



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupíčkové v právní věci žalobkyně: **Kraft Energie s. r. o.**, se sídlem Ponětovická 1444/10, Brno, zastoupena JUDr. Filipem Mochnáčem, advokátem se sídlem Heršpická 813/5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2020, č. j. 30 Af 69/2018 - 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 16. 7. 2018, č. j. 31926/18/5300-21444-706361, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 24. 10. 2017, č. j. 4220379/17/3002-00510-706526, jímž správce daně podle § 129 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“) zamítl registraci žalobkyně k dani z přidané hodnoty (na základě přihlášky doručené správci daně dne 13. 9. 2017, dále též „přihláška“).

II.

[2] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji zamítl shora označeným rozsudkem. Podle krajského soudu postupoval žalovaný v souladu se zákonem a

judikaturou Nejvyššího správního soudu. Dle § 6 odst. 1 zákona o DPH se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Podle § 128 odst. 1 daňového řádu a navazující judikatury 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. Dle krajského soudu žalobkyně neprokázala dosažení obratu rozhodného pro registraci k DPH. Nedoložila, že dosáhla za nejbližších 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obratu ve výši 1 025 416 Kč, jak tvrdila v přihlášce k registraci k DPH, což má za následek nemožnost vyhovění její žádosti. Pochybnosti o tvrzené ekonomické činnosti (nákup a prodej diamantových nástrojů, diamantových past a prášků) a o dosažení obratu z této činnosti vyvolávají i zjištění orgánů finanční správy o povaze a průběhu tvrzených transakcí. Krajský soud souhlasil se žalovaným i v tom, že předložené důkazní prostředky (faktury atp.) neprokazují skutečné dosažení tvrzeného obratu a tvrzené ekonomické činnosti. I v dalším se krajský soud ztotožnil s argumentací žalovaného, kterou dále rozvedl. Uplatněné žalobní námitky důvodnými neshledal. Žalobu proto jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“) zamítl (výrok I rozsudku). Výrokem II pak krajský soud nepřiznal žádnému z účastníků řízení náhradu nákladů řízení. K tomu uvedl, že o náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III.

[3] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost. Z hlediska věcného vypořádání kasační stížnosti identifikoval Nejvyšší správní soud následující stížní body, které pro přehlednost uspořádal takto. V prvním stížním bodě stěžovatelka vytýkala krajskému soudu, že se nevypořádal s uplatněnými žalobními námitkami a dovozovala nepřezkoumatelnost rozsudku. V dalším stížním bodě namítala, že splnila podmínky pro registraci k DPH. Nesouhlasila se závěrem žalovaného a krajského soudu, že nedosáhla deklarovaného obratu, resp. že nevyvíjí ekonomickou činnost. Polemizovala s argumentací orgánů finanční správy a krajského soudu. Jejich argumentaci nepovažuje za případnou. Podle stěžovatelky jsou pro danou věc nepodstatná i zjištění orgánů finanční správy stran povahy a průběhu předmětných transakcí (např. zjištění o personální propojenosti stěžovatelky a jejích obchodních partnerů). Podle stěžovatelky měly orgány finanční správy na danou věc aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33. Rozhodnutí orgánů finanční správy a soudu jsou diskriminační a narušují právní jistotu stěžovatelky a jejích obchodních partnerů. Stěžovatelce dále není zřejmé, jak by měla po

pokračování

vydání předmětného rozhodnutí správce daně postupovat a jaké má toto rozhodnutí důsledky pro její osobu. V dalším bodě kasační stížnosti brojila proti výroku II rozsudku. Podle stěžovatelky byla žaloba v projednávané věci podána zcela odůvodněně, a výrok II rozsudku je proto nesprávný. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul a dále rozvedl argumentaci uvedenou v žalobou napadeném rozhodnutí a v rozsudku krajského soudu, se kterým se ztotožnil. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Jelikož stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí je srozumitelné a vychází z relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[8] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (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).

[9] Nejvyšší správní soud neshledal, že by byl rozsudek krajského soudu zatížen vadami ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Rozsudek je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Povinností správního soudu není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, sp. zn. I. ÚS 729/2000, sp. zn. I. ÚS 116/05, sp. zn. IV. ÚS 787/06, sp. zn. ÚS 989/08, sp. zn. III. ÚS 961/09, sp. zn. IV. ÚS 919/14).

Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Takovými vadami rozsudek krajského soudu netrpí. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodnou námitku poukazující na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

[10] V dalším stížním bodě stěžovatelka uváděla, že splnila podmínky pro registraci k DPH.

[11] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelčina argumentace byla povětšinou koncipována obecně, resp. jako obecná polemika s argumentací orgánů finanční správy a krajského soudu. Řízení o kasační stížnosti je přitom ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta. Jinými slovy, pokud stěžovatel uplatní obecnou námitku, může se jí ve stejném rozsahu zabývat i soud. K tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60, a rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, a ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS, jakož i rozhodnutí Ústavního soudu, např. sp. zn. II. ÚS 460/15. Optikou uvedeného posoudil Nejvyšší správní soud uplatněné námitky a neshledal je důvodnými.

[12] Podle § 6 odst. 1 zákona o DPH se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

[13] Obratem se podle § 4a odst. 1 zákona o DPH pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za a) zdanitelné plnění, b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet

pokračování

daně podle § 54 až 56a zákona o DPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

[14] Podle § 128 odst. 1 daňového řádu má správce daně povinnost ověřit údaje v přihlášce k registraci a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzvat daňový subjekt k vysvětlení, doložení, doplnění či změně. Podle § 129 odst. 1 daňového řádu správce daně rozhodne o registraci ve lhůtě 30 dnů ode dne podání přihlášky, popřípadě ode dne odstranění jejích vad.

[15] Výkladem uvedených ustanovení se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval. Např. v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017 - 43, uvedl, že: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje podle § 92 odst. 3 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Tato povinnost se vztahuje i na údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci k DPH. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat skutečnost, že jeho obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhl 1 000 000 Kč. Prokazování této skutečnosti je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít). Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jím tvrzených skutečností spočívá na stěžovateli.*“

[16] Obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 - 47, podle něhož „*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. Nevyrátí-li daňový subjekt sdělené pochybnosti, správce daně v souladu s § 129 odst. 1 daňového řádu rozhodne o zamítnutí registrace daňového subjektu.*“

[17] Povinnost ověřit pravdivost údajů v případě registrace k DPH vyplývá i z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“). Např. v rozsudku ze dne 14. 3. 2013, C-527/11, *Ablesio*, SDEU uvedl, že členské státy jsou „*povinny zaručit pravdivost zápisů do registru osob povinných k dani za účelem zajištění řádného fungování systému DPH. Je tak věcí příslušného unitrostátního orgánu ověřit postavení osoby povinné k dani dříve, než jí přidělí identifikační číslo pro účely DPH*“ (obdobně srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek Gabona Kft*, bod 63).

[18] Orgány finanční správy tedy byly v projednávané věci oprávněny ověřit údaje stěžovatelkou uvedené v přihlášce k registraci. Nejvyšší správní soud se s nimi ztotožňuje v tom, že stěžovatelka neprokázala, že skutečně dosáhla zákonem stanoveného obratu rozhodného pro registraci k DPH, resp. že vyvíjela ekonomickou činnost týkající se plnění, která zahrnula do deklarovaného obratu (v přihlášce k registraci tvrdila, že dosáhla obratu ve výši 1 025 416 Kč). Soud odkazuje zejména na str. 1 a násl. prvostupňového rozhodnutí a str. 2 až 8 rozhodnutí žalovaného, kde orgány finanční správy podrobně vysvětlily, z jakých důvodů nemohla být provedena registrace stěžovatelky k DPH. Žalovaný ve svém obsáhlém rozhodnutí zcela konkrétně zpochybnil skutečné uskutečňování tvrzené ekonomické činnosti a dosažení rozhodné hranice obratu stěžovatelkou. Podle žalovaného (jakož i podle krajského soudu, který jeho argumentaci převzal a rozvedl) stěžovatelka nedoložila důkazní prostředky, které by bez jakýchkoliv pochybností prokazovaly, že dosáhla za nejbližších 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obratu ve výši 1 025 416 Kč, jak tvrdila v přihlášce k registraci. Z předložených listin (daňových dokladů, výpisů z účtů atp.) nelze dovodit skutečné dosažení tvrzeného obratu, resp. skutečný výkon tvrzené ekonomické činnosti (a to nadto za situace, kdy byly zjištěny skutečnosti, které stěžovatelčina tvrzení zpochybňovaly - viz dále). Uvedené listiny nebyly způsobily prokázat faktické uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, tedy ani naplnění podmínky dosažení obratu ve smyslu § 4a odst. 1 zákona o DPH. Samotné přijaté faktury nelze osvědčit jako důkazy prokazující, že k dodání zboží skutečně došlo. Výpis z bankovního účtu pak prokazuje pouze to, že stěžovatelka obdržela platby v určité výši od různých subjektů. Neproazuje však, zda se jednalo o úplatu za uskutečněná plnění ve smyslu § 4a zákona o DPH. To jednoznačně nevyplývá ani z dalších předložených podkladů. Ani v rámci místního šetření konaného v sídle stěžovatelky nebylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelných plnění. Stěžovatelka přitom ani v řízení o kasační stížnosti netvrdí, v čem jsou uvedené závěry žalovaného a krajského soudu nesprávné, popř. z čeho konkrétně má vyplývat dosažení tvrzeného obratu a provádění tvrzené ekonomické činnosti. Stěžovatelka v tomto ohledu zůstává v rovině obecných tvrzení. Nezpochybňuje zcela konkrétní argumentaci žalovaného, která má i podle názoru Nejvyššího správního soudu oporu v právní úpravě a judikatuře Nejvyššího správního soudu. I ta vyžaduje faktické (nikoliv formální) prokázání dosažení tvrzeného obratu. K tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017 - 43, podle něhož daňový subjekt (a nikoliv správce daně) má prokazovat faktické dosažení uskutečnění obratu, přičemž tuto povinnost nesplní pouze předložením daňových dokladů. I z rozsudku zdejšího soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 - 47, vyplývá, že je to daňový subjekt, který má prokázat skutečnosti uvedené v přihlášce k registraci, přičemž tuto povinnost nesplní tím, že předloží jakékoliv důkazní prostředky; musí se jednat o důkazní prostředky, které objektivně prokazují skutečnosti uvedené v přihlášce k registraci. V případě pochybností stran věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků předložených daňovým subjektem, je přitom správce daně oprávněn daňový subjekt vyzvat k tomu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil. Nevyvrácení sdělených pochybností má pak za následek zamítnutí registrace daňového subjektu (viz i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2018, č. j. 1 Afs 246/2018 - 44). Uvedené lze plně použít i na danou věc.

[19] Podobně jako krajský soud považuje i Nejvyšší správní soud za relevantní zjištění orgánů finanční správy o povaze a průběhu předmětných transakcí. V této souvislosti lze

pokračování

zejména zmínit, že jednatel stěžovatelky (Oleg Beznosik) nebyl schopen uvést, kde se prodané zboží nachází (ačkoliv je současně jednatelem obchodních korporací, kterým stěžovatelka měla předmětné zboží prodat), jakož i to, že z objednávek nebylo lze zjistit, kdo je podepsal, z dodacích listů nebylo zřejmé, kdo měl zboží přebírat, kdo je podepsal atp. Přehlednout nelze ani zjištěnou nestandardnost úhrady faktur za deklarovaná plnění, jakož ani zjištění, že fakturace deklarovaných obchodních transakcí byla prováděna mezi personálně propojenými obchodními korporacemi. Uvedené skutečnosti nelze podle názoru Nejvyššího správního soudu považovat za zástupné či nepodstatné. Nutno dodat, že pouze na těchto skutečnostech orgány finanční správy ani krajský soud nepostavily závěr o nemožnosti provedení registrace stěžovatelky.

[20] Na základě výše uvedeného nelze souhlasit se stěžovatelkou, že na základě předmětné přihlášky měl správce daně bez dalšího provést registraci. Jak již bylo výše uvedeno, k tomu, aby se stal daňový subjekt plátcem daně podle § 6 odst. 1 zákona o DPH, je *„třeba, aby splnil všechny zde uvedené podmínky kumulativně. Stěžovatel neprokázal splnění jedné z obligatorních podmínek zákonné registrace k DPH, tedy překročení zákonem stanoveného obrátu v rozhodném období. Za této situace správci daně nezbylo než rozhodnout o zamítnutí jeho registrace k DPH. Žalovaný proto nepochybil, když odvolání stěžovatele zamítl a potvrdil napadené rozhodnutí správce daně.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017 - 43). Tento závěr lze aplikovat i na nyní projednávanou věc.

[21] S krajským soudem lze souhlasit i v tom, že povinnost správce daně ověřit údaje v přihlášce k registraci k DPH není pouhý bezúčelný formalismus. Prověřování údajů obsažených v přihlášce k DPH může napomoci i předcházení vzniku organizovaných podvodů na DPH (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55).

[22] Poukaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33, neshledává soud případným. Nezabýval se identickou skutkovou a právní situací (neřešil otázku splnění podmínek pro registraci k DPH, ale zabýval se otázkou přiznání nároku na odpočet DPH daňového subjektu, jehož dodavatel uváděl DPH na vystavených dokladech, přestože nebyl k DPH registrován). Stěžovatelkou akcentovaná pasáž o povaze registrace (*registrace je otázkou pouze evidenční, nikoliv rozhodující pro plnění povinností plátce*), má nadto základ v důvodové zprávě k zákonu č. 502/2012 Sb., ve které je uvedena ve vztahu ke změně právní úpravy, která byla koncipována odlišně, než nyní aplikovaná právní úprava. Stran aplikované právní úpravy pak soud odkazuje na rozsudek vydaný ve věci sp. zn. 7 Afs 76/2017, podle něhož: *„Při splnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 6 odst. 1 zákona o DPH se osoba povinná k dani stane plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrát (viz § 6 odst. 2 zákona o DPH). V nyní posuzovaném případě však stěžovatel neprokázal správci daně splnění výše uvedené obligatorní podmínky. Proto správce daně nemohl vydat rozhodnutí o registraci, jímž by deklaroval, že se stěžovatel stal plátcem DPH.“*

[23] Shora popsany postup orgánů finanční správy odpovídající právní úpravě a judikatuře nelze považovat ani za postup, který by narušoval právní jistotu stěžovatelky či

jejích obchodních partnerů, jak výslovně tvrdila stěžovatelka v kasační stížnosti. Byla to stěžovatelka, která byla povinna prokázat na základě podané přihlášky naplnění podmínek uvedených v zákoně o DPH. Z důvodu, že se jí to nepodařilo, musí nést následky s tím spojené. Nejvyšší správní soud dodává, že z obsahu správního ani soudního spisu nevyplývá, že by postup orgánů finanční správy či soudu vůči stěžovateli byl diskriminační. Nejvyšší správní soud přitom nepochybně, že právní úprava nezapovídá, aby několik obchodních společností bylo provázáno tímž společníkem či jednatelem, jakož ani zakládání společností se sídly na hromadných adresách apod. Stěžovatelka se však mylí, pokud tvrdí, že registrace k DPH nebyla provedena pouze na základě takových skutečností. Uvedená zjištění (jakož i další zjištění o povaze a průběhu předmětných transakcí - viz výše) zmínily orgány finanční správy pouze podpůrně. Stěžejní bylo to, že stěžovatelka neprokázala dosažení tvrzeného obratu na základě tvrzené ekonomické činnosti. Stěžovatelka přitom nekonkretizuje (a nedokládá), které obchodní společnosti byly za identické skutkové a právní situace registrovány k DPH, čímž mělo dojít, jak tvrdí stěžovatelka, k její diskriminaci. Z tohoto důvodu kasační soud nemohl posoudit, zda se jedná o oprávněné tvrzení. Z procesní opatrnosti soud dodává, že splnění podmínek pro registraci je třeba zkoumat individuálně a s přihlédnutím ke všem zjištěným skutečnostem. Je to přitom daňový subjekt, kdo má prokázat splnění těchto podmínek (viz shora citovanou právní úpravu a judikaturu). Žalovaný ani krajský soud se nevyjádřili v tom smyslu, že by se stěžovatelka či její obchodní partneři dopouštěli podvodného jednání. Takové explicitní tvrzení se v rozhodnutí žalovaného či v rozsudku krajského soudu nenachází. Žalovaný se přitom řádně vyjádřil i k dotazu stěžovatelky, jaké má rozhodnutí správce daně důsledky pro její osobu, jakož i k možnostem jejího dalšího postupu stran registrace k DPH (viz závěrečnou část rozhodnutí o odvolání).

[24] Souhrnně vzato se Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci plně ztotožnil s hodnocením a závěry krajského soudu v napadeném rozsudku, které považuje za správné a náležitě vyargumentované. To, že s nimi stěžovatelka nesouhlasí a má jiný názor, samo o sobě neznamená, že je napadený rozsudek nezákonný. S ohledem na poměrnou podrobnost a obsažnost odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, stejně jako odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, a s ohledem na obecnost kasačních námitek, resp. na to, že jsou ve značné míře opakováním či shrnutím námitek žalobních, Nejvyšší správní soud reagoval na stížní námitky koncentrovaněji. V důsledku toho, že se Nejvyšší správní soud plně ztotožnil s argumentací krajského soudu a žalovaného, nemohl shledat případnou ani polemiku stěžovatelky s její argumentací.

[25] Z důvodu, že krajský soud oprávněně zamítl žalobu jako nedůvodnou (viz výše), nemohl přiznat stěžovateli ani právo na náhradu nákladů řízení. Podle § 60 s. ř. s. totiž platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v daném řízení úspěch neměla, žaloba byla zamítnuta, neměla proto právo na přiznání náhrady nákladů řízení. Jinými slovy, i výrok II rozsudku krajského soudu odpovídá právní úpravě.

[26] Nejvyšší správní soud dodává, že neshledal ani existenci žádných vad, ke kterým je povinen přihlížet *ex officio* (viz např. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

pokračování

[27] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[28] 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 3. prosince 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu