



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudkyň Martiny Kűchlerové (soudkyně zpravodajka) a Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **JASA trans s.r.o.**, sídlem Křižíkova 2081, Benešov, zastoupená JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem, sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 7. 2021, č. j. 28641/21/5300-21444-711275, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2024, č. j. 43 Af 31/2021 - 50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně požádala Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) o vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2010 až červenec 2011, září 2011 až leden 2012, červenec až říjen 2012 a prosinec 2012, neoprávněně jí naúčtované dodavateli v celkové výši 457 769 408 Kč. Žádosti o vrácení DPH žalobkyně odůvodnila tím, že její dodavatelé vystavili daňové doklady na dodávky pohonných hmot, které kvalifikovali jako tuzemská zdanitelná plnění s daní na výstupu, nikoli jako přeshraniční (intrakomunitární) plnění osvobozená od daně, jak je nakonec posoudily finanční orgány. Žalobkyně dle vystavených daňových dokladů uhradila cenu pohonných hmot včetně DPH, kterou její dodavatelé zahrnuli do daňových přiznání.

Hodnotu takto neoprávněně naúčtované DPH z plnění, která byla vyhodnocena jako plnění od daně osvobozená, žalobkyně požadovala vrátit.

[2] Správce daně rozhodnutími za jednotlivá zdaňovací období přiznal žalobkyni nárok na vrácení daně ve výši 0 Kč. Žalobkyně se proti rozhodnutím správce daně bránila odvoláními, která žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že u zdaňovacích období leden až červen 2011 byly dodatečné platební výměry na DPH v odvolacím řízení zrušeny a řízení bylo zastaveno z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně. V případě zdaňovacích období leden až prosinec 2010, červenec 2011 a září 2011 až leden 2012 nebylo daňové řízení skončeno, proto nebyla daň pravomocně stanovena. U těchto zdaňovacích období proto nemohly být žádosti žalobkyně o vrácení DPH úspěšné, neboť k pravomocnému překvalifikování přijatých tuzemských zdanitelných plnění na přeshraniční plnění pravomocně nedošlo. K němu došlo pouze u zdaňovacích období červenec až říjen 2012 a prosinec 2012. U těchto zdaňovacích období žalovaný potvrdil závěr správce daně, že žalobkyně měla neoprávněně naúčtovanou DPH řešit se svými dodavateli. Teprve tehdy, bylo-li by získání částky v podobě neoprávněně naúčtované DPH nemožné či nepřiměřeně náročné, mohla se žalobkyně s žádostí o vrácení DPH obrátit na správce daně. K tomu ovšem nedošlo, neboť žalobkyně nedoložila, že by vůči svým dodavatelům činila v souvislosti s neoprávněně naúčtovanou daní jakékoli kroky.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění rozsudku krajský soud s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) uvedl, že v případě neoprávněně naúčtované DPH se má daňový subjekt jako odběratel plnění obracet s požadavkem na vydání bezdůvodného obohacení (neoprávněně naúčtované daně) na svého dodavatele. Na správce daně se žádostí o vrácení DPH může obrátit až v případě, je-li nemožné či nepřiměřeně náročné získat bezdůvodně naúčtovanou daň od dodavatele. Žalobkyně nemožnost či nepřiměřenou náročnost vydobytí neoprávněně naúčtované daně na dodavatelích namítala ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím. Dle krajského soudu tak argumentace žalobkyně nezohledňovala odlišné závěry, které finanční orgány ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím učinily.

[4] Krajský soud připomněl, že u zdaňovacích období leden až červen 2011 byla žalobkyni částka, kterou požadovala vrátit, uznána jako odpočet DPH; v případě zdaňovacích období leden až prosinec 2010, červenec 2011 a září 2011 až leden 2012 daňové řízení k datu vydání rozhodnutí žalovaného pravomocně neskončilo. Žalobkyně rozporovala výhradně transakce, u kterých správce daně překvalifikoval tuzemská zdanitelná plnění na plnění přeshraniční od daně osvobozená. Ve vyjmenovaných zdaňovacích obdobích však k uvedené překvalifikaci pravomocně nedošlo, a proto se dle krajského soudu žalobní argumentace mýjela s důvody, pro které finanční orgány za zdaňovací období leden 2010 až červenec 2011 a září 2011 až leden 2012 žalobkyni nárok na vrácení daně nepřiznaly.

[5] U zdaňovacích období červenec až říjen 2012 a prosinec 2012 krajský soud uvedl, že finanční orgány pravomocně rozhodly o tom, že žalobkyně přijala plnění přeshraniční, tedy plnění osvobozená od daně na výstupu. Částku v podobě chybně naúčtované DPH nicméně měla žalobkyně dle krajského soudu uplatňovat nejprve u svých dodavatelů,

pokračování

tedy se domáhat vydání bezdůvodného obohacení. Žalobkyně však tímto způsobem nepostupovala a obrátila se s nárokem na vrácení DPH bez dalšího na správce daně. Krajský soud potvrdil závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala, že by vymožení nesprávně naúčtované DPH u jejích dodavatelů bylo nemožné či nepřiměřeně náročné.

[6] Tento závěr nezpochybnila dle krajského soudu ani řada námitek, jejichž prostřednictvím se žalobkyně pokoušela dovodit nemožnost či nepřiměřenou náročnost soukromoprávního vymáhání pohledávek. Obecné tvrzení žalobkyně, že někteří dodavatelé vstoupili do likvidace, dle krajského soudu nic nevypovídalo o dobytosti pohledávek. K žalobní námitce, že někteří dodavatelé byli v konkursu, krajský soud uvedl, že na rozdíl od likvidace sice prohlášení konkursu svědčí o tom, že se dodavatel nachází v hospodářských potížích, avšak ani samotný konkurs nevylučuje, že by pohledávky žalobkyně nemohly být (alespoň částečně) uspokojeny.

[7] Nemožnost vymožení pohledávek krajský soud neshledal ani z důvodu jejich možného promlčení. Námitku promlčení by dodavatelé museli uplatnit. Žalobkyně ovšem netvrdila a nedoložila, že by vůči dodavatelům učinila jakýkoli úkon, na který by dodavatelé reagovali právě námitkou promlčení. Z důvodu absence jakékoli snahy žalobkyně vymoci své pohledávky nebylo možné dle krajského soudu bez dalšího předpokládat, že by všichni dodavatelé najisto námitku promlčení uplatnili. V uplatnění nároku na vydání bezdůvodného obohacení nebránil žalobkyni ani nedostatek finančních prostředků. Krajský soud uvedl, že komunikace s dodavateli nepředstavovala finančně náročný proces, v případě podání žalob pak mohla žalobkyně požádat soud o osvobození od soudních poplatků.

[8] Ve vymáhání bezdůvodného obohacení dle krajského soudu nebránila žalobkyni ani délka daňového řízení. Krajský soud konstatoval, že soukromoprávní vymáhání nároku a daňové řízení nebyly na sobě závislé. Žalobkyně také již v roce 2014 požádala, aby správce daně provedl exekuci příkázáním jiné peněžité pohledávky, tj. pohledávek, které měla za svými dodavateli z titulu bezdůvodného obohacení (neoprávněně naúčtované DPH). Dle krajského soudu tedy žalobkyně uznala, že měla pohledávky za svými dodavateli, které mohla vymáhat. Podmínka, že se daňový subjekt může obrátit na správce daně s žádostí o vrácení částky odpovídající neoprávněně naúčtované DPH v případě, pokud se svým požadavkem neuspěje u dodavatele, nelze obcházet poukazem na to, že tutéž pohledávku mohly exekučně postihnout přímo finanční orgány.

[9] Žalobkyně také namítala, že odepřením vrácení neoprávněně naúčtované DPH byla porušena zásada neutrality DPH, jelikož došlo k dvojímu zaplacení daně. V případě zdaňovacích období leden 2010 až červenec 2011 a září 2011 až leden 2012 k tomu dle krajského soudu nedošlo. Nalézací řízení buď nebylo pravomocně ukončeno, anebo byl žalobkyni nárok na odpočet DPH uznán. U zdaňovacích období červenec až říjen 2012 a prosinec 2012 krajský soud narušení neutrality daně rovněž neshledal. Chybné uvedení DPH dodavatelem dle jeho názoru neutralitu daně nenarušilo, neboť dodavatel měl v takovém případě povinnost odvést daň s ohledem na její uvedení na daňovém dokladu. Dle krajského soudu se nejednalo ani o dvojí výběr daně, neboť odběrateli vznikl pouze soukromoprávní nárok z titulu bezdůvodného obohacení vůči dodavateli, kterému DPH nesprávně uhradil.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že krajský soud nesprávně dovodil, že měla neoprávněně naúčtovanou DPH vymáhat po svých dodavatelích. Pro vymáhání však stěžovatelka neměla žádný právní základ, neboť v daňovém řízení tvrdila, že přijala tuzemská zdanitelná plnění s nárokem na odpočet DPH. V takovém případě by civilní žaloby proti dodavatelům musela založit na opačných tvrzeních. Stěžovatelka nemohla bezdůvodné obohacení vymáhat také z toho důvodu, že ji správce daně daňovou exekucí připravil o veškeré finanční prostředky. Nemohla proto uhradit soudní poplatky. Vymáhání nesprávně naúčtované DPH bylo dle jejího názoru nemožné také z toho důvodu, že se dodavatelé dostali do platební neschopnosti nebo vstoupili do likvidace.

[11] Navzdory výše uvedenému však stěžovatelka uvedla, že se přesto zabývala možností vymáhat po dodavatelích vrácení bezdůvodně naúčtované DPH. V rámci daňové exekuce předložila prohlášení o majetku, do kterého zahrнула také pohledávky z uhrazené neoprávněně naúčtované DPH. Správci daně sdělila, že pokud by vedl daňovou exekuci příkázáním jiné peněžité pohledávky vůči dodavatelům, poskytla by mu nezbytnou součinnost. Dle poučení správce daně o neúčinnosti právních jednání týkajících se jejího majetku dle § 180 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nemohla ani právně jednat a své pohledávky vymáhat. Stěžovatelka si od správce daně rovněž vyžádala interní sdělení odboru metodiky. Z interního sdělení vyplynulo, že v případě smluvně nesprávně sjednané DPH žádné bezdůvodné obohacení nevzniklo.

[12] Stěžovatelka rovněž rozporovala způsob, jakým krajský soud aplikoval judikaturu Soudního dvora, konkrétně rozsudek ze dne 7. 9. 2023, ve věci C-453/22, *Michael Schütte*. Z důvodu nerespektování tohoto rozsudku krajský soud dle stěžovatelky rozhodl v rozporu se zásadami neutrality DPH, efektivity a přiměřenosti.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Zopakoval, že stěžovatelčiny námitky se věcně vztahovaly pouze ke zdaňovacím obdobím červenec až říjen 2012 a prosinec 2012. V těchto zdaňovacích obdobích dodavatelé stěžovatelce nesprávně naúčtovali DPH a stěžovatelka měla neoprávněně naúčtovanou DPH vymáhat po těchto dodavatelích. V tom jí nebránil nedostatek finančních prostředků, neboť mohla soud požádat o osvobození od soudních poplatků. Ve vymáhání pohledávek nebránily stěžovatelce bez dalšího ani likvidace či prohlášení konkursu u některých dodavatelů. I společnost v likvidaci může mít majetek, ze kterého uspokojí své závazky. Rovněž insolvenční řízení nevylučuje, že se věřitel může domoci alespoň částečného uspokojení svých pohledávek. Žalovaný dále uvedl, že interní sdělení metodického orgánu správce daně nemohlo ovlivnit posouzení vzniku bezdůvodného obohacení, neboť toto posouzení je v pravomoci civilního soudu. Správce daně také stěžovatelce neznemožnil vymáhat její pohledávky. Omezení v nakládání s majetkem v rámci daňové exekuce cílilo výhradně na to, aby nedocházelo ke zmenšování stěžovatelčina majetku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

pokračování

[15] V nyní souzené věci je mezi účastníky řízení spor o to, zda stěžovatelka mohla úspěšně žádat správce daně o vrácení DPH, kterou jí v důsledku překvalifikování tuzemských přijatých zdanitelných plnění na přeshraniční plnění osvobozená od DPH nesprávně naúčtovali v ceně plnění její dodavatelé.

[16] Je nutno konstatovat, že možnost požadovat po správci daně vrácení neoprávněné naúčtované DPH není ve vnitrostátní úpravě vůbec obsažena. K této otázce se však ve své dosavadní judikatuře opakovaně vyjádřil Soudní dvůr, který v této souvislosti odkázal na základní zásadu společného systému DPH, a to zásadu neutrality DPH, a dovedil, že v tomto kontextu lze žádost o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH podřadit pod nárok na vydání bezdůvodného obohacení, jehož účelem je napravit důsledky rozporu daně s unijním právem. To konkrétně tím, že se odstraní hospodářská zátěž, která hospodářskému subjektu bezdůvodně vznikla a kterou tento subjekt v konečném důsledku skutečně nesl (rozsudek Soudního dvora ze dne 2. 7. 2020, ve věci C-453/22, *SC Terracult SRL*, body 24 a 25).

[17] Dle Soudního dvora je v zásadě na členských státech, aby stanovily podmínky, za kterých lze opravit DPH, která byla bezdůvodně naúčtována. Odběratel zboží se může po dodavateli občanskoprávní žalobou domáhat vydání bezdůvodného obohacení; takový systém odběrateli, kterému byla omylem naúčtována daň, umožňuje, aby mu byly vráceny bezdůvodně zaplacené částky (rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 3. 2007, ve věci C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, body 38 a 39, dále jen *Reemtsma Cigarettenfabriken*, rozsudek ze dne 26. 4. 2017, ve věci C-564/15, *Tibor Farkas*, bod 51, dále jen *Farkas*, nebo rozsudek ze dne 21. 2. 2018, ve věci C-628/16, *Kreuzmayr GmbH*, bod 48).

[18] Judikatura Soudního dvora dále dovodila, že je-li ovšem vrácení DPH nemožné či nepřiměřeně náročné, zejména v případě platební neschopnosti dodavatele, může zásada efektivity vyžadovat, aby se dotčený odběratel zboží mohl s žádostí o vrácení DPH obrátit na daňové orgány. V takovém případě jsou členské státy povinny upravit nástroje a procesní podmínky potřebné k tomu, aby odběrateli bylo umožněno (v zájmu zachování zásady neutrality a efektivity) získat zpět bezdůvodně naúčtovanou daň (rozsudek Soudního dvora ve věci *Reemtsma Cigarettenfabriken* bod 41, ve věci *Farkas*, bod 53, nebo rozsudek ze dne 7. 9. 2023, ve věci C-453/22, *Michael Schütte*, bod 23, dále jen *Schütte*). Vrácení daně je však vyloučeno v případě, kdy je na základě objektivních okolností prokázáno, že nárok na vrácení bezdůvodně naúčtované a odvedené DPH je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 10. 2022, ve věci C-397/21, bod 28, *HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.*, dále jen *HUMDA*).

[19] Z judikatury Soudního dvora vyplývá také další podmínka vrácení DPH správcem daně, a sice že DPH byla dodavatelem skutečně uhrazena. Přímý nárok na vrácení bezdůvodně vyfakturované DPH, který má za určitých podmínek příjemce faktury, se týká výhradně DPH, kterou dotýčný členský stát obdržel od vystavitele faktury (rozsudek Soudního dvora ze dne 5. 9. 2024, ve věci C-83/23, *H GmbH*, C-83/23, bod 34). Daňový subjekt se tak může domáhat po správci daně vrácení nesprávně naúčtované DPH pouze tehdy, pokud tato DPH byla dodavatelem skutečně odvedena do státního rozpočtu (rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 4. 2019, ve věci C-691/17, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, bod 42, dále jen *PORR Építési*). Zároveň nesmí dojít k vrácení této daně

dodavateli. V rozsudku ve věci *H GmbH* Soudní dvůr uvedl, že správce daně vydal DPH, kterou daňový subjekt bezdůvodně zaplatil, do majetkové podstaty dodavatele, který se nacházel v insolvenčním řízení. Pokud tak správce daně příslušnou DPH již vrátil dodavateli (byť do majetkové podstaty v rámci insolvenčního řízení) nemohl ji vyplatit i daňovému subjektu jako odběrateli plnění, neboť v takovém případě by DPH vrátil dvakrát (rozsudek ve věci *H GmbH*, bod 37).

[20] Judikatura Soudního dvora neuvádí taxativní výčet situací, ve kterých lze vrácení DPH považovat za nemožné či nepřiměřeně náročné. Soudní dvůr přímo uvedl, že případ platební neschopnosti dodavatelů je pouze jednou z okolností, za kterých může být nemožné nebo nadměrně obtížné dosáhnout vrácení bezdůvodně naúčtované a zaplacené DPH (rozsudek ve věci *Schütte*, bod 29). Lze však vysledovat některé typové situace, za kterých k tomu může dojít. Za tyto typové situace Soudní dvůr považoval např. platební neschopnost a insolvenční řízení dodavatele (rozsudky ve věcech *Reemtsma Cigarettenfabriken* a *Farkas*), řízení o likvidaci dodavatele (rozsudek ve věci *HUMDA*) a dodavateli uplatněnou námitku promlčení nároku na vydání bezdůvodného obohacení (rozsudek ve věci *Schütte*).

[21] Současně však Soudní dvůr zdůraznil, že hodnocení, zda konkrétní posuzovaná situace zakládá nemožnost či nepřiměřenou náročnost vymožení nesprávně naúčtované DPH, je vždy věcí vnitrostátního soudu. Ten musí posoudit konkrétní okolnosti případu a ověřit, zda daňový subjekt mohl získat od dodavatele zpět bezdůvodně zaplacenou daň a zda k tomu využil dostupné možnosti, které mu právní řád nabízel. Možnost daňového subjektu jako odběratele plnění uplatnit nárok na vrácení DPH, která mu byla bezdůvodně vyfakturována a zaplacená, vůči finanční správě, totiž představuje výjimku, která je přípustná pouze tehdy, je-li vymáhání DPH od dodavatele skutečně nemožné nebo nepřiměřeně náročné. Uvedená výjimka tedy předpokládá, že daňový subjekt jako odběratel plnění využil všechny dostupné možnosti pro uplatnění svých nároků (rozsudek ve věci *H GmbH*, bod 44).

[22] Soudní dvůr tak z tohoto důvodu ani u insolvenčního řízení bez dalšího nedovodil, že daňový subjekt bude s žádostí o vrácení DPH vždy neúspěšný. Insolvenční řízení je nepřímým důkazem toho, že pro daňový subjekt může být nemožné nebo nepřiměřeně náročné neoprávněnou daň vymoci. Zda je však vymožení skutečně nemožné nebo nepřiměřeně náročné, bude povinen v každé jednotlivé věci vyhodnotit vnitrostátní soud na základě konkrétních okolností případu (rozsudky Soudního dvora ve věcech *PORR Építési* a *Farkas*). Potřeba skutečné (nikoli pouze teoretické) nemožnosti či nepřiměřené náročnosti vymáhání vyplývá i z rozsudku ve věci *Schütte*. V něm Soudní dvůr za nemožné vymožení považoval až situaci, ve které dodavatelé skutečně uplatnili námitku promlčení nároku na vydání bezdůvodného obohacení.

[23] K otázce chybně naúčtované DPH se pak již zčásti ve své rozhodovací činnosti vyjádřil i Nejvyšší správní soud, avšak toliko se zaměřením na nárok na odpočet daně. Nejvyšší správní soud konstatoval, že možnost uplatnit nárok na odpočet DPH je omezena pouze na splatné daně a nemůže být rozšířena na DPH, která byla na vstupu zaplacená bezdůvodně, včetně toho, kdy byla DPH splatná pouze z důvodu, že je uvedena na faktuře. Daňový subjekt se pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu nemůže dovolávat vůči státu ochrany legitimního očekávání navozeného konáním jeho dodavatele.

pokračování

Vrácení daně, kterou daňový subjekt neprávem zaplatil svému dodavateli, na základě jím vystavené chybné faktury, má požadovat právě po tomto dodavateli (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, č. 3901/2019 Sb. NSS, nebo ze dne 4. 6. 2020, č. j. 3 Afs 23/2018 - 39). Otázkou, zda a za jakých podmínek může daňový subjekt chybně naúčtovanou DPH požadovat po správci daně, se však Nejvyšší správní soud v těchto rozsudcích nezabýval. Odpověď na tuto otázku nicméně poskytuje výše citovaná početná judikatura Soudního dvora.

[24] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že daňový subjekt může dodavatelem nesprávně naúčtovanou DPH žádat vrátit po správci daně toliko za splnění několika podmínek. Musí se jednat o DPH, kterou dodavatel daňovému subjektu naúčtoval neoprávněně a kterou daňový subjekt zaplatil v ceně přijatého zdanitelného plnění. Neoprávněné naúčtování DPH nesmí být důsledkem podvodu či zneužití práva. Dodavatel tuto neoprávněně naúčtovanou daň musí skutečně uhradit a odvést do státního rozpočtu. Zároveň mu nesmí být posléze vrácena. V takovém případě by daňový subjekt již nemohl žádat správce daně o vrácení již jednou vrácené daně. Další podmínkou je to, že daňový subjekt se musí pokusit tuto daň vymoci soukromoprávní cestou jako bezdůvodné obohacení. Jak plyne z judikatury Soudního dvora, daňový subjekt se v takovém případě musí skutečně pokusit o vymáhání. Za tím účelem musí využít všechny prostředky, které mu právní řád běžně poskytuje. Na správce daně se daňový subjekt může obrátit s žádostí o vrácení DPH až tehdy, bude-li vymáhání soukromoprávní cestou nemožné nebo nepřiměřeně náročné. Nemožnost či nepřiměřenou náročnost je přitom třeba posuzovat s ohledem na konkrétní okolnosti případu, a sice jako nemožnost skutečnou a reálnou (nikoli hypotetickou). Vrácení DPH správcem daně je možné až při splnění všech těchto podmínek, neboť se jedná o výjimku. Správce daně totiž v takovém případě nahrazuje jednání dodavatele, který neoprávněně naúčtovanou DPH dobrovolně nevrátil, a soukromoprávní vymožení by bylo nemožné či nepřiměřeně náročné.

[25] Na základě shora uvedených východisek Nejvyšší správní soud posoudil závěry krajského soudu a zákonnost napadeného rozsudku, přičemž v úvahách krajského soudu neshledal žádné pochybení. Krajský soud provedl podrobnou analýzu judikatury Soudního dvora, ze které při rozhodování vycházel. Stěžovatelka postup krajského soudu rozporovala pouze obecně, aniž uvedla, v čem konkrétně krajský soud závěry Soudního dvora nerespektoval či jakých chybných úvah a závěrů se dopustil. Rovněž Nejvyšší správní soud dospěl na základě výše provedeného rozboru judikatury Soudního dvora k totožným závěrům jako krajský soud stran podmínek, které musí daňový subjekt splnit, aby mohl žádat vrácení neoprávněně naúčtované DPH po správci daně.

[26] Nejvyšší správní soud dále připomíná, že krajský soud ve shodě s žalovaným správně upozornil, že namítala-li stěžovatelka, že soukromoprávní vymáhání nároku z bezdůvodného obohacení bylo nemožné či nepřiměřeně náročné, uplatnila tuto argumentaci u všech zdaňovacích období, u kterých o vrácení DPH požádala, ačkoli se tato argumentace věcně vztahovala pouze k některým zdaňovacím obdobím, u kterých došlo k pravomocnému překvalifikování stěžovatelkou přijatých zdanitelných plnění (z tuzemských na přeshraniční). Konkrétně se jednalo o zdaňovací období červenec až říjen 2012 a prosinec 2012. U ostatních zdaňovacích období byla právní situace odlišná.

[27] U zdaňovacích období leden až prosinec 2010, červenec 2011 a září 2011 až leden 2012 v době rozhodování finančních orgánů nedošlo k pravomocnému skončení daňových řízení. Stěžovatelka proto nemohla žádat vrácení DPH z důvodu pravomocného překvalifikování přijatých zdanitelných plnění, neboť k němu v době podání žádostí ani v době rozhodování finančních orgánů nedošlo. U zdaňovacích období leden 2011 až červen 2011 pak došlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů a zastavení řízení z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně. Přijatá zdanitelná plnění proto byla ponechána tak, jak je stěžovatelka uvedla v daňovém přiznání, tedy jako tuzemská zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně. Ke změně kvalifikace zdanitelných plnění nedošlo (byť se tak stalo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty). U všech těchto zdaňovacích období tedy finanční orgány odepřely vrácení daně z odlišných důvodů, než jaké stěžovatelka ve svých podáních zpochybňovala.

[28] Z jiných důvodů ovšem krajský soud nemohl ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím zákonitost žalobou napadeného rozhodnutí přezkoumat, neboť stěžovatelka je v žalobě nerozporovala a krajský soud nebyl oprávněn sám vyhledávat a posuzovat možné nezákonnosti v postupu finančních orgánů nad rámec žalobních bodů (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2025, č. j. 9 Afs 10/2024 - 41). Vzhledem k tomu, že i v kasační stížnosti stěžovatelka setrvala na dosavadní argumentaci a nereagovala na závěry krajského soudu, Nejvyšší správní soud shodně uvádí, že žalobní a posléze i kasační argumentace stěžovatelky se mýlí s důvody, pro které správce daně za zdaňovací období leden 2010 až červenec 2011, září 2011 až leden 2012 stěžovatelce DPH nevrátil (nárok na vrácení neuznal).

[29] Stěžovatelčina argumentace se tak co do důvodů pro nevrácení DPH týkala pouze zdaňovacích období červenec až říjen 2012 a prosinec 2012, ve kterých došlo k pravomocnému překvalifikování tuzemských zdanitelných plnění na přeshraniční plnění osvobozená od daně. U těchto zdaňovacích období skutečně nastalo to, že dodavatelé stěžovatelce do ceny zdanitelných plnění nesprávně zahrnuli DPH, kterou stěžovatelka posléze nemohla uplatnit jako odpočet daně. Krajský soud se u těchto zdaňovacích období v mezích žalobních bodů zabýval tím, zda vymáhání neoprávněně naúčtované DPH jako bezdůvodného obohacení bylo nemožné či nepřiměřeně náročné. Tuto skutečnost neshledal a potvrdil závěr žalovaného, že se stěžovatelka o vymáhání bezdůvodného obohacení u svých dodavatelů vůbec nepokusila. Podrobně odůvodněné závěry krajského soudu Nejvyšší správní soud potvrzuje a shrnuje je v následujících bodech odůvodnění.

[30] Stěžovatelka neuvedla ani nedoložila, že se pokusila neoprávněně naúčtovanou DPH vymáhat u svých dodavatelů. Poté, co došlo k pravomocnému skončení nalézacího daňového řízení, se rovnou (bez dalšího) obrátila s žádostí o vrácení DPH na správce daně. Stěžovatelka sice uváděla řadu důvodů, z nichž nemožnost či nepřiměřenou náročnost vymáhání bezdůvodného obohacení dovozovala, fakticky se však o vymáhání vůbec nepokusila.

[31] S jednotlivými důvody, ze kterých stěžovatelka nemožnost či nepřiměřenou náročnost vymáhání bezdůvodného obohacení vyvozovala, se podrobně v napadeném rozsudku vypořádal již krajský soud a Nejvyšší správní soud neshledal v jeho závěrech pochybení. Ve vymáhání bezdůvodného obohacení stěžovatelce nebránilo, že souběžně vedla daňové řízení, ve kterém setrvala zastávala názor, že přijala tuzemská zdanitelná

pokračování

plnění. Tento názor správce daně od počátku rozporoval, proto stěžovatelka mohla předpokládat, že daňové řízení může skončit i tak, že svůj právní názor neobhájí. V takovém případě se mohla z opatrnosti pokusit u svých dodavatelů o vymáhání nesprávně naúčtované daně z titulu bezdůvodného obohacení. Pokud by podala příslušné soukromoprávní žaloby, mohla odkázat na probíhající daňové řízení a požádat civilní soud o přerušení řízení do doby skončení daňového řízení. K vysvětlení postupu mohla využít argumentace a závěrů obsažených v judikatuře Soudního dvora (např. rozsudek ve věci *Reemtsma Cigarettenfabriken*), ke kterým by civilní soud byl povinen přihlížet, neboť by byl povinen zabývat se tím, zda skutečně došlo k neoprávněnému naúčtování DPH a tím bezdůvodnému obohacení dodavatelů.

[32] Podáním soukromoprávních žalob by se stěžovatelka také vyhnula hrozbě promlčení svých pohledávek. Zároveň ani samotné promlčení nároku na vydání bezdůvodného obohacení dle judikatury Soudního dvora bez dalšího neznamená, že vymáhání stěžovatelčina nároku by se bez dalšího stalo nemožným či nepřiměřeně náročným. Dle závěrů vyslovených v rozsudku ve věci *Schütte* je totiž třeba nárok na vydání bezdůvodného obohacení začít vymáhat. Až teprve poté, co dodavatel námitku promlčení skutečně uplatní, lze nemožnost vymáhání hodnotit. Stěžovatelka ovšem tímto způsobem nepostupovala. Jak uvedl již krajský soud, dodavatelé by námitku promlčení uplatnit nemuseli a mohli by částku ve výši neoprávněně naúčtované DPH stěžovatelce uhradit. Jelikož se však stěžovatelka o vymáhání u dodavatelů ani nepokusila, zůstala v daném případě možnost, že by dodavatelé promlčení skutečně namítli, pouze v hypotetické rovině.

[33] Pouze v obecné rovině pak stěžovatelka namítala, že někteří její dodavatelé se dostali do platební neschopnosti či likvidace. I s těmito námitkami se krajský soud náležitě vypořádal, když uvedl, že likvidace sice představuje proces vedoucí k ukončení činnosti a zániku právnické osoby, to však neznamená, že by zanikající právnická osoba neměla finanční prostředky na uspokojení svých závazků. Stěžovatelka tak v případě likvidace dodavatelů mohla kontaktovat likvidátora a řešit uspokojení svých pohledávek. U platební neschopnosti krajský soud uvedl, že je již více pravděpodobné, že daný subjekt svým závazkům nedostojí. Avšak ani samotná skutečnost, že někteří dodavatelé stěžovatelky skončili v úpadku, bez dalšího nedokládá, že by vymáhání neoprávněně naúčtované DPH bylo nemožné či nepřiměřeně náročné. Jak konstatoval Soudní dvůr ve věci *PORR Építési*, insolvenční řízení je jen nepřímým důkazem nemožného či nepřiměřeně náročného vymáhání. Je tedy třeba i v takovém případě vždy posuzovat konkrétní okolnosti jednotlivého případu, průběh insolvenčního řízení i procesní aktivitu daňového subjektu (zda například pohledávku do insolvenčního řízení přihlásil a hájil svá práva). Insolvenční řízení a jednotlivé způsoby řešení úpadku taktéž bez dalšího neznamenají, že přihlášená pohledávka nebude (alespoň z části) uspokojena, přičemž i částečné uspokojení pohledávky může vést k tomu, že daňový subjekt posléze nebude žádat vrácení celé nesprávně naúčtované DPH, nýbrž jen její části. V nyní posuzované věci však stěžovatelka netvrdila ani neprokázala, že by se aktivně účastnila insolvenčního řízení či procesu likvidace dodavatelů a konkrétně jakých. Za takové situace proto pouhá skutečnost, že se někteří dodavatelé nacházeli v insolvenci nebo v likvidaci, bez dalšího neprokazuje, že by vymáhání nesprávně naúčtované DPH bylo skutečně nemožné či nepřiměřeně náročné.

[34] Nemožnost či nepřiměřenou náročnost vymáhání neoprávněně naúčtované DPH nemohl založit ani nedostatek finančních prostředků, který stěžovatelka dovozovala

z daňové exekuce. Jak již uvedl krajský soud, stěžovatelka se minimálně mohla pokusit své dodavatele kontaktovat a vyzvat je k uhrazení neoprávněně naúčtované daně. K tomu nebylo potřeba disponovat velkým objemem finančních prostředků. V případě následného civilního soudního sporu pak mohla stěžovatelka požádat soud o osvobození od soudních poplatků, a to i jako podnikající právnická osoba (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). Absenci vlastní aktivity při vymáhání neoprávněně naúčtované DPH nemohla stěžovatelka nahradit tím, že navrhla, aby správce daně vedl její daňovou exekuci příkázáním jiné peněžitě pohledávky vůči dodavatelům. Účelem daňové exekuce nebylo vymáhat stěžovatelčiny pohledávky, nýbrž nuceně vymoci její neuhrazenou daňovou povinnost. Zároveň v rozsahu, v jakém by byl daňový dluh uhrazen vymožením pohledávek, které měla vůči dodavatelům, by již stěžovatelka nemohla žádat vrácení DPH po správci daně. Vymáhání by totiž v takovém případě nebylo nemožné ani nepřiměřeně náročné, naopak by bylo úspěšné, byť realizované správcem daně.

[35] Stěžovatelka dále namítala, že jí ve vymáhání bránilo poučení správce daně v rámci daňové exekuce o neúčinnosti právních jednání týkajících se jejího majetku. Rovněž odkazovala na interní sdělení, dle kterého metodický orgán správce daně zastával názor, že stěžovatelce bezdůvodné obohacení z neoprávněně naúčtované DPH nevzniklo. Tyto námitky však stěžovatelka poprvé uplatnila až v kasační stížnosti, a jsou proto nepřípustné dle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[36] Nejvyšší správní soud tak ve shodě s krajským soudem uzavírá, že za skutkových okolností této konkrétní věci stěžovatelka neprokázala, že by vymáhání neoprávněně naúčtované DPH bylo nemožné či nepřiměřeně náročné. Stěžovatelka se totiž ve skutečnosti o žádné vymáhání nepokusila a rovnou (bez dalšího) se žádostí o vrácení DPH obrátila na správce daně. V daném případě se tak ani nepokusila o využití právních prostředků, které jí právní řád dává k dispozici. Tomu, že by vymáhání neoprávněně naúčtované DPH vůči dodavatelům bylo nemožné či nepřiměřeně náročné, pak nespovídaly žádné konkrétní okolnosti případu (konkrétní poznatky o vymáhání stěžovatelka ani mít nemohla, neboť žádné kroky v tomto směru neučinila). Stěžovatelčiny námitky a tvrzení tak zůstaly výhradně v rovině ničím nepodložených úvah. Stěžovatelka proto nesplnila podmínky, které judikatura Soudního dvora vymezila pro možnost žádat vrácení neoprávněně naúčtované DPH po správci daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[38] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. srpna 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu