



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Lepanter Czech, s. r. o.**, se sídlem Havlíčkova 190/12, Český Těšín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/1, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2017, čj. 13254/17/5300-22443-711745, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2018, čj. 22 Af 54/2017-40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2018, čj. 22 Af 54/2017-40, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalobkyně podala dne 26. 8. 2016 k Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj (správce daně) přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty podle § 6a písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), tedy z důvodu, že se stala společnicí společnosti Folesion Company, v jejímž rámci uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem DPH, společností Folesion, s. r. o. Dne 22. 9. 2016 vyzval správce daně podle § 128 odst. 1 daňového řádu žalobkyni k odstranění pochybností v registračních údajích uvedených v přihlášce. Požadoval, aby žalobkyně prokázala naplnění zákonných podmínek pro registraci k DPH podle § 6a písm. b) zákona o DPH. Rozhodnutím ze dne 10. 11. 2016 zamítl správce daně registraci žalobkyně, neboť ani po doplnění údajů na základě výzvy neprokázala, že je osobou povinnou k dani a že uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem v rámci společnosti. Žalobkyně podala proti rozhodnutí správce daně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 24. 3. 2017 označeným v záhlaví.

[2] Žalobkyně se bránila proti rozhodnutí žalovaného žalobou, které Krajský soud v Ostravě vyhověl. Dovedil, že vyzývá-li správce daně k doplnění registračních údajů, je

povinen jednoznačně identifikovat veškeré své pochybnosti o správnosti a úplnosti registračních údajů. Sdělí-li správce daně určité pochybnosti o konkrétních údajích v registraci, je třeba mít za to, že o jiných údajích tyto pochybnosti nemá. Z odůvodnění rozhodnutí správce daně nelze podle krajského soudu seznat, proč vyhodnotil správce daně skutečnosti doplněné v reakci na výzvu jako nedostatečné pro závěr o splnění registračních podmínek. Obdobně ani z rozhodnutí žalovaného není patrné, v čem konkrétně žalobkyně nevyhověla výzvě správce daně. Z výzvy vyplývá, že správce daně měl v zásadě pochybnosti pouze o tom, zda žalobkyně v rámci ekonomické činnosti uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet DPH společně s plátcem DPH, nikoli o samotném výkonu její ekonomické činnosti. To je však v rozporu s odůvodněním rozhodnutí správce daně. Žalovaný nejen že shledal postup správce daně správným, ale v odvolacím řízení zkoumal také splnění dalších podmínek pro registraci k DPH, aniž žalobkyni seznámil s dalšími pochybnostmi o správnosti a úplnosti registračních údajů, které měl navíc oproti správci daně v řízení v prvním stupni. Jelikož žalovaný neseznámil žalobkyni s nově zkoumanými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu, učinil své rozhodnutí pro žalobkyni překvapivým a zatížil jej vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

[3] Dále shledal krajský soud rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, neboť se žalovaný nezabýval otázkou, zda nenastala ohledně skutečností požadovaných správcem daně fikce bezvadnosti podání podle § 128 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné také pro nesrozumitelnost, neboť žalovaný na jedné straně uvádí, že žalobkyně vůbec nesplnila podmínky pro zákonnou registraci plátce DPH, na druhé straně však obsáhle argumentuje tím, že registrace DPH je vedena podvodným úmyslem. Oba tyto závěry jsou podle krajského soudu vedle sebe neslučitelné, rozhodnutí je tedy vnitřně rozporné.

I. Kasační stížnost

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítá nesprávné posouzení právní otázky.

[5] Podle stěžovatele nelze ze znění výzvy k odstranění pochybností v registračních údajích dovodit pochybnost správce daně pouze o uskutečňování plnění s nárokem na odpočet společně s plátcem. Správce daně v odůvodnění naopak jasně uvádí, že má pochybnosti i o tom, zda je žalobkyně osobou povinnou k dani.

[6] Stěžovatel dále uvádí, že v odvolacím řízení nezjistil oproti správci daně žádné nové skutečnosti ani nehodnotil nové důkazy, nebyl tedy povinen postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ve svém rozhodnutí se ztotožnil se zjištěným skutkovým stavem i s právním hodnocením správce daně, pouze v reakci na odvolání podrobněji rozvedl důvody, pro které byla žalobkyni zamítnuta registrace k DPH. Jeho rozhodnutí proto nemohlo být pro žalobkyni nijak překvapivé.

[7] Stěžovatel nepovažuje své rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Správce daně i stěžovatel ve svých rozhodnutích jednoznačně popsali důvody, pro které považují podmínky k registraci za nesplněné. Rovněž vypořádali veškerá tvrzení žalobkyně a předložené důkazní prostředky. Z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí je

pokračování

zjevné, že žalobkyně nenaplnila zákonné podmínky pro registraci k DPH a v reakci na výzvu nerozptýlila pochybnosti správce daně; výzvě tedy nevyhověla. Nemohla proto nastat fikce bezvadnosti přihlášky k registraci podle § 128 odst. 2 daňového řádu.

[8] Stěžovatel nepovažuje své rozhodnutí za nepřezkoumatelné ani pro nesrozumitelnost. Správce daně i stěžovatel na základě skutkových okolností pojali podezření, že registrace k DPH bude použita podvodným způsobem. Správce daně toto zjištění zahrnul do své úvahy, stěžovatel touto zmínkou reagoval na odvolací námitku. Podezření o zneužití registrace však nebylo důvodem k zamítnutí: registrace byla zamítnuta kvůli nesplnění hmotněprávní podmínky. Tento jednoznačný závěr však nevylučuje, aby správce daně v průběhu prověřování podmínek pro registraci zjišťoval i skutečnosti nasvědčující záměru zneužít registraci. Oba závěry vedle sebe obstojí a jejich přijetí nezakládá nepřezkoumatelnost.

[9] Žalobkyně uvedla, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu, a navrhla NSS, aby kasační stížnost zamítl.

II. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze tří důvodů: pro vadu řízení spočívající v tom, že stěžovatel před vydáním rozhodnutí neseznámil žalobkyni s dalšími pochybnostmi o správnosti a úplnosti registračních údajů; pro nepřezkoumatelnost vyvolanou nedostatkem důvodů; a pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení všech tří důvodů pro zrušení rozhodnutí, NSS se k nim tedy popořadě vyjádří.

[12] Podle § 6a písm. b) zákona o DPH (zákon o DPH je tu citován ve znění do novelizace provedené zákonem č. 170/2017 Sb. ke dni 1. 7. 2017, kdy byla celá úprava § 6a ze zákona vypuštěna) *osoba povinná k dani, která se stane společníkem společnosti, v jejímž rámci uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem, je plátcem ode dne, kdy se stala společníkem*. Tato osoba je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala plátcem (§ 94 odst. 2 zákona o DPH).

[13] Osobou povinnou k dani je podle § 5 odst. 1 zákona o DPH osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost, nestanoví-li tento zákon jinak.

[14] Podle § 128 daňového řádu:

- (1) 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.
- (2) Vyhoví-li daňový subjekt výzvě ve stanovené lhůtě, hledí se na přihlášku k registraci nebo na oznámení o změně registračních údajů, jako by bylo podáno bez vady v den původního podání. Je-li výzvě vyhověno až po uplynutí lhůty, považuje se přihláška k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů za podané tímto dnem.

[15] Povinnost ověřit pravdivost údajů v případě registrace k DPH vyplývá i z judikatury Soudního dvora EU. Např. v bodě 29 rozsudku ze dne 14. 3. 2013, *Ablessio*, C-

527/11, Soudní dvůr uvedl: „Členské státy jsou kromě toho 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“ (srov. také rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek Gabona Kft*, C-273/11, bod 63). Tomu odpovídá 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 NSS ze dne 14. 3. 2018, čj. 7 Afs 76/2017-43).

[16] Podle bodu 28 rozsudku NSS ze dne 16. 8. 2018, čj. 9 Afs 216/2018–47, který se týká registračního řízení,

„procesní odpovědnost za prokázání skutečností uvedených v přihlášce k registraci spočívá na daňovém subjektu. Ten je povinen tvrzené údaje správci daně doložit, případně vysvětlit, změnit či doplnit. Správce daně je na druhou stranu povinen zkontrolovat správnost údajů a dokumentů, které mu byly poskytnuty. Za tímto účelem je oprávněn vyzvat daňový subjekt k předložení dokladů či informací potvrzujících údaje tvrzené v přihlášce. Daňový subjekt nesplní svou důkazní povinnost tím, že předloží jakékoliv dokumenty. Musí se jednat o důkazní prostředky, které objektivně prokazují skutečnosti uvedené v přihlášce k registraci. Splní-li daňový subjekt tuto povinnost, rozhodne správce daně v souladu s § 129 odst. 1 daňového řádu o tom, že daňový subjekt registruje. Bude-li mít správce daně pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků předložených daňovým subjektem, ve výzvě mu sdělí, na základě jakých skutečností k tomuto závěru dospěl, aby měl daňový subjekt možnost na tato zjištění adekvátně reagovat, případně doplnit dokazování. Nevyvrátí-li daňový subjekt sdělené pochybnosti, správce daně v souladu s § 129 odst. 1 daňového řádu rozhodne o zamítnutí registrace daňového subjektu.“

[17] Správce daně byl povinen ověřit před zápisem žalobkyně do registru plátců DPH, zda splnila zákonem stanovené podmínky, tedy 1) zda jí svědčí postavení osoby povinné k dani, tj. zda vykonává ekonomickou činnost (§ 5 zákona o DPH); 2) zda uzavřela smlouvu o společnosti; 3) zda je společníkem této společnosti osoba, která je (či se stala) plátcem daně; 4) zda žalobkyně 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].

II.A Překvapivost rozhodnutí

[18] Žalobkyně podala dne 26. 8. 2016 ke správci daně přihlášku k registraci k DPH z důvodu, že se stala společníkí společnosti Folesion Company, v níž uskutečňuje tlumočnickou a překladatelskou činnost spolu s plátcem DPH, společností Folesion, s. r. o. Žalobkyně přiložila k přihlášce smlouvu o společnosti ze dne 1. 8. 2016. Dne 22. 9. 2016 vyzval správce daně žalobkyni k odstranění pochybností v registračních údajích uvedených v přihlášce.

[19] Spor je o to, k doplnění jakých údajů vyzval správce daně žalobkyni, respektive ohledně splnění kterých zákonných podmínek k registraci vyjádřil správce daně ve výzvě pochybnost.

[20] Správce daně ve výzvě požadoval, aby žalobkyně:

pokračování

- vyplnila ve všech bodech přílohu k přihlášce k registraci;
- sdělila, zda „*v rámci ekonomické činnosti uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem DPH dle článku II smlouvy o společnosti ze dne 1. 8. 2016, dle které je účelem společné provozování podnikatelské činnosti*“, a doložila konkrétní doklady, které by „*prokázaly naplnění zákonných podmínek rozhodných pro registraci k DPH podle § 6a písm. b) zákona o DPH, tj. především podmínku, že jako společník společnosti uskutečňuje v rámci této společnosti plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem*“;
- sdělila, jak je materiálně a personálně zajištěna její ekonomická činnost v rámci společných činností společnosti;
- uvedla dodavatele a odběratele, se kterými spolupracuje, a případně doložila již uzavřené obchodní smlouvy.

Správce daně ve výzvě dále uvedl, že obrat žalobkyně za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích měsíců kalendářního roku činil 0 Kč a správce daně „*má pochybnosti o splnění zákonných podmínek k registraci*“. V odůvodnění výzvy správce daně sdělil, že „*má pochybnosti ohledně registračních údajů žalobkyně, a to konkrétně zda je žalobkyně osobou povinnou k dani, která uskutečňuje ve smyslu ustanovení § 6a písm. b) zákona o DPH ekonomickou činnost společně s plátcem podle předložené smlouvy o společnosti*“.

[21] Podle krajského soudu z výzvy správce daně vyplývá, že správce daně „*a priori neměl pochybnost o ekonomické činnosti žalobkyně, ale pouze o tom, zda v rámci této činnosti uskutečňuje plnění s nárokem na DPH*“. NSS s tímto závěrem nesouhlasí. Výzva je formulována obecně. Správce daně v ní vyjadřuje pochybnost o splnění všech/jakýchkoli zákonných podmínek k registraci, aniž by některou z podmínek považoval za splněnou. To platí také o podmínce výkonu ekonomické činnosti. Správce daně sice tuto podmínku výslovně a samostatně nezmiňuje, ale právě na ni míří jeho zmínka o nulovém obratu žalobkyně v předcházejících 12 měsících.

[22] NSS nesouhlasí s krajským soudem ani v tom, že správce daně dostatečně neodůvodnil nenaplnění zákonných podmínek k registraci. Z rozhodnutí správce daně naopak jednoznačně vyplývá, že správce považoval za neprokázané, že žalobkyně je osobou povinnou k dani, tedy že samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost nebo se na ni připravuje (první podmínka podle bodu [17] tohoto rozsudku), a dále že žalobkyně uskutečnila v rámci společnosti plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem (čtvrtá podmínka). Kromě toho vyjádřil správce daně své podezření, že společnost Folesion Company byla založena účelově, aby získala registraci k DPH pro jednotlivé společníky, včetně žalobkyně. Správce daně tedy shledal postavení žalobkyně jako společnice (druhá podmínka) účelovým.

[23] Krajský soud zrušil stěžovatelovo rozhodnutí, neboť stěžovatel v odvolacím řízení postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Provádí-li odvolací orgán podle tohoto ustanovení

v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

[24] NSS však neshledal prostor k uplatnění tohoto ustanovení. Z obsahu správního spisu nevyplývá, že by stěžovatel v odvolacím řízení prováděl dokazování. Stěžovatel ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí vyšel ze skutkového stavu zjištěného správcem daně, zkoumal naplnění týchž podmínek k registraci jako správce daně a dospěl k totožným závěrům. Napadené rozhodnutí proto nemohlo být pro žalobkyni překvapivé.

[25] NSS shrnuje, že správce daně ve svém rozhodnutí jednoznačně vyslovil, které důvody pro registraci považuje za nesplněné. Stěžovatel se neodchýlil od skutkových zjištění ani právních závěrů správce daně. NSS tedy nespatřuje ve správním řízení vadu, pro kterou krajský soud stěžovatelovo rozhodnutí zrušil.

II.B Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů

[26] Krajský soud shledal rozhodnutí správce daně i stěžovatele nepřezkoumatelnými, neboť oba orgány pominuly fikci bezvadnosti přihlášky a z jejich rozhodnutí není zřejmé, v čem žalobkyně nevyhověla výzvě k odstranění pochybností v registračních údajích.

[27] Správce daně vyzval žalobkyni k doložení dokumentů, které by prokázaly naplnění zákonných podmínek rozhodných pro registraci k DPH. Jak již NSS uvedl v bodě [21] tohoto rozsudku, výzva je formulována velmi široce. V zásadě z ní lze dovodit, že správce daně má pochybnosti o splnění všech podmínek k registraci. Jelikož však byla výzva formulována tímto způsobem, nelze pro tento případ užít úvahy krajského soudu vedené v bodě 19 jeho rozsudku, tedy že sdělil-li správce daně určité pochybnosti jen o některých konkrétních údajích v registraci, je třeba mít za to, že o jiných údajích tyto pochybnosti nemá. Správce daně si s ohledem na znění výzvy ponechal prostor pro pochybnosti o splnění všech podmínek k registraci.

[28] Žalobkyně na výzvu reagovala, avšak doloženými důkazními prostředky nerozptýlila pochybnosti správce daně. Správce daně a stěžovatel vyhodnotili žalobkyní doložené dokumenty a dospěli k závěru, že nesvědčí o naplnění zákonných podmínek. Jelikož žalobkyně výzvě nevyhověla, nemohly nastat účinky podle § 128 odst. 2 daňového řádu a nemohla se uplatnit fikce bezvadnosti. Nebylo přitom třeba, aby se správce daně a stěžovatel ve svých rozhodnutích k fikci výslovně vyjádřili; ze skutkových okolností bylo zřejmé, že fikce nemohla nastat. NSS proto rozhodnutí neshledává nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

II.C Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost

[29] Krajský soud dále shledal stěžovatelovo rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost, neboť stěžovatel na jedné straně konstatuje, že žalobkyně vůbec nesplnila podmínky pro zákonnou registraci, avšak na druhé straně argumentuje tím, že registrace k DPH je vedena podvodným úmyslem. Tyto závěry jsou podle krajského soudu neslučitelné.

[30] NSS pohled krajského soudu nesdílí. Ze stěžovatelova rozhodnutí plyne, že důvod pro zamítnutí registrace k DPH spočívá v nesplnění zákonných podmínek, nikoli v podvodném úmyslu žalobkyně. K zamítnutí registrace postačuje, aby nebyla splněna i jen

pokračování

jediná zákonná podmínka. Stěžovatel se ve svém rozhodnutí vyjádřil k naplnění všech zákonných podmínek k registraci. Shledal, že žalobkyně neprokázala naplnění dvou z nich (první a čtvrté). Zároveň při prověřování druhé podmínky, tedy zda žalobkyně uzavřela smlouvu o společnosti, stěžovatel dovodil, že žalobkyně sice doložila uzavřenou smlouvu o společnosti, tedy formálně tuto podmínku splnila, avšak na základě dalších skutkových zjištění uzavřel, že smlouva o společnosti byla vytvořena účelově s cílem získat registraci k DPH. Závěry stěžovatele, podle nichž žalobkyně neprokázala, že je osobou povinnou k dani (první podmínka) a že společně s plátcem daně v rámci společnosti uskutečňuje či bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně (čtvrtá podmínka), a podle nichž zároveň žalobkyně uzavřela smlouvu o společnosti s podvodným úmyslem, vedle sebe ob stojí. Stěžovatel v rozhodnutí netvrdil, že žalobkyně zároveň nesplnila podmínku uzavření smlouvy o společnosti a zároveň uzavřela smlouvu účelově: takové závěry by skutečně byly ve vzájemném rozporu podobně, jako tomu bylo v situaci popsané v rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 252/2016-35. To však v této věci nenastalo. NSS rozhodnutí nepovažuje za nesrozumitelné.

III. Závěr a náklady řízení

[31] NSS shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. února 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu