



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **ENTERCOM, s. r. o.** (dříve Drilling - Polishing, s. r. o.), Donatelova 2003/6, Strašnice, Praha 10, zast. JUDr. Filipem Mochnáčem, Heršpická 813/5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2018, čj. 29007/18/5300-21441-711676, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2020, čj. 9 Af 25/2018-33,

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 o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

II.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 21. 11. 2017 podle § 129 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zamítl žádost žalobkyně o registraci k DPH ze dne 14. 9. 2017.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 6. 2018 zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně a toto rozhodnutí potvrdil.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, kterou městský soud rozsudkem uvedeným v záhlaví zamítl. Městský soud ve shodě s finančními orgány dovodil, že stěžovatelka neprokázala dosažení tvrzeného obratu na základě tvrzené ekonomické činnosti, jakož i to, že registrace stěžovatelky k DPH by mohla být zneužita pro podvodné účely.

III. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně („stěžovatelka“) kasační stížnost.

[5] Stěžovatelka namítla, že se městský soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami a jeho rozsudek je nepřezkoumatelný. Žalobní námitky, které městský soud vypořádal, pak posoudil 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) a její registrace k DPH by mohla být zneužita pro podvodné účely. Argumentaci finančních orgánů a městského soudu považuje za nesprávnou. Podle stěžovatelky jsou pro danou věc nepodstatná i zjištění finančních orgánů stran povahy a průběhu daných transakcí (např. zjištění o personální propojenosti stěžovatelky a jejích obchodních partnerů). Podle stěžovatelky měly finanční orgány na projednávanou věc aplikovat rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2014, čj. 8 Afs 59/2013-33. Rozhodnutí finančních orgánů a městského soudu považuje stěžovatelka za diskriminační a narušující právní jistotu nejen její, ale i jejích obchodních partnerů. Stěžovatelce dále není zřejmé, jak by měla po vydání rozhodnutí finančních orgánů postupovat a jaké mají tato rozhodnutí pro ni důsledky. Vzhledem k tomu, že žaloba byla podána důvodně, je nesprávný také výrok napadeného rozsudku o nákladech řízení.

[6] Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal zejména na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného rozsudku, jakož i na své vyjádření k žalobě.

[8] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Úvodem je nutné uvést, že v obdobné věci, která se týkala společnosti Rapid Drilling, s. r. o. (jednatelem této společnosti i nynější stěžovatelky byl Mgr. Oleg Beznosik) rozhodoval městský soud rozsudkem ze dne 18. 12. 2019, čj. 14 Af 7/2018-37. Kasační stížnost proti rozsudku městského soudu ve věci sp. zn. 14 Af 7/2018, která je doslova kopií kasační stížnosti v nyní projednávané věci, pak zamítl NSS rozsudkem ze dne 26. 1. 2022, čj. 2 Afs 12/2020-31. S ohledem na totožnost věcí NSS i v nyní projednávané věci závěry tohoto rozsudku přebírá, neboť neshledal důvod, pro který by se od nich mohl odchýlit. Pro úplnost NSS dodává, že se obdobnou věcí zabýval již dříve též v rozsudku ze dne 3. 12. 2020, čj. 7 Afs 137/2020-21.

III. a) Nepřezkoumatelnost

[11] NSS nejprve konstatuje, že rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný. Z napadeného rozsudku je zjevné, jaký skutkový stav vzal městský soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považoval právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považoval argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz např. 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 NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008-75). Rozsudek městského soudu je tedy řádně odůvodněn a je plně srozumitelný.

pokračování

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

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

[13] K této námitce NSS nejprve konstatuje, že stěžovatelčina argumentace byla povětšinou koncipována obecně, resp. jako obecná polemika s argumentací finančních orgánů a městského soudu. Řízení o kasační stížnosti je ovšem ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Je-li kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tím předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti NSS, ale i obsah jeho rozsudku. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta. Jinými slovy, pokud stěžovatelka uplatnila obecnou námitku, může se jí ve stejném rozsahu zabývat i NSS (srov. rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, a ze dne 20. 12. 2005, čj. 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 NSS kasační námitky a shledal je nedůvodnými.

[14] 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.*

[15] Podle § 128 odst. 1 daňového řádu *správce daně prověří údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci nebo v oznámení o změně registračních údajů a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve daňový subjekt, aby údaje vysvětlil, doložil, popřípadě doplnil nebo změnil, a zároveň stanoví lhůtu, v níž je daňový subjekt povinen tak učinit.*

[16] Výkladem citovaných ustanovení se NSS již opakovaně zabýval. Např. v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, čj. 7 Afs 76/2017-43, uvedl, že: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daně 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, vybrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jím tvrzených skutečností spočívá na stěžovateli.“* (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, čj. 9 Afs 216/2018-47).

[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 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).

[18] Finanční orgány tedy byly v této věci oprávněny ověřit údaje stěžovatelkou uvedené v přihlášce k registraci. Ve shodě s městským soudem se NSS s finančními orgány 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 zahrnuje do deklarovaného obratu (v přihlášce k registraci tvrdila, že dosáhla obratu ve výši

1 023 477 Kč). NSS odkazuje zejména na str. 2 až 3 rozhodnutí správce daně a str. 3 až 7 napadeného rozhodnutí, kde finanční orgány 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 obrátu nutná pro registraci k DPH byla vytvořena účelově a deklarovanou obchodní činnost stěžovatelka fakticky nevykonávala. Z předložených listin (výpisů z účetní evidence, výpisů z účtů atp.) nelze dovodit skutečné dosažení tvrzeného obrátu, resp. skutečný výkon tvrzené ekonomické činnosti (za situace, kdy byly zjištěny skutečnosti, které stěžovatelčina tvrzení zpochybňovaly - viz dále). Městský soud přílehavě konstatoval, že stěžovatelka v řízení o první přihlášce přiložila objednávkový list č. 0854/1/2017 ze dne 12. 5. 2017 vystavený na odběratele - společnost SINEW, s. r. o. Totožný objednávkový list, jen se změnou dodavatele, však předložila v registračním řízení také společnost Rapid Drilling, s. r. o., která má se stěžovatelkou stejného jednatele. Z šetření provedeného v registračním řízení se společností Rapid Drilling, s. r. o., dále vyplynulo, že s ní společnost SINEW, s. r. o., nikdy nespolupracovala. Byla to také právě společnost Rapid Drilling, s. r. o., která v registračním řízení k prokázání tvrzeného obrátu dokládala daňové doklady, které jí jako odběrateli vystavila stěžovatelka jako její dodavatel, přičemž se společnost Rapid Drilling, s. r. o., spolu s dalšími personálně propojenými společnostmi měla podílet na dosažení stěžovatelkou tvrzeného obrátu. Nadto správce daně při místním šetření zjistil, že jak v přihlášce uvedené skutečné sídlo stěžovatelky, tak sídlo stěžovatelky zapsané v obchodním rejstříku, vykazují znaky hromadné adresy. Správce daně též analyzoval pohyby na bankovním účtu stěžovatelky (viz výpisy získané od banky v řízení o přihlášce stěžovatelky). Z výpisu z účtu vyplynulo, že převody prostředků jsou uskutečňovány mezi personálně propojenými subjekty, a to tak, že je na účet připsána částka personálně propojenou společností nebo Mgr. B. a týž den je dán příkaz k úhradě faktury, kterou vystavila rovněž personálně propojená společnost, resp. je z účtu vybrána hotovost. Obdobný postup pohybu na bankovním účtu byl zjištěn i v registračním řízení s personálně propojenou společností Rapid Drilling, s. r. o. Dále bylo zjištěno, že se telefonní číslo uvedené v přihlášce objevuje též na webových stránkách nabízejících prodej obchodních korporací či pronájem virtuálních sídel. Lze tedy přisvědčit městskému soudu, že v kontextu všech zjištěných skutečností popsaných též v žalobou napadeném rozhodnutí, bylo možné učinit závěr, že stěžovatelka neprokázala dosažení tvrzeného obrátu na základě tvrzené ekonomické činnosti, jakož i to, že registrace stěžovatelky k DPH by mohla být použita podvodným způsobem.

[19] Stěžovatelka přitom ani v řízení o kasační stížnosti konkrétně netvrdí, v čem jsou uvedené závěry žalovaného a městského soudu nesprávné. Stěžovatelka v tomto ohledu zůstává v rovině obecných tvrzení. Nezpochybňuje zcela konkrétní argumentaci žalovaného a městského soudu, která má podle názoru NSS oporu v právní úpravě a judikatuře.

[20] Na základě výše uvedeného nelze souhlasit se stěžovatelkou, že na základě dané přihlášky měl správce daně bez dalšího provést registraci.

[21] Poukaz stěžovatelky na rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2014, čj. 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).

[22] Postup finančních orgánů, který odpovídá právní úpravě a judikatuře, nelze považovat ani za postup, který by narušoval právní jistotu stěžovatelky či jejích obchodních partnerů, jak 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

pokračování

nepodařilo, musí nést následky s tím spojené. Z obsahu správního ani soudního spisu ani nevyplývá, že by postup finančních orgánů či městského soudu vůči stěžovatelce byl diskriminační. NSS přitom nezpochybnuje, 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 daných transakcí - viz výše) zmínily finanční orgány pouze podpůrně. Stěžejní bylo to, že stěžovatelka neprokázala dosažení tvrzeného obratu na základě tvrzené ekonomické činnosti a to, že registrace stěžovatelky k DPH by mohla být zneužita pro podvodné účely. 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 NSS 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.

[23] Na základě výše uvedeného se NSS ztotožňuje s hodnocením a závěry městského soudu v napadeném rozsudku, jež považuje za správné a řádně zdůvodněné.

V. Závěr a náklady řízení

[24] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se 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 18. srpna 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu