



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **TRAVEL SYMBOL, s. r. o.**, IČO: 174 96 004
sídlem Rybná 716/24, 110 00 Praha 1
zastoupena advokátem Mgr. Pavlem Štanglem
sídlem Zárubova 506/4, 142 00 Praha 12

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 28985/25/5300-22442-713502 z 21. 10. 2025

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) zaslal žalobkyni v červenci 2024 devět zajišťovacích příkazů. Dne 13. 8. 2024 zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období září–prosinec 2023 a leden–červen 2024

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

v neomezeném rozsahu. Na základě provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila svou registrační povinnost k DPH, tudíž v nich nemohla využívat u poskytnutých plnění režim přenesení daňové povinnosti (dále také „*reverse charge*“) podle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2024 (dále jen „*ZDPH*“). Současně podotkl, že žalobkyně u části přijatých plnění neprokázala nárok na odpočet daně ve výši 13 670 Kč, neboť k nim nepředložila daňové doklady. Z těchto důvodů správce daně stanovil žalobkyni deseti platebními výměry k přímé úhradě DPH v celkové výši 3 109 821 Kč.

2. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil. Shrnul, že z podkladů předložených žalobkyní a jejími odběrateli vyplývá, že žalobkyně práce podléhající zdanění skutečně poskytla. Podstatou řízení však nebylo posouzení, zda poskytnutá plnění svou povahou spadají do režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a a násl. ZDPH, ale to, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění tohoto režimu. Žalovaný ve shodě se správcem daně podotkl, že žalobkyně poskytla plnění před nabytím právní moci rozhodnutí o registraci, tedy před 16. 8. 2024. Přestože jeho účinky působí zpětně k 1. 9. 2023, žalobkyně se v tomto období nechovala jako plátce daně a nesplnila podmínky pro použití režimu přenesené povinnosti vyžadované § 92a odst. 5 ZDPH.

2. Argumenty účastníků řízení.

3. **Žalobkyně v žalobě** namítá, že žalovaný vyložil § 92a odst. 5 ZDPH v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „*směrnice o DPH*“) a se zásadou neutrality DPH. Kromě toho žalovaný porušil zákaz dvojího zdanění, neboť DPH v režimu *reverse charge* přiznali a odvedli její odběratelé. Výše částky uložené k úhradě je dle jejího názoru nepřiměřená, jelikož státu nevznikla žádná ztráta. Žalovaný podle žalobkyně dále porušil zásadu ochrany dobré víry ve smyslu § 92a odst. 7 ZDPH a judikatury SDEU. Žalobkyně při poskytování plnění jednala v přesvědčení, že postupuje v souladu s právními předpisy, čemuž odpovídá i chování jejích odběratelů, kteří daň odvedli. Žalovaný přitom neprokázal existenci žádného podvodu ani vědomého pochybení na její straně. Přestože tak žalobkyně nesplnila formální podmínky pro uplatnění odpočtu DPH na vstupu, prokázala splnění podmínek hmotněprávních, a nelze jí proto nárok na odpovídající daňové zacházení odepřít.
4. Žalobkyně rovněž uvádí, že zajišťovací příkazy vydané v červenci 2024 měly likvidační charakter, vedly k ochromení její podnikatelské činnosti a znemožnily jí účinnou procesní obranu. Tím měl žalovaný porušit zásadu přiměřenosti i právo na spravedlivý proces.
5. Konečně žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné a vnitřně rozporné. Namítá, že žalovaný hodnotil důkazy selektivně v její neprospěch a rozporným způsobem, nevypořádal se s její klíčovou argumentací, zejména ohledně dvojího zdanění a souladu s právem EU. Rovněž přehlédl žalobkyní odkazovaný rozsudek NSS 5 Afs 241/2022-43 z 3. 4. 2023 i relevantní judikaturu SDEU, která má mít přednost před právem vnitrostátním.
6. **Žalovaný ve vyjádření k žalobě** nad rámec napadeného rozhodnutí uvádí, že je žalobkyní namítaná judikatura k projednávané věci nepřipadná, neboť se zabývá nárokem na odpočet daně na vstupu. Žalovaný konstatuje, že tvrzení žalobkyně o dvojím zdanění se nezakládá na realitě (srov. faktury předložené většinou odběratelů žalobkyně). Zdůrazňuje, že doměřená daň není jakousi neproporcionální sankcí, ale zákonnou daňovou povinností žalobkyně. Podle domněnky žalovaného je napadené rozhodnutí přezkoumatelné a žalobkyni

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

nesvědčilo legitimní očekávání ani dobrá víra. Na samý závěr pak poznamenává, že otázka zajišťovacích příkazů není předmětem tohoto řízení a žalobkynin nárok na odpočet daně při vstupu neuznal, neboť žalobkyně nepředložila žádné daňové doklady, a nesplnila tak potřebné formální podmínky na odpočet.

3. Posouzení věci.

3.1. Podmínky řízení a právní východiska.

7. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, podala ji včas oprávněná osoba. Následně přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále „s. ř. s.“)], jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Vycházel při tom ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
8. Ve věci rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, jelikož žalovaný ve vyjádření k žalobě s tímto postupem souhlasil a žalobkyně s ním po poučení soudem nevyjádřila nesouhlas. Důvodem pro opačný postup nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny nezbytné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009).
9. Podstatou sporu mezi účastníky je posouzení naplnění podmínek uvedených v § 92a ZDPH (ve znění účinném do 31. 12. 2024) pro poskytování zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti a posouzení otázky, zda správní orgány oprávněně vyměřily žalobkyni DPH na výstupu.
10. Podle tohoto ustanovení je v režimu přenesení daňové povinnosti plátce DPH, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (odst. 1). Režim přenesení daňové povinnosti v případě, že plátce, který poskytl nebo přijal zdanitelné plnění, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, nelze použít do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je registrován jako plátce (odst. 5). Mají-li plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, a plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, důvodně za to, že toto zdanitelné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, a tento režim k tomuto plnění použijí, považuje se toto plnění za zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti (odst. 7).
11. Soud dále připomíná, že v daňovém řízení je každý daňový subjekt povinen sám daň přiznat; nese tedy jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném či dodatečném daňovém tvrzení a v dalších podáních. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení vhodnými důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady).
12. Jestliže za takového stavu věci správce daně tvrzení daňového subjektu popírá, přechází důkazní břemeno na něj [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a je tedy povinen skutečnosti tvrzené a doložené daňovým subjektem spolehlivě vyvrátit. V souladu s rozsudkem NSS 2 Afs 24/2007-119 z 30. 1. 2008 to znamená, že dostatečně jasně identifikuje konkrétní okolnosti, které v něm tyto pochybnosti vzbuzují a přednese je daňovému subjektu.
13. Pokud tak správce daně učiní, přechází břemeno důkazní znovu na daňový subjekt. Poté už je na něm, zda pochybnosti správce daně vyvrátí. Může setrvat na svých původních

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

tvrzení, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak o něm účtoval. Svá původní tvrzení však může korigovat a nabídnout tvrzení nová. V obou případech je však bude zpravidla prokazovat jinými důkazními prostředky.

3.2. Podmínka pravomocné registrace k DPH.

14. Možnost použití režimu přenesení daňové povinnosti § 92a odst. 5 ZDPH výslovně zapovídá pro zdanitelná plnění poskytnutá přede dnem právní moci rozhodnutí o registraci plátce k DPH.
15. Žalobkyně v průběhu daňového řízení ani v žalobě nezpochybňovala, že rozhodnutí o její registraci k DPH nabylo právní moci 16. 8. 2024, tedy až po poskytnutí dotčených plnění. Podmínky pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti tak nebyly splněny. NSS v rozsudku 9 Afs 49/2020 z 30. 9. 2020 zdůraznil, že znění zákona nedává možnost dispozice s režimem plnění daňových povinností u jednotlivých daňových subjektů, takže tam, kde jsou splněny podmínky pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, se tento režim použít musí, a naopak jej nelze použít v případech, kdy zákon jeho použití nepředpokládá. Zpětná aplikace by byla v rozporu s principem právní jistoty a předvídatelnosti daňových povinností.
16. Tento výklad není v rozporu s unijním právem, jak se domnívá žalobkyně. Z čl. 193 směrnice o DPH plyne obecné pravidlo, že DPH odvádí osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné plnění. Článek 199 umožňuje výjimku v podobě *reverse charge* (odst. 1) a zároveň umožňuje členským státům stanovit podmínky použití tohoto režimu, včetně vymezení okruhu dotčených osob (odst. 2). Tuto výjimku je však nutno vykládat restriktivně, neboť představuje odchylku od obecného systému DPH (např. rozsudky SDEU ve věci C-125/12, *Promociones y Construcciones BJ* 200 z 13. 6. 2013, bod 31, a ve věci C-146/21, *DGRFP București* z 30. 6. 2022, bod 32, či rozsudky NSS 4 Afs 130/2018-42 z 12. 7. 2018 a 10 Afs 61/2018-39 z 21. 4. 2021). Daňovému subjektu tak nevzniká automatický nárok na použití *reverse charge* pouze na základě jeho materiálního postavení. Aplikace tohoto režimu závisí na podmínkách (materiálních i formálních) stanovených vnitrostátním právem v mezích směrnice o DPH, sledují-li legitimní cíl.
17. Podmínka nabytí právní moci registrace plátce DPH je slučitelná s čl. 213, 214 a 273 směrnice o DPH. Ustanovení ponechávají členským státům prostor pro identifikaci osob a přijetí opatření nezbytných pro řádný výběr daně a prevenci daňových úniků. Jejím účelem je nejen předcházet tzv. karuselovým podvodům (srov. NOVOTNÁ, M., OLŠANSKÝ, V. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 606-607), ale také zajištění jednoznačného určení okamžiku, od něhož lze zvláštní režim aplikovat, a tím i posílení právní jistoty. Princip daňové neutrality nelze vykládat tak, že by vylučoval splnění těchto podmínek; zajišťuje rovné zacházení v rámci zákonného režimu, nikoli možnost jeho obcházení.
18. Možným navázáním aplikace *reverse charge* na splnění podmínky registrace plátce k DPH se zabýval i SDEU v rozsudku ve věci C-146/21, *VB* z 30. 6. 2022. Připustil, že samotná registrace představuje spíše formální prvek systému DPH, zároveň však dovodil, že ji členský stát může legitimně stanovit jako podmínku použití zvláštního režimu *reverse charge*. V bodě 51 uvedl, že „směrnice o DPH a zásada daňové neutrality nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které se mechanismus přenesení daňové povinnosti nepoužije na osobu povinnou k dani, která před uskutečněním zdanitelných plnění nepožádala o registraci k DPH ani nebyla k této dani zaregistrována z úřední povinnosti.“ Česká právní úprava sice není totožná, jelikož za

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

rozhodující okamžik považuje datum právní moci rozhodnutí o registraci k dani, nikoli podání žádosti o registraci, ale argumentace SDEU je na ni v podstatných rysech přenositelná.

19. Soulad národní úpravy (tehdejšího § 92a odst. 6 ZDPH, jenž obsahoval obsahově shodnou normu jako nyní posuzovaný § 92a odst. 5 ZDPH) se směrnicí o DPH, potvrdil také Krajský soud v Hradci Králové – pobočka Pardubice v rozsudku č. j. 52 Af 8/2017-51 z 27. 3. 2018. Na základě shodné argumentace NSS v rozsudku 2 Afs 248/2017-34 z 1. 3. 2018 uzavřel, že režim přenesení daňové povinnosti nelze použít, pokud poskytovatel nesplnil registrační povinnost a nechoval se jako plátce DPH.
20. Argumentace žalobkyně vychází z mylného předpokladu, že materiální postavení osoby povinné k dani samo o sobě zakládá nárok na použití režimu přenesení daňové povinnosti, což však unijní ani vnitrostátní právo neumožňuje. Rozhodnutí o registraci žalobkyně k DPH nabylo právní moci 16. 8. 2024. Do tohoto dne nebyla žalobkyně oprávněna přenést daňovou povinnost na své odběratele. Povinnost přiznat a odvést DPH na výstupu za příslušná zdaňovací období tedy tíží žalobkyni.
21. S ohledem na literu zákona, shora popsané zásady i judikaturu tak nemohla být žalobkyně v dobré víře, že se režim přenesení daňové povinnosti v posuzovaném případě uplatní.
3.3. Porušení principu neutrality DPH a zákazu dvojího zdanění při doměření daně žalobkyní?
22. Přestože žalobkyně byla povinna přiznat a odvést DPH na výstupu za příslušná zdaňovací období, neučinila tak. Argumentuje tím, že DPH odvedli příjemci poskytnutých plnění, tudíž stát o žádné peníze nepřišel. Doměřil-li správce daně žalobkyni DPH již jednou odvedenou, porušil princip daňové neutrality a zákaz dvojího zdanění.
23. Tuto argumentační linii žalobkyně uplatnila poprvé až v žalobě. V odvolacím řízení se soustředila zejména na povahu poskytnutých plnění svým odběratelům a poukazovala na jejich zařazení do oddílů 41 až 43. O zásadě daňové neutrality ani o zákazu dvojího zdanění se výslovně nezmínila; pouze v jedné větě bez bližšího odůvodnění uvedla, že daň odvedli příjemci plnění, proto k tomu již není povinna ona. Za této procesní situace žalovaný nepochybil, když se těmito dvěma zásadami výslovně nezabýval. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, jelikož žalovaný srozumitelně vyložil, proč byla žalobkyně povinna daň odvést a proč tato povinnost nepřešla na její odběratele, včetně vysvětlení, proč na věc nedopadá žalobkyní odkazovaný rozsudek NSS 5 Afs 241/2022-43 z 3. 4. 2023 (s. 13 napadeného rozhodnutí). Jeho závěry přitom mají oporu ve zjištěném skutkovém stavu.
24. Žalobkyně doložila správci daně daňové doklady vystavené svým odběratelům. Všechny obsahují údaj „DPH odvede zákazník“, jsou opatřeny razítkem žalobkyně a nečitelným podpisem a obsahují její identifikační číslo (IČO) i daňové identifikační číslo (DIČ). Tyto doklady nasvědčují tomu, že žalobkyně v rozporu s § 92a odst. 5 ZDPH uplatnila režim přenesení daňové povinnosti. Ačkoli by mohly naznačovat, že odběratelé daň přiznali v tomto režimu, nevypovídají nic o tom, zda ji také odvedli. Naopak zjištění správce daně z dokladů předložených odběrateli žalobkyninu verzi zpochybňují. Většina odběratelů totiž předložila téměř totožné faktury, na nichž chybělo DIČ a které obsahovaly údaj „*Nejsem plátce DPH*“. Nejde přitom o důkazy rozporné, ale o důkazy zpochybňující ty, které předložila žalobkyně. Z těchto důkazů nelze dovodit, že by odběratelé byli s použitím režimu přenesení daňové povinnosti obeznámeni. Přestože tato zjištění vyvolala závažné

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

pochybnosti o skutkovém stavu, žalobkyně je nijak nerozptýlila, ačkoli s nimi byla v průběhu daňového řízení seznámena.

25. Soud nepřehlédl, že žalobkyně upozorňuje na některé odběratele (CETINA a KENAUER s. r. o., Stavitelství ŠMÍD s. r. o. a Local Work s. r. o.), kteří předložili faktury s údajem „DPH odvede zákazník“. Sama tato skutečnost neprokazuje, že tito odběratelé daň skutečně přiznali a odvedli. Svědčí toliko o tom, že byl režim přenesení daňové povinnosti formálně uplatněn, aniž však byly splněny podmínky pro jeho použití. Žalobkyně v průběhu správního řízení, ale ani toho soudního, nenavrhla žádné důkazy prokazující, že její dodavatelé daň skutečně odvedli, daňové orgány nejsou povinny z vlastní iniciativy zjišťovat, jestli neexistuje jiný subjekt, jenž splnil daňovou povinnost za žalobkyni. Nicméně ani kdyby žalobkynini odběratelé daň odvedli, nemělo by to na posouzení věci vliv.
26. Účelem zásady daňové neutrality je zajistit, aby ekonomická zátěž DPH nedopadala na osobu povinnou k dani, která jedná v rámci své ekonomické činnosti a přijatá plnění využívá pro uskutečňování svých zdanitelných plnění. K naplnění zásady slouží především systém odpočtu daně na vstupu, jenž zajišťuje, že daň zatěžuje konečného spotřebitele, nikoli jednotlivé články distribučního řetězce (srov. rozsudky SDEU ve věci C-268/83, *Rompelman* z 14. 2. 1985 či C-453/22, *Michael Schütte* z 7. 9. 2023).
27. Princip neutrality DPH – ani zákaz dvojího zdanění, jež lze chápat jako jeden z jejích projevů – však není možné vykládat tak, že každá situace, v níž dva různé daňové subjekty odvedly k témuž plnění dvě částky označené jako DPH, představuje její porušení. Rozhodující je, zda tyto odvody odpovídají dvěma skutečně existujícím daňovým povinnostem, nebo zda jedna z nich vznikla v důsledku nesprávné aplikace zákona. V projednávaném případě daňová povinnost jednoznačně tížila pouze žalobkyni, jak soud vyložil v předchozí podkapitole.
28. Pokud by odběratelé žalobkyně daň přiznali a odvedli, učinili by tak bez odpovídajícího hmotněprávního základu, neboť jejich daňová povinnost v režimu přenesení daňové povinnosti nevznikla. Takovou platbu proto nelze považovat za „druhou daň“ z téhož plnění ve smyslu zákazu dvojího zdanění, ale za důsledek nesprávného daňového zachycení transakce. Jinými slovy, o dvojí zdanění nejde tehdy, pokud jedna z odvedených částek nebyla podle zákona vůbec dlužná (srov. rozsudky SDEU ve věci C-691/17, *PORR Építési Kft.* z 11. 4. 2019, bod 36, a ve věci C-564/15, *Tibor Farkas*, bod 47). Doměření daně žalobkyni proto nepředstavuje duplicitní zdanění téže povinnosti, ale uvedení věci do souladu se zákonem. Opačný závěr by znamenal, že by se daňový subjekt mohl vyhnout své zákonné povinnosti jen proto, že jiný subjekt postupoval nesprávně. Takový přístup ostatně odmítá i judikatura NSS, podle níž nesprávné zdanění určitého plnění nemůže s poukazem na zákaz dvojího zdanění vyloučit jeho následné správné zdanění (srov. rozsudek NSS 7 Afs 110/2007-72 z 26. 2. 2009).
29. Uvedenému závěru neodporují ani žalobkyní odkazované rozsudky SDEU ve věcech C-518/14, *Senatex* z 15. 9. 2016, a C-564/15, *Tibor Farkas*). SDEU sice v těchto rozsudcích ve vztahu k nároku na odpočet DPH zdůraznil, že jeho uplatnění je podmíněno splněním hmotněprávních podmínek, nikoli pouhých formálních požadavků, mezi něž patří i registrace k DPH. Z uvedené judikatury však nelze dovodit, že by se vztahovala na posouzení podmínek pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti. Závěry SDEU byly odůvodněny požadavkem zachování neutrality DPH ve vztahu k nároku na odpočet. O takovou situaci se však v projednávané věci zjevně nejedná.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

30. I za předpokladu, že by někteří odběratelé žalobkyně daň v režimu přenesení daňové povinnosti skutečně priznali a odvedli, není tato skutečnost způsobilá zpochybnit zákonnost doměření daně žalobkyni. Taková úvaha může mít význam pouze tehdy, pokud by daňová povinnost skutečně vznikla na straně příjemce plnění, což však v projednávané věci nenastalo.
31. Soud proto uzavírá, že doměření daně žalobkyni není v rozporu se zásadou daňové neutrality ani se zákazem dvojího zdanění. Odvedli-li by tak někteří odběratelé žalobkyně DPH bez zákonného důvodu, neutrálního výsledku by dosáhli v souladu s judikaturou SDEU (rozsudky ve věcech C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* z 15. 3. 2007, C-691/17, *PORR Építési Kft.*, a C-453/22, *Michael Schütte*) prostřednictvím opravných mechanismů, zejména opravou daňových dokladů, úpravou daňových priznání nebo uplatněním nároku na vrácení daně. Zásada neutrality chrání před definitivním a neodůvodněným zatížením, nikoli před dočasným stavem vzniklým v důsledku nesprávného postupu daňových subjektů.

3.4. Nepřiměřenost doměřené daně.

32. Žalobkyně dále namítá, že důsledkem napadeného rozhodnutí je její likvidace, neboť částka, kterou jí správní orgány uložily k úhradě, je nesrovnatelně vyšší než 50 % DPH, jak tomu bylo v rozsudku SDEU ve věci C-564/15, *Tibor Farkas*.
33. K tomu soud stručně uvádí, že správní orgány žalobkyni neuložily sankci, nýbrž jí doměřily daň. Skutečnost, že doměřená daň může mít významný dopad na majetkovou sféru žalobkyně, nemění nic na její povaze jako primární zákonné daňové povinnosti. Při ukládání konkrétní daňové povinnosti správní orgány nemohou přihlížet k majetkovým poměrům daňového subjektu. To by bylo v rozporu s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (např. rozsudek NSS 4 Afs 158/2016-27 z 20. 9. 2016).

3.5. Porušení ochrany dobré víry ve smyslu § 92a odst. 7 ZDPH a judikatury SDEU.

34. Žalobkyně namítá, že správní orgány porušily ochranu dobré víry ve smyslu rozsudku SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid* z 24. 6. 2012. Soud uvádí, že SDEU v tomto rozsudku stanovil, že odběrateli nelze odepřít nárok na odpočet DPH pouze z důvodu pochybení dodavatele. Odpočet je možné odepřít pouze tehdy, pokud správce daně prokáže, že odběratel o podvodu věděl nebo vědět měl.
35. O takovou situaci se však v projednávané věci nejedná. Správní orgány žalobkyni neodepřely nárok na odpočet daně, nýbrž jí doměřily daň na výstupu s ohledem na její postavení poskytovatele zdanitelného plnění. Ochrana dobré víry proto nemůže vést k závěru, že by žalobkyně měla být zbavena své zákonné povinnosti priznat a odvést daň na výstupu pouze z důvodu, že nesprávně uplatnila režim přenesení daňové povinnosti, popřípadě že někteří její odběratelé mohli hypoteticky jednat v dobré, když daň priznali, odvedli a učinili tak bez odpovídajícího hmotněprávního základu.
36. Co se týče namítaného rozporu postupu správních orgánů s § 92a odst. 7 ZDPH, soud uvádí, že toto ustanovení dopadá pouze na povahu zdanitelného plnění, na něž se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje. Zavádí právní fikci spočívající v tom, že v případech, kdy poskytovatel (plátce) a příjemce zdanitelného plnění ve shodě a důvodně předpokládají, že plnění spadá do některé z položek vymezených nařízením vlády č. 361/2014 Sb., podléhá

toto plnění režimu přenesení daňové povinnosti (srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony).

37. Soud podotýká, že o povaze zdanitelného plnění pro účely *reverse charge* nebylo mezi účastníky řízení sporu. V tomto ohledu lze odkázat i na s. 12 bod 42 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný výslovně uvedl, že „*nijak nerozporuje povahu plnění, které odvolatel poskytl svým odběratelům. Ostatně, ta byla potvrzena i v rámci rozsáhlého dokazování. Nicméně je nutno podotknout, že předmětem tohoto řízení nebylo posouzení, zda poskytnutá plnění spadají svou povahou do režimu přenesení daňové povinnosti dle ust. § 92a a násl. ZDPH, ale naopak předmětem bylo posouzení, zda byly, ze strany odvolatele, splněny podmínky pro uplatnění tohoto režimu.*“ Za této situace soud dospěl k závěru, že žalovaný nepostupoval v rozporu s § 92a odst. 7 ZDPH.

3.6. Odpočet DPH na vstupu.

38. Soud již výše vyložil, že chtěla-li žalobkyně uplatnit nárok na odpočet DPH, byla povinna tvrdit, že od jiné osoby – plátkyně DPH přijala plnění, jež zákon kvalifikuje jako zdanitelná (§ 72 odst. 1 ZDPH). V tomto směru žalobkyně své břemeno tvrzení unesla. Současně však měla povinnost takové tvrzení prokázat daňovým dokladem vystaveným plátcem (§ 73 odst. 1 ZDPH). Jinými slovy měla povinnost prokázat, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo. To žalobkyně v průběhu daňového řízení u části plnění, u nichž vykazala nárok na odpočet daně ve výši 13 670 Kč, neučinila. Nejde přitom pouze o nesplnění formální podmínky podle § 73 ZDPH, nýbrž o neunesení důkazního břemene ohledně samotné existence a rozsahu zdanitelného plnění. Žalobkyně neprokázala, že ke zdanitelnému plnění vůbec došlo, resp. že k němu došlo v deklarovaném rozsahu.
39. Na uvedeném závěru nic nemění ani žalobkyní odkazovaný rozsudek SDEU ve věci C-518/14 *Senatex*. Ten se zaměřuje především na posouzení vad daňového dokladu jakožto formální, nikoli hmotněprávní podmínky, a na otázku, zda oprava faktury může působit zpětně k původnímu zdaňovacímu období. Tento rozsudek dopadá na situace, kdy plátce disponuje daňovým dokladem, který trpí formálními vadami. V projednávané věci však nelze hovořit o vadném daňovém dokladu, neboť žalobkyně žádný doklad nepředložila. Nelze jej proto aplikovat na případy, kdy daňový subjekt neprokáže samotnou existenci zdanitelného plnění. Citovaný rozsudek SDEU směřuje proti přepjatému formalismu při posuzování vad faktur, avšak nelze jej vykládat tak, že by daňový subjekt nebyl povinen daňový doklad předložit vůbec.

3.7. (Ne)přiměřenost zajišťovacích příkazů.

40. Žalobkyně uvádí, že se v důsledku zajišťovacích příkazů dostala do situace, kdy se nemohla účinně bránit, neboť neměla finanční prostředky na právní zastoupení ani na zajištění důkazů. Nemohla provozovat běžnou ekonomickou činnost, ztratila odběratele i zakázky a fakticky musela ukončit podnikání. Zajišťovací příkazy pro ni byly likvidační. Proto je považuje za rozporné se zásadou přiměřenosti a s právem na spravedlivý proces.
41. Jak vyplývá ze správního spisu, poté co správce daně zjistil, že žalobkyně k 12. 7. 2023 překročila rozhodný obrat pro registraci k DPH, avšak řádně nepodala přihlášku k registraci, vydal vůči ní celkem devět zajišťovacích příkazů v souhrnné výši 2 808 540 Kč za zdaňovací období od září 2023 do května 2024. Správce daně tak učinil z důvodu obavy, že jí po skončení nalézacího řízení doměří daň alespoň ve výši zajištěné částky a že její uhrazení bude nedobytné, případně spojené se značnými obtížemi.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

42. Proti všem devíti zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný rozhodnutím č. j. 27414/24/5100-41453-713401 ze dne 6. 9. 2024 zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil. Otázka jejich zákonnosti a přiměřenosti byla předmětem samostatného řízení, které bylo pravomocně skončeno. Námitky žalobkyně směřující proti přiměřenosti zajišťovacích příkazů proto nespádají do nyní projednávané věci a soud se jimi více nezabýval.
43. Nad rámec uvedeného lze dodat, že žalobkyně využila možnost obrany prostřednictvím řádného opravného prostředku. Nebyla-li spokojena s výsledkem odvolacího řízení, mohla podat správní žalobu a jejím prostřednictvím namítat, že výše zajišťovacích příkazů je v rozporu se zásadou přiměřenosti a má likvidační charakter. Tvrdí-li žalobkyně, že po vydání zajišťovacích příkazů neměla dostatek finančních prostředků pro účinnou soudní obranu, mohla spolu s žalobou požádat správní soud o osvobození od soudních poplatků a o ustanovení právního zástupce ve smyslu §§ 36 odst. 3 a 35 odst. 10 s. ř. s.
44. Z žalobkyniny argumentace není jednoznačně zřejmé, zda tvrzenou nemožnost procesní obrany vztahuje také na nynější daňové řízení. Přesto soud pro úplnost podotýká, že žalobkyně nedostatek prostředků v soudním řízení nijak neprokázala a nevysvětlila, jak konkrétně měl omezit možnost procesní obrany v nynější věci. Jejím tvrzení naopak odporuje skutečnost, že je zastoupena advokátem; právní pomoc si tak zjevně byla s to opatřit.

4. Závěr a náklady řízení.

45. Soud uzavírá, že napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné. Žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti, neboť v rozhodném období nebyla registrovaným plátcem DPH. Správní orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud jí doměřily daň na výstupu. Soud neshledal důvodnými ani námitky žalobkyně založené na porušení zásady daňové neutrality a zákazu dvojího zdanění. Případné odvedení daně odběrateli nemůže zprostit žalobkyni její zákonné daňové povinnosti a nepředstavuje duplicitní zdanění. Rovněž soud neshledal důvodnost tvrzeného porušení ochrany dobré víry. Žalobkyně rovněž neunesla důkazní břemeno ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet daně na vstupu u části dotčených plnění a námitky směřující proti zajišťovacím příkazům pak nespádají do předmětu tohoto řízení.
46. Jelikož soud nepřisvědčil žádnému z žalobních bodů, zamítl žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
47. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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 v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

Praha 22. června 2026

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