ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **All For Now s.r.o.,** se sídlem Křenova 438/7, Praha 6, zast. Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem se sídlem Postupice 58, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2016, č. j. 17087/16/5300-21442-711674, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 4. 2018, č. j. 11 Af 33/2016 - 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 28. 4. 2015 Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, územnímu pracovišti pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“) přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) s důvodem registrace dle § 6f odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o DPH“). Jako důvod dobrovolné registrace uvedla dovoz a vývoz zboží s očekávaným obratem 3 miliony Kč ročně a přiložila dvě rámcové kupní smlouvy na prodej galanterních výrobků. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda je žalobkyně osobou povinnou k dani dle § 5 zákona o DPH. Vyzval ji proto, aby prokázala, že provádí zdanitelná plnění a sdělila, jakou ekonomickou činnost soustavně vykonává. Dne 18. 5. 2015 podala žalobkyně novou přihlášku k registraci k DPH s důvodem registrace dle § 6a písm. b) zákona o DPH. K ní přiložila smlouvu o společnosti dle § 2716 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku uzavřenou dne 15. 5. 2015 se společností EVENSTAR s. r. o. Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání umístění skutečného sídla, vyjasnění důvodu registrace, předložení knihy faktur a prokázání uskutečňování ekonomické činnosti

v rámci společnosti. Rozhodnutím ze dne 25. 8. 2015 č. j. 5722172/15/2010-40512-109628, správce daně registraci žalobkyně k DPH na základě obou přihlášek zamítl. Uvedl, že žalobkyně nedoložila doklady prokazující její ekonomickou činnost s tím, že uzavřenou smlouvu o společnosti vyhodnotil jako účelovou se záměrem zajištění registrace k DPH. Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 4. 2016, č. j. 17087/16/5300-21442-711674, zamítl.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji rozsudkem ze dne 19. 4. 2018, č. j. 11 Af 33/2016 - 34, zamítl. Žalobkyně směřovala žalobní námitky toliko proti zamítnutí registrace podle § 6a zákona o DPH, neboť dřívější registrace podle § 6f zákona o DPH pozbyla s ohledem na to, že se stala plátcem DPH ze zákona, opodstatnění.

[3] Městský soud neshledal žalobní námitky důvodnými. Konstatoval, že žalobkyně toliko vytrhává části odůvodnění rozhodnutí žalovaného z kontextu. Důvodem pro zamítnutí registrace nebyla samotná skutečnost, že ve smlouvě o společnosti byly použity termíny „dovoz“ a „vývoz“, přestože žalobkyně tvrdila, že bude uskutečňovat intrakomunitární plnění. Jednalo se jen o dílčí vyjádření žalovaného v souvislosti s hodnocením předložených rámcových smluv uzavřených se subjekty z Polska a Anglie. Žalovaný zde poukazoval primárně na to, že v obou smlouvách je žalobkyně uvedena jako prodávající, což není v souladu s jejím tvrzením o nákupu a prodeji zboží z Polska do Anglie. Důvodem pro zamítnutí registrace pak nebyla ani skutečnost, že z veřejných rejstříků není zřejmá konkrétní činnost žalobkyně. Žalovaný tento fakt zmínil v souvislosti s tím, proč správce daně zjišťoval, jakou ekonomickou činnost hodlá žalobkyně vykonávat, což je jedna ze zákonných podmínek registrace.

[4] Žalovaný vytkl žalobkyni absenci dalších smluv a objednávek v souvislosti s posuzováním otázky, zda žalobkyně vykonává tvrzenou ekonomickou činnost. Za tuto činnost žalovaný zjevně považoval i přípravu. V této souvislosti konstatoval, že předložené dokumenty nesvědčí o ekonomické činnosti, neboť faktura ze dne 29. 5. 2015 se netýká žádné z plánových činností popsaných žalobkyní v jejích podáních a v předložených smlouvách a daňový doklad ze dne 29. 5. 2015 nebyl vystaven pro žalobkyni, ale pro jinou společnost. O vyvíjení ekonomické činnosti nesvědčí ani obraty na bankovním účtu. Úvahy žalovaného mají oporu ve spise. Žalobkyně proti nim neuvedla žádné konkrétní námitky a nepředložila dokumenty, ze kterých by vyplývalo, že se na konkrétní ekonomickou činnost připravuje.

[5] Městský soud neshledal důvodnou ani námitky směřující proti závěrům žalovaného ve věci neprokázání skutečného sídla žalobkyně. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalobkyně nebyla registrována proto, že neprokázala ekonomickou činnost, ani to, že by ekonomickou činnost uskutečňovala společně s druhým společníkem v rámci společnosti. Úvahy žalovaného týkající se neprokázání skutečného sídla souvisely se zamítnutím registrace dle § 6f zákona o DPH. Podle uvedeného ustanovení je otázka sídla jedním z hledisek, které je nutno podle tohoto ustanovení posuzovat. Žalobkyně však výslovně proti rozhodnutí žalovaného v té části, v níž byla zamítnuta přihláška podaná podle § 6f zákona o DPH, nebrojila.

[6] K námitce o vrchnostenském postavení žalovaného městský soud uvedl, že v registračním řízení je správce daně podle § 128 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), povinen ověřit údaje uvedené v přihlášce. V případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti je správce daně oprávněn vyzvat daňový subjekt, aby jím uvedené údaje vysvětlil, doložil, popřípadě doplnil nebo změnil. Tomu pak koresponduje povinnost daňového subjektu tvrzené údaje vysvětlit, doplnit, doložit či změnit. Důkazní břemeno je na straně daňového subjektu. Žalobkyně k výzvám správce daně předložila pouze obecná tvrzení o podnikání v oblasti textilu a galanterie, rámcové smlouvy uzavřené jako prodávající se společnostmi ve Velké Británii a v Polsku, smlouvu o společnosti se společností EVENSTAR s. r. o., fakturu vystavenou pro jinou společnost, smlouvu o užívání nebytového prostoru, daňový doklad nesouvisející s tvrzenou ekonomickou činností a knihu vydaných faktur, která obsahuje pouze údaje o tomto daňovém dokladu. Tyto důkazní prostředky nevyvracely pochybnosti správce daně, a proto nedošlo k přenesení důkazního břemene na něj. Aby došlo k přenesení důkazního břemene na správce daně, musela by žalobkyně předložit takové důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že vykonává ekonomickou činnost, resp. učinila nesporné kroky představující její přípravu. Tomuto požadavku předložené důkazní prostředky nedostály.

[7] Městský soud žalobkyni vytkl, že odkázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU") ve věci C-527/11, aniž by konkrétně uvedla, co z něj pro danou věc plyne. Soud reprodukoval závěry tohoto rozsudku a konstatoval, že napadené rozhodnutí s nimi není v rozporu. Citovaný rozsudek potvrzuje, že nestačí obecné tvrzení o úmyslu zahájit samostatnou ekonomickou činnost, tento úmysl musí být podložen objektivními okolnostmi, ze kterých tento úmysl jednoznačně vyplývá. Současně musí daná osoba již vynakládat první investiční výdaje za tímto účelem. Žalobkyně žádné takové objektivní důkazní prostředky nepředložila.

[8] Městský soud neshledal důvod pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie dle návrhu žalobkyně.

II. Obsah kasační stížnosti

[9] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka") v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.").

[10] Stěžovatelka uvedla, že podala přihlášku k registraci k DPH, protože měla podnikatelský záměr obchodování s galanterními výrobky v rámci EU. První přihláška jí byla zamítnuta. Proto podala druhou poté, co se stala společníkem společnosti s plátcem DPH, korporací EVENSTAR s. r. o. Ani poté jí registrace udělena nebyla. Stěžovatelka je přesvědčena o tom, že se stala obětí boje proti podvodům na DPH. Finanční správa odmítá plošně registrovat nové plátce, čímž jim brání v podnikání. Poukazuje rovněž na nejednotnost v rozhodovací praxi soudů, kdy není zřejmé, zda má § 128 daňového řádu postavení lex specialis vůči § 92 daňového řádu.

[11] Stěžovatelka splnila všechny podmínky pro to, aby byla registrována k DPH dle § 6a zákona o DPH. Městský soud posoudil nepřezkoumatelným způsobem žalobní

námitku, v níž poukazovala na to, že žalovaný účelově argumentoval rozporem mezi formulacemi ve smlouvě o společnosti a terminologií zákona o DPH. Dále stěžovatelka namítá, že ekonomická činnost byla dostatečně zřejmá, neboť doložila konkrétní smlouvy o nákupu a prodeji galanterie. Nemohla předložit další smlouvy a objednávky, neboť jakožto neplátce nemůže nakupovat v cenách bez daně. Tím je její nabídka o 21% dražší, a proto žádný obchod zatím reálně nemůže uskutečnit.

[12] Městský soud se měl zabývat rovněž námitkami týkajícími se prokázání skutečného sídla, neboť žalovaný v rozhodnutí uvedl, že nebyly rozptýleny pochybnosti o jejím skutečném sídle. Dále městský soud vycházel z nepravdivé premisy, že důvodem zamítnutí registrace nebylo vyslovení podezření, že tato bude použita k podvodnému jednání. Žalovaný přitom v rozhodnutí konstatoval, že v rámci EU dochází k podvodům na DPH, aniž by vysvětlil, proč by právě stěžovatelka měla svou registraci k tomuto účelu využít.

[13] Stěžovatelka namítá, že se soud nezabýval úrovní pravděpodobnosti předložených důkazů. Za situace, kdy žalovaný odmítá všechny důkazy, není logicky možné jeho pochybnosti nikdy odstranit. Stěžovatelka předložila dostatečné důkazy na prokázání svých tvrzení. Tím přešlo důkazní břemeno na žalovaného, který musel vyvrátit pravdivost a věrohodnost důkazů. To nelze učinit pouhým konstatováním, že nebyly odstraněny jeho pochybnosti. Tento závěr podporuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017 - 43, podle něhož má daňový subjekt povinnosti dle § 92 daňového řádu. Pro žalovaného tedy platí § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalovaný měl vyjádřit veškeré své pochybnosti v první výzvě. Jelikož v ní žalovaný nezpochybnil sídlo ani smlouvu o společnosti, nemohou být tyto skutečnosti důvodem pro odmítnutí nároku na odpočet (stěžovatelka má zřejmě na mysli odmítnutí registrace, pozn. soudu). Jednalo se o překvapivé rozhodnutí.

[14] Argumentace rozsudkem SDEU ve věci C-527/11 byla zcela jasná. Vyplývá z něj totiž, že právě a pouze prokázání podvodného jednání může být důvodem k odmítnutí registrace. Tuto naopak nelze odmítnout z důvodu neprokázání ekonomické činnosti. V tomto směru navrhuje kasačnímu soudu opětovně požádat SDEU o zodpovězení předběžné otázky. Stěžovatelka se domnívá, že splnila veškeré podmínky pro registraci k DPH, žalovaný nikterak její důkazy nevyvrátil. Proto navrhuje zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se ztotožňuje s právním hodnocením městského soudu. Námitka nepřezkoumatelnosti je použita zjevně jako projev nesouhlasu stěžovatelky s tím, jak městský soud jednotlivé žalobní námitky vypořádal. Rozsudek však nelze považovat za nepřezkoumatelný. Je z něj zřejmý nosný rozhodovací důvod, i vypořádání námitek stěžovatelky. K naplnění podmínky pro registraci k DPH spočívající v existenci osoby povinné k dani, žalovaný podotkl, že ani v kasační stížnosti stěžovatelka neuvedla žádné skutečnosti k jí deklarované ekonomické činnost. Tato podmínka nebyla v registračním řízení splněna. Námitky týkající se existence sídla jsou irelevantní, neboť sama stěžovatelka neučinila předmětem soudního přezkumu zamítnutí registrace dle § 6f zákona o DPH. Důvodem zamítnutí registrace nebylo podezření z jejího zneužití k podvodnému jednání, ale neodstranění pochybností ohledně splnění zákonných

podmínek pro její udělení. K otázce přenesení důkazního břemene žalovaný uvedl, že správce daně vyzval stěžovatelku k odstranění pochybností přesně specifikovaných ve výzvě v souladu s § 128 odst. 1 daňového řádu i judikaturou SDEU (srov. rozsudek ve věci C-273/11). Tím došlo k přenesení důkazního břemene na stěžovatelku, což potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 214/2017 - 34. Stěžovatelkou uváděný rozsudek SDEU na věc nedopadá. Týká se neudělení registračních čísel pro účely DPH z důvodu existence nepřímých důkazů o zneužití registračního čísla k podvodným jednáním. Stěžovatelkou formulované závěry z něj nevyplývají. Vzhledem k nepřípadnosti této judikatury je nepřípadná také stěžovatelkou formulovaná předběžná otázka. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika stěžovatelky

[16] Stěžovatelka v replice sděluje, že žaloba i kasační stížnost byly velmi stručné, a není tedy namístě používat argument, že u obšírné žaloby není třeba se vypořádat se všemi důvody. Znovu uvedla, že dostatečně prokázala svoje záměry týkající se budoucí ekonomické činnosti. Žalovaný uvedl řadu důvodů pro zamítnutí registrace, avšak z rozhodnutí není jasné, které považoval za stěžejní. Opakuje nutnost objasnění vztahu § 128 daňového řádu vůči § 92 daňového řádu. Žalovaný dle jejího názoru na jedné straně popírá rozsudek, ve kterém je popsána problematika prokázání ekonomické činnosti při jejím zahájení, na druhé straně ale za nosný důvod odmítnutí registrace považuje neprokázání ekonomické činnosti. Stěžovatelka se domnívá, že položení předběžné otázky vyplývá z citované judikatury SDEU.

V. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[17] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatelka podřadila důvody kasační stížnosti pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[19] Soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka v absenci závěru k žalobní námitce týkající se užití pojmů „dovoz“ a „vývoz“ ve smlouvě o společnosti (dle žalovaného se mělo jednat o pořízení zboží resp. dodání zboží do jiného členského státu). Městský soud nicméně zcela jasně uvedl, že použití odlišných termínů k zamítnutí registrace nevedlo. Vysvětlil, že stěžovatelka pouze vytrhává část odůvodnění žalovaného z celkového kontextu, neboť poznámka o nesprávné terminologii doplňovala jeho zjištění o nesrovnalostech mezi vyjádřeními stěžovatelky a jí předloženými dokumenty (v obou rámcových smlouvách je stěžovatelka uvedena jako prodávající, přestože tyto smlouvy měly dokládat, že nakupuje zboží z Polska a prodává je do Anglie). V dalším odstavci pak městský soud upozornil stěžovatelku, že ona sama

vysvětlila použité termíny „dovoz“ a „vývoz“ jako překročení hranic České republiky, ačkoliv obchody měly dle jejího tvrzení probíhat mimo území České republiky (zboží nakoupené v Polsku mělo být dodáno přímo do Anglie). Jinými slovy, městský soud tuto žalobní námitku vypořádal tak, že stěžovatelka napadla část odůvodnění žalovaného, čímž se jí však nepodařilo rozptýlit popsané nesrovnalosti, které ve svém souhrnu vedly žalovaného k závěru o neprokázání ekonomické činnosti. Tento způsob vypořádání žalobní námitky je zcela srozumitelný a přezkoumatelný.

[20] Napadený rozsudek splňuje bezezbytku kritéria přezkoumatelnosti definovaná konstantní judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75), neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů městský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl.

[21] Poté přistoupil k posouzení kasační stížnosti z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky a tvrzené vady řízení, a shledal, že ani v těchto bodech není kasační stížnost důvodná.

[22] Předmětem sporu bylo posouzení zákonnosti rozhodnutí správce daně o zamítnutí registrace k DPH, jíž se stěžovatelka domáhala z důvodu uzavření smlouvy o společnosti dle § 2716 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, se společností EVENSTAR s. r. o. Podstatou kasační stížnosti je tvrzení stěžovatelky, že unesla v registračním řízení důkazní břemeno, neboť jí předložené důkazy prokazují skutečnost, že se stala plátcem daně, a splnila tak podmínky pro registraci k DPH.

[23] Dle § 6a písm. b) zákona o DPH [o]*soba 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.* Ve smyslu § 94 odst. 2 téhož zákona podléhá tato osoba tzv. povinné registraci, která má 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).

[24] Dle ustálené judikatury SDEU musí být za osobu povinnou k dani považován ten, kdo má v úmyslu potvrzeném objektivními skutečnostmi začít samostatně vykonávat ekonomickou činnost ve smyslu článku 9 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a kdo uskuteční první investiční výdaje za tímto účelem (srov. rozsudky ze dne 8. 6. 2000, *Breitsohl*, C-400/98, bod 34; ze dne 21. 3. 2000, *Gabalfrisa a další*, spojené věci C-110/98 až C-147/98, bod 47; nebo ze dne 2. 6. 2016, *Lajvér*, C-263/15, bod 32).

[25] 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. Např. v bodě 29 rozsudku ze dne 14. 3. 2013, *Ablessio*, C-527/11, SDEU uvedl, že: „*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 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).

[26] K ověřování splnění podmínek povinné registrace z důvodu účasti na sdružení (tato úprava byla v souvislosti s rekodifikací soukromého práva nahrazena právě zakotvením společnosti dle § 2716 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, pozn. soudu) se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2015, č. j. 2 Afs 214/2017 - 36, následovně: „*Na základě výše uvedeného měl správce daně povinnost, bez ohledu na to, zda se jednalo o dobrovolnou, či povinnou registraci, ověřit pravdivost údajů uvedených v přihlášce k registraci. Za tím účelem mohl žalobkyni žádat o předložení dokladů či údajů potvrzujících její zákonnou povinnost dle § 6a zákona o dani z přidané hodnoty. Zároveň lze přisvědčit názoru městského soudu, že v případě povinné registrace je namístě větší aktivita správce daně, který má údaje z přihlášky ověřovat nejenom na základě dokladů předložených daňovým subjektem, ale také má při získávání podkladů postupovat z úřední povinnosti (získávat informace z veřejných rejstříků či seznamů, dotazovat se příslušných správních orgánů či kontaktovat jiné daňové subjekty) s cílem potvrdit, že zákonná povinnost žalobkyně skutečně vznikla.*“

[27] Co se týče vzájemného vztahu § 128 odst. 1 a § 92 daňového řádu, vyplývá ze systematiky zákona, že § 92 daňového řádu jakožto součást části druhé zákona (obecná část o správě daní) upravuje dokazování obecně pro všechna daňová řízení a postupy. Ustanovení § 128 je zařazeno do části třetí zákona (zvláštní část o správě daní) upravující specifické podmínky a pravidla pro jednotlivé typy řízení, placení daní, správu daně vybírané srážkou a právní nástupnictví. Obsahuje-li část třetí zákona odchylnou právní úpravu od části druhé, je třeba postupovat ve smyslu pravidla *lex specialis* podle příslušného ustanovení ve zvláštní části. V případě registračního řízení se uplatní úprava § 92 daňového řádu jako celek s výjimkou odst. 2 a 4, které se vztahují ke správnému zjištění a stanovení daně. Těmto dvěma odstavcům pro účely registračního řízení obsahově odpovídá speciální úprava v § 128 odst. 1 daňového řádu.

[28] Výše uvedené vede k dílčímu závěru, že procesní odpovědnost za prokázání skutečností uvedených v přihlášce k registraci spočívá na daňovém subjektu. Tento 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.

[29] V projednávané věci byl správce daně povinen před zápisem stěžovatelky do registru plátců DPH ověřit, zda splnila zákonem stanovené podmínky. V prvé řadě bylo nutné ověřit, zda jí svědčí postavení osoby povinné k dani, tj. zda vykonává ekonomickou činnost (§ 5 zákona o DPH). Dále bylo nutné ověřit, zda uzavřela smlouvu o společnosti, zda je společníkem této společnosti osoba, která je (či se stala) plátcem daně a zda 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]. Pokud by stěžovatelka splnila uvedené podmínky, správce daně by byl povinen ji jako plátce DPH registrovat.

[30] Ve vztahu k přihlášce k registraci dle § 6a písm. b) zákona o DPH vyplývají ze správního spisu následující skutková zjištění. Stěžovatelka nejprve podala přihlášku k registraci k DPH podle § 6f odst. 1 zákona o DPH, k níž přiložila dvě rámcové kupní smlouvy o prodeji galanterních výrobků (v obou vystupuje jako prodávající), a to s anglickou a polskou společností. Poté, kdy ji správce daně vyzval k odstranění pochybností týkajících se této (dobrovolné) registrace, podala stěžovatelka přihlášku k registraci dle § 6a písm. b) zákona o DPH. Správcem daně vytýkané pochybnosti se týkaly primárně toho, zda a jak stěžovatelka uskutečňuje či bude uskutečňovat ekonomickou činnost. K podané přihlášce dle § 6a písm. b) zákona o DPH doložila stěžovatelka smlouvu o společnosti mezi ní a korporací EVENSTAR, s. r. o., uzavřenou za účelem podnikání v oboru dovozu a vývozu zboží s tím, že činnost bude vykonávána pod společným jménem All For Now, s. r. o. V následném vyjádření k dobrovolné registraci doplnila, že bude velkoobchodně nakupovat zboží a materiál od výrobců a prodejců v České republice i mimo ni, zejm. v sortimentu galanterie a textilu, a zboží bude vyvážet mimo území České republiky. Uvedla, že má zajištěnou autodopravu, že pro dané podnikání není třeba skladů ani dalšího vybavení a že v prvopočátku využije dlouholetých zkušeností a kontaktů jednatele, který tuto činnost zajišťoval více než 10 let v předcházejících zaměstnáních. Dodala, že plánuje zaměstnat 5 osob a že pro ni současně pracují zaměstnanci na dohodu o provedení práce. Spolu s vyjádřením předložila fakturu za plnění pro společnost Trim s. r. o. spočívající v zajištění podkladů k prodeji haly a pozemku, což měla být další činnost, kterou stěžovatelka provádí. Správce daně provedl šetření v místě sídla stěžovatelky, kde nebyla označena schránka ani zvonek a nikoho nezastihl. Vyzval proto stěžovatelku k prokázání umístění jejího skutečného sídla. K tomuto stěžovatelka uvedla, že se jednalo o chybu pronajímatele a přiložila smlouvu o podnájmu nebytových prostor a fakturu na pronájem ze dne 29. 5. 2015 vystavenou pro All For One s. r. o. Doplnila rovněž blíže neidentifikovatelnou fotografii, na níž je zachycena část jejího názvu „All For“. Správce daně poté stěžovatelku vyzval k prokázání toho, jak společně se společností EVENSTAR, s. r. o. uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet v rámci sdružení. K tomu stěžovatelka uvedla, že veškerá činnost vyplývá z uzavřené smlouvy o sdružení. Následně správce daně vydal rozhodnutí, jímž zamítl registraci stěžovatelky, neboť nepředložila žádné průkazné listinné dokumenty, které by prokazovaly uskutečňování ekonomické činnosti v rámci sdružení, přestože správce daně jasně specifikoval doklady, které jsou k prokázání ekonomické činnosti společníků společnosti nezbytné. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání, v němž

vyjádřila přesvědčení, že předložené důkazní prostředky a vyjádření dokládají splnění všech zákonných podmínek pro registraci. Žalovaný odvolání stěžovatelky zamítl. V rozhodnutí poukázal zejména na konkrétní nesrovnalosti v dokumentech předložených stěžovatelkou.

[31] Nejvyšší správní soud se s posouzením věci ze strany správce daně a žalovaného ztotožňuje. Z uzavřených rámcových smluv je patrné, že byly převzaty z tzv. „vzorových" smluv (v některých pasážích chybí i po podpisu smlouvy doplnit údaje, např. konkrétní lhůty pro dodání zboží, které si smluvní strany dojednávají individuálně). Tyto rámcové smlouvy současně nepotvrzují nastíněný plánovaný obchodní model, když ani jedna z nich nepředpokládá nákup zboží stěžovatelkou. Žádné další dílčí smlouvy či objednávky, časový harmonogram plánovaných obchodů, atp. doloženy nebyly. Stěžovatelka uvedla, že pro její podnikání nejsou potřeba skladové prostory, pouze autodoprava, která z Polska do Anglie zboží převeze. Tvrzení, že má zajištěnu autodopravu ovšem nikterak nedoložila. Stejně jako tvrzení, že podnikání stojí na osobě jednatele a jeho dlouholetých zkušenostech v daném oboru. V rámci celého řízení nepředložila žádný dokument prokazující osobní kvality, zkušenosti či praxi této osoby, přestože měla v oboru působit více než 10 let. Nebyl předložen ani podnikatelský záměr, analýza trhu, předpokládané náklady, výdaje, atp., což jsou běžné dokumenty pro začínající podnikatele, tím spíše by je bylo lze očekávat od jednatele, který má disponovat zkušenostmi v daném segmentu trhu. Stejně tak nedoložila své tvrzení, že pro ni současně pracují zaměstnanci na dohodu o provedení práce. Smlouva o společnosti uzavřená s korporací EVENSTAR, s.r.o. předpokládá společné podnikání. Nicméně ani zde nebylo ze strany stěžovatelky doloženo nic, co by alespoň přípravu podnikání potvrdilo. Jediná doložená faktura se týkala zcela jiného oboru činnosti, další předložená faktura byla vystavena pro jinou společnost, nikoli pro stěžovatelku. Nezanedbatelný v tomto kontextu je také diametrálně odlišný předmět činnosti obou korporací, kdy se na jedné straně jedná o nákup a prodej galanterních výrobků, na straně druhé o velkoobchod s rudami, kovy a hutním materiálem. Navíc správce daně při ověřování registračních údajů zjistil, že společník EVENSTAR, s.r.o. svou činnost v posledních měsících utlumoval. Ani toto nebylo stěžovatelkou ozřejměno. Pochybnosti o probíhající či připravované ekonomické činnosti utvrzují také správcem daně získané výpisy z účtu stěžovatelky, ze kterých není patrná žádná ekonomická aktivita v podobě hrazení faktur, záloh, mezd, atp. Objevují se zde pouze vklady a výběry hotovosti a vzájemné platební transakce s pojišťovnou Kooperativa.

[32] Stěžovatelka namítla, že se správní orgány měly zabývat úrovní pravděpodobnosti předložených důkazů, protože na jisto svá tvrzení daňový subjekt doložit nikdy nemůže, jelikož žádný důkaz není stoprocentní a nevyvratitelný, a správce daně vždy může argumentovat pochybnostmi. V daném případě nicméně jednotlivé důkazní prostředky předložené stěžovatelkou vzbuzují pochybnosti a nejsou schopny podpořit její tvrzení ani v souhrnu. Lze naopak spíše konstatovat, že právě v souhrnu věrohodnost předložených skutečností klesá.

[33] Nejvyšší správní soud proto souhlasí se žalovaným a městským soudem, že stěžovatelka neprokázala zákonem stanovené podmínky pro registraci k DPH. Nepředložila dokumenty, ze kterých by bylo možné usuzovat na to, že provádí ekonomickou činnost v oblasti nákupu a prodeje galanterie a textilu, resp. se na ni alespoň připravuje, ať už sama či ve spolupráci se společností EVENSTAR, s.r.o. Nelze

hovořit ani o tom, že by stěžovatelka za tímto účelem uskutečňovala první investiční výdaje, které by směřovaly k budoucí společné činnosti obou společností.

[34] Co se týče námitky týkající se prokázání skutečného sídla stěžovatelky, souhlasí Nejvyšší správní soud s postupem městského soudu, který se touto námitkou s ohledem na výslovné omezení žalobních bodů ze strany stěžovatelky nezabýval. Pro úplnost soud uvádí, že dle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH se pro účely tohoto zákona [s]*ídlem u osoby povinné k dani rozumí 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.* Soud souhlasí se stěžovatelkou, že v dnešní době není nutné, aby v sídle společnosti byl stále přítomen její zástupce a vykonával zde obchodní agendu. V době internetu, mobilních telefonů, on-line obchodů apod. si lze představit řadu ekonomických činností, které nevyžadují trvalé kancelářské či provozní prostory. Podnikání, které není přímo závislé na konkrétním místě jako je výrobní hala, či kamenná prodejna, lze vykonávat v podstatě odkudkoli. V takovém případě je přesné určení sídla v rámci České republiky z hlediska registrace k DPH irelevantní. Využijí-li tito podnikatelé pro účely zápisu ve veřejných rejstřících službu tzv. office house, tedy virtuální sídlo, která mimo pronájmu sídla společnosti může nabízet i řadu dalších služeb (od přebírání pošty po kompletní účetní a právní servis), neshledává Nejvyšší správní soud tuto skutečnost nijak problematickou a nedomnívá se, že by mělo být bráno k tíži podnikatele, jestliže takové sídlo využívá v případě, že všechny další okolnosti podnikání probíhají standardně a v souladu se zákonem.

[35] K námitce stěžovatelky, že se stala obětí boje finanční správy proti podvodům na DPH, nelze než odkázat na závěr městského soudu, že celé soudní řízení se vztahuje ke konkrétnímu rozhodnutí vydanému správním orgánem. Soudní přezkum je vázán na žalobu a žalobní petit, který nelze překročit.

[36] Stěžovatelka se domnívá, že městský soud převzal nepravdivé premisy z daňového řízení a na jejich základě rozhodoval. Žalovaný nezdůvodnil své tvrzení, že registrace DPH bude použita k podvodnému jednání. Městský soud pak toto tvrzení bez dalšího přejal. Nejvyšší správní soud tuto námitku považuje za zcela neopodstatněnou. Městský soud provedl vlastní hodnocení důkazů, vyjádřil se ke všem žalobním námitkám stěžovatelky, obsáhle se věnoval všem důkazům, které byly předloženy v rámci registračního řízení. Nejvyšší správní soud považuje za podstatné upozornit stěžovatelku v této souvislosti na to, že žalovaný uvedl své úvahy ohledně problematiky zneužívání registrace k DPH v části rozhodnutí věnující se obecně podmínkám, které je nutné splnit pro účely registrace k DPH a důvodům, pro které lze registraci zamítnout. Celá tato pasáž předchází vlastnímu hodnocení věci stěžovatelky, což je zjevné z toho, že po ní následuje pasáž nadepsaná „*Posouzení věci a důvodů v odvolání odvolacím orgánem*“. Skutečnost, že k zamítnutí registrace nedošlo z důvodu existence podezření na její zneužití, je dále zjevná z části rozhodnutí žalovaného nadepsané „*Závěr odvolacího orgánu*“. Zde žalovaný shrnuje, proč byla stěžovatelce zamítnuta registrace následovně: „[p]*ředloženými důkazními prostředky průkazně a hodnověrně neprokázal, že skutečně uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem v rámci společnosti, že fakticky uskutečňuje (resp. hodlá uskutečňovat) ekonomickou činnost a že jeho sídlo naplňuje znaky, které jsou se sídlem ve smyslu zákona o DPH (jakož i Směrnice a Nařízení (spojovány). Odvolatel tedy neunesl svoje důkazní břemeno*

dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu, jelikož ani na výzvu správce daně výše uvedené podmínky neprokázal.“ Z uvedeného vyplývá jednoznačný závěr, že registrace byla zamítnuta z důvodu neprokázání ekonomické činnosti a naplnění znaků sídla.

[37] Námitkou, že rozhodnutí žalovaného bylo překvapivé, protože v něm bylo nově zkonstatováno, že smlouva o společnosti byla uzavřena účelově a ona nedostala možnost se k tomuto vyjádřit, se Nejvyšší správní soud pro její nepřípustnost nezabýval, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s).

[38] Zdejší soud neshledává důvod pro položení navrhovaných předběžných otázek. Co se týče prvé otázky, vyplývá z judikatury SDEU jednoznačně, že za osobu povinnou k dani lze považovat toho, jehož úmyslem, potvrzeným objektivními okolnostmi, je zahájit samostatně ekonomickou činnost a vynakládá první investiční výdaje za tímto účelem. Judikatura SDEU dále potvrdila, že správce daně má povinnost ověřit pravdivost údajů před registrací k DPH (oboje potvrzuje rovněž stěžovatelkou citovaný rozsudek SDEU ve věci C-527/11, *Ablessio*, viz body 25 a 29). Má-li správce daně povinnost ověřit pravdivost tvrzeného úmyslu zahájit ekonomickou činnost spojenou s vynakládáním prvních investičních výdajů za tímto účelem, logicky tomu odpovídá povinnost dané osoby realizaci svého úmyslu objektivními skutečnostmi prokázat. Z rozsudku SDEU ve věci C-527/11, nevyplývá, že by registrace nemohla být zamítnuta rovněž z důvodu neprokázání přípravy či realizace ekonomické činnosti. Tento rozsudek hovoří o tom, že registrace nemůže být zamítnuta pouze z toho důvodu, že společnost nemá k dispozici materiální, technické a finanční prostředky pro výkon deklarované ekonomické činnosti. Tyto dvě kategorie (existence úmyslu vykonávat ekonomickou činnost a existence prostředků pro její výkon) nicméně nelze ztotožňovat. Úmysl totiž může být objektivně prokázán, aniž by zatím daná osoba disponovala příslušnými prostředky k jeho realizaci. Druhá navržená otázka je nepřípadná, jelikož správce daně nezamítl registraci stěžovatelky z důvodu, že by byla využita k podvodnému jednání.

[39] Nejvyšší správní soud shrnuje, že správce daně byl oprávněn ověřit, zda zákonná povinnost registrovat se k DPH stěžovatelce vznikla, a za tím účelem ji vyzvat k odstranění pochybností, které její podání vyvolalo. Stěžovatelka ale v průběhu registračního a odvolacího řízení nenapravila nedostatky svého podání, nedoložila relevantním způsobem nutné skutečnosti pro udělení registrace. Na základě výše uvedeného pak zamítnutí registrace bylo jediným možným důsledkem řízení, neboť nebyla potvrzena zákonná povinnost stěžovatelky dle § 6a zákona o DPH.

VI. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými, proto kasační stížnost zamítl. (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Orgány finanční správy nepochybily, když v daném případě zamítly udělení registrace k DPH. Městský soud posoudil věc věcně správně a Nejvyšší správní soud jeho závěry plně přejímá.

[41] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na

náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 16. srpna 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu