

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **Rapid Drilling, s. r. o.,** se sídlem Zrzavého 1705/2a, Praha 6, zastoupena JUDr. Filipem Mochnáčem, advokátem se sídlem Heršpická 813/5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2018, č. j. 2206/18/5300-21443-702551, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2019, č. j. 14 Af 7/2018 - 37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně dne 8. 8. 2017 podala přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ke dni 31. 7. 2017 z důvodu překročení zákonného obratu ve smyslu § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 12. 9. 2017, č. j. 7003385/17/2006-40511-105843, zamítl registraci žalobkyně k dani z přidané hodnoty. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí zamítl.

[3] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Dle městského

soudu žalovaný správně uzavřel, že žalobkyně neprokázala důvod pro povinnou registraci k DPH (dosažení minimálního obratu). Správce daně oprávněně přihlédl při posuzování přihlášky ke skutečnostem zjištěným v rámci předcházejícího registračního řízení žalobkyně. Pochybnosti o tom, zda je tvrzená ekonomická činnost (nákup a prodej diamantových vrtáků, diamantové pasty a prášku) vůbec uskutečňována a tvrzená výše obratu dosažena, vyvolávají i zjištění orgánů finanční správy o povaze a průběhu žalobkyní prováděných transakcí (podezřelé převody peněz mezi personálně propojenými obchodními korporacemi, obdobné objednávkové listy předkládané v registračních řízeních jiných subjektů, virtuální sídlo atd.). Městský soud souhlasil se žalovaným v tom, že předložené důkazní prostředky neprokazují skutečné dosažení tvrzeného obratu a tvrzené ekonomické činnosti. Městský soud se ztotožnil s žalovaným i v otázce právního postavení žalobkyně z hlediska DPH.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „napadený rozsudek“ a „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem, nepřezkoumatelnost spočívající v jiné vadě řízení před soudem a vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu mělo být soudem napadené rozhodnutí správního orgánu zrušeno.

[5] Stěžovatelka vytýkala městskému soudu, že se nevypořádal s uplatněnými žalobními námitkami, a dovozovala nepřezkoumatelnost rozsudku. Námitky, kterými se městský soud zabýval, posoudil po skutkové i právní stránce nesprávně. Dále namítala, že splnila podmínky pro registraci k DPH. Nesouhlasila se závěrem žalovaného a městského soudu, že nedosáhla deklarovaného obratu, resp. že nevyvíjí ekonomickou činnost. Polemizovala s argumentací orgánů finanční správy a městského 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 vydání předmětného rozhodnutí správce daně postupovat a jaké má toto rozhodnutí důsledky pro její osobu. Podle stěžovatelky byla žaloba podána zcela důvodně, proto je i výrok II napadeného rozsudku o nákladech řízení nesprávný. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje především na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného rozsudku a také na své vyjádření k žalobě. Kasační stížnost nepovažuje za důvodnou a navrhuje její zamítnutí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] 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.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžejní otázkou v nyní řešené věci je, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno ohledně údajů, které uvedla v přihlášce k registraci plátce DPH. Nejvyšší správní soud předesílá, že obdobnou věcí se již zabýval v rozsudku ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 Afs 137/2020 − 21. V této věci se daňový subjekt rovněž domáhal registrace k DPH, přičemž jeho přihláška byla zamítnuta z důvodu, že věrohodně nedoložil výši svého obratu. Jedná se o obchodního partnera stěžovatelky se stejným jednatelem, s uváděným skutečným sídlem na stejné adrese, která je adresou hromadnou (bytový dům, kde sídlí řada subjektů), přičemž text obou kasačních stížností podaných týmž zástupcem je identický. Pro skutkovou i právní podobnost věci tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodu se od závěrů tohoto rozsudku jakkoliv odchýlit a zcela z něj vychází.

III. a) Nepřezkoumatelnost

[10] Jelikož stěžovatelka napadá rozsudek městského 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 městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[11] 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).

[12] Nejvyšší správní soud neshledal, že by byl rozsudek městského 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 je 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). 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 městského soudu netrpí. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodnou námitku poukazující na nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu.

III. b) Nesprávné posouzení právní otázky a rozpor skutkové podstaty se spisy

[13] Stěžovatelka namítala, že podmínky pro registraci k DPH splnila.

[14] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelčina argumentace byla povětšinou koncipována obecně, resp. jako obecná polemika s argumentací orgánů finanční správy a městského 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, bude se jí ve stejném rozsahu zabývat i soud. K tomu srov. 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. ze dne 8. 3. 2016, sp. zn. II. ÚS 460/15. Optikou uvedeného posoudil Nejvyšší správní soud uplatněné námitky a neshledal je důvodnými.

[15] 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.

[16] Podle § 128 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), 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.

[17] 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.“ (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 - 47).

[18] 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, Ablessio, 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 vnitrostátního 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).

[19] Orgány finanční správy byly v projednávané věci oprávněny ověřit údaje stěžovatelkou uvedené v přihlášce k registraci. Nejvyšší správní soud se stejně jako městský soud 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 1 004 169 Kč). Soud odkazuje zejména na str. 2 až 3 rozhodnutí správce daně a str. 4 až 8 napadeného rozhodnutí, kde orgány finanční správy podrobně vysvětlily, z jakých důvodů nemohla být provedena registrace stěžovatelky k DPH. Podle žalovaného (jakož i podle městského soudu, který s jeho argumentací souhlasil) byl nalezen dostatek nepřímých důkazů nasvědčujících, že výše obratu nutná pro registraci k DPH byla vytvořena účelově. Z předložených listin (výpisů z účetní evidence, výpisů z účtů atp.) nelze dovodit skutečné dosažení tvrzeného obratu, resp. skutečný výkon tvrzené ekonomické činnosti (za situace, kdy byly zjištěny skutečnosti, které stěžovatelčina tvrzení zpochybňovaly - viz dále). Výpis z bankovního účtu prokazuje pouze to, že stěžovatelka obdržela platby v určité výši od různých subjektů. Neprokazuje však, zda se jednalo o úplatu za uskutečněná plnění ve smyslu § 4a zákona o DPH. To jednoznačně nevyplývá ani z dalších předložených podkladů. Deklarované obchodní transakce byly prováděny mezi personálně propojenými obchodními korporacemi, navíc s nestandardním průběhem (vložení vkladu na účet jednatelem Mgr. Olegem Beznosikem a týž den převod částky na úhradu faktury vystavené personálně spřízněným dodavatelem). Údajný obchodní partner (společnost SINEW) popřel jakoukoliv spolupráci se stěžovatelkou, i když byl ve správním spise založen objednávkový list v jeho prospěch. Obdobné objednávkové listy (nejenom společnosti SINEW) byly pak zjištěny i v dalším registračním řízení jiného daňového subjektu, jehož je Mgr. Oleg Beznosik jednatelem. Lze přisvědčit městskému soudu, že v kontextu všech zjištěných skutečností popsaných, jak Nejvyšší správní soud ověřil, podrobně v napadeném rozhodnutí, bylo možné učinit závěr, že registrace stěžovatelky k DPH by mohla být použita podvodným způsobem.

[20] Stěžovatelka přitom ani v řízení o kasační stížnosti netvrdí, v čem jsou uvedené závěry žalovaného a městského 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 jeho vlastní judikatuře vyžadující nejen formální, ale i faktické prokázání dosažení tvrzeného obratu.

[21] 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 obratu v rozhodném období. Za této situace správci daně nezbylo než rozhodnout o zamítnutí jeho registrace k DPH.“* (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.

[22] Poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33, není případný. 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).

[23] Shora popsaný 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. Protože 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 stěžovatelce byl diskriminační. Nejvyšší správní soud přitom nezpochybňuje, že právní úprava nezapovídá, aby několik obchodních společností bylo provázáno týmž společníkem či jednatelem, jakož ani zakládání společností se sídly na hromadných adresách apod. Stěžovatelka se však mýlí, 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. 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 městský 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 městského soudu nenachází. Žalovaný se přitom řádně vyjádřil i k dotazu stěžovatelky, jaké má rozhodnutí správce daně důsledky pro její osobu.

[24] Nejvyšší správní soud se plně ztotožnil s hodnocením a závěry městského soudu v napadeném rozsudku, jež považuje za správné a náležitě vyargumentované. S podrobným

a vyčerpávajícím odůvodněním napadeného rozsudku kontrastuje obecnost kasačních námitek, které jsou ve značné míře opakováním či shrnutím námitek žalobních. Úkolem Nejvyššího správního soudu ovšem není zkoumat stejné otázky, jakými se zabýval již městský soud, ale posoudit, zda jsou kasační námitky způsobilé jeho závěry vyvrátit. V této věci žádné z vytýkaných pochybení neshledal.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[25] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl.

[26] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 26. ledna 2022

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu