



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **Gvarda s.r.o.**, IČO 01838326
sídlem Lázeňská 543/4, 360 01 Karlovy Vary,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2018, č. j. 17009/18/5300-22441-711913

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou datovanou dne 14. 10. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2018, č. j. 17009/18/5300-22441-711913 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo dle ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 13. 1. 2017, č. j. 20261/17/2401-00510-401081 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), jímž byla zamítnuta žádost žalobce o

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

registraci k DPH podaná podle ustanovení § 6b odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“), neboť správní orgán I. stupně dospěl k závěru, že přihláška je účelová.

Žaloba

2. Žalobce uvedl, že se stal plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) de lege fúzí rozdělením odštěpením se vznikem nástupnických společností dle zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, v platném znění (dále jen „zákon o přeměnách“), dle ustanovení § 6b odst. 2 zákona o DPH. V zákonné lhůtě se registroval k DPH a očekával registraci bez dalšího ve lhůtě do 30 dní, neboť na něj okamžikem splnění ustanovení § 6b odst. 2 zákona o DPH přešla práva a povinnosti rozdělované společnosti, čímž se stal mimo jiné plátcem DPH de lege.
3. Správce daně zamítl registraci k DPH a vznesl řadu pochybností, které účelově sloužily k nezákonnému zamítnutí registrace k DPH a mnohdy odporovaly právnímu řádu ČR. Správce daně použil zastaralá a překonaná rozhodnutí SDEU. V rozporu se zákonem byl názor správce daně, že 1 000 Kč není dostatečný základní kapitál, a proto nemůže registrovat žalobce k DPH. Absurdní, protizákonná a protiústavní byla výzva správce daně, aby žalobce prokázal, že je osobou povinnou k dani dle § 5 zákona o DPH a že vykonává ekonomickou činnost, přičemž správce daně navrhl řadu možných „důkazů“.
4. Lex specialis říká, že za splnění zákonných podmínek je nástupnická společnost plátcem DPH, a plátcem DPH by logicky nemohla být, pokud by zároveň nebyla osobou povinnou k dani. Toto je zřejmé také z povahy fúze rozdělením odštěpením se vznikem nástupnických společností. K právnímu nástupnictví odštěpené společnosti a tedy i přechodu práv a povinností na nově vzniklé společnosti dochází de lege, tzn. pokud byla rozdělovaná společnost osobou povinnou k dani, je osobou povinnou k dani i nástupnická společnost. Žalobce toto správcí daně vyčerpávajícím způsobem vysvětlil v odvolání, nicméně ani tak to nebylo reflektováno. Proto žalobce dospěl k závěru, že se jednalo o účelový nástroj odepření registrace k DPH a rozšíření pravomoci správce daně nad rámec zákona a Ústavy, protože správce daně může činit pouze to, co zákon dovoluje, a nesmí si extenzivním výkladem rozšiřovat pravomoci.
5. I přes značný nesouhlas s postupem správce daně žalobce zaslal některé požadované důkazy o tom, že je osobou povinnou k dani, a navíc že aktivně navazuje na činnost rozdělované společnosti (např. prohlášení o spolupráci s koncernem, s nímž spolupracovala rozdělovaná společnost a v rámci fúze měla většina této činnosti přejít na nástupnické společnosti, a další rámcové smlouvy a úmluvy), což ovšem bylo správcem daně shledáno jako nedostatečné.
6. Další pochybností správce daně byla skutečnost, zdali se adresa v obchodním rejstříku shodovala se skutečným sídlem korporace, neboť v době kontroly sídla chybělo označení společnosti na budově. Zde skutečně došlo k prodlení s označením. Žalobce byl do obchodního rejstříku zapsán těsně před vánočními svátky a požádal majitele budovy o označení sídla, neboť ho nemohl označit sám. Ten ovšem odlétal na svátky pryč a byla uzavřena dohoda na označení po svátcích. Jednatel stejně neměl v úmyslu o svátcích pracovat a 7. 1. se ženil, takže reálně počítal se zahájením obchodních aktivit v sídle po tomto datu. Po výtce správce daně byla okamžitě zjednána náprava, označení bylo nafoceno a zasláno správcí daně a také bylo nafoceno při místním šetření správcem daně a fyzicky ohledáno. Existence skutečného sídla byla prokázána mj. místním šetřením. Tímto

žalobce nade vší pochybnost prokázal skutečné sídlo společnosti a odstranil své pochybení ohledně označení sídla. I přes své pochybení ovšem žalobce poukázal na nesmyslný postup správce daně. Žalobce byl zapsán do obchodního rejstříku těsně před svátky a kontrola proběhla v době ihned po nich, správce daně se ptal přítomných, jestli žalobce znají, ale nezeptal se například majitelky budovy, která zde také sídlí a která byla na dovolené. Navíc měl správce daně na žalobce kontakt, stačil tak prostý telefonát, a toto nedorozumění by se okamžitě vyřešilo. I přes všechny výše uvedené argumenty správce daně nezjednal nápravu formou autoremedury a věc se postoupila žalovanému.

7. Žalovaný nereagoval více než jeden rok, a to je dle judikatury NSS povinen vydat rozhodnutí do 6 měsíců od podání odvolání, postupoval přinejmenším diskutabilně a v některých případech protizákonně. Skutkové okolnosti překrucoval, extenzivně rozšiřoval svoje pravomoci a nereagoval na výtky k zákonným nárokům žalobce, lživě shrnoval žalobcova tvrzení a sám si kladl podmínky pro registraci žalobce k DPH nad rámec zákona.
8. Žalovaný výslovně několikrát uznal v napadeném rozhodnutí, že žalobce splnil podmínky dle § 6b odst. 2 zákona o DPH, nicméně zdůraznil, že dle jeho názoru je k registraci k DPH nutné dále prokázat, že je žalobce osobou povinnou k dani dle § 5 zákona o DPH, a sám to pak nazval druhou zákonnou podmínkou k registraci k DPH. K prokázání této skutečnosti pak požadoval předložení řady „důkazů“. Žalobce považoval toto jednání za nezákonné a protiústavní, neboť žalovaný požadoval prokázání něčeho, co je právní skutečností a vzniklo na základě zákona.
9. Za zcela scestnou považoval žalobce argumentaci žalovaného, že na registraci k DPH neexistuje právní nárok. Zákon jasně stanoví, kdy je subjekt plátcem DPH. Splněním podmínek dle § 6b odst. 2 zákona o DPH je daňový subjekt plátcem DPH de lege a je povinen podat do 15 dnů registraci k DPH. Správce daně pak má lhůtu 30 dní tento daňový subjekt registrovat k DPH.
10. Za zcela lživé a účelově užitě pak žalobce považoval tvrzení žalovaného, že nebylo prokázáno skutečné sídlo společnosti „*ani v průběhu odvolacího řízení nebylo prvoinstančním správcem daně zjištěno řádné označení sídla, jak vyplývá z bodu [23] tohoto rozhodnutí. Nadto bylo zjištěno, že žádný z dalších uživatelů kancelářských prostor v předmětném činžovním domě nedisponuje žádnými informacemi o odvolateli, ani o jeho jednatele. Reálná existence sídla odvolatele, ze kterého by byl schopen vykonávat svou ekonomickou činnost, tak nebyla potvrzena.*“ Toto tvrzení je absolutně lživé a účelově užitě tak, aby podpořilo zamítnutí registrace k DPH. Jak již bylo uvedeno výše, pochybení v označení sídla bylo zapříčiněno absencí majitele budovy v době vánočních svátků (souhlas s umístěním sídla byl vydán 17. 12. 2016 a následně majitel odjel mimo ČR) a po výtce správce daně po svátcích okamžitě napraveno. Vše bylo nafoceno a zasláno správci daně, navíc správce daně vše osobně ověřil v rámci místního šetření v sídle společnosti v rámci odvolání daňového subjektu proti zamítnutí registrace k DPH a správce daně na místě pořídil potřebnou fotodokumentaci. V návaznosti na to pak nelze označit výše uvedené prohlášení žalovaného jinak než za lživé a existenci skutečného sídla za prokazanou mimo jiné právě místním šetřením správcem daně. Z prohlášení žalovaného je pak patrné, že se dalších subjektů správce daně ptal na přítomnost jednatele 5. 1. 2017. Sám jednatel v odvolání prohlásil, že nebyl v sídle přítomen mezi svátky do doby po své svatbě konané 7. 1. 2017 a tak ho ani nikdo z přítomných z logiky věci znát nemohl, navíc se nikdo neptal majitelky budovy, která na adrese běžně je a která byla v době kontroly na

dovolené, ta by potvrdila skutečnou existenci sídla nade vší pochybnost. Na výše uvedeném je dle žalobce jasně vidět účelové vykreslení skutečností žalovaným a lživá argumentace o neexistenci skutečného sídla, což má podpořit jeho rozhodnutí o neregistraci subjektu k DPH, i když zde k porušení povinnosti označit sídlo došlo z výše uvedených důvodů a byla neprodleně zjednána náprava. Toto jednání tak podtrhuje postup správních orgánů v dané věci, která jasně směřuje k odmítnutí registrace k DPH za každou cenu.

11. Žalobce shrnul, že je plátcem DPH, a proto měl být jako plátcem DPH také registrován. Místo toho správní orgány hledaly důvod, proč tak neučinit a kladly podmínky nad rámec zákona, nebo přímo v rozporu se zákonem a Ústavou.
12. Jednání správních orgánů vedlo k faktickému nucenému zastavení veškeré obchodní činnosti téměř na začátku existence společnosti, neboť se žalobce dostal do situace, kdy byl dle zákona plátcem DPH, ale nebyl veden v seznamu plátců DPH. To znemožnilo veškerý obchodní styk, protože pak žalobce působil podezřele a tam, kde k nějakému pokusu o obchodní činnost došlo a byla vydaná faktura nebo předjednaná smlouva, tak následně odběrateli tato faktura vyskočila v kontrolním hlášení jako chybová, protože správce daně nevede žalobce jako plátcem DPH, což vedlo k ukončení obchodního styku a nucenému omezení činnosti. V této situaci pak žalovaný po roce a půl od registrace k DPH požadoval k prokázání právní skutečnosti, že je žalobce osobou povinnou k dani, doložení obchodní aktivity a obchodních smluv po registraci k DPH, kterou ale správce daně neuskutečnil a svou činností fakticky znemožnil. Veškerá právní argumentace žalobce byla jasně podložena konkrétními ustanoveními zákona, komentáři k nim a judikaturou a hlouběji rozvedena v odvolání, v reakci na místní šetření a v reakci na výzvu žalovaného k vyjádření, což by mělo být vedeno ve spise u správce daně.
13. Vzhledem k výše uvedenému žalobce navrhl, aby soud rozhodl, že žalobce je plátcem DPH a správce daně je povinen jej registrovat jako plátcem DPH.

Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve stručně shrnul průběh správního řízení a následně vymezil předmět sporu a vyjádřil se k jednotlivým námitkám žalobce.
15. Žalovaný uvedl, že podle § 6b odst. 2 zákona o DPH je osoba povinná k dani plátcem ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, která byla plátcem. Pro naplnění výše uvedené zákonné podmínky registrace je nutno, aby zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace byla plátcem. Mezi žalovaným a žalobcem není sporu o tom, že byla splněna formální podmínka, tedy že původní společnost Sagy CZ s.r.o. byla plátcem DPH a skutečně došlo k přeměně této společnosti a k rozdělení jejího jmění a žalobce byl nástupnickou společností této přeměňované společnosti.
16. Žalovaný však setrval na tom, že další zákonnou podmínkou pro registraci k DPH podle výše uvedeného ustanovení zákona o DPH je, aby nástupnické korporace byly osobou povinnou k dani, přičemž odmítl tvrzení žalobce, že by si tuto zákonnou podmínku žalovaný vymyslel a rozšiřoval tak svou pravomoc. Žalovaný uvedl, že bez splnění této zákonné podmínky nemůže být žadatel o registraci k DPH správcem daně zaregistrován. Jde tedy o základní zákonnou podmínku pro registraci, tj. že žadatel o registraci je osoba

povinná k dani ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o DPH, která samostatně uskutečňuje reálnou ekonomickou činnost definovanou v § 5 odst. 2 zákona o DPH, anebo v návaznosti na platnou judikaturu SDEU existuje předpoklad výkonu reálné ekonomické činnosti, nebo existuje předpoklad obratu (např. rozsudky C-268/83 Rompelman, C-10/94 INZO, C-37/95 Ghent Coal). Osoba povinná k dani je pro účely DPH definována v § 5 odst. 1 zákona o DPH jako fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud zákon nestanoví v § 5a zákona o DPH jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Výkon ekonomické činnosti je tedy základní zákonnou podmínkou pro to, aby žadatel o registraci k DPH byl k této dani správcem daně zaregistrován.

17. Pochybnosti správce daně potažmo žalovaného však nebyly rozptýleny, žalobce neprokázal, že je osobou povinnou k dani ve smyslu ustanovení § 5 odst. 1 zákona o DPH, čímž nebyla splněna základní zákonná podmínka pro registraci k DPH, a v tomto důsledku byla registrace k DPH zamítnuta. Na podporu svého závěru žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2018, č. j. 1 Afs 246/2018 - 44, a ze dne 17. 7. 2018, č. j. 5 Afs 240/2017 - 42. Na základě uvedeného žalovaný konstatoval, že se žalobce nestal automaticky plátcem DPH pouze na základě odstěpení od rozdělované společnosti Sagy CZ s.r.o., správce daně, resp. žalovaný byl oprávněn posuzovat naplnění podmínek dle zákona o DPH a žalobní námitka je tudíž nedůvodná.
18. Žalovaný k námitce skutečného sídla uvedl, že považuje předpoklad skutečného sídla daňového subjektu z hlediska správy daně z přidané hodnoty za naprosto klíčový pro řádný výběr daně. V případě virtuálního sídla je pak správci daně výrazně ztížena možnost provádět dle aktuální potřeby např. vyhledávací činnost, zejména ověřovat majetkové, finanční a personální poměry nutné pro samostatné uskutečňování ekonomické činnosti, provádět místní šetření, zejména ohledávat důkazní prostředky a věci, nebo daňovou exekuci (sepis movitých věcí, které podléhají exekuci). Doplnil, že daňový subjekt je při registraci k DPH povinen uvádět jednak sídlo právnické osoby ve smyslu ustanovení § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jako adresu, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku, a tzv. skutečné sídlo dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, jako adresu místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení. Skutečné sídlo definované podle zákona o DPH nemusí být totožné se sídlem daňového subjektu, které má tento daňový subjekt jakožto právnická osoba uveden ve společenské smlouvě či zakladatelské listině dle ustanovení § 136 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, zveřejňované ve veřejném rejstříku. Daňový subjekt je tedy povinen uvádět oba tyto údaje. Žalovaný přitom trval na svém závěru, že žalobcem uváděné sídlo je virtuální. K obraně žalobce, že neoznačil řádně sídlo žalobce z důvodu vánočních svátků a svatby jednatele žalobce, žalovaný odkázal na body [23] a [44] napadeného rozhodnutí. V průběhu odvolacího řízení provedl správce daně místní šetření na adrese sídla žalobce, a to dne 16. 3. 2017, tedy více než dva měsíce po tvrzeném zaneprázdnění jednatele žalobce. Z provedeného místního šetření zaznamenaného úředním záznamem ze dne 20. 3. 2017, č. j. 223126/17/2401-60564-404877, vyplynulo, že na žalobcem uvedené adrese absentují jakékoliv údaje, které by zde informovaly o sídle žalobce. V místě nebyla zastížena žádná osoba, která by měla nějakou vazbu na žalobce. Správce daně nezjistil žádné okolnosti, které by svědčily o tom, že je zde skutečné sídlo žalobce. Reálná existence sídla žalobce, ze kterého by mohl vykonávat

ekonomickou činnost, tak nebyla potvrzena.

19. K námitce žalobce, že se po odmítnutí registrace k DPH ocitl v situaci, kdy musel zastavit veškerou obchodní činnost, neví, jak má postupovat a i jeho obchodní partneři jsou v nejistotě, žalovaný uvedl, že se žalobce po odmítnutí registrace nestal plátcem DPH a zůstává tak dále neplátcem DPH, tak jak byl před podáním přihlášky k registraci k DPH. V žádném případě tak nelze hovořit o značné právní nejistotě žalobce, když může kterýkoliv daňový subjekt působit v režimu neplátce DPH, což může být v některých ohledech pro daňový subjekt i výhodné (např. tvorba cen bez DPH). Žalovaný dále podotkl, že není vyloučeno, aby žalobce v budoucnu podal přihlášku k registraci DPH opětovně, ve chvíli kdy překročí zákonem stanovený obrat na základě výkonu reálné ekonomické činnosti. Ani tuto námitku tak neshledal žalovaný důvodnou.
20. Závěrem žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a provedená řízení vadami žalobcem tvrzenými, proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Posouzení věci krajským soudem

21. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
22. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
23. Soud ve věci rozhodoval v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť s tím žalobce i žalovaný souhlasili.
24. **Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.**
25. Zároveň soud v úvodu podotýká, že se obdobnou věcí zabýval již v rozsudku ze dne 30. 4. 2020, č. j. 30Af 61/2018 - 59, přičemž neshledává důvod se od dříve vyslovených závěrů odklonit, proto některé závěry přejímá.
26. Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH *osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.*
27. Podle § 5 odst. 2 zákona o DPH platí, že *ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.*
28. Podle § 6b odst. 2 zákona o DPH *osoba povinná k dani je plátcem ode dne zápisu přeměny právnické osoby do veřejného rejstříku nebo jemu odpovídající evidenci vedené podle práva příslušného státu, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající*

nebo rozdělované právnické osoby, která byla plátcem.

29. Dle § 128 odst. 1 daňového řádu *správce daně prověří údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci nebo v oznámení o změně registračních údajů a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve daňový subjekt, aby údaje vysvětlil, doložil, popřípadě doplnil nebo změnil, a zároveň stanoví lhůtu, v níž je daňový subjekt povinen tak učinit.*
30. Pouhým jazykovým výkladem citovaného ustanovení § 6b odst. 2 zákona o DPH lze uzavřít, podmínkami registrace k DPH jsou následující: 1) Právnická osoba musí být osobou povinnou k dani (ta je vymezena v § 5 odst. 1 zákona o DPH). 2) Právnická osoba vznikla některým z právem upravených způsobů přeměn právnických osob, v jehož rámci na ni přešlo nebo bylo převedeno jmění zanikající nebo rozdělované právnické osoby. 3) Zanikající nebo rozdělovaná právnická osoba, z níž na vznikající právnickou osobu přešlo nebo bylo převedeno jmění, je plátcem DPH. K tomu, aby se stal daňový subjekt plátcem daně podle § 6b odst. 2 zákona o DPH, je třeba, aby splnil všechny zde uvedené podmínky kumulativně. Soud podotýká, že o splnění druhé a třetí podmínky není sporu.
31. Je třeba si uvědomit, že registraci k DPH je v tomto směru nutno chápat jako nástroj daňové politiky, který není automatickým právním nárokem dotčených subjektů, a to také z důvodu předcházení možným daňovým únikům či daňovým podvodům. Jinými slovy řečeno, pokud by právní situace byla skutečně taková, že ke splnění podmínek registrace k DPH v případě právnických osob vzniklých v důsledku přeměny jiné právnické osoby - plátce DPH, dochází automaticky bez dalšího, ztratil by stát jakoukoli kontrolu nad tímto procesem, což není právě z hlediska potřeby zabránit podvodným machinacím s DPH žádoucí.
32. K ověřování splnění podmínek registrace k DPH se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 214/2017 - 36, následovně: *„Na základě výše uvedeného měl správce daně povinnost, bez ohledu na to, zda se jednalo o dobrovolnou, či povinnou registraci, ověřit pravdivost údajů uvedených v přihlášce k registraci. Za tím účelem mohl žalobkyně žádat o předložení dokladů či údajů potvrzujících její zákonnou povinnost dle § 6a zákona o dani z přidané hodnoty. Zároveň lze přisvědčit názoru městského soudu, že v případě povinné registrace je namístě větší aktivita správce daně, který má údaje z přihlášky ověřovat nejenom na základě dokladů předložených daňovým subjektem, ale také má při získávání podkladů postupovat z úřední povinnosti (získávat informace z veřejných rejstříků či seznamů, dotazovat se příslušných správních orgánů či kontaktovat jiné daňové subjekty) s cílem potvrdit, že zákonná povinnost žalobkyně skutečně vznikla.“* Stejný závěr plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 - 47: *„V projednávané věci byl správce daně povinen před zápisem stěžovatelky do registru plátců DPH ověřit, zda splnila zákonem stanovené podmínky. V první řadě bylo nutné ověřit, zda jí svědčí postavení osoby povinné k dani, tj. zda vykonává ekonomickou činnost (§ 5 zákona o DPH). Dále bylo nutné ověřit, zda uzavřela smlouvu o společnosti, zda je společníkem této společnosti osoba, která je (či se stala) plátcem daně a zda společně s tímto plátcem daně v rámci společnosti uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně či to má v úmyslu [§ 6a písm. b) zákona o DPH]. Pokud by stěžovatelka splnila uvedené podmínky, správce daně by byl povinen ji jako plátce DPH registrovat.“* Stejně plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2018, č. j. 1 Afs 246/2018 - 44, či ze dne 10. 2. 2020, č. j. 10 Afs 177/2018-37. Judikatura je tedy v této otázce ustálená. Správce daně nepochybil, pokud se v návaznosti na podanou žádost o registraci žalobce k DPH zabýval ověřením splnění podmínek registrace, tedy i otázkou, zda je žalobce osobou povinnou k dani ve smyslu shora

citovaného § 5 odst. 1 zákona o DPH. Tato podmínka se nepovažuje za automaticky splněnou, ale je nutno ji v každém konkrétním případě prokázat. Okruh dokazovaných skutečností přitom vyplývá právě z § 5 odst. 1 zákona o DPH, tj. zda dotčená právnická osoba vykonává ekonomickou činnost. Obsah pojmu ekonomická činnost vymezuje § 5 odst. 2 zákona o DPH. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie pak vyplývá, že v konkrétním případě se nemusí jednat toliko o faktický výkon ekonomické činnosti, ale rovněž i o přípravné činnosti směřující k realizaci ekonomické činnosti.

33. Zároveň je třeba upozornit, koho tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Jak připomněl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017 – 43: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje podle § 92 odst. 3 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Tato povinnost se vztahuje i na údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci k DPH. ... Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jím tvrzených skutečností spočívá na stěžovateli.“* Je to tedy daňový subjekt, který má povinnost tvrdit a prokázat rozhodné skutečnosti, má-li být jeho žádosti vyhověno.
34. Jako zcela správný je nutno vyhodnotit postup správních orgánů, které se zabývaly ověřením skutečností v rámci vedeného registračního řízení, a to v souladu se shora citovaným § 128 odst. 1 daňového řádu. Správní orgány přezkoumatelně a logicky vysvětlily, o co se opírají jejich pochybnosti ohledně správnosti či úplnosti žalobcem prezentovaných registračních údajů. Tyto pochybnosti vycházely především ze zjištění, že žalobce vznikl v důsledku rozdělení odštěpením ze společnosti Sagy CZ s.r.o. coby jedna z deseti nových společností, které sídlí na totožné adrese, přičemž všechny společnosti mají stejného jednatele a jejich základní kapitál je v minimální výši 1 Kč. Další pochybnosti vzbudila skutečnost, že adresa sídla žalobce neodpovídá skutečnému sídlu dle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. Žalobce rovněž nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly, že reálně vykonává ekonomickou činnost, a nakonec ani na obchodním účtu žalobce nevykazuje žádné finanční pohyby. Soud se ztotožňuje se závěrem správních orgánů o tom, že tato zjištění zakládají důvodnou pochybnost o výkonu ekonomické činnosti žalobce.
35. K jednotlivým důkazům předloženým žalobcem se pak žalovaný vyjádřil v bodech 24 až 27 napadeného rozhodnutí. Soud se s jejich hodnocením a učiněnými závěry plně ztotožňuje a v podrobnostech odkazuje na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí, když jejich opakování považuje za nadbytečné.
36. Ze zjištění správce daně ani z důkazů předložených žalobcem není možno učinit závěr, že by skutečně vykonával ekonomickou činnost, ani že by podnikal reálné přípravné úkony směřující k výkonu ekonomické činnosti.
37. Lze tak uzavřít, že žalobce neprokázal splnění jedné z obligatorních podmínek zákonné registrace k DPH, tj. že je osobou povinnou k dani, tedy že vykonává ekonomickou činnost, příp. dle judikatury SDEU alespoň přípravnou činnost směřující k realizaci ekonomické činnosti. Za této situace správci daně nezbylo než rozhodnout o zamítnutí jeho registrace k DPH. Žalovaný nepochybil, když odvolání žalobce zamítl a potvrdil napadené rozhodnutí správce daně. Soud neshledal ani žádná pochybení procesní, která by

měla na zákonnost napadeného rozhodnutí vliv.

Rozhodnutí soudu

38. Soud neshledal žádný z žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

39. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 21. září 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu