



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **HIGH HEELS s.r.o.**, IČO: 086 48 158
sídlem U Uranie 1475/20, 170 00 Praha 7
zastoupena advokátem JUDr. Františkem Kubečkou, LL.M.
sídlem Kladská 1489/5, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 18310/20/5300-22441-706470 ze 14. 5. 2020

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. V projednávané věci je spor o to, zda byly splněny podmínky pro žalobkyninu dobrovolnou registraci k dani z přidané hodnoty ve smyslu § 6f zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „ZDPH“).

2. Žalobkyně, která byla zapsána do obchodního rejstříku 30. 10. 2019 s předmětem podnikání „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,“ podala přihlášku k registraci k DPH 4. 12. 2019 uvádějíc, že se připravuje na výkon ekonomické činnosti v rámci stanoveného obchodního modelu: zabývá se maloobchodním prodejem dámské obuvi od zahraničních dodavatelů prostřednictvím internetu, aktuálně jedná o pronájmu skladovacích prostor s kanceláří a parkováním a zajišťuje další nezbytné náležitosti potřebné pro podnikání.
3. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) provedl 19. 12. 2019 místní šetření na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku a označeného v přihlášce, která podle provedených zjištění vykazovala znaky virtuálního sídla a žalobkyně na ní nebyla nijak označena, jakož i na adrese skutečného sídla uvedeného v přihlášce, ovšem ani tam nebyla žalobkyně označena. Tyto okolnosti spolu s předloženými doklady vyvolaly ve správci daně pochybnosti o správnosti údajů obsažených v přihlášce, proto zaslal 20. 12. 2019 žalobkyni výzvu k vysvětlení, doložení, doplnění nebo změně údajů v registračních údajích dle § 128 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobkyně na výzvu zareagovala, ale podle názoru správce daně ani poté neprokázala, že je osobou povinnou k dani, která samostatně a soustavně uskutečňuje nebo bude uskutečňovat ekonomickou činnost, spočívající v uskutečnění plnění s nárokem na odpočet daně, a proto její přihlášku zamítl. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl, neboť se ztotožnil s názorem správce daně, že žalobkyně přípravu na ekonomickou činnost neprokázala.

II. Argumentace účastníků řízení.

4. Žalobkyně v žalobě namítla, že žalovaný se při zkoumání splnění podmínek k registraci k DPH zaměřil výlučně na nedostatečné prokázání žalobkyniny aktuální ekonomické činnosti, ale pominul její samostatnou a soustavnou přípravu na tuto činnost, která podle zákona k registraci postačuje. Žalobkyně přitom doložila podklady odpovídající běžné přípravě podnikatele na výkon ekonomické činnosti, například plánované webové stránky, řešení adekvátních obchodních prostor nebo přípravu na celní řízení týkající se budoucího zboží. Naproti tomu žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí pouze různé nedoložené domněnky a předpoklady. Napadené rozhodnutí tak je z velké části nepřezkoumatelné, jelikož není zřejmé, jak žalovaný ke svým závěrům dospěl.
5. Správce daně tak nejenže nesprávně vyhodnotil text zákona a žalobkyní předložené dokumenty, ale ve výzvě dle § 128 odst. 1 daňového řádu také dostatečně neodůvodnil své pochybnosti a nevylicil účel, za nímž měla být přihláška doplněna, v důsledku čehož byla výzva nezákonná. Žalobkyni totiž nebyla poskytnuta reálná možnost, aby údajné pochybnosti správce daně odstranila. Žalobkyně proto navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní body korespondují s odvolacími námitkami, které vypořádal v napadeném rozhodnutí, a jeho odůvodnění následně jen s drobnými úpravami ve svém vyjádření zopakoval.

III. Dosavadní průběh soudního řízení.

7. Městský soud rozsudkem č. j. **10 Af 22/2020-33** z 21. 2. 2022 žalobě vyhověl. Seznal, že žalobkyně již v přihlášce popsala v základních rysech svůj obchodní model, a následně k výzvě správce daně předložila tři faktury vystavené na její jméno, které dokládaly

konkrétní výdaje na první pohled související s přípravou na výkon ekonomické činnosti (platby za doménu a webhosting high-heels.cz, nákup jednoho páru dámské obuvi), jakož i další listiny, které dokládaly určitou žalobkyninou aktivitu potenciálně směřující k výkonu obchodní činnosti (rozhodnutí celního úřadu, rozvaha, zřízení bankovního účtu). Žalobkyně tedy předeštlá na první pohled soudržnou argumentaci, podpořenou konkrétními důkazními prostředky.

8. Oproti tomu výzva správce daně neobsahovala žádné konkrétní pochybnosti. Žalobkyně se z ní nedozvěděla, na základě jakých skutečností pojal správce daně pochybnosti o jejích přípravách na ekonomickou činnost; 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. Jelikož povaha a rozsah pochybností správce daně nebyl žalobkyni znám, nemohla na ně adekvátně reagovat a náležitě doplnit svou přihlášku, ať už vysvětlením určitých okolností nebo doložením dalších podkladů. Výzva tak neměla zákonem vyžadované náležitosti a nemohla splnit účel, k němuž dle zákona slouží.
9. Druhé pochybení daňových orgánů s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí spatřoval městský soud v tom, že žalobkyně se první konkrétní výtky vůči svým tvrzením a důkazům dozvěděla až z rozhodnutí o odvolání a ve správním řízení s nimi nemohla nijak polemizovat. Žalobkyně tak byla fakticky zbavena možnosti svou přihlášku k registraci doplnit a pochybnosti správce daně rozptýlit.
10. Žalovaný podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, které NSS rozsudkem č. j. 2 Afs 55/2022-33 z 24. 5. 2023 vyhověl, rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. NSS připustil, že výzva správce daně byla strohá, avšak z následné žalobkyniny reakce (předložení shora uvedených faktur) vyplývá, že jí muselo být dostatečně zřejmé, v čem pochybnosti správce daně spočívají. Dodal, že i pokud by stručnost a jistou neurčitost výzvy bylo možné považovat za její vadu, ta byla 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.
11. Po vrácení spisu z NSS dal městský soud oběma účastníkům řízení příležitost k věci se ve lhůtě 15 dnů opětovně vyjádřit, ale žádný z nich toho nevyužil (lhůta uplynula oběma 28. 6. 2023).

IV. Posouzení věci soudem.

12. Soud rozhodl podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem ve sdělení ze 14. 6. 2023 výslovně souhlasila a žalovaný s ním nevyslovil po poučení soudem nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebylo ani dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009).
13. Jádrem sporu je posouzení průběhu registračního řízení k DPH. Registrace k této dani má dvojí charakter, jelikož může být dobrovolná, nebo povinná. Dobrovolná registrace k DPH dle § 94a ZDPH má konstitutivní účinky, platné *pro futuro* (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 83/2012-48 z 9. 6. 2014). Povinná registrace dle § 94 téhož zákona má naopak deklaratorní povahu,

neboť pouze potvrzuje zákonnou povinnost daňového subjektu být plátcem DPH (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 329/2016-51 z 6. 9. 2017).

14. Žalobkyně usilovala o dobrovolnou registraci ve smyslu § 6f odst. 1 ZDPH, podle nějž osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.
15. Správní soudy s odkazem na ustálenou rozhodovací praxi SDEU judikují, že za osobu povinnou k dani musí být považován ten, kdo má v úmyslu potvrzeném objektivními skutečnostmi začít samostatně vykonávat ekonomickou činnost ve smyslu článku 9 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a kdo uskuteční první investiční výdaje za tímto účelem (rozsudky SDEU ve věcech C-400/98, *Breitsohl* z 8. 6. 2020, bod 34, nebo C-263/15, *Lajvér* z 2. 6. 2016, bod 32; obdobně rozsudek NSS č. j. 9 Afs 216/2018-47 z 16. 8. 2018, bod 24). Za hospodářskou činnost ve smyslu Směrnice tak musejí být považovány rovněž přípravné činnosti: „*Kdokoliv, kdo uskutečňuje přípravné úkony, je v důsledku toho považován za osobu povinnou k dani ve smyslu článku 4 této směrnice a má nárok na odpočet*“ (rozsudek SDEU ve věci C-32/03, *I/S Fini H* z 3. 3. 2005, bod 22).
16. Dle § 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. Například v bodě 29 rozsudku C-527/11, *Ablessio* z 14. 3. 2013 SDEU uvedl, že „[č]lenské 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.“ (Obdobně bod 63 rozsudku C-273/11, *Mecsek Gabona Kft* z 6. 9. 2012.) 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 č. j. 7 Afs 76/2017-43 ze 14. 3. 2018).
17. Vzhledem k tomu NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 216/2018-47 konstatoval, že 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 jakékoli 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. Nutnost vyložit a odůvodnit pochybnosti správce daně zdůrazňuje také

komentářová literatura: „*Povinnost daňového subjektu reagovat vzniká na základě obdržení výzvy správce daně. V té je povinností správce daně jednoznačně identifikovat, v čem tkví jeho pochybnosti.*“ (Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, komentář k § 128).

18. Žalobkyně v přihlášce uvedla, že se zabývá maloobchodním prodejem dámské obuvi na vysokém podpatku přes internet formou nákupní galerie, tedy že zboží nemá skladem, ale na základě konkrétní objednávky je objedná u výrobce, který je odešle zákazníkovi. Tento obchodní model byl zvolen pro začátek, jelikož žalobkyně nevlastní nemovitosti, a tedy ani skladovací prostory. Žalobkyně upřesnila, že v danou chvíli jedná o pronájem 100 m² skladovacích prostor s kanceláří a parkovištěm Na Maninách v Praze 7. Následně žalobkyně v šesti bodech popsala svůj obchodní plán s tím, že kromě zajišťování prostor aktuálně probíhá propojování internetových stránek s platební bránou COMGATE pro platby převodem a platebními kartami (eventuálně přidání pod účet mateřské společnosti), ale jde o časově náročné procesy. Jako dodavatele služeb žalobkyně označila Comgate, Zásilkovnu, Českou poštu, Google nebo Facebook a doplnila, že její majetek aktuálně tvoří zejména webové stránky, doména a zboží na cestě; je dotována mateřskou společností; aktuálně nemá zaměstnance, ale po zprovoznění obchodních prostor počítá s nejvýše dvěma brigádníky; prozatímní skutečné sídlo je na adrese Minská 775/4 v Praze 10; má bankovní účet u FIO banky a.s.
19. K přihlášce žalobkyně připojila fakturu vystavenou 11. 11. 2019 společností WEDOS Internet, a.s., pro žalobkyni za pronájem domény high-heels.cz v době od 11. 11. 2019 do 11. 11. 2020; fakturu vystavenou 12. 11. 2019 touž společností pro žalobkyni za webhosting (podporu HTTPS na doméně SNI) v době od 12. 11. 2019 do 12. 11. 2020; fakturu vystavenou 20. 11. 2019 dodavatelem V. W. pro žalobkyni za jeden pár dámské obuvi s vysokým podpatkem; rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu o přidělení identifikátoru hospodářského subjektu pro potřeby celního řízení žalobkyni; detail inzerátu na pronájem 100 m² obchodních prostor Na Maninách v Praze 7; rozvalu ke dni 4. 12. 2019; výpis z bankovního účtu.
20. Správce daně vydal 20. 12. 2019 výzvu podle § 128 odst. 1 daňového řádu. V ní shrnul obsah žalobkyniny přihlášky a popsal průběh místního šetření na adrese obou žalobkyniných sídel uvedených v obchodním rejstříku i v samotné přihlášce, kde nebyla žalobkyně k zastížení ani nijak označena. K obsahu žalobkyniných předložených dokumentů správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala uživatelský titul k uvedeným obchodním prostorům, a shrnul, že z nich jednoznačně nevyplývá, že žalobkyně uskutečňuje soustavnou ekonomickou činnost ve smyslu § 5 ZDPH nebo že se na ni aktivně připravuje. Z toho důvodu správce daně vyzval žalobkyni k tomu, aby: 1) prokázala umístění skutečného sídla (nájemní smlouvou, smlouvou o zajištění dodávek energií, vody a svozu odpadků); 2) předložila další důkazní prostředky k prokázání soustavné ekonomické činnosti. Mezi účastníky řízení přitom není sporu o to, že žalobkyně vyhověla požadavku ad 1), a ten tak není předmětem tohoto řízení.
21. Soud je v této fázi řízení vázán právním názorem NSS, podle něž výzva správce daně netrpí žádnou vadou, neboť žalobkyni muselo být z jejího obsahu dostatečně zřejmé, v čem pochybnosti správce daně spočívají. Soud se tak může zabývat již jen tím, zda žalobkyně pochybnosti o svých přípravách na výkon ekonomické činnosti úspěšně rozptýlila, resp. zda ve světle žalobních bodů obstojí závěr žalovaného, že nikoli.

22. Žalobkyně odpověděla na výzvu podáním, k němuž přiložila fakturu vystavenou 1. 1. 2020 společností PrimaFuture.cz s.r.o. pro žalobkyni za správu online marketingu v době od 1. 12. do 31. 12. 2019; e-mailovou komunikaci s realitní makléřkou z počátku prosince 2019 ohledně pronájmu obchodních prostor Na Maninách v Praze 7; sjetinu internetové stránky zachycující prodejní rozhraní na doméně high-heels.cz z 6. 1. 2020, v níž jsou zachyceny objednávky zboží od dvou fyzických osob ve stavu „čeká na platbu“; nepodepsanou smlouvu o nájmu a administrativních službách v sídle zákazníka se společností SÍDLA, s.r.o., datovanou 30. 10. 2019; tři fotografie blíže neurčené dámské obuvi s vysokým podpatkem.
23. Rozhodnutím z 13. 1. 2020 správce daně žalobkyninu přihlášku zamítl. Konstatoval, že neunesla důkazní břemeno a žádným způsobem neodstranila jeho pochybnosti co do oprávněnosti registrace. Předložené důkazy správce daně „nepřijal“ s odůvodněním, že neprokazují výkon soustavné ekonomické činnosti ani to, že by se na něj žalobkyně konkrétně připravovala. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sice vyjádřil odlišný názor v otázce žalobkynina skutečného sídla, jež považoval za rozdíl od správce daně za prokázané, ale v otázce příprav na výkon ekonomické činnosti závěry správce daně potvrdil.
24. Žalobkyně v žalobě namítá, že se žalovaný vesměs omezil na pouhé konstatování, že předložené podklady nesvědčí o žádné ekonomické činnosti, aniž by zkoumal, zda nemohou dokládat přípravu na ni, a jeho závěry tak považuje za nepodložené a nepřezkoumatelné.
25. Správní soudy již mnohokrát judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je namístě jen u takových vad, v jejichž důsledku skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek NSS č. j. 2 As 37/2006-63, č. 1112/2007 Sb. NSS z 21. 12. 2006), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek č. j. 8 Afs 66/2008-71 z 19. 12. 2008), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek č. j. 2 Afs 24/2005, č. 689/2005 Sb. NSS z 14. 7. 2005). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být rozhodnutí zatížené vadami skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo tam, kde není zřejmé, zda vůbec byly nějaké důkazy provedeny.
26. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Žalovaný se zabýval všemi žalobkyní předloženými podklady a jejich důkazní sílu hodnotil jak z hlediska žalobkyniny aktuální ekonomické činnosti, tak z hlediska příprav na ni. Není pravda, že by se žalovaný zaměřil jen na první z nich (srov. body 25, 28, 29, 31, 35 jeho rozhodnutí). Žalovaný konkrétně uvedl, že žalobkyniny webové stránky byly nefunkční; rozhodnutí celního úřadu o možnosti vstupovat do celního řízení neprokazuje, že tak bude žalobkyně v budoucnu činit; daňový doklad o nákupu jednoho páru obuvi nesvědčí o žádné ekonomické činnosti, neboť žalobkyně neprokázala, jak jej v rámci svého podnikání využila; fotografii dámské obuvi nelze ztotožnit s žádným produktovým důkazním prostředkem; na bankovním účtu neprobíhají žádné operace typické pro standardní přípravou činnost jako například režijní a opakující se výdaje provázející fungování každé běžné společnosti; žalobkyně nedoložila ani faktickou realizaci přijaté služby na on-line marketing; žalobkyně sice deklarovala uzavření objednávek na zboží za prosinec 2019, ale žádné takové důkazy nepředložila, namísto toho nabídl jen náhled do neověřitelné databáze a nespecifikovanou fotografii

dámské obuvi. Žalovaný dále zdůraznil, že na zjištěné skutečnosti je třeba nahlížet optikou toho, že žalobkynina jednatelka, Ing. Karolína Festová (nyní příjmením Kruk), opakovaně zakládá velké množství společností, které jsou následně prodávány jako *ready-made* společnosti, jejichž tržní cenu zvyšuje právě registrace k DPH, a tímto způsobem dochází ke zneužívání registrace k DPH; tento poznatek žalovaného je podle NSS ve správním spisu zdokumentován (bod 18 jeho rozsudku).

27. Žalovaný tedy na podkladě konkrétních zjištění ze správního spisu vyličil konkrétní důvody, pro které nepovažoval předložené doklady za dostatečné k prokázání žalobkyniny ekonomické činnosti ani příprav na ni. Žalobkyně sice učinila některé kroky, jež mohou vyvolat dojem probíhající přípravné fáze, ale byly jen formálního charakteru, velmi malého rozsahu nebo působí nedůvěryhodně. Žádný z nich nedokládá reálné přípravy na zahájení ekonomické činnosti a ve svém souhrnu i s ohledem na podnikatelskou historii žalobkyniny jednatelky vzbuzují dojem, že žalobkyně podala žádost o registraci k DPH účelově, aby zvýšila svou tržní hodnotu před budoucím prodejem. Žalobkyně namítla, že u mnoha závěrů žalovaného není zřejmé, jak se k nim dopracoval (část III žaloby), a že se opírá jen o nepodložené domněnky a předpoklady (část IV žaloby), avšak neoznačila ani jediný příklad. Ze shora uvedeného je naopak zřejmé, že žalovaný svůj postoj odůvodnil poměrně důkladně. Žalobkyně nezpochybňuje žádné konkrétní argumenty žalovaného, jeho závěry napadá jen z obecných důvodů, s nimiž se soud neztotožnil. V této souvislosti je třeba připomenout, že obsah, rozsah a kvalita žaloby předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Soud není povinen, ale ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobkyni nebo z vlastní iniciativy vyhledávat podporu pro její argumentaci ve správním spisu. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli žalobkynina advokáta (namátkou rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 4 As 3/2008-78 z 24. 8. 2010 nebo rozsudek téhož soudu č. j. 9 Afs 35/2012-42 z 18. 7. 2013). Zároveň platí, že pokud žalobkyně neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vůči závěrům správního orgánu, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji rozsudek NSS č. j. 6 As 54/2013-128 z 12. 11. 2014).
28. S ohledem na neurčitost tohoto žalobního bodu soudu nezbyvá než konstatovat, že rozhodnutí žalovaného je v tomto ohledu přezkoumatelné, srozumitelné, nevykazuje žádné logické rozpory, je z něj zřejmé, jak žalovaný hodnotil jednotlivé žalobkyniní předložené doklady a proč podle jeho názoru neprokazují žalobkyninu přípravu na výkon ekonomické činnosti. V podrobnostech soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. (Obdobný závěr už soud ostatně vyjádřil v bodě 27 svého předchozího rozsudku.)
29. Pro úplnost soud podotýká, že vyjádření konkrétních výhrad vůči žalobkyniným tvrzením a podkladům až ve druhostupňovém rozhodnutí nemá na jeho zákonnost žádný vliv. Kdyby tomu bylo opačně, NSS by nebyl předchozí rozsudek městského soudu zrušil, neboť tato okolnost byla jedním ze dvou důvodů předchozího zrušení rozhodnutí žalovaného (srov. body 25 a 28 rozsudku z 21. 2. 2022).

V. Závěr a náklady řízení.

30. Správce daně nepostupoval v rozporu se zákonem, když své pochybnosti o žalobkyniných přípravách na ekonomickou činnost popsal ve výzvě dle § 128 odst. 1 daňového jen naprosto neurčitě, neboť žalobkyni muselo být z ostatních okolností řízení zřejmé, v čem tyto pochybnosti spočívají. Žalobkyně v reakci na výzvu předložila další důkazy, ale pochybnosti

daňových orgánů nerozptýlila. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je v tomto ohledu přezkoumatelné a soud nepřisvědčil žádné z žalobkyniných námitek proti němu. S ohledem na to soud žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.

31. Výrok o nákladech řízení, jímž soud v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodl též o nákladech řízení o kasační stížnosti, je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něž má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který měl ve věci úspěch. Žalobkyně nakonec úspěch ve věci neměla, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal; žalovaný ostatně náhradu nákladů ani nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení za níže uvedených podmínek. **Kasační stížnost je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. v rozsahu otázek, které byly již vyřešeny předchozím rozhodnutím Nejvyššího správního soudu v této věci, přípustná jen tehdy, pokud stěžovatel tvrdí, že se městský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V rozsahu, v němž není přípustná kasační stížnost, je přímo proti tomuto rozhodnutí přípustná ústavní stížnost (srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 926/19 z 2. 7. 2019).**

Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 29. června 2023

JUDr. Ivanka Havlíková
předsedkyně senátu