



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Sylvie Šiškeové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **HIGH HEELS s.r.o.**, se sídlem Chotěšovská 680/1, Praha 9, zastoupené advokátem JUDr. Františkem Kubečkou, LL.M., se sídlem Kladská 1489/5, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2020, č. j. 18310/20/5300-22441-706470, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 2. 2022, č. j. 10 Af 22/2020-33,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 2. 2022, č. j. 10 Af 22/2020-33, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 4. 12. 2019 přihlášku k dobrovolné registraci k dani z přidané hodnoty (DPH) ve smyslu § 6f odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Finanční úřad pro Hlavní město Prahu (správce daně) ji nejprve dne 20. 12. 2019 podle § 128 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vyzval, aby předložila další důkazní prostředky k prokázání ekonomické činnosti a opodstatněnosti umístění skutečného sídla. To se žalobkyni podle správce daně nepodařilo, a proto rozhodnutím ze dne 13. 1. 2020, č. j. 108288/20/2007-00510-100118, registraci k DPH zamítl. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Městského soudu v Praze, který rozsudkem označeným v záhlaví zrušil rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle městského soudu neobsahovala výzva zákonné náležitosti, neboť správce daně dostatečně nespécifikoval své pochybnosti ohledně přípravy žalobkyně na ekonomickou činnost. Žalobkyně proto jeho pochybnosti nemohla rozptýlit.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[3] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Podle stěžovatele výzva dostatečně předstřela pochybnosti správce daně ohledně údajů obsažených v přihlášce. Ty měly prokázat ekonomickou činnost žalobkyně, resp. přípravu na ni. Žalobkyně navíc na výzvu adekvátně reagovala předložením dalších listin k prokázání přípravy na ekonomickou činnost. Smysl a účel § 128 odst. 1 daňového řádu tím byl naplněn. Stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117. Dále uvedl, že soudy sice kladou zvýšené požadavky na výzvy vydávané v nalézacím řízení k odstranění pochybností o tvrzené dani, zde však šlo o řízení registrační, které je zpravidla třeba ukončit do 30 dnů ode dne podání přihlášky.

[4] Stěžovatel připomněl, že na vydání kladného rozhodnutí o registraci k DPH není právní nárok a že ani splnění zákonných podmínek neznamená automatickou povinnost daňový subjekt registrovat. To vyplývá i z judikatury Soudního dvora EU (SDEU), která zohlednila potřebu reagovat na rychle se šířící praktiky účelově zaregistrovaných plátců s cílem krátit daňovou povinnost či vylákat jinou neoprávněnou výhodu v oblasti DPH. Městský soud navíc v rozporu s § 78 odst. 3 s. ř. s., zásadou omezené kasace a ustálenou judikaturou zrušil nejen napadené rozhodnutí, ale i rozhodnutí správce daně. K tomu stěžovatel odkázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006-106, č. 1456/2008 Sb. NSS, a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS, a na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS.

[5] Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem městského soudu, že ve správním spisu nejsou zdokumentovány okolnosti nasvědčující tomu, že jednatelka žalobkyně Ing. Karolína Kruk (dříve Festová) je považována za rizikovou osobu z důvodu její funkce jednatelky ve společnosti věnující se zakládání ready-made společností. Tyto skutečnosti plynou z příloh č. 8 až 10 spisového materiálu i z veřejného rejstříku, navíc jsou dohledatelné na internetu.

[6] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti setrvala na názoru, že správce daně neupřesnil své pochybnosti ohledně správnosti údajů uvedených v přihlášce a nevyzval ji, aby tyto údaje vysvětlila, doložila, případně doplnila nebo změnila způsobem, který vyžaduje § 128 daňového řádu. Předložené dokumenty odmítl správce daně pouhým konstatováním, že je nepřijal jako důkazní prostředek. Stěžovatel měl přihlášku za účelovou vzhledem k činnosti její jednatelky v oblasti zakládání ready-made společností; ve výzvě však tato pochybnost nezazněla, a žalobkyně se k ní proto nemohla vyjádřit.

pokračování

Žalobkyně z výzvy nezjistila, co od ní správce daně očekává, a proto nemohl být naplněn ani smysl a účel § 128 daňového řádu.

III. Právní hodnocení soudu

[7] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a důvodná.

[8] Žalobkyně se u daňových orgánů neúspěšně domáhala dobrovolné registrace k DPH. NSS zde zdůrazňuje, že v tomto kasačním řízení je třeba posoudit pouze to, zda výzva správce daně ze dne 20. 12. 2019 obsahovala zákonné náležitosti či nikoli. Stěžovatel je přesvědčen, že městský soud dospěl k nesprávnému závěru, že výzva nesplnila zákonné požadavky stanovené v § 128 odst. 1 daňového řádu.

[9] Podle § 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.*

[10] Povinnost ověřit pravdivost údajů v případě registrace k DPH plyne i z judikatury SDEU. Jak tento soud uvedl v rozsudku ze dne 14. 3. 2013 ve věci C-527/11, *Ablessio*, bodu 29, členské 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 rozhodl SDEU též v rozsudku ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-273/11, *Mecsek Gabona Kft*, bod 63.

[11] NSS ověřil, že správce daně žalobkyni nejprve vyzval, aby prokázala opodstatněnost umístění skutečného sídla, a to např. předložením nájemní smlouvy. Během místního šetření na adrese sídla totiž vyšlo najevo, že žalobkyně ani její jednatelka zde nejsou dohledatelné. Žalobkyně nebyla ani označena na soustavě zvonků a na přístupné stěně budovy. Správce daně žalobkyni dále vyzval, aby prokázala, že uskutečňuje ekonomickou činnost ve smyslu § 5 zákona o DPH. Nejprve shrnul, že podle informací v přihlášce „*soustavnou ekonomickou činnost bude společnost HIGH HEELS s.r.o. vykonávat v oboru maloobchodního prodeje zboží prostřednictvím internetu*“. Ekonomickou činnost žalobkyně v přihlášce doložila rozhodnutím celního úřadu o přidělení čísla EORI, fakturami týkajícími se provozu domény high-heels.cz a nákupu jednoho páru bot, výpisem z bankovního účtu, rozvahou, informací o inzerci pronájmu vyhlídnutých obchodních prostor a průvodním dopisem. Následně správce daně uvedl, že „*z obsahu výše uvedených dokumentů jednoznačně nevyplývá, že uskutečňujete soustavnou ekonomickou činnost ve smyslu § 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Rovněž přiložený dokument s označením „pronájem obchodních prostor“ neprokazuje, že jste vlastníkem nebo skutečným nájemcem uvedených obchodních prostor, které mají sloužit k podnikání. Soustavná ekonomická činnost společnosti HIGH HEELS s.r.o. tak nebyla předloženými doklady prokázána a nebylo ani dostatečným množstvím důkazních (prostředků – doplnil NSS) prokázáno, že by se na ni daňový subjekt aktivně připravoval. [...] Z tohoto důvodu Vás správce*

daně vyzývá k předložení dalších důkazních prostředků k prokázání soustavné ekonomické činnosti.“

[12] Podle správce daně se žalobkyni následně podařilo prokázat existenci skutečného sídla, nikoli však ekonomickou činnost či aktivní přípravu na ni. Tu žalobkyně v podání ze dne 6. 1. 2020 dokládala e-mailovou komunikací s realitní kanceláří ohledně nájmu obchodních prostor, fakturou týkající se správy online marketingu za prosinec 2019, třemi fotkami blíže nespécifikovaného páru bot a otiskem obrazovky uživatelského rozhraní stránky high-heels.cz obsahujícím informaci o dvou dosud neuhrazených objednávkách zákazníků.

[13] Jak již NSS uvedl, v tomto kasačním řízení není předmětem posouzení, zda žalobkyně na základě výzvy správce daně unesla důkazní břemeno. Městský soud zrušil napadená rozhodnutí kvůli nedostatečnosti výzvy správce daně. Z judikatury NSS však plyne, že reakce na tuto výzvu může být významná pro posouzení, zda žalobkyně porozuměla pochybnostem správce daně a měla tak možnost je rozptýlit, tedy zda byl naplněn smysl a účel výzvy podle § 128 odst. 1 daňového řádu.

[14] Podle již citovaného rozsudku NSS č. j. 8 Afs 38/2011-117, bodu 27, je totiž *„třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nepřípustně formálním shledává Nejvyšší správní soud přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytykácího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytykácí řízení“*. NSS v tomto rozsudku shrnul, že *„smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků“*. Vyšel přitom z toho, že vadné akty (na rozdíl od aktů nicotných) *„vyvolávají právní následky, a jejich vadnost tak může být zhojena dalším průběhem řízení, zejména tím, že příjemce aktu si jej správně vyloží a jedná v souladu s vůlí původce aktu, byť nepřesně vyjádřenou“* (rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-70). Na závěry rozsudku č. j. 8 Afs 38/2011-117 navázal NSS i v další rozhodovací činnosti (např. rozsudky ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35, ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37, ze dne 15. 6. 2017, č. j. 1 Afs 187/2016-47, ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47, a ze dne 22. 12. 2022, č. j. 3 Afs 315/2020-31).

[15] Podle městského soudu *„z výzvy není zřejmé, zda správce daně považuje některé – a případně které konkrétně – z předložených důkazů za nevěrohodné, nejasné či neúplné, nebo zda postrádá doložení některých žalobkyniných tvrzení (probíhající jednání o pronájmu obchodních prostor), nebo zda považuje všechny důkazní prostředky za věrohodné, ale postrádá prokázání určitého specifického aspektu příprav na výkon ekonomické činnosti“* (bod 24 napadeného rozsudku). Žalobkyni bylo v důsledku neurčitosti výzvy *„fakticky znemožněno pochybnosti správce daně rozptýlit“* (bod 28 napadeného rozsudku), neboť jediným konkrétním argumentem správce daně bylo neprokázání užívacího titulu k uvedeným obchodním prostorám (bod 22 napadeného rozsudku).

pokračování

[16] NSS k tomu uvádí, že žalobkyně v podání ze dne 6. 1. 2020 (po vyjasnění pochybností ohledně jejího sídla a skutečného sídla) rozptýlila konkrétní pochybnost správce daně ohledně obchodních prostor a předložila další tři důkazní prostředky. Tím reagovala na klíčový, byť stroze formulovaný požadavek správce daně na „*předložení dalších důkazních prostředků k prokázání soustavné ekonomické činnosti*“, neboť „*z obsahu výše uvedených dokumentů jednoznačně nevyplývá, že uskutečňujete soustavnou ekonomickou činnost ve smyslu § 5 zákona o dani z přidané hodnoty.*“ Žalobkyni tedy muselo být z obsahu výzvy dostatečně zřejmé, v čem spočívají pochybnosti správce daně, pokud na výzvu uvedeným způsobem reagovala. Její reakce přitom byla zcela adekvátní v tom ohledu, že měla za cíl pomocí dalších důkazních prostředků rozptýlit pochybnosti správce daně ohledně průkaznosti důkazních prostředků již předložených (fotky páru bot zřejmě souvisely s fakturou za nákup jednoho páru bot, faktura za správu online marketingu zřejmě souvisela s provozem internetové stránky high-heels.cz), a dále prokázat další skutečnosti nasvědčující přípravě na ekonomickou činnost (informace o dvou dosud neuhrazených objednávkách zákazníků).

[17] NSS nemá důvod odchytil se od závěrů plynoucích zejména jeho z rozsudků č. j. 8 Afs 38/2011-117 a č. j. 1 Afs 155/2005-70. Zmíněné rozsudky se sice týkaly zahájení vytykácího řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jejich závěry jsou však na tuto věc přenositelné. I pokud by stručnost a jistou neurčitost výzvy bylo možné považovat za její vadu (o nicotnosti zde nemůže být řeč), byla tato vada zhojena následným postupem žalobkyně, která si výzvu správně vyložila a v souladu s vůlí správce daně předložila další důkazní prostředky k prokázání své ekonomické činnosti. Tím byl smysl a účel § 128 odst. 1 daňového řádu naplněn, a nelze proto souhlasit s městským soudem, že řízení bylo zatíženo podstatnou vadou. Tato kasační námitka je tedy důvodná.

[18] Stěžovateli lze dát také za pravdu v tom, že informace, že paní Kruk působí jako jednatelka ve společnosti věnující se zakládání a prodeji ready-made společností, je ve správním spisu zdokumentována. Na posouzení aktuální otázky, tedy zda stručnost výzvy správce daně způsobila vadu řízení s dopadem na zákonnost napadeného rozhodnutí, však tato skutečnost nemá vliv.

[19] Stěžovatel dále namítá, že městský soud nesprávně zrušil nejen napadené rozhodnutí, ale i rozhodnutí správce daně.

[20] Podle § 78 odst. 3 s. ř. s. *zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo.*

[21] Judikatura NSS se k otázce rušení rozhodnutí správních orgánů prvního stupně v daňových věcech týkajících se vyměření a doměření daně staví z důvodu tříleté lhůty pro stanovení daně spíše zdrženlivě; tento postup předpokládá zejména u těžkých či nezhojitelných vad vydaných rozhodnutí či správního řízení. Podle usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Aps 2/2008-76 (týkajícího se doměření daně) může krajský soud zrušit i rozhodnutí správce daně, pokud nemělo být vůbec vydáno nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat. V nyní posuzované věci sice nejde o stanovení daně, ale o řízení registrační, přesto však lze odkázat např. na usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 As 60/2006-106, podle něhož je dán důvod zrušit

rozhodnutí správního orgánu prvního stupně „v případech, kdy je patrné, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně vůbec nemělo být vydáno. Stejně tak bude dán důvod pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v případech, kdy odvolací správní orgán nemůže vady tohoto rozhodnutí sám napravit a je tedy patrné, že jemu samému nezbude nic jiného, než správní rozhodnutí prvního stupně zrušit a věc vrátit k novému projednání správnímu orgánu [§ 90 odst. 1 písm. b) zák. č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů]. [...] Principy, kterými je současný soudní přezkum správních rozhodnutí ovládnut, lze tedy shrnout jako princip omezené kasace pouze bezprostředně předcházejícího rozhodnutí, poskytnutí možnosti nápravy správních pochybení v rámci správního řízení a jednota vnímání obou stupňů správního řízení pro účely soudního přezkumu.“ Také podle rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 438/2017-52 „náprava právních a skutkových vad prvostupňového rozhodnutí má místo přímo ve vlastním odvolacím řízení [nejedná-li se o skutečnosti, pro které je nutné řízení zastavit dle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Má-li tedy odvolací orgán k dispozici stejné nástroje a postupy, jimiž disponoval prvostupňový orgán, musí mít i stejnou procesní povinnost a odpovědnost“.

[22] Z judikatury rozšířeného senátu tedy plyne, že k rušení rozhodnutí správních orgánů prvního stupně je třeba přistupovat uvážlivě a se zohledněním zásady omezené kasace pouze bezprostředně předcházejícího rozhodnutí. Pokud by proto městský soud v dalším řízení shledal jiný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, měl by zohlednit citovanou judikaturu a zvážit, zda jsou skutečně dány i důvody pro zrušení rozhodnutí správce daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] NSS podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. je městský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozsudku. Při opětovném posuzování žaloby tedy městský soud vyjde z toho, že výzva nezpůsobila vadu řízení s dopadem na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[24] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. května 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu