



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

žalobkyně: **Vasaros s.r.o.**, IČO: 01838296, se sídlem Lázeňská 4/543, 360 01 Karlovy Vary,

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2018, č. j. 17136/18/5300-22441-711913,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2018, č. j. 17136/18/5300-22441-711913 (dále též jen: napadené rozhodnutí), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 13. 1. 2017, č. j. 20942/17/2401-00510-401081 (dále též jen: rozhodnutí správního orgánu I. stupně), jímž byla zamítnuta žádost žalobkyně o registraci k DPH, neboť správní orgán I. stupně dospěl

k závěru, že přihláška je účelová.

Žaloba

2. Žalobkyně zahájila svou argumentaci konstatováním, že se před téměř rokem a půl stal plátcem DPH „de lege“ svým vznikem „fúzí rozdělením odštěpením“ se vznikem nástupnických společností dle zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev a dle ustanovení § 6b odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o DPH. Ve stanovené zákonné lhůtě se registrovala k DPH a očekávala registraci bez dalšího ve lhůtě do 30 dní, neboť na ni okamžikem splnění ustanovení § 6b odst. 2 zákona o DPH přešla práva a povinnosti rozdělované společnosti, čímž se stala mimo jiné plátcem DPH „de lege“. Její žádost o registraci však byla zamítnuta, přičemž správce daně vznesl dle žalobkyně řadu pochybností, které účelově sloužily k nezákonnému zamítnutí registrace k DPH a mnohdy odporovaly právnímu řádu ČR a zdravému rozumu. Jako příklad uvedla citaci zastaralé a překonané judikatury Soudního dvora EU, konstatování správce daně, že 1 000 Kč není dostatečný základní kapitál, úplnou absurditou dle žalobkyně byla výzva správce daně, aby prokázala, že je osobou povinnou k dani dle § 5 zákona o DPH a že vykonává ekonomickou činnost, přičemž správce daně navrhl celou řadu možných důkazů, které mohla žalobkyně za tím účelem použít.
3. Žalobkyně má přitom za to, že zvláštní zákon 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 a právního nástupnictví odštěpené společnosti a tedy i přechodu práv a povinností na nově vzniklé společnosti „de lege“, tzn. pokud byla rozdělovaná společnost osobou povinnou k dani, je osobou povinnou k dani i nástupnická společnost. S důvodnou pochybností o povědomí správce daně o právním nástupnictví (pokud by o něm měl povědomí, nemohl by namítat pochybnost o skutečnosti, že je žalobkyně osobou povinnou k dani) žalobkyně toto správcí daně vyčerpávajícím způsobem vysvětlila v odvolání, nicméně ani tak to nebylo reflektováno. Na základě toho dospěla žalobkyně k závěru, že se ze strany správního orgánu I. stupně jednalo o účelový nástroj odepření registrace k DPH a rozšíření pravomoci správce daně nad rámec zákona, čímž vědomě porušuje Ústavu, protože správce daně může činit pouze to, co zákon dovoluje a nesmí si extenzivním výkladem rozšiřovat pravomoci.
4. I přes nesouhlas s postupem správce daně I. stupně žalobkyně předložila některé požadované důkazy o tom, že je osobou povinnou k dani a navíc 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.
5. Další pochybností správce daně byla dle žalobkyně skutečnost, zda se její adresa zapsaná v obchodním rejstříku shodovala se skutečným sídlem korporace, neboť v době kontroly sídla chybělo označení společnosti na budově. Zde skutečně došlo podle žalobkyně k prodlení s označením. Žalobkyně byla do obchodního rejstříku zapsána těsně před vánočními svátky a požádala majitele budovy o označení sídla, neboť ho nemohla označit sama. 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 nafocono a zasláno správci daně a také bylo nafocono při místním šetření správcem daně a fyzicky ohledáno. Tímto žalobkyně nade vší pochybnost prokázala skutečné sídlo společnosti a odstranila své pochybení ohledně označení sídla. I přes své pochybení ovšem žalobkyně poukazuje na nesmyslný postup správce daně. Žalobkyně byla zapsána do obchodního rejstříku těsně před svátky a kontrola proběhla v době ihned po nich, správce daně se ptal přítomných, jestli žalobkyni znají, ale nezeptal se například majitelky budovy, která zde také sídlí a která byla na dovolené. Navíc měl správce daně na žalobkyni kontakt (telefon, e-mail, datová schránka). Stačil tak prostý telefonát a toto nedorozumění by se okamžitě vyřešilo. Přesto správce daně nezjednal nápravu formou autoremedury a odvolání postoupil žalovanému.

6. Žalobkyně dále napadla postup žalovaného. Ten jednak na postoupenou věc déle než jeden rok vůbec nereagoval, přestože je dle judikatury Nejvyššího správního soudu povinen rozhodnout do šesti měsíců, jednak postupoval přinejmenším diskutabilně, a v některých případech protizákonně. Skutkové okolnosti přerušoval, extenzivně rozšiřoval svoje pravomoci a nereagoval na výtky k zákonným nárokům daňového subjektu, lživě shrnoval tvrzení daňového subjektu a sám si kladl podmínky nad rámec zákona, kdy registruje žalobkyni k DPH.
7. Podle žalobkyně žalovaný opakovaně ve svém rozhodnutí uznal, že žalobkyně splnila podmínky stanovené v § 6b odst. 2 zákona o DPH, ale zdůraznil, že k registraci k DPH nutně dále prokázat, že je žalobkyně 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, což žalobkyně považuje za nezákonné a protiústavní. Jedná se dle žalobkyně o požadavek prokázat něco, co je právní skutečností, neboť žalobkyně je osobou povinnou k dani „de lege“, protože dle § 6b odst. 2 zákona o DPH má v rámci právního nástupnictví následnická společnost právní postavení rozdělované společnosti, čímž je nejen plátcem DPH ale také logicky osobou povinnou k dani. Žalovaný podle přesvědčení žalobkyně účelově brání zákonné registraci k DPH a rozšiřuje svoji pravomoc nad rámec zákona. Zákon o DPH ani zákon o přeměnách obchodních korporací nepožaduje předložení žádných důkazů, které vyžaduje žalovaný.
8. Jako zcela zcestnou považuje žalobkyně argumentaci OFŘ, 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 žalobkyně plátcem DPH „de lege“ a byla povinna podat do 15 dnů registraci k DPH. Správce daně pak má lhůtu 30 dní na to, aby žalobkyni registroval k DPH. Zde žalobkyně souhlasí se správcem daně v jeho tvrzení, že ten pak musí v této lhůtě prověřit splnění zákonných podmínek této registrace (tedy splnění podmínek dle § 6b odst. 2 zákona o DPH). Pokud jsou splněny, a žalobkyně je plátcem DPH, tak ji musí do 30 dnů registrovat. Sám žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 30 výslovně uvedl, že žalobkyně naplnila zákonné podmínky k registraci k DPH dle § 6b odst. 2 zákona o DPH. Tím pádem je žalobkyně plátcem DPH a správce daně je dle jejího názoru povinna registrovat ji do 30 dnů od podání registrace.
9. Za zcela lživé a účelově užité pak žalobkyně považuje 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

jednateli. Reálná existence sídla odvolatele, ze kterého by byl schopen vykonávat svou ekonomickou činnost, tak nebyla potvrzena.” Toto tvrzení je absolutně lživé a účelově užité 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 jednatel žalobkyně vše osobně ověřil správce daně 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 prokázanou 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 nadevší pochybnost. Na výše uvedeném je dle žalobkyně 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 sjednána náprava. Toto jednání tak podtrhuje postup správních orgánů v dané věci, která jasně směřuje k odmítnutí registrace k DPH za každou cenu.

10. Žalobkyně shrnula, že je plátcem DPH, a proto měla být jako plátce DPH také registrována. Místo toho správní orgány hledaly důvod, proč tak neučinit a kladly podmínky nad rámec zákona, nebo přímo v rozporu se zákonem a Ústavou. Příkladem je názor správce daně, že základní kapitál žalobkyně není dostatečný pro podnikatelskou činnost a proto ji nemůže registrovat k DPH, nicméně je násobně větší než požaduje zákon. Zde je jasně vidět, že správce daně nerespektuje zákonnou úpravu a chová se jako na „divokém západě“, kde si z pozice síly dělá, co se mu zlíbí. Dalším příkladem je celá konstrukce správce daně vedoucí k zamítnutí registrace k DPH, čímž je požadavek prokázání toho, že je žalobkyně „osobou povinnou k dani“ a prokázání této skutečnosti požaduje celou řadu důkazů. Jak již bylo uvedeno výše, tato konstrukce může vycházet z hluboké neznalosti práva, nebo je úmyslným jednáním v rozporu se zákonem. Žalobkyně je osobou povinnou k dani „de lege“ v rámci právního nástupnictví, a proto nemusí tuto právní skutečnost správci daně prokazovat, jakákoliv konstrukce správce daně postavená na tomto argumentu tak nemůže obstát. Žalobkyně splnila podmínky § 6b odst. 2 zákona o DPH, což uznal sám žalovaný ve svém rozhodnutí, čímž ho sám implicitně označil za plátce DPH. Nic na tom nemůže změnit postup žalovaného, který navázal na nezákonný postup správce daně a vytvořil a sám si stanovil druhou podmínku registrace k DPH, a to prokázání skutečnosti, že je žalobkyně také „osobou povinnou k dani“. K tomu pak požadoval celou škálu důkazů a opíral své tvrzení o rozhodnutí SDEU v nesouvisejících věcech, čímž si nad rámec zákona rozšířil svou pravomoc a sám si zahrál na zákonodárce stanovující si „nové zákonné ustanovení“. Nejen že tak jednal v rozporu se zákonem a Ústavou, ale navíc zcela ignoroval platné právo, které jasně říká, že daňový subjekt je osobou povinnou k dani díky právnímu nástupnictví, kdy dochází k přechodu práv a povinností z rozdělované společnosti. O praktikách žalovaného svědčí také skutečnost lživého vyjádření na adresu skutečného sídla, které bylo zdokumentováno mimo jiné v rámci místního šetření správcem daně, kdy žalovaný následně argumentuje neprokázáním a neoznačením sídla daňového subjektu jako jedním z důvodů zamítnutí odvolání. Jednání

správce daně a žalovaného navíc vedlo k faktickému nucenému zastavení veškeré obchodní činnosti téměř na začátku existence společnosti, neboť se žalobkyně dostala do situace, kdy byla dle zákona plátcem DPH, ale nebyla vedena v seznamu plátců DPH. To znemožnilo veškerý obchodní styk, protože pak žalobkyně působila podezřele, a tam kde k nějakému pokusu o obchodní činnost došlo a byla vydána faktura nebo předjednaná smlouva, tak následně odběrateli tato faktura vyskočila v kontrolním hlášení jako chybová, protože správce daně nevede daňový subjekt jako plátce DPH, což vedlo k ukončení obchodního styku a nucenému omezení činnosti. V této situaci pak žalovaný po roce a půl od registrace k DPH požaduje k prokázání právní skutečnosti, že je daňový subjekt osobou povinnou k dani, což je „de lege“ v rámci právního nástupnictví, doložení obchodní aktivity a obchodních smluv po registraci k DPH, kterou ale správce daně neuskutečnil a svou činností fakticky znemožnil. Veškerá právní argumentace žalobkyně je pak jasně podložena konkrétními ustanoveními zákona a komentářům k nim, judikaturu 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, případně své veškeré kroky k registraci k DPH je žalobkyně připravena doložit soudu k přezkoumání.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve stručně shrnul průběh správního řízení a konstatoval, že se s argumentací žalobkyně neztotožňuje. Dále podotkl, že žalobní námitky se ve větší části obsahově kryjí s odvolacími námitkami podanými v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Na tyto námitky konkrétními argumenty reagoval žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
12. Ve vztahu k problematice zákonné registrace dle § 6b odst. 2 zákona o DPH ve spojení s § 5 zákona o DPH, odkázal žalovaný na argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí. Dále uvedl, že podle § 6b odst. 2 ZDPH 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 žalobkyní tedy není sporu o tom, že byla splněna formální podmínka, tedy, že původní společnost Sagy CZ s.r.o. (dále též jen „Sagy CZ“) byla plátcem DPH a skutečně došlo k přeměně této společnosti a k rozdělení jejího jmění a žalobce byl nástupnickou společností této přeměňované společnosti.
13. Žalovaný ovšem trvá 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 odmítá tvrzení žalobkyně, že by si tuto zákonnou podmínku žalovaný vymyslel, jak žalobkyně naznačuje, a rozšiřoval tak svou pravomoc. Žalovaný uvádí, že bez splnění této zákonné podmínky nemůže být žadatel o registraci k DPH správcem daně zaregistrován, přičemž není rozhodné, zda se jedná o dobrovolnou registraci k DPH či registraci k DPH ze zákona. Jde tedy o základní zákonnou podmínku pro registraci (ať už dobrovolnou či ze zákona), tj. že žadatel o registraci je osoba povinná k dani ve smyslu § 5 odst. 1 ZDPH, která samostatně uskutečňuje reálnou ekonomickou činnost definovanou v § 5 odst. 2 ZDPH, anebo v návaznosti na platnou judikaturu SDEU existuje předpoklad výkonu reálné ekonomické činnosti, nebo existuje předpoklad obratu (např. rozsudky C-268/83 Rompelman, C-110/94 INZO, C-37/95 Ghent Coal). Osoba povinná k dani je pro účely DPH definována v § 5 odst. 1 ZDPH jako fyzická nebo

právnícká osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnícká 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.

14. V posuzovaném případě však žalobkyně zákonnou podmínku dle § 5 odst. 1 zákona o DPH nesplnila. Žalovaný na základě pochybností o reálném uskutečňování ekonomické činnosti (např. ze společnosti Sagy CZ se odštěpilo celkem 10 společností, které sídlí na totožné adrese, přičemž všechny tyto společnosti včetně žalobkyně mají základní kapitál v minimální výši 1 Kč, mají stejného jednatele Mgr. M. Š., přičemž žalovanému je známa skutečnost, že se pan Š. opakovaně angažoval v procesu zakládání společností a jejich následného prodeje cizím státním příslušníkům, adresa sídla žalobce neodpovídá skutečnému sídlu, žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by osvědčily, že reálně vykonává ekonomickou činnost, žalobkyně na svém obchodním účtu nevykazuje žádné finanční pohyby atd.) dospěl k závěru, že nově vzniklé společnosti nebyly založeny za účelem uskutečňování reálné ekonomické činnosti a žalobkyně v průběhu celého řízení neprokázala, že tuto ekonomickou činnost fakticky uskutečňuje. Pochybnosti správce daně potažmo žalovaného tak nebyly rozptýleny, žalobkyně neprokázala, že je osobou povinnou k dani ve smyslu ust. § 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 tohoto závěru žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 246/2018 ze dne 5. prosince 2018, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval zákonností rozhodnutí o zamítnutí registrace k DPH, přičemž se také jednalo o tzv. povinnou registraci [dle tehdejšího ustanovení § 6a písm. b) zákona o DPH], proto má žalovaný za to, že závěry vyslovené v tomto rozsudku jsou aplikovatelné i na nyní řešený případ. Podle závěrů Nejvyššího správního soudu prezentovaných v tomto rozsudku je nutné v případě registrace k DPH ověřit, zda subjektu, který o registraci usiluje, svědčí postavení osoby povinné k dani, tedy zda vykonává ekonomickou činnost ve smyslu § 5 zákona o DPH.
15. K námitce žalobkyně, že žalovaný účelově brání zákonné registraci k DPH, což vedlo k faktickému nucenému zastavení veškeré obchodní činnosti, žalovaný podotýká, že z předložených důkazních prostředků ani z důkazů zajištěných správcem daně nebylo zřejmé, zda žalobkyně vůbec ekonomickou činnost uskutečňuje, zda provádí alespoň přípravu k ekonomické činnosti, popř. zda formální vytvoření deseti nových společností bylo cíleno na reálný výkon jejich ekonomické činnosti
16. Pokud jde o pochybnosti, které nabyly správní orgány, odkázal žalovaný rovněž na argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí. Zopakoval přitom, že tyto pochybnosti nebyly ze strany žalobkyně odstraněny, a proto žalovaný nemohl jinak než registraci k DPH žalobkyni zamítnout. K doloženým důkazním prostředkům žalovaný odkazuje na body 24 až 26 napadeného rozhodnutí, kde tyto byly dostatečným způsobem zhodnoceny. Pokud žalobkyně s tímto hodnocením nesouhlasí, je to nepochybně její subjektivní názor, avšak postup žalovaného byl zcela v souladu se zákonem a nelze jej tak pokládat za účelové jednání k zamítnutí registrace k DPH.
17. Žalovaný se neztotožnil s žalobkyní, že by byla aplikována zastaralá a překonaná rozhodnutí SDEU, naopak má žalovaný za to, že zmíněná judikatura SDEU je plně aplikovatelná na nyní řešený případ. Pokud se týče výše základního kapitálu, žalovaný v

žádném případě netvrdil, že pouze kvůli nedostatečnému základnímu kapitálu nemůže registrovat žalobkyni k DPH. Je potřeba rozlišovat minimální výši základního kapitálu dle zákona o obchodních korporacích a pochybnosti správce daně potažmo žalovaného, které je třeba chápat komplexně.

18. K námitce ohledně skutečného sídla žalobkyně odkázal žalovaný na body 23 a 44 napadeného rozhodnutí a dále v podrobnostech na úřední záznam ze dne 20. 3. 2017. Žalovaný má za to, že v posuzovaném případě byly skutkové okolnosti zjištěny dostatečně spolehlivě, žalovaný postupoval v souladu se zákonem, reagoval na veškeré námitky uplatněné žalobcem. Napadené rozhodnutí bylo sice vydáno po lhůtě stanovené Pokynem č. MF-5, avšak tato skutečnost neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Posouzení věci krajským soudem

19. 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.“).
20. 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.
21. Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci řízení souhlasili.
22. Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH: *„Osoba povinná k dani je osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“*
23. Podle § 5 odst. 2 zákona o DPH: *„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 znalců. 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.“*
24. 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 evidence vedené podle práva příslušného státu, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované právnické osoby, která byla plátcem.“*
25. Dle § 128 odst. 1 zákona č. 280/2019 Sb., 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.“*
26. S ohledem na uplatněné žalobní body je třeba se nejprve zabývat podmínkami registrace k DPH při vzniku právnické osoby v důsledku přeměny jiné právnické osoby. Vyjít přitom dlužno z definice obsažené v § 6b odst. 2 zákona o DPH. Ta požaduje, aby byly

současně splněny následující podmínky: 1) Právnícká osoba musí být osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o DPH. 2) Právnícká osoba vznikla některým z právem upravených způsobů přeměn právníckých osob, v jehož rámci na ni přešlo nebo bylo převedeno jmění zanikající nebo rozdělované právnícké osoby. 3) Zanikající nebo rozdělovaná právnícká osoba, z níž na vznikající právníckou osobu přešlo nebo bylo převedeno jmění, je plátcem DPH.

27. Jak je patrné, v tomto směru je třeba přisvědčit postupu správních orgánů, které právě z této definice vyšly. Je to naopak žalobkyně, kdo se v daném případě mylí, když tvrdí, že pokud je rozdělovaná společnost osobou povinnou dani, je automaticky osobou povinnou k dani i (každá) její nástupnická společnost. Přechod práv a povinností při přeměně obchodní společnosti s otázkou registrace k DPH nemá přímou souvislost, mj. právě proto, že speciální zákon, tedy zákon o DPH, stanoví zvláštní podmínky pro registraci nástupnické společnosti. Činí tak ostatně nepochybně právě proto, aby se počet právníckých osob registrovaných k DPH nemohl rozrůstat zcela nekontrolovatelným způsobem, aniž by byla zajištěna jakákoli vazba mezi konkrétním výkonem ekonomické činnosti a registrací k DPH. 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 právníckých osob vzniklých v důsledku přeměny jiné právnícké osoby, plátkyně 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.
28. Nebylo tedy pochybením správního orgánu I. stupně, pokud se v návaznosti na podanou žádost o registraci žalobkyně k DPH zabýval ověřením splnění podmínek registrace, tedy i otázkou, zda je žalobkyně 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 případě zvlášť prokázat. Okruh dokazovaných skutečností přitom vyplývá právě z § 5 odst. 1 zákona o DPH, jde tedy o odpověď na otázku, zda dotčená právnícká osoba vykonává ekonomickou činnost. Obsah pojmu ekonomická činnost vymezuje § 5 odst. 3 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. Tím je tedy dán okruh skutečností, z nichž může vycházet závěr o důvodnosti žádosti žalobkyně o registraci k DPH, ovšemže za předpokladu, že budou tyto skutečnosti náležitým způsobem prokázány. Správní orgány tedy v tomto směru nevyšly z obsoletní judikatury Soudního dvora Evropské unie, jak tvrdila žalobkyně.
29. Jako zcela správný je pak nutno vyhodnotit i postup správních orgánů, které se zabývaly ověřením těchto skutečností v rámci vedeného registračního řízení, a to v souladu se shora citovaným § 128 odst. 1 daňového řádu. Správní orgány přezkoumatelně a logicky koherentně vysvětlily, o co se opírají jejich pochybnosti ohledně správnosti či úplnosti žalobkyní prezentovaných registračních údajů. Tyto pochybnosti vycházely dle obsahu odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I. stupně ze zjištění, že žalobkyně vznikla v důsledku rozdělení odštěpením (tedy nikoli fúze, o které hovořila žalobkyně) ze společnosti Sagy cz s.r.o. coby jedna z deseti nových společností, a to „bez zřejmého a bezprostředního záměru pokračovat v ekonomické činnosti rozdělované společnosti“, že na žalobkyni byla převedena jen nepatrná část obchodního jmění společnosti Sagy cz s.r.o. ve

výši 1 000 Kč (v tomto směru žalobkyně jednoznačně dezinterpretuje závěry správních orgánů, neboť se tu nepochybně nejedná o to, že by snad správní orgány tvrdily, že se nejedná o dostatečný základní kapitál, ale o jednu z indicí, které svědčily pro pochybnosti, že má žalobkyně reálně v úmyslu navazovat na obchodní činnost své právní předchůdkyně; navíc je v této souvislosti možno poukázat na to, že žalobkyně setrvale zaměňuje pojem obchodní jmění a základní kapitál, který dle zápisu v obchodním rejstříku činí u žalobkyně toliko 1 Kč, a není tedy „*mnohonásobně vyšší, než požaduje zákon*“), problém skutečného sídla žalobkyně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, podle něhož „*sídlem u osoby povinné k dani adresa 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; nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu*“, a k němuž bylo správním orgánem I. stupně v rámci řízení před ním provedeno dvojí místní šetření (ve dnech 20. 12. 2016 a 5. 1. 2017) s negativními výsledky. Soud se ztotožňuje se závěrem správních orgánů o tom, že tato zjištění zakládají důvodnou pochybnost o výkonu ekonomické činnosti žalobkyně.

30. Ztotožnil-li se pak žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí se závěry správního orgánu I. stupně, přičemž se vypořádal i s důkazními návrhy žalobkyně, jimiž se snažila prokázat, že uskutečňuje ekonomickou činnost, nelze ani jemu z pohledu soudu nic vytknout a v tomto směru je možno na logické a věcně správné závěry prezentované v odstavcích 24–28 napadeného rozhodnutí odkázat. Jinak řečeno, ze zjištění učiněných samotnými správními orgány, ani z důkazů předložených samotnou žalobkyní není možno učinit závěr, že by žalobkyně skutečně vykonávala nějakou ekonomickou činnost, ani že by podnikala nějaké reálné přípravné úkony k ekonomické činnosti.
31. K jednotlivým žalobním námitkám lze pak nad rámec již řečeného konstatovat následující. Pochybnosti správních orgánů, kterými opřely své zamítnutí žádosti o registraci žalobkyně k DPH, nebyly, jak je patrné ze shora vyložených důvodů, účelové. Zjištění, ke kterým správní orgány obou stupňů dospěly, vycházejí z relevantní právní úpravy, která byla řádně vyložena.
32. Hodnocení žalobkyní předložených důkazů o provozování ekonomické činnosti ze strany správních orgánů považuje soud, jak již výše uvedl, za správné a logické. Dovolává-li se žalobkyně ve své žalobě listiny prohlášení o spolupráci ze dne 15. 2. 2017, nutno konstatovat, že v něm není žalobkyně vůbec zmíněna; i kdyby v něm však zmíněna byla, nebylo by obsah této listiny považovat za důkaz, že žalobkyně vyvíjí ekonomickou činnost, neboť prohlášení o spolupráci je formulováno natolik neurčitě, že z něj vlastně nevyplývá ani žádný konkrétní závazek *pro futuro*, tím méně důkaz o skutečné aktivní ekonomické činnosti v přítomném čase. Pochybnosti nevyvolávají ani závěry správních orgánů týkající se sídla žalobkyně. Ta nepředložila žádný důkaz, ze kterého by vyplývalo, že v jí posléze označeném sídle skutečně vykonává činnosti odpovídající vymezení sídla v § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, tedy že v něm jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se jejího vedení. Ani žalobkyní předložené fotografie nemohou závěry správních orgánů zvrátit, neboť je na nich zachyceno toliko označení domovního zvonku (společně s dalšími devíti společnostmi), poštovní schránky (společně s dalšími třemi společnostmi), označení bytových dveří (společně s dalšími devíti společnostmi). Tyto fotografie tak nic nevypovídají o tom, zda se v místě označeného sídla skutečně přijímají zásadní rozhodnutí týkající se vedení žalobkyně. Správní orgán I. stupně přitom žalobkyni prostřednictvím výzvy k vyjádření zachycené v protokolu o místním šetření ze dne 17. 3. 2017 velmi intuitivně navedl, jaké otázky je třeba zodpovědět, resp. postavit najisto, aby

bylo možno uzavřít, že žalobkyně vykonává ekonomickou činnost. Žalobkyní následně předložené vyjádření a smlouva o poskytnutí sídla ze dne 17. 12. 2016, smlouva o poskytování právních služeb s Mgr. A. F., advokátkou ze dne 12. 1. 2017 spolu se shora již zmíněným prohlášením o spolupráci však žádoucí důkaz nepřinesly, přičemž soud se s hodnocením těchto důkazů provedeným správními orgány ztotožňuje.

33. Soud se neztotožňuje ani se způsobem, kterým žalobkyně hodnotí výsledky činnosti žalovaného v rámci řízení o jejím odvolání. Žalobkyně nad rámec již vypořádaných tvrzení nekonkretizovala, v čem spatřuje údajně diskutabilní či v některých případech až protizákonný postup žalovaného. Zcela jistě jím pak není možno rozumět výklad podmínek registrace k DPH, se kterým se podepsaný soud rovněž ztotožňuje. Jak už totiž soud popsal, řešení otázky, zda je či není žalobkyně osobou povinnou dani, nelze považovat za právní skutečnost, která vznikla na základě zákona. Jedná se naopak o otázku skutkovou, kterou byl správní orgán I. stupně povinen prověřit, což učinil. Přisvědčit pak nelze ani námitkám týkajícím se doby vyřízení odvolání, které žalobkyně podala proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Žalobkyně v průběhu řízení dne 3. 4. 2018 uplatnila prostředek ochrany před nečinností, tedy podnět ve smyslu § 38 daňového řádu, napadené rozhodnutí však bylo vydáno dne 16. 4. 2018, a proto Generální finanční ředitelství zaslalo žalobkyni vyrozumění o odložení jejího podnětu ze dne 23. 4. 2018. Žalobkyně mohla nepochybně proti průtahům brojit podnětem již dříve. Pokud jde o zákonnost napadeného rozhodnutí, nemají na ni však eventuální procesní průtahy vliv. Lhůty k vydání rozhodnutí stanovené procesními předpisy dlužno považovat za pořádkové, nikoli propadné. Tak tomu je i v projednávaném případě.
34. Na podkladě uvedených závěrů je možno konstatovat, že žádná ze žalobních námitek nebyla shledána důvodnou, a proto soud žalobu postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Náklady řízení

35. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož by měl právo na plnou náhradu nákladů řízení procesně plně úspěšný žalovaný. Jelikož mu však nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, rozhodl soud tak, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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 30. dubna 2020

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