešilo v nalézacím řízení). Žalovaný tak upozornil, že základním předpokladem vrácení neoprávněně naúčtovaných částek finančními orgány je skutečnost, že u plátce daně došlo k narušení neutrality daně. Z toho vyplývá, že částky, jež jsou předmětem žádosti o vrácení, musí být daní nespornou (tzn. konečnou), což ovšem ve vztahu k příslušným ZO nebylo splněno. Jelikož se u příslušných ZO nejednalo o daň nespornou, žalovaný se ztotožnil s postupem správce daně, který nepřistoupil k hodnocení dalších podmínek (vyplývajících z judikatury Soudního dvora), za nichž může daňový subjekt požadovat po daňových orgánech vrácení neoprávněně naúčtovaných částek odpovídajících DPH.
33. Zatřetí, u ZO leden až červen 2011 – ZO pod bodem (3) byla rozhodnutí doměřující žalobkyni DPH v odvolacím řízení zrušena a doměřovací řízení bylo zastaveno. S ohledem na to, že dodatečné platební výměry za ZO leden až červen 2011 byly zrušeny, DPH za tyto ZO byla vyměřena konkludentně v souladu s daňovými přiznáními podanými žalobkyní. Podle žalovaného tak žalobkyně ve výsledku fakticky obdržela požadované nároky na odpočet DPH. Přiznání jakéhokoli dalšího plnění nad rámec tohoto postupu by narušilo neutralitu DPH. Žalobkyně by obdržela požadovanou částku v konečném důsledku dvakrát, a to jednou v rámci meritorního vyměření výše vlastní daňové povinnosti a podruhé v rámci řízení o žádosti o vrácení neoprávněně naúčtované daně za ZO leden až červen 2011.

IV. Posouzení žaloby

34. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
35. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný vyjádřili s tímto postupem souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud neprovedl navržené dokazování žalobkyniným odvoláním, správním spisem, prvostupňovými rozhodnutími a napadeným rozhodnutím. Obsahem správního spisu se totiž dokazování neprovádí a soud ze správního spisu bez

dalšího vychází (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Rozsah soudního přezkumu správních rozhodnutí

36. Soud předně připomíná, že ve správním soudnictví platí zásada koncentrace, která se projevuje zejména ve stanovení nepřekročitelné lhůty, v níž má žalobce možnost vymežit rozsah soudního přezkumu. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. platí, že žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby.
37. Judikatura NSS dále vychází z premisy, že správní soudnictví je ovládáno též přísnou dispoziční zásadou. Soudní přezkum není a nemůže být všeobecnou kontrolou zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Je vždy na osobě rozhodnutím dotčené, zda toto rozhodnutí akceptuje, či zda se proti němu bude bránit u soudu; je rovněž na její vůli, jaká pochybení označí za podstatná (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS).
38. Současně platí i to, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).
39. V rozsudku č. j. 2 Azs 92/2005-58 se rozšířený senát zabýval přímo obsahovým vymezením žalobních bodů. Uvedl, že § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní skutková tvrzení a právní argumentaci, přičemž výrazem „konkrétní“ je myšleno ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizované. Ke skutkovým tvrzením blíže vysvětlil, že nemohou být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, nýbrž musí se jednat o zcela jasně individualizovaný, a tedy od jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelný popis. Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu pro vytyčení mezí, v nichž se soud může a má v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného, aby mohl v souladu se zásadou rovnosti účastníků řízení náležitě využít možnosti procesní obrany. Konečně k tomu rozšířený senát uvedl, že „žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti“.
40. Na tomto místě lze proto shrnout, že v souladu s koncentrační a dispoziční zásadou se od žalobce oprávněně požaduje jistá procesní zodpovědnost. Skutečnostmi, které žalobce v žalobní lhůtě nevznesl, není soud oprávněn se zabývat (nejedná-li se o vady, k nimž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti – tou je například podle § 76 odst. 2 s. ř. s. nicotnost rozhodnutí). Vykročení z limitů přezkumu napadeného rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s. ř. s. je ostatně závažnou procesní vadou, kterou by měl NSS identifikovat i bez výslovného upozornění v kasační stížnosti (srov. Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní*).

Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 604, marg. č. 14; ke zrušení rozsudku krajského soudu pro popření dispozičního principu v § 75 odst. 2 s. ř. s. srov. např. rozsudky NSS ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018-28, ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 230/2019-53, nebo ze dne 30. 6. 2022, č. j. 4 As 336/2021-27).

41. V žalobkyní (kvantitativně i kvalitativně) nastavených limitech soudního přezkumu soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné

42. Soud se nejprve zabýval nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Žalobkyně totiž namítala, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, z jakých důvodů žalovaný žádostem o vrácení daně nevyhověl, protože má za to, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je vnitřně rozporné. Vnitřní rozpornost odůvodnění rozhodnutí zakládá vadu nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2013, č. j. 2 Azs 6/2013-53). Podle soudu však odůvodnění napadeného rozhodnutí je logicky konzistentní a netrpí vnitřní rozporností, pro kterou by nebylo možné úvahy žalovaného přezkoumat a zjistit, jak a proč vlastně rozhodl.
43. Žalobkyně upozornila na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí jednou uvedl, že požadovaná částka ve skutečnosti *není daň* a jindy, že není *daní nespornou*. Tato (zdánlivá) diskrepance ovšem souvisela s odlišným skutkovým stavem a vývojem nalézacích řízení, v nichž byl posuzován žalobkynin nárok na odpočet DPH z porřízení pohonných hmot. Ve vztahu k pravomocně ukončeným nalézacím řízením proto bylo možné říci, že požadovaná částka není daní (k tomu srov. níže judikaturu citovanou v bodě 52 tohoto rozsudku). Ve vztahu k jiným ZO nebyl v době vydání napadeného rozhodnutí charakter dodávek – a tedy i režim zdanění – pohonných hmot pravomocně vyřešen. Za takového stavu řízení proto existovala možnost, že aplikace režimu zdanění žalobkyninými dodavateli bude v nalézacích řízeních shledána správnou a požadovaná suma bude představovat daň podle ZDPH (a žalobkyně bude mít podle § 72 a násl. ZDPH nárok na odpočet). Tyto okolnosti (odůvodňující odlišný náhled na požadované částky v různých ZO) však žalobkyně zřejmě přehlídí, na což soud poukazyval již v bodě 1 tohoto rozsudku.
44. Žalovaný také zrekapituloval úpravu v § 80 a násl. ZDPH, která se týká vrácení *daně*. V napadeném rozhodnutí nicméně uvedl, že tak činí v rámci komplexity posouzení žalobkyniných žádostí, ačkoli žalobkyně svůj nárok odůvodňovala judikaturou Soudního dvora, nikoli ZDPH. Z takového shrnutí právní úpravy, která pro posuzovanou věc ani nebyla v konečném důsledku relevantní, nevyplývaly jakékoli závěry o tom, zda požadované částky byly daní, nebo ne. Pokud jde o argument, že žalovaný rozhodoval podle ZDPH a daňového řádu, ačkoli podle něj některé požadované částky daní nebyly, soud uvádí, že aplikace určitých procesních pravidel nemusí o (definitivní) povaze nároku (jenž navíc není ve vnitrostátním právu samostatně upraven, ale je dovozován z judikatury Soudního dvora, tudíž pro jeho uplatnění absentují specifická vnitrostátní procesní pravidla) nutně vypovídat. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost proto není důvodná.

Soudním dvorem vymezená pravidla pro uplatňování práva na vrácení částky odpovídající neoprávněně naúčtované DPH

45. Podstatou projednávaného sporu je žalobkynin nárok na vrácení částky odpovídající DPH, kterou svým dodavatelům nesprávně zaplatila (dodavatelé DPH žalobkyni neoprávněně

naúčtovali). Žalobkyně se tohoto nároku dovolávala s odkazem na judikaturu Soudního dvora a taktéž správce daně a žalovaný žalobkynin nárok posuzovali v kontextu judikatury Soudního dvora. Soud proto považuje za účelné předestřít základní linii této judikatury týkající se nároku na vrácení částky odpovídající DPH, jež byla daňovému subjektu neoprávněně naúčtována a která by mu měla být vrácena.

46. V rozsudku ze dne 15. 3. 2007, C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Soudní dvůr řešil, zda má příjemce zboží nebo služeb, jemuž byla omylem naúčtována DPH, nárok na odpočet daně (podle čl. 2 a 5 směrnice Rady č. 79/1072/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku). Dospěl přitom k závěru, že příjemce zboží nebo služeb nemá nárok na to, aby mu byla DPH, ke které nebyl povinen, takto vrácena (s odkazem na závěry vyslovené již v rozsudku ze dne 13. 12. 1989, C-342/87, *Genius Holding*, podle nichž se nárok na odpočet daně nevztahuje na DPH, která je splatná jen z toho důvodu, že byla uvedena na faktuře, ač se nevztahovala k plněním, která byla předmětem DPH). Podle Soudního dvora byl též přípustný takový vnitrostátní systém, v němž mohl vrácení částky odpovídající neoprávněně naúčtované DPH požadovat po finančních orgánech pouze dodavatel (který DPH nesprávně vyfakturoval a následně odvedl do státního rozpočtu) a příjemce zboží nebo služby se mohl na dodavateli občanskoprávní cestou domáhat vrácení částky, kterou mu bezdůvodně zaplatil. Takový systém respektoval zásadu efektivity a neutrality. Nicméně pro případy, kdy by bylo vrácení neoprávněně vyúčtované DPH z pohledu příjemce zboží nebo služby nemožné nebo nepřiměřeně náročné, musí podle Soudního dvora členské státy upravit nástroje k tomu, aby příjemci zboží nebo služby bylo umožněno získat bezdůvodně naúčtovanou daň od finančních orgánů zpět. Také ve stanovisku k tomuto „pilotnímu“ rozsudku (pokud jde o nárok na vrácení neoprávněně naúčtované DPH) generální advokátka Sharpston uvedla, že systém, v němž se má odběratel plnění obracet s požadavkem na vydání bezdůvodného obohacení (neoprávněně naúčtované daně) na svého dodavatele, je pro zajištění principu neutrality a efektivity v zásadě dostačující, *ledaže* by příjemce zboží prostřednictvím obvyklých prostředků v konkrétním případě nedosáhl kvůli materiálním okolnostem nesouvisejícím s opodstatněností žádosti (například insolvence dodavatele) požadovaného výsledku (srov. stanovisko generální advokátky ve věci *Reemtsma Cigarettenfabriken*, body 85 a 86).
47. Soudní dvůr nárok na vrácení DPH posuzoval prostřednictvím zásady neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 2. 7. 2015, C-209/14, *NLB Leasing*, bod 40 a tam citovaná judikatura, nebo ze dne 23. 4. 2015, C-111/14, *GST-Sarviz Germania*, bod 34 a tam citovaná judikatura). Jejím cílem je úplné osvobození osoby povinné k dani od zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jejích hospodářských činností (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 2. 2014, C-424/12, *Fatorie*, bod 31 a tam citovaná judikatura) a zajištění toho, aby DPH zatěžovala pouze konečného spotřebitele (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 7. 11. 2013, C-249/12 a C-250/12, *Tulică a Plavoşin*, bod 34). Soudní dvůr při posuzování nároku plátce DPH na vrácení nesprávně uhrazené daně též vyzdvihl zásadu efektivity, podle které vnitrostátní procesní pravidla nesmí jednotlivcům znemožňovat nebo nadměrně zatěžovat výkon práv priznaných unijním právním řádem (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 9. 1998, C-231/96, *Edis*, bod 34).
48. K možnosti daňového subjektu domáhat se přímo po daňových orgánech nesprávně zaplacené DPH se pak Soudní dvůr opět přihlásil například v rozsudcích ze dne 26. 4. 2017,

C-564/15, *Farkas*, ze dne 31. 5. 2018, C-660/16 a C-661/16, *Kollroß*, ze dne 11. 4. 2019, C-691/17, *PORR Építési*, ze dne 13. 5. 2022, C-397/21, *HUMDA*, nebo ze dne 7. 9. 2023, C-453/22, *Schütte*, v nichž tento nárok zmínil ve spojitosti s tím, kdy by bylo vrácení částek odpovídajících neoprávněně naúčtované dani od vystavitele faktury *nemožné nebo nepřiměřeně náročné*.

Aplikace obecných úvah na projednávanou věc

49. Je to právě nemožnost či nepřiměřená náročnost vydobytí neoprávněně naúčtované daně na žalobkyniných dodavatelích, kterou žalobkyně primárně namítá. V souvislosti s projednávanou věcí je však nutné připomenout, že žalovaný nároky na vrácení částek odpovídajících nesprávně fakturované dani posoudil podle různých ZO různě, přičemž dospěl k následujícím závěrům:
- (1) za ZO červenec až říjen 2012 a prosinec 2012 žalobkyně žádným způsobem nedoložila ani neprokázala, že by se ve věci neoprávněně naúčtované daně na své dodavatele obrátila, proto nelze mít podmínku nemožnosti nebo nepřiměřené náročnosti získání požadované částky soukromoprávními mechanismy za splněnou;
 - (2) za ZO leden 2010 až prosinec 2010, červenec 2011 a září 2011 až leden 2012 dosud žalobkyni nebyla DPH (kterou požadovala vrátit) k datu vydání napadeného rozhodnutí pravomocně stanovena (doměřena);
 - (3) u ZO období leden 2011 až červen 2011 byla žalobkyni částka, kterou za toto období požadovala vrátit, uznána jako odpočet DPH.
50. Žalobkyně však, aniž by jakkoliv zohlednila obsah prvostupňových rozhodnutí a napadeného rozhodnutí, uplatnila svou žalobní argumentaci ohledně nemožnosti vydobytí bezdůvodného obohacení na dodavatelích všeobecně pro všechna ZO, i ta pod body (2) a (3), a nijak nezohlednila specifika jednotlivých ZO, která žalovaný rozlišoval. Žalovaný ale k hodnocení (ne)možnosti a (ne)přiměřené náročnosti vydobytí neoprávněně naúčtované DPH za ZO pod body (2) a (3) vůbec nepřistoupil a žalobkyni nepřiznal nárok na vrácení DPH za tato ZO z jiných důvodů. Pakliže žalobkyně odmítnutí svého nároku napadala bez reflexe nosné argumentace napadeného rozhodnutí, soud nemůže zákonnost napadeného rozhodnutí v rozsahu ZO pod body (2) a (3) bez patřičných žalobních bodů sám přezkoumávat. Jak soud uvedl již v bodě 38 tohoto rozsudku, soud za žalobkyni nemůže spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci jejího advokáta. Za této situace by navíc soudní přezkum praktické dosažitelnosti neoprávněně naúčtované daně soukromoprávními prostředky nijak neovlivnil žalobkynin nárok na vrácení požadovaných částek za ZO období pod body (2) a (3). Jinými slovy, ve vztahu ke ZO pod body (2) a (3) žalovaný opřel své rozhodnutí o jiné důvody než ty, které žalobkyně zpochybňuje v žalobě, přičemž posouzení žalobních bodů k těmto ZO by na věci navíc nic nezměnilo. Soud nemůže sám hledat jiné důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
51. Jistý zárodek žalobní argumentace (srov. Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 567-568, marg. č. 23), jež je relevantní úhrnně pro všechna ZO, lze spatřovat jen v tom, že odepřením vrácení neoprávněně naúčtované DPH byla porušena zásada neutrality DPH, jelikož došlo ke dvojímu zaplacení daně.

52. Pokud jde o ZO pod bodem (1), lze odkázat na rozsudek ze dne 17. 9. 2020, č. j. 48 Af 41/2016-234, v němž Krajský soud v Praze vysvětlil, že „[v] situaci, kdy dodavatel uvede neoprávněně DPH na daňovém dokladu, se totiž při výběru takto nesprávně uvedené daně nejedná o situaci nepřipustného 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, již 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.“ (zvýraznění doplněno soudem).
53. Pokud jde o ZO pod bodem (2) a (3), v rozsudku Soudního dvora PORR *Építési* (kterého se žalobkyně v průběhu správního řízení i v žalobě dovolávala) odběratelská společnost, již byla neoprávněně naučtována DPH, argumentovala, že byla s konečnou platností zbavena možnosti uplatnit nárok na odpočet (bod 22). Tak tomu však v projednávaném případě není, protože v době vydání napadeného rozhodnutí nebylo pravomocně rozhodnuto o tom, že by byl žalobkyni nárok na odpočet DPH za ZO pod body (2) a (3) odepřen. Nalézací řízení buď nebylo pravomocně ukončeno, anebo byl žalobkyni nárok na odpočet DPH konkludentně uznán (dokonce jde-li první z uvedených případů, po vydání napadeného rozhodnutí žalovaný k vyjádření k žalobě přiložil svá rozhodnutí, z nichž plyne, že nadměrný odpočet byl žalobkyni přiznán i v těchto řízeních). Ani ve vztahu k těmto ZO proto nepřiznáním požadované částky k porušení zásady neutrality nedošlo, mj. z toho důvodu, že žalobkyni byl v těchto případech nárok na odpočet DPH přiznán. Žalobkyně se nemůže po finančních orgánech domáhat zaplacení téže částky dvakrát. Tím by došlo k riziku ztráty daňových příjmů (v tomto smyslu srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, C-146/05, *Collée*, bod 35, nebo stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 12. 3. 2009, C-566/07, *Stadeco*, bod 25).
54. Následné vypořádání žalobních bodů týkajících se (ne)možnosti či (ne)přiměřené náročnosti získání neoprávněně naučtované DPH zpět na dodavatelích tak bude mít relevanci ke ZO červenec až říjen 2012 a prosinec 2012 – ZO pod bodem (1). Se situací jednotlivých společností se blíže vypořádal správce daně: uvedl svá zjištění ohledně finanční kondice jednotlivých společností a vysvětlil, proč taková zjištění neodůvodňují, aby byla žalobkyni částka odpovídající neoprávněně naučtované DPH vrácena. Na argumentaci správce daně poté navázal i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně ale na tuto argumentaci správce daně a žalovaného v žalobě nijak nenavázala a uplatnila v ní stejné námitky jako v samotných žádostech a v odvolání. V žalobě např. namítala, že *všichni* její dodavatelé pohonných hmot se nacházeli v likvidaci nebo konkursu, žalobkyně však „fázi existence“

nebo hospodářskou situaci konkrétních dodavatelských společností nijak nerozlišovala (navíc v žalobě ani žádné dodavatelské společnosti blíže neidentifikovala). V odpovídající míře obecnosti se tudíž se žalobními body vypořádá i soud (srov. bod 38 tohoto rozsudku).

Podmínka nemožného nebo nepřiměřeně náročného vydobytí neoprávněně naučtované DPH není splněna

55. Zaprvé, žalobkyně spatřovala nepřiměřenou náročnost vydobytí pohledávky na dodavatelích v tom, že její dodavatelé byli v likvidaci. Žalobkyni dodávalo pohonné hmoty (a neoprávněně naučtovalo DPH) několik dodavatelů – JS Moravia, Druhá smetená, PWRGASSS, Invest Trust, KF Oil, OKTANnew, JP-servis OIL. Správce daně v prvostupňových rozhodnutích nahlédnutím do obchodního rejstříku (jak žalobkyně sama navrhla ve sděleních ze dne 13. 3. 2020, 17. 3. 2020 a 24. 6. 2020) ověřil, že pouze jeden z těchto sedmi dodavatelů vstoupil ke dni podání žádosti do likvidace (a to společnost JS Moravia ke dni 5. 12. 2017). Důvody likvidace právnické osoby přitom mohou být různé (srov. § 171 a § 172 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Současně je potřeba odlišovat likvidaci právnické osoby od úpadku. Přestože mají likvidace a insolvenční řízení alespoň zčásti společný účel: uspokojit věřitele společnosti v maximálně možném rozsahu (srov. Josková L., Pravdová, M., Zachardová, L. *Likvidace obchodních společností*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 195), likvidace nedopadá (resp. nemusí nutně dopadat) na společnosti s nedostatkem majetku. I právnická osoba v likvidaci totiž může mít majetek, s nímž může volně nakládat a jímž může hradit závazky. Soudní dvůr sice v rozsudku *HUMDA* řešil situaci, kdy dodavatel vstoupil do likvidace a od této skutečnosti odběratel odvozoval nepřiměřenou náročnost zpětného získání částky odpovídající uhrazené DPH. Významnou okolností nicméně bylo, že podle likvidátora likvidované společnosti byla pohledávka odběratelské společnosti nedobytná (srov. rozsudek Soudního dvora *HUMDA*, bod 11). Pouhé žalobkynino tvrzení o tom, že „některé“ – v žalobě ani blíže nespecifikované – dodavatelské společnosti vstoupily do likvidace, proto o dobytosti žalobkyniných pohledávek v zásadě nic neříká (z likvidace ostatně může vyplynout i majetkový zůstatek).
56. Zadruhé, žalobkyně namítala, že její dodavatelé byli v konkursu. Správce daně v prvostupňových rozhodnutích zjistil, že konkurs byl prohlášen na dodavatele Invest Trust a KF Oil. Soudní dvůr sice uvedl, že se příjemce zboží nebo služeb může obracet na daňové orgány s žádostí o vrácení daně zejména v případě platební neschopnosti dodavatele (srov. rozsudky *HUMDA*, bod 22, *Farkas*, bod 53, *Kollroß*, bod 66, a *PORR Építési*, bod 42). Soudní dvůr však nepřistupoval ke skutečnosti, že se dodavatel nacházel v insolvenčním řízení, kategoricky, tj. neměl za to, že samotná insolvence dodavatele bez dalšího svědčí o nemožnosti či nepřiměřené náročnosti vymáhání pohledávky. Soudní dvůr totiž poukázal na to, že existence insolvenčního řízení vůči dodavateli zboží nebo služeb působí jen jako nepřímý důkaz toho, že pro příjemce zboží nebo služeb mohlo být nemožné nebo nepřiměřeně obtížné získat od dodavatele částku odpovídající neoprávněně naučtované DPH zpět (srov. rozsudek Soudního dvora *PORR Építési*, bod 42). Na rozdíl od likvidace sice prohlášení konkursu svědčí o tom, že se dodavatel nachází v hospodářských potížích. Nicméně tato samotná skutečnost opět bez dalšího definitivně neurčuje, že by žalobkynina pohledávka nemohla být (alespoň částečně) uspokojena. Také ze stanoviska generální advokátky Sharpston ve věci *Reemtsma*, citovaném v bodě 46 tohoto rozsudku, plyne, že by se měl odběratel obrátit s žádostí o vrácení DPH přímo na orgány daňové správy jen v případě, kdy systém (jiných) nápravných opatření selže. Ani samotná úprava insolvenčního řízení a konkursu podle insolvenčního zákona (tj. mechanismus přihlašování

pohledávek, zpeněžování majetku a uspokojování pohledávek), přestože může být věřiteli vnímána jako komplikovanější, není sama o sobě důvodem k tomu, aby bylo vymáhání pohledávky považováno za nepřiměřeně náročné nebo dokonce nemožné.

57. Zatřetí žalobkyně namítala, že v době, kdy správce daně vydal dodatečné platební výměry, byl nárok na vydání bezdůvodného obohacení za jejími dodavateli již promlčen. K tomuto soud (shodně jako žalovaný v bodě 45 napadeného rozhodnutí) připomíná, že k promlčení soukromoprávního nároku soud v občanském soudním řízení nepřihlíží z úřední povinnosti, ale na základě uplatněné námitky promlčení (srov. § 610 odst. 1 občanského zákoníku, resp. § 100 dříve účinného zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník a § 388 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník). Uplynutí promlčecí lhůty ani nepůsobí zánik práva a plnění na promlčení dluh nezakládá bezdůvodné obohacení. Je tak věcí autonomního rozhodnutí dlužníka, zda se dovolá promlčení, nebo zda právo věřitele navzdory marnému uplynutí promlčecí lhůty uspokojí, anebo zda se uplatnění tohoto práva sice bude bránit, avšak jinými prostředky než namítnutím promlčení, například věcným zpochybněním jeho existence (srov. Lavický, P. a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část* (§ 1–654). Praha: C. H. Beck, 2022, s. 1944–1947).
58. V rozsudku *Schütte* Soudní dvůr dospěl k závěru, že odepření nároku na vrácení bezdůvodně naučtované DPH se jeví jako nepřiměřené za situace, kdy pořizovatel nemůže tuto částku obdržet od dodavatelů, jelikož ti se vůči němu *dovolávají* promlčení. Žalobkyně nicméně netvrdila, že by svým dodavatelům zaslala např. výzvu k dobrovolnému vydání požadované částky a v reakci na ni její dodavatelé uplatnili námitku promlčení. Není jisté, že by (všichni) žalobkynini dodavatelé využili jako svou obranu proti pohledávce námitku promlčení práva, jak se stalo v řízení předcházejícím rozsudku Soudního dvora ve věci *Schütte*; automatické předpoklady o využití námitky promlčení totiž nemusí odpovídat realitě.
59. Začtvrté žalobkyně namítala, že jí v uplatnění nároku na vydání bezdůvodného obohacení po jejích dodavatelích bránil nedostatek vlastních prostředků. V této souvislosti soud odkazuje na rozsudek ze dne 21. 12. 2022, č. j. 16 Af 17/2021-47, v němž Krajský soud v Ústí nad Labem k podobné žalobní argumentaci uvedl že: „[ž]alobkyně by si dále měla uvědomit, že písemná výzva dodavatelům k zaplacení bezdůvodného obohacení ve výši neoprávněně naučtované daně by jí stála maximálně desítky korun na poštovním [pozn. soudu – případně obdobnou částku prostřednictvím systému datových schránek, jímž mají právnické osoby komunikovat] a v případě soudního řízení mohla požádat o osvobození od soudních poplatků nebo o rozložení splatnosti soudního poplatku do splátek apod.“ Možnost osvobození žalobkyně od soudních poplatků podle § 138 odst. 1 občanského soudního řádu v případném občanskoprávním soudním sporu ostatně připomněl i žalovaný v bodě 41 napadeného rozhodnutí. Potenciálnímu osvobození od soudních poplatků by nebránila ani okolnost, že je žalobkyně podnikající právnickou osobou, resp. žalobkyni by nemohlo být odepřeno osvobození od soudních poplatků jen z těchto důvodů (k tomu srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 5. 1999, sp. zn. I. ÚS 13/98, a ze dne 27. 3. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3543/12). Zároveň žalobkyně byla v průběhu předcházejícího správního řízení zastoupena daňovým poradcem a v řízení před správním soudem advokátem, přičemž v tomto řízení uhradila i soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Tyto okolnosti tak nesvědčí o tom, že by byla v takové finanční tísní, aby se na své dodavatele nemohla obrátit alespoň s výzvou k plnění.
60. Zapáté žalobkyně namítala, že nemohla vymáhat po svých dodavatelích bezdůvodné obohacení občanskoprávní žalobou, jelikož daňová řízení trvala nepřiměřeně dlouhou dobu a žalobkyně měla v jejich průběhu na povahu místa plnění (zahraniční proti vnitrostátnímu)

jiný názor než finanční orgány. K tomu soud uvádí, že délka daňového řízení ani rozdíly v právním posouzení nemají přímý vliv na schopnost odběratele zboží nebo služby vymáhat nároky z neoprávněně naučtované a zaplacené DPH po svých dodavatelích. Tento proces je v podstatě na daňovém řízení nezávislý. Délka daňového řízení sice mohla žalobkyni vymáhání nároků po dodavatelích do jisté míry zkomplikovat (ti se mohli v době, kdy byla zahájena vyměřovací a doměřovací řízení, nacházet v jiné – lepší – finanční situaci). Z principu však nevylučuje možnost, aby žalobkyně byla i po uplynutí delšího období od vzniku nároku v jeho vymáhání úspěšná. Z výše uvedeného nicméně vyplývá, že se žalobkyně ani nepokusila své dodavatele kontaktovat. Jakékoli závěry o (konečných) důsledcích běhu času na její nárok by proto byly předčasné.

61. Žalobkyně také v rámci vlastní daňové exekuce již v roce 2014 požadovala, aby finanční orgány provedly exekuci příkázáním jiné peněžité pohledávky, tj. pohledávky, kterou měla za svými dodavateli z titulu bezdůvodného obohacení (neoprávněně naučtované daně). K tomu soud v první řadě uvádí, že tím vlastně žalobkyně ve skutečnosti přiznala, že disponovala pohledávkou za svými dodavateli, která mohla být vymáhána. To je v rozporu s jejím žalobním tvrzením, že po celou dobu vyměřovacích a doměřovacích řízení považovala aplikovaný režim zdanění – vycházející z místa plnění v tuzemsku – za správný. Podmínka, že se daňový subjekt může obrátit na finanční orgány s žádostí o vrácení částky odpovídající neoprávněně naučtované dani v případě, pokud se svým požadavkem neuspěje u dodavatele (nebo je z objektivních okolností předem zřejmé, že by byl takový požadavek marný), ovšem nemůže být obcházena odkazem na to, že tutéž pohledávku mohly exekučně postihnout samy finanční orgány. Řízení o žádosti o vrácení neoprávněně naučtované daně a daňová exekuce jsou samostatná řízení s vlastními cíli. Cílem vymáhání daní (resp. daňové exekuce) je zabezpečit úhradu splatné daňové pohledávky v případě, že tak daňový subjekt neučiní dobrovolně. Cílem vrácení neoprávněně naučtované daně pak je, aby osoba povinná k dani nenesla daňovou zátěž (tu má v případě DPH nést konečný spotřebitel – srov. bod 47 tohoto rozsudku). Na základě těchto odlišných cílů mají obě řízení odlišnou povahu a jsou na sobě nezávislá. Je ostatně na správním uvážení finanční orgánů, jaký způsob vymáhání daní zvolí (srov. § 175 odst. 1 daňového řádu). Námitky vztahující se k postupu finančních orgánů v daňové exekuci tak jsou pro posuzovanou věc irelevantní.
62. Soud proto shrnuje, že v posuzované věci k porušení zásady neutrality nedošlo. Žalobkyni byl za část ZO nárok na odpočet DPH buďto uznán, resp. nebyl v době vydání napadeného rozhodnutí pravomocně vyřešen. U zbylých ZO žalobkyniny obecné námitky likvidace a konkursu jejích dodavatelů, promlčení nároku a nedostatku vlastních finančních prostředků neodůvodňovaly závěr, že by žalobkyně nemohla na svých dodavatelích bezdůvodné obohacení vymoci (anebo jen s nepřiměřenými obtížemi). Jelikož žalobkyně se svými dodavateli nevstoupila v jednání, nezískala ani bližší informace o tom, jaké jsou reálné vyhlídky na uspokojení její pohledávky (jak se stalo například v řízení předcházejícím rozsudku Soudního dvora ve věci *HUMDA*, kdy likvidátor dodavatele sdělil žalobkyni, že její pohledávka je nedobytná). Z výpisů z obchodního rejstříku obstaraných správcem daně a z prvostupňových rozhodnutí navíc plyne, že část žalobkyniných dodavatelů v době podání žádostí o vrácení částek odpovídajících neoprávněně naučtované dani nebyla ani v likvidaci, ani v úpadku (společnosti Druhá smetená, PWRGASS, OKTANnew a JP servis-OIL). Podle soudu přitom není v rozporu se zásadou efektivity unijního práva (v tomto smyslu srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, bod 76), pokud je po žalobkyni požadováno, aby ohledně nemožnosti nebo nepřiměřené náročnosti získat od dodavatelů bezdůvodné obohacení zpět nabídla konkrétnější tvrzení, z nichž

by např. vyplývalo, že se na své dodavatele *minimálně* obrátila s výzvou k plnění a s výsledkem takové výzvy poté konfrontovala správce daně (kdy by dodavatelé například namítli promlčení).

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

63. Soud uzavírá, že neshledal žalobní body důvodnými a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, a proto žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
64. O náhradě nákladů rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 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 30. dubna 2024

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu