



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudkyň JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobkyně: **Kraft Energie s.r.o.**
sídlem Ponětovická 1444/10, Brno
zastoupena advokátem JUDr. Filipem Mochnáčem
sídlem Heršpická 5, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2018, č. j. 31926/18/5300-21444-706361

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně podala dne 13. 9. 2017 přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o

DPH“). Finanční úřad pro Jihomoravský kraj dospěl k závěru, že žalobkyně nedoložila, že je osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 odst. 1 a 2 zákona o DPH a registraci k DPH zamítl.

2. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně v podané žalobě namítala, že napadené rozhodnutí vychází z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a spočívá na nesprávném právním posouzení věci. Závěr žalovaného, podle něhož žalobkyně pouze přesouvala zboží a platby mezi personálně propojenými osobami, není správný. Žalobkyně řádně provozuje ekonomickou činnost a není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje opak. Není neobvyklé ani protiprávní, aby několik obchodních společností bylo provázáno týměž společníkem nebo jednatelem. Tato skutečnost nemůže být důvodem pro odepření registrace k DPH.
4. Správní orgány neuvedly, že by u kteréhokoliv obchodního partnera žalobkyně bylo shledáno porušení daňových či jiných právních povinností, že by některý z těchto subjektů byl nespolehlivým plátcem či vykazoval daňové nedoplatky.
5. Žalobkyně vykazala obrat převyšující 1 000 000 Kč, a stala se tak plátcem DPH ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o DPH. Registrační povinnost je otázkou pouze evidenční a není rozhodující pro splnění povinností a uplatnění práv plátce. Odmítnutím registrace k DPH je žalobkyně, jakož i její obchodní partneři, vystavena právní nejistotě. Není zřejmé, jakým způsobem má nyní postupovat, neboť se stala *ex lege* plátcem DPH, avšak tuto daň nemůže účtovat ani hradit, byť je jí to zákonem uloženo.
6. Napadené rozhodnutí neobsahuje uvedení data podepsání, a je proto vydáno v rozporu s § 102 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
7. Z popsanych důvodů žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně dostatečně neprokázala, že k předmětným obchodním transakcím (nákup a prodej diamantových vrtáků, diamantových past a diamantových prášků) skutečně došlo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Bylo zjištěno, že všechny obchodní transakce, na jejichž základě překročila zákonem stanovený obrat, probíhaly mezi personálně propojenými společnostmi.
9. Správce daně není povinen bez dalšího registrovat žalobkyni jako plátce DPH. To vyplývá nejen z § 128 odst. 1 daňového řádu, ale též z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), konkrétně z rozsudku ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Meczek-Gabona*, a z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017-43). Správce daně je oprávněn prověřovat údaje uvedené v přihlášce k registraci k DPH a pouhé formální naplnění stanovených podmínek neznamená automatickou registraci žalobkyně jako plátce DPH.
10. Žalobkyně se po odmítnutí registrace nestala plátcem DPH a zůstává nadále neplátcem. Nelze tak hovořit o značné právní nejistotě. Není vyloučeno, aby žalobkyně podala

příhlášku k registraci k DPH opětovně, překročili stanovený obrat na základě reálné ekonomické činnosti.

11. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

12. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
13. O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
14. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
15. V projednávané věci je stěžejní posoudit, zda žalobkyně splnila podmínky pro registraci k DPH.
16. Registrace k DPH může mít dvojí charakter: může být dobrovolná nebo povinná. Dobrovolná registrace k DPH podle § 94a zákona o DPH má konstitutivní účinky, platné *pro futuro* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2014, č. j. 2 Afs 83/2012-48). Povinná registrace podle § 94 téhož zákona má naopak deklaratorní povahu, neboť pouze potvrzuje zákonnou povinnost daňového subjektu být plátcem DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 Afs 329/2016-51).
17. Podle § 6 odst. 1 zákona o DPH se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.
18. Obratem se podle § 4a odst. 1 zákona o DPH pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za a) zdanitelné plnění, b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a zákona o DPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.
19. Podle § 128 odst. 1 daňového řádu má správce daně povinnost ověřit údaje v přihlášce k registraci a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzvat daňový subjekt k vysvětlení, doložení, doplnění či změně. Povinnost ověřit pravdivost údajů v případě registrace k DPH vyplývá i z judikatury SDEU. Např. v bodě 29 rozsudku ze dne 14. 3. 2013, C-527/11, *Valsts ieņēmumu dienests v. Ablesio SIA*, SDEU uvedl, že „[č]lenské státy jsou (...) povinny zaručit pravdivost zápisů do registru osob povinných k dani za účelem zajištění řádného fungování systému DPH. Je tak věcí příslušného vnitrostátního orgánu ověřit postavení osoby povinné k dani dříve, než jí přidělí identifikační číslo pro účely DPH“ (obdobně srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, C-273/11 *Mecsek Gabona Kft*, bod 63). Tomu koresponduje povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání či jiných podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Tato povinnost se vztahuje i na údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci k DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017-43).

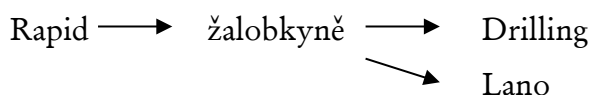
20. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje podle § 92 odst. 3 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Důkazní břemeno daňového subjektu se vztahuje i na údaje uvedené v přihlášce k registraci k DPH. Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat skutečnost, že jeho obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhl 1 000 000 Kč. Prokazování této skutečnosti je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít).
21. I v případě, že daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, může správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví. V tomto ohledu však správce daně tíží důkazní břemeno, a to ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
22. Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací. Důkazní břemeno ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání tvrzených skutečností spočívá na žalobkyni.
23. V projednávané věci byl tedy správce daně povinen před zápisem žalobkyně do registru plátců DPH ověřit, zda splnila zákonem stanovené podmínky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-50). V první řadě bylo nutné zkoumat, zda žalobkyně je skutečně osobou povinnou k dani, zda má sídlo v tuzemsku a zda ve stanoveném období překročila stanovený obrat ve smyslu § 4a odst. zákona o DPH.
24. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně podala přihlášku k registraci k DPH dne 13. 9. 2017. Správci daně vznikly pochybnosti o naplnění zákonných podmínek registrace, konkrétně zda je žalobkyně osobou povinnou k dani a zda provozuje skutečnou ekonomickou činnost. Dne 19. 9. 2017 proto vydal výzvu podle § 128 odst. 1 daňového řádu, ve které své pochybnosti specifikoval a uložil žalobkyni prokázat, že došlo k faktickému uskutečnění deklarovaných transakcí (č. l. C14 správního spisu). Žalobkyně reagovala podáním ze dne 27. 9. 2017, ve kterém uvedla, že dosáhla obratu ve výši 1 025 000 Kč a ekonomickou činnost provádí v sídle společnosti (prodej zboží malých rozměrů). K podání přiložila výpis pohledávek ke dni 26. 9. 2017 od obchodních korporací Rapid Drilling s.r.o. (dále jen „Rapid“), ICE millennium s.r.o. (dále jen „ICE“), Drilling – Polishing s.r.o. (dále jen „Drilling“), a Lano Energie s.r.o. (dále jen „Lano“) (č. l. C15 správního spisu). Jelikož předmětné vyjádření a předložená písemnost pochybnosti správce daně neodstranily, vydal výzvu k poskytnutí informací, konkrétně výpisu z běžného účtu žalobkyně vedeného u České spořitelny s.r.o. (č. l. C16 správního spisu). Dne 11. 10. 2017 se uskutečnilo ústní jednání, při kterém žalobkyně poskytla správci daně

výpis z bankovního účtu a faktury prokazující uskutečněný obrat (č. 1. C17 správního spisu).

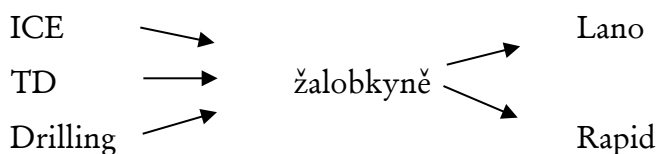
25. Dne 24. 10. 2017 správce daně vydal rozhodnutí (č. 1. C1 správního spisu), jímž zamítl registraci žalobkyně k DPH z důvodu nesplnění podmínek § 94 odst. 1 zákona o DPH. V rozhodnutí uvedl, že žalobkyně přesouvá zboží a platby mezi personálně propojenými osobami a je osobou, o níž je známo, že je zakladatelkou obchodních společností, které později prodává. Žalobkyně správci daně nedoložila, že je osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 odst. 1 a 2 zákona o DPH, tedy že samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Správce daně vyhodnotil, že činnost žalobkyně spočívá pouze v přesunu zboží mezi personálně propojenými obchodními korporacemi, nikoliv v reálné ekonomické činnosti. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání ze dne 25. 10. 2017.
26. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnění prvostupňového rozhodnutí korigoval. Dospěl k závěru, že žalobkyně pro získání registrace k DPH účelově deklarovala překročení hranice obratu a neprokázala faktický prodej a nákup předmětného zboží. S odlišným právním názorem žalovaného byla žalobkyně seznámena dne 1. 6. 2018. Současně byla vyzvána k vyjádření a navrnutí dalších důkazních prostředků. V podání ze dne 14. 6. 2018 žalobkyně uvedla, že uskutečnění plnění prokázala fakturami, které jsou potvrzené prodávajícím i kupujícím, a výpisem z bankovního účtu, k čemuž přiložila objednávky a dodací listy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí setrval na závěru, že fakticky nedošlo k uskutečnění deklarovaných plnění.
27. V posuzované věci žalobkyně deklaruje splnění podmínek k registraci k DPH, resp. splnění podmínky obratu přesahující 1 000 000 Kč (§ 6 odst. 1 zákona o DPH) uskutečněným plněním spočívajícím v nákupu a prodeji diamantových vrtáků, diamantových prášků a diamantových past.
28. Správce daně zjistil a popsal řetězec obchodních korporací, které měly dodávat předmětné zboží mezi sebou. Jednalo se o obchodní korporace Rapid, ICE, Drilling, TD – Tools s.r.o. (dále jen „TD“) a Lano. Všechny obchodní transakce, na základě kterých žalobkyně překročila zákonem stanovený obrat, probíhaly mezi těmito personálně propojenými osobami.

29. Obchodní případy lze zobrazit následovně:

Obchodní transakce s diamantovými vrtáky



Obchodní transakce s diamantovým práškem



Obchodní transakce s diamantovou pastou



30. Ze správního spisu dále vyplývá, že jednatel žalobkyně, pan Mgr. O. B., byl současně jednatelem obchodních korporací Rapid, Drilling a Lano. Obchodní korporace ICE udělila jednatele žalobkyně plnou moc pro zastupování. V obchodní korporaci TD byla jednatelkou manželka jednatele žalobkyně (paní J. B.). Je tak zřejmé, že fakturace obchodních transakcí byla prováděna mezi personálně propojenými obchodními korporacemi.
31. Faktické uskutečnění uvedených obchodních transakcí prokazovala žalobkyně v daňovém řízení fakturami a dodacími listy. Těmito listinami však bez dalšího nelze jednoznačně osvědčit, že k předmětným transakcím skutečně došlo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, panují-li o faktickém uskutečnění transakcí pochybnosti. Jednatel žalobkyně při ústním jednání vypověděl, že neví, kde se prodané zboží nachází, ačkoliv je současně jednatelem obchodních korporací, kterým žalobkyně předmětné zboží prodala. Z objednávek nelze zjistit, kdo je podepsal. Z dodacích listů není zřejmé, kdo měl zboží přebírat a kdo listiny podepsal. Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že žalobkyní předložené listiny (faktury a dodací listy) se jeví jako účelově vyhotovené až v průběhu daňového řízení. Za nestandardní lze rovněž označit způsob úhrady faktur za deklarovaná plnění, které probíhaly tak, že žalobkyně hradila platby svým dodavatelům teprve po obdržení úhrady od svých odběratelů.
32. Soud tak ve shodě se žalovaným uzavírá, že důkazy předložené žalobkyní ve správním řízení nebyly způsobilé prokázat faktické uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, tedy ani naplnění podmínky dosažení obratu ve smyslu § 4a odst. 1 zákona o DPH. Ani v rámci místního šetření konaného v sídle žalobkyně nebylo faktické uskutečnění zdanitelných plnění prokázáno, neboť přetrvávaly pochybnosti o samotné existenci zboží, jež mělo být na základě účetních dokladů v řetězci společností přeprodáváno. Výpis z bankovního účtu žalobkyně prokazuje pouze to, že žalobkyně obdržela platby v určité výši od různých subjektů. Neproazuje však, zda se jednalo o úplatu za uskutečněná plnění ve smyslu § 4a zákona o DPH.
33. Žalovaný v případě pochybností zcela správně v souladu s konstantní judikaturou konstatoval, že samotné přijaté faktury nelze osvědčit jako důkazy prokazující, že k dodání zboží skutečně došlo. Prokazování uskutečnění výdaje (příjmu) je sice prvotně záležitostí účetního dokladu, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2008, č. j. 2 Afs 130/2007-47, nebo ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72).
34. Závěr žalovaného, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že skutečně dosáhla zákonem stanoveného obratu rozhodného pro registraci k DPH, je proto správný. Nedoložila totiž důkazní prostředky, které by bez jakýchkoliv pochybností prokazovaly, že dosáhla za nejbližších 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obratu ve výši 1 025 416 Kč, jak tvrdila v přihlášce k registraci k DPH ze dne 19. 9. 2017 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017-43).

35. Lze souhlasit s argumentací žalobkyně, že plátcem DPH se osoba povinná k dani stává ze zákona překročením zákonem stanoveného obratu a registrace je toliko formálním osvědčením. Při splnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 6 odst. 1 zákona o DPH se osoba povinná k dani stane plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat (viz § 6 odst. 2 zákona o DPH). V nyní posuzovaném případě však žalobkyně správci daně neprokázala splnění výše uvedené obligatorní podmínky. Správce daně proto nemohl vydat rozhodnutí o registraci, jímž by deklaroval, že se žalobkyně stala plátcem DPH. Závěr žalovaného, že na registraci k DPH není právní nárok, tak není v rozporu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudky ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 Afs 35/2013-21, ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013-33, či ze dne 5. 2. 2007, č. j. 5 Afs 101/2006-178).
36. Námitka nesprávného posouzení naplnění podmínek pro registraci k DPH tak není důvodná.
37. Lze doplnit, že povinnost správce daně ověřit údaje v přihlášce k registraci k DPH není pouhý bezúčelný formalismus. Prověřováním údajů obsažených v přihlášce k DPH se předchází vzniku organizovaných podvodů na DPH. Z rozhodovací činnosti je soudu známa praxe, při které dochází v určitých případech k zapojování účelově zaregistrovaných osob do řetězců obchodních transakcí, přičemž jediným cílem vstupu těchto osob do systému DPH není reálná ekonomická činnost, ale vytvoření podmínek pro fungování organizovaného podvodu na DPH. Případy podvodů na DPH, popř. také zneužitím systému DPH, se již delší dobu zabývá judikatura SDEU i mnohá rozhodnutí tuzemských správních soudů (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, a mnoho dalších). Výše řečené neznamena, že právě žalobkyně registrací k DPH sleduje neoprávněně vylákání daňové výhody na dani z přidané hodnoty, pouze to, že naplnění podmínek pro registraci k DPH je nutné řádně zkoumat.
38. K námitce žalobkyně, že napadené rozhodnutí neobsahuje všechny náležitosti uvedené v § 102 odst. 1 daňového řádu, soud stručně uvádí, že napadené rozhodnutí je podepsáno otiskem elektronického podpisu na jeho poslední straně s uvedením data vyhotovení (16. 7. 2018) a jména úřední osoby (Ing. B. Š.). Ani tato námitka proto není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

39. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. března 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu