

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce **Dr. S. T. I.**, zast. Mgr. Martinem Kolářem, advokátem se sídlem Na Vinici 1227/32, Děčín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 7. 2013, č. j. 18460/13/5000–14302-707271 a ze dne 22. 7. 2013, č. j. 18899/13/5000–14302-707271, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2016, č. j. 15 Af 134/2013 – 61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedeným rozhodnutím žalovaného.

[2] Prvním z uvedených rozhodnutí zamítl žalovaný odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 11. 2012, č. j. 202008/12/178900506088, kterým byla v obnoveném registračním řízení zamítnuta jeho registrace jako plátce daně z přidané hodnoty na základě přihlášky k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), podané dne 4. 10. 2010 z důvodu uzavření smlouvy o sdružení s jiným plátcem daně.

[3] Rozhodnutím ze dne 22. 7. 2013 žalovaný k odvolání stěžovatele zrušil rozhodnutí správce daně (platební výměr ze dne 16. 12. 2011), vydané v nalézacím řízení vedeném ve věci daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2010 a řízení ve věci zastavil.

[4] Předmětem sporu je otázka, zda měl stěžovatel být v rozhodném období plátcem DPH ve smyslu § 94 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o DPH“). S touto otázkou pak souvisí posouzení zrušení shora uvedeného platebního výměru. Nebyl-li stěžovatel v rozhodném období plátcem DPH, nemohla mu ani být tato daň za uvedené období vyměřena.

[5] Soud zdůraznil, že předmětem soudního přezkumu mohou být pouze shora uvedená rozhodnutí, nikoli rozhodnutí či otázky řešené v jiných, byť dle tvrzení stěžovatele souvisejících řízení. Přípustné žalobní námitky formálně napadající obě rozhodnutí, obsahově směřovaly výlučně do rozhodnutí o zamítnutí žádosti o registraci.

[6] K námitkám nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly soud nemohl k žalobě proti rozhodnutí o zamítnutí registrace přihlížet (k možné procesní obraně proti zahájení či provádění daňové kontroly srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 65/2012 – 64). Soud rovněž nemohl přihlížet k námitce, že stěžovatel byl postupem správce daně zbaven možnosti obrany proti nezákonně vydanému rozhodnutí a námitce rozpornosti postupu správce daně při posuzování jeho ekonomické činnosti, neboť tyto námitky byly nově uplatněny až v replice k vyjádření žalovaného podané dne 28. 11. 2013, tj. po zákonem stanovené dvouměsíční lhůtě.

[7] Žalovaný nebyl povinen šetřit zákonnost (nikoliv nicotnost) rozhodnutí o nařízení obnovy registračního řízení v řízení, jehož výsledkem je žalobou napadené rozhodnutí, protože se jedná o rozhodnutí, vůči němuž jsou přípustné řádné i mimořádné opravné prostředky. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu je přípustná žaloba dle § 65 s. ř. s.

[8] Z obsahu registračního spisu vyplývá, že důkazem, o který se opírá rozhodnutí o zamítnutí registrace na základě přihlášky ze dne 4. 10. 2010, byly listiny předložené stěžovatelem při podání přihlášky k registraci, a to smlouva o sdružení mezi stěžovatelem a společností Poradenství pro podniky – Aleš Klaudy s.r.o., podle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý občanský zákoník“), uzavřená dne 25. 9. 2010 a dohoda o ukončení smlouvy o sdružení ze dne 1. 10. 2010, kterou stěžovatel správci daně předložil dne 19. 9. 2011 v rámci daňové kontroly za zdaňovací období třetí čtvrtletí 2010.

[9] Ustanovení § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, výslovně stanoví, že se osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, která uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění, nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, stává plátcem dnem uzavření této smlouvy a současně má podle § 95 odst. 2 písm. c) zákona o DPH povinnost předložit přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne uzavření smlouvy a povinnost o svém podání přihlášky k registraci informovat ostatní účastníky sdružení. Osoba povinná k dani se tak stává plátcem DPH ze zákona k okamžiku uzavření smlouvy a k tomuto okamžiku jí vzniká povinnost k podání přihlášky, a to bez ohledu na to, zda je sdružení před uplynutím lhůty rozpuštěno či nikoliv. Jedná se o deklaratorní rozhodnutí.

[10] Jakkoliv doslovné znění zákona nasvědčuje tomu, že následné rozpuštění sdružení pro registraci podstatné není, což je podpořeno i tím, že zákon o DPH v § 96 odst. 2 výslovně stanoví možnost (nikoliv povinnost) požádat o zrušení registrace při vystoupení, vyloučení či rozpuštění sdružení, je dle názoru soudu skutečností pro registraci podstatnou to, že smlouva o sdružení byla zrušena před podáním přihlášky k registraci (podané v zákonem stanovené 15 denní lhůtě od uzavření smlouvy), aniž byla na jejím základě vykonána jakákoliv společná činnost účastníků sdružení, nebo bylo k činnosti sdružení cokoliv účastníky poskytnuto (tj. nevznikla potřeba vypořádání).

[11] Je-li taková skutečnost správci daně známa, nemůže správce daně osobu, výlučně z formálních důvodů - uzavření smlouvy o sdružení, k DPH registrovat. Opačné rozhodnutí by totiž bylo v rozporu s účelem a smyslem zákona o DPH, konkrétně jeho § 94 odst. 2 písm. c). Účelem tohoto ustanovení je zahrnutí plnění vymezených v § 2 společně uskutečňovaných účastníky sdružení v případech, kdy alespoň jeden z těchto účastníků je plátcem DPH do systému DPH, protože z důvodu nedostatku právní subjektivity se plátcem DPH nemůže stát samo sdružení a plnění uskutečňovaná v rámci sdružení ani nejsou realizovaná tímto sdružením. Tato právní úprava, která stanoví, že uzavřením smlouvy o sdružení bez právní subjektivity s plátcem DPH se plátcem DPH stává i subjekt, který jím dosud nebyl, tak umožňuje podrobit DPH plnění realizovaná společně účastníky sdružení bez obtíží spojených s určováním a prokazováním, zda vůbec a v jakém rozsahu plnění uskutečněná v rámci sdružení podléhají DPH za situace, kdy se na jejich uskutečnění podílí spolu s členy sdružení, kteří jsou plátci DPH, i členové, kteří plátci DPH nejsou.

[12] Smyslem této úpravy naopak zcela jistě není „generování“ plátců DPH ze subjektů, které pouze splnily formální podmínku stanovenou zákonem (uzavření smlouvy o sdružení), která však odpadla před podáním přihlášky k registraci, přičemž nebylo a nebude v rámci sdružení uskutečněno žádné zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně (ani ve formě vypořádání).

[13] Takové jednání je samo osobě zneužitím pravidel DPH, které má stěžovateli zajistit výhodu před jinými osobami neplátci DPH, kteří žádají o dobrovolnou registraci, a jsou podrobeny prokazování splnění zákonem stanovených podmínek (k tomu § 5 zákona o DPH). V projednávané věci je zřejmé, že smyslem registrace k DPH nebylo nic jiného, než následné využití práv registrovaného plátce DPH ve formě uplatnění odpočtu daně při změně režimu v podobě DPH zaplacené při pořízení nemovitosti ve výši 2 440 403,53 Kč.

K dosažení dalších cílů tvrzených při odůvodnění nastavení obchodních vztahů (získání příjmu z nevyužívané nemovitosti, přenechání nemovitosti do podnájmu prostřednictvím osoby nájemce), žádným způsobem nebránila skutečnost, že stěžovatel nebyl plátcem DPH.

[14] Dohoda o ukončení smlouvy o sdružení není nezákonně pořízeným důkazem. Stěžovatel poskytl správci daně důkazy zcela o své vůli (pracovnice správce daně v průběhu daňové kontroly e-mailem požádala stěžovatele dne 14. 9. 2011 v souvislosti s dojednáním termínu a místa kontroly o všechny smlouvy stěžovatelem uzavřené v letech 2010 a 2011, a to za účelem ověření činnosti sdružení založeného smlouvou ze dne 25. 9. 2010).

[15] K namítanému nevypořádání námitky omylu v datu uzavření dohody o ukončení smlouvy o sdružení (1. 10. 2010), soud konstatoval, že stěžovatel v žádném ze svých podání nikdy výslovně neuvedl, v čem konkrétně omyl v datu uzavření dohody o ukončení sdružení spočíval, a ani v žalobě se k tomuto konkrétně nevyjádřil. Zásadním je v této souvislosti vyjádření zástupce stěžovatele ze dne 8. 11. 2011 a totožné vyjádření ze dne 20. 1. 2012, že „*…již ukončená smlouva o sdružení byla předložena s tím, že daňový subjekt je tak jako tak osobou povinnou k dani, neboť vykonává ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH a na registraci k DPH má tak jako tak nárok …*“. Žalovaný zcela správně uvedl, že z uvedeného je nepochybné, že v době podání přihlášky k registraci dne 4. 10. 2010 stěžovatel věděl, že již není členem sdružení, které ani nezahájilo svou činnost, jakkoliv se následně snažil vyvolat dojem o chybě v datu uzavření dohody o ukončení smlouvy o sdružení.

[16] Krajský soud přisvědčil stěžovateli, že postup správce daně, který při zjišťování obvyklého způsobu realizace obchodních vztahů v rámci pronájmu/podnájmu nemovitosti, využil výlučně formu podání vysvětlení v rámci místního šetření, není správný. Na tom nic nemění skutečnost, že stěžovatel měl prokazatelně možnost se s těmito vysvětleními seznámit při nahlížení do spisu a k těmto se vyjádřit. Podání vysvětlení nemůže nahradit svědeckou výpověď a jedině jí lze přiznat relevanci důkazního prostředku. V projednávané věci byla námitka pouze formální, neboť podaná vysvětlení nepřinesla nic převratného a ani nebyla pro posouzení sporu v projednávané věci stěžejní.

[17] Podání ze dne 18. 9. 2012 bylo zcela správně posouzeno jako žádost o novou registraci (dobrovolnou), která nebyla podána v zákonem stanovené formě (nebyla podána na předepsaném tiskopise). Zpětná změna přihlášky povinné na přihlášku dobrovolnou je s ohledem na účinky rozhodnutí, kterým správce daně rozhoduje o registraci dobrovolné (§ 95 odst. 7 zákona o DPH) a registraci povinné, tj. i registraci podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, vyloučena. Dobrovolná registrace je totiž založena na písemném rozhodnutí o registraci vydávaném správcem daně, které má konstitutivní účinky a zakládá práva do budoucna. U rozhodnutí konstitutivní povahy je proto zpětná účinnost z obecného pohledu nepřípustná. Naproti tomu v případě povinné registrace podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH rozhodnutí správce daně osvědčuje splnění podmínek stanovených zákonem, tj. že se osoba povinná k dani stala plátcem DPH dnem uzavření smlouvy o sdružení.

[18] I pokud by správce daně přijal namítané sdělení jako „neformální“ doplnění formálně bezvadné přihlášky k registraci, nemohl by při rozhodnutí o registraci na základě tohoto doplnění spojit účinky dobrovolné registrace s datem uzavření smlouvy o sdružení, ani s datem podání přihlášky k registraci podle § 95 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, tj. s datem 4. 10. 2010, ale nejdříve s datem 18. 9. 2012, tj. datem podání „doplnění“ přihlášky k registraci.

[19] Jako důvodnou naproti tomu soud vyhodnotil námitku, že žalovaný neprokázal, že podnájemkyně J. S., byla ve vztahu ke stěžovateli osobou blízkou ve smyslu občanského zákoníku. S ohledem na skutečnost, že tento nesprávný dílčí závěr je zcela irelevantní ve vztahu k výroku napadeného rozhodnutí, nejedná se o vadu, která by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[20] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[21] Namítá, že není možné fakticky zpětně posoudit, zda se nějaký subjekt v minulosti plátcem stál či nestal. V projednávané věci byla dne 25. 9. 2010 uzavřena smlouva o sdružení s plátcem DPH ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně. Tímto aktem se stal stěžovatel plátcem DPH. Plátcovství by zaniklo pouze při naplnění zákonem stanovených kritérií, kterými však nikdo v posuzované věci neargumentuje.

[22] Jde o stejnou situaci, jako kdyby v případě registrace dle § 94 odst. 1 zákona o DPH proběhla registrace a následně o několik let později by správce daně registrací v obnoveném řízení zrušil, neboť by v rámci daňové kontroly zjistil, že obrat subjektu za nejvýše 12 kalendářních měsíců nikdy nepřesáhl částku stanovenou v § 6 zákona o DPH.

[23] V obou případech jde o rozhodnutí konstitutivní, byť každé k jinému okamžiku. Zpětné posuzování podmínek stanovených v zákoně je nepřípustné. Smlouva o sdružení byla platně uzavřena, což nebylo nikdy zpochybněno, a musely proto nastat zákonem předvídané následky. O žádných dalších okolnostech polemizovat nelze.

[24] Správce daně může činit pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje. Zvolený výklad znamená extrémní právní nejistotu daňových subjektů. Zákon totiž fakticky neřeší, jaké důsledky by nastaly za situace, kdy se nějaký subjekt zpětně po několika letech dozví, že nebyl plátcem DPH. Jen stěží si lze představit, že by vystavené doklady byly zpětně opraveny tak, že neobsahovaly daň, případně, že by daňový subjekt byl povinen nedůvodně vybranou daň od dodavatelů vrátil. Nelze pominout ani to, že by se tak mohlo stát i po uplynutí prekluzivních lhůt pro vyměření daně.

[25] Stěžovatel se výkladem správních orgánů dostal do neřešitelné situace. Napadené rozhodnutí proto spočívá na nesprávném posouzení právní otázky. Zpětně nic posuzovat nelze. Bylo naopak povinností správce daně otázku faktického stavu existence sdružení prověřit ještě před zaregistrováním stěžovatele.

[26] Dohoda o zrušení sdružení, bez ohledu na konkrétní datum jejího uzavření, nepředstavovala rozhodnou skutečnost pro závěr, zda se stěžovatel stal či nestal plátcem DPH. Správní orgány chybně zaměňují otázku zániku smlouvy za její neexistenci. Všechny orgány fakticky posuzovaly dohodu o zrušení sdružení tak, jako by z ní vyplynulo, že sdružení nikdy neexistovalo. Sdružení zcela prokazatelně po nějakou dobu existovalo a jeho zrušení na tomto závěru nic nemění.

[27] Neexistenci sdružení, respektive jeho činnost nestačí pouze dovozovat, ale musí být jednoznačně prokázána, což se v projednávané věci nestalo. Správce daně i soud by musely jasně popsat, jaká jednání lze považovat za simulaci, nikoli věc odůvodnit nepodloženými spekulacemi o propojenosti osoby stěžovatele a společnosti BARESPRO s.r.o. a podnájemce, se kterými se ostatně ani soud v rozsahu podnájemce neztotožnil.

[28] Chybného posouzení se soud dopustil i ve vztahu k ekonomické činnosti této společnosti, kdy se přiklonil k tvrzení správce daně, že subjekt bez dlouhé obchodní historie je fakticky podezřelým ekonomickým partnerem a jednání s ním je tak nepravděpodobné a pravděpodobně simulované bez dalšího. Takový výklad zcela odporuje svobodě podnikání a demokratickému právnímu státu, který navíc brání pronikání nových subjektů na trh, protože by jakékoliv obchodní aktivity s novými subjekty byly posuzovány jako účelové či simulované.

[29] Nesprávně byla ze strany soudu posouzena i právní otázka možnosti doplnění registračních důvodů v rámci již probíhajícího řízení. Soud správně uvádí, že v případě registrace dle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH je rozhodnutí pouze deklaratorní, zpětně k datu rozhodné skutečnosti oproti rozhodnutí o dobrovolné registraci, které je konstitutivní. Nemožnost doplnit druhý alternativní registrační důvod je značně problematická za situace, kdy o prvním registračním důvodů započne správce daně pochybovat. Není zde důvod, proč by měl daňový subjekt s dobrovolnou registrací čekat až na okamžik, kdy mu bude zamítnuta registrace z jiného důvodu. Jednalo by se o neopodstatněné posouvání možného termínu, ke kterému by se daňový subjekt mohl stát dobrovolným plátcem.

[30] Koncentrace na důvody obnovy řízení (§ 119 odst. 3 daňového řádu) je omezení směřující vůči správci daně, aby nemohl dosáhnout obnovy řízení na základě své libovůle, ale byl povinen důvody obnovy řízení uvést a doložit. Omezení pro daňový subjekt zákon nestanoví. Soud se vůbec nezabýval otázkou ekonomické činnosti stěžovatele a jeho rozhodnutí je v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[31] Nelze souhlasit ani s tím, že soud nepřihlédl k tvrzené nezákonnosti podkladů, které sloužily správci daně k obnově řízení a následnému rozhodnutí o zrušení registrace. Dohoda o zrušení smlouvy o sdružení byla získána na základě prováděné daňové kontroly, která byla zahájena bezdůvodně a tedy nezákonně. Stěžovatel odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 18. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Odkaz soudu na rozhodnutí NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 65/2012 není případný, uvedené rozhodnutí míří na doměření daně, otázkou obnovy řízení se nezabývá. Stěžovatel neměl minimálně od právní moci rozhodnutí o registraci do obnovy řízení reálnou možnost žádost o dobrovolnou registraci podat.

[32] Stěžovatel byl připraven o možnost žádost o dobrovolnou registraci podat, protože v obnoveném registračním řízení mu bylo toto právo upřeno. Právo požádat o dobrovolnou registraci se fakticky prekludovalo. Nezákonnost důkazních prostředků spočívající v tom, že tyto byly získané pro zcela jiné řízení, není nutné namítat jen proti zahájení daňové kontroly. Jde totiž o důsledek, který je zcela nepředvídatelný, který by vedl k tomu, že by daňové subjekty musely námitky podávat preventivně proti všemu. Je nutné aplikovat test proporcionality. Posoudil-li NSS jako zásah do práv subjektu užití nezákonně získaných důkazních prostředků v případě prekludované daně, tím spíše je nutné za nepřípustné považovat důkazní prostředky v případě zpětného zrušení registrace k DPH.

[33] K neuvedení skutkových a právních důvodů, pro které považuje stěžovatel vypořádání odvolací námitky za nesprávné, stěžovatel namítá, že veškerou relevantní argumentaci v žalobě uvedl, navíc stejnou argumentaci uplatnil ve všech svých předchozích podáních.

[34] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel uvedl značné množství judikatury svědčící v jeho prospěch. Soud však v žádné části napadeného rozhodnutí neuvádí, proč jsou odkazy na judikaturu chybné. Krajský soud měl navíc z judikatury NSS vycházet i v případě, že by ji stěžovatel vůbec nezmínil, a proto není zákonem stanovená dvouměsíční lhůta pro rozšíření žalobních bodů relevantní.

[35] Odůvodnění soudu je zcela nedostatečné také v rovině tvrzené simulace. Poměrně krátká existence sdružení či krátká obchodní historie společnosti k takovému závěru nepostačují. Ze samotného následného zrušení smlouvy neplyne, že by zde nebyla při uzavření smlouvy o sdružení vůle stran podle této smlouvy jednat. Žádný důkaz prokazující simulované jednání předložen nebyl. Soud ani blíže neuvádí, jaké časové rozmezí mělo mezi sjednáním sdružení a jeho zrušením uběhnout.

[36] Navrhuje rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2013 o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 30. 9. 2002 a rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2013 o zrušení rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 16. 12. 2011 a zastavení řízení ve věci platebního výměru, zrušit.

[37] Žalovaný se ztotožňuje s argumentací krajského soudu. Soud se vypořádal s žalobou přezkoumatelným způsobem a v celém rozsahu. Zabýval se všemi řádně uplatněnými žalobními námitkami.

[38] Má za to, že nebyly naplněny podmínky pro to, aby mohl být stěžovatel v souvislosti s uzavřením smlouvy o sdružení registrován k DPH. Daňový subjekt se stane plátcem ze zákona, pokud kumulativně splní dvě zákonem stanovené podmínky: 1) je osobou povinnou k dani a 2) uzavře smlouvu o sdružení (nebo jinou obdobnou smlouvu) s plátcem DPH ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně.

[39] Žalovaný je přesvědčen, že sdružení, jehož měl být stěžovatel účastníkem, představovalo pouze formálně ustanovenou prázdnou schránku, která ve skutečnosti nevyvíjela žádnou ekonomickou či administrativní činnost, což stěžovatel sám v průběhu nalézacího řízení potvrdil. V projednávané věci navíc došlo i k tomu, že v době, kdy stěžovatel přihlášku k registraci DPH z titulu uzavřené smlouvy o sdružení podával, již sdružení neexistovalo ani formálně.

[40] Ustanovení § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH je skutečně nutno interpretovat materiálně, tedy v tom smyslu, zda byla na základě smlouvy o sdružení vykonávána nějaká společná činnost účastníků sdružení a bylo k této činnosti cokoliv účastníky sdružení poskytnuto. Z tohoto důvodu není rozhodující skutečnost, zda byla či nebyla smlouva o sdružení zrušena již před podáním přihlášky k registraci. Jinými slovy, i kdyby sdružení v době, kdy byla podána přihláška k registraci, existovalo formálně, tak to, že sdružení fakticky nikdy nemělo znaky sdružení, je překážkou pro zaregistrování. Existence sdružení v době podávání přihlášky a reálný výkon činnosti sdružení musí být naplněny kumulativně. Nedošlo-li k naplnění formálních znaků existence sdružení k okamžiku podání přihlášky k registraci, nebylo ani nezbytné, aby se soud zabýval druhou zákonnou podmínkou, a to podmínkou osoby povinné k dani. Nad rámec výše uvedeného se žalovaný obsáhle vyjádřil i k této druhé podmínce.

[41] Pokud jde o nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07, pak je nutné konstatovat, že závěry v tomto nálezu uvedené byly překonány Ústavním soudem ve stanovisku jeho pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11: „*Neuvedení důvodů, jež vedly k zahájení daňové kontroly, nezpůsobuje nezákonnost samotné daňové kontroly.*“

[42] Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[43] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda 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.

[44] Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[45] Podstatou sporu je otázka, zda měl stěžovatel být v souvislosti s uzavřením smlouvy o sdružení, která však byla ještě před účinností registrace dohodou smluvních stran ukončena s tím, že sdružení fakticky nevyvíjelo po dobu svého trvání žádnou činnost, ani

nedošlo k žádnému poskytnutí majetkovému vkladu účastníky sdružení, plátcem DPH ve smyslu § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH.

[46] Otázky související s posouzením vztahů mezi stěžovatelem, nájemcem a podnájemcem (posouzení ekonomické činnosti při správě a využití bytové jednotky, simulací jednotlivých úkonů stěžovatele či se zneužitím práv) nejsou pro posouzení sporu v projednávané věci podstatné.

[47] Veškeré námitky napadající absenci ekonomické činnosti, zneužití práva či simulaci se totiž týkají jiného řízení, a to řízení nalézacího ve věci vyměření daně za zdaňovací období třetí čtvrtletí 2010. Toto řízení bylo ukončeno platebním výměrem, kterým nebyl stěžovateli uznán nárok na odpočet daně, uplatněný při změně režimu ve výši 2 440 403,53 Kč, z nákupu bytové jednotky za celkovou cenu 14 812 828 Kč (při změně režimu má nový plátce nárok na odpočet daně u zboží pořízeného za posledních 12 měsíců před datem registrace, které je k datu registrace jeho obchodním majetkem, nebo součástí hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku, pozemků nebo zásob) z důvodu, že stěžovatel nesplnil podmínky statusu osoby povinné k dani. Tato otázka, tj. otázka výkonu ekonomické činnosti stěžovatele pak může být relevantní i pro řízení ve věci dobrovolné registrace (podání ze dne 18. 9. 2012). Napadená část odůvodnění krajského soudu vycházela ze skutkového stavu (chronologický výčet jednotlivých kroků stěžovatele) a dokreslovala důvody, které stály za pohnutkami stěžovatele registrovat se k DPH. Uvedené úvahy však nemohly žádným způsobem modifikovat předmět sporu (zda se stěžovatel stal z titulu uzavření smlouvy o sdružení plátcem DPH) ani okolnosti podstatné pro jeho posouzení (tj. faktická absence jakékoliv faktické činnosti sdružení a jeho zánik před samotnou registrací) a nemohou proto ani způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[48] Zcela správně se soud v souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 5 As 13/2006 - 46, nezabýval námitkami napadající nařízení obnovy řízení, neboť tyto měl stěžovatel možnost uplatnit v žalobě proti rozhodnutí ve věci nařízení obnovy.

[49] Soud neshledal ani tvrzenou částečnou nepřezkoumatelnost v nevypořádání námitek napadajících libovůli či svévoli správce daně a s tím související porušení zásady legitimního očekávání a nemožnost obrany a test zneužití. Tyto námitky včetně odkazu a citací z judikatury Soudního dvora Evropské unie byly skutečně uplatněny poprvé až v replice stěžovatele dne 28. 11. 2013, tj. prokazatelně po zákonem stanovené dvouměsíční lhůtě.

[50] K tvrzení, že stěžovatel veškerou relevantní argumentaci v žalobě uvedl a navíc stejnou argumentaci uplatnil ve všech svých předchozích podáních, soud uvádí, že z obsahu napadeného rozsudku nevyplývá, že by soud stěžovateli neuvedení konkrétních tvrzení vytýkal. Soud pouze konstatoval, že z obsahu žalobních námitek napadajících obě rozhodnutí dovodil, že nedostatky týkající se nesprávného závěru o zneužití práva, resp. vyvození závěrů na základě nezákonně obstaraných důkazních prostředků v odůvodnění rozhodnutí ze dne 22. 7. 2013 ve věci zrušení platebního výměru neshledal, neboť takové závěry toto rozhodnutí vůbec neobsahovalo. Z formulace žalobních bodů ani nevyplývalo, že by stěžovatel nesouhlasil s vypořádáním svých odvolacích námitek proti

tomuto rozhodnutí. Pokud by tomu tak bylo, stěžovatel by musel uvést svá konkrétní tvrzení v žalobě. Na výše uvedeném kasační soud neshledává nic nepřezkoumatelného, přičemž je třeba znovu zdůraznit, že soudní přezkum se omezuje na námitky zákonem stanoveným způsobem uplatněné v žalobě (nejedná-li se o vady, ke kterým přihlíží soud z úřední povinnosti), nikoli na námitky uplatněné v řízení před správními orgány.

[51] Veškerá kritéria přezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek důvodů.

[52] Ze správního spisu soud ověřil, že v přihlášce k registraci ze dne 4. 10. 2010 stěžovatel výslovně uvedl datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace 25. 9. 2010 a jako důvod registrace uvedl § 94 odst. 2 zákona o DPH, dále v položce 16 vyplnil k textu „účastník sdružení“ slovo „ano“. Dne 8. 10. 2010 vydal správce daně osvědčení o registraci stěžovatele jako plátce DPH s účinností od 25. 9. 2010. V prvním přiznání k DPH za třetí čtvrtletí roku 2010 stěžovatel uplatnil v rámci změny režimu nárok na odpočet daně ve výši 2 440 403,53 Kč (pořízení bytové jednotky včetně pozemku za celkovou částku 14 812 828 Kč).

[53] Z podání ze dne 19. 9. 2011 (učiněného v rámci daňové kontroly v souvislosti s prověřováním uplatněného odpočtu zástupcem stěžovatele) vyplývá, že sdružení fakticky vůbec nezahájilo svoji činnost a smlouva o sdružení byla ještě před rozhodnutím o registraci ukončena. K podání byla připojena kopie smlouvy o sdružení (totožná se smlouvou předloženou k přihlášce k registraci, uzavřená se společností Poradenství pro podniky - Aleš Kaludy s.r.o.) a kopie dohody o ukončení smlouvy o sdružení ze dne 1. 10. 2010. V textu dohody je uvedeno, že účastníci uzavřeli smlouvu o sdružení dne 25. 9. 2010 a dohodli se, že tuto „dnešním dnem“ ukončují a své vztahy upraví smlouvou mandátní, kterou uzavřou nejpozději do 31. 10. 2010. Dále je zde uvedeno, že nedošlo k vložení žádného majetku, ani k žádným transakcím s majetkem, které by představovaly náklady, výnosy, příjmy nebo výdaje, není třeba provádět žádné vypořádání. Dohoda je datována dnem 1. 10. 2010, přihláška k registraci z důvodu uzavření smlouvy o sdružení byla správci daně doručena dne 4. 10. 2010. Dne 17. 8. 2012 správce daně nařídil obnovu řízení o registraci žalobce ukončeného rozhodnutím ze dne 8. 10. 2010. Rozhodnutí o nařízení obnovy registračního řízení bylo odvolacím orgánem potvrzeno.

[54] Dne 18. 9. 2012 učinil stěžovatel u správce daně v souvislosti s nařízením obnovy registračního řízení podání, ve kterém uplatnil i nárok na registraci dobrovolnou, neboť vykonává ekonomickou činnosti ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH.

[55] Argumentaci, dle které není možné fakticky zpětně posoudit, zda se nějaký subjekt v minulosti plátcem stál či nestal, považuje soud za absurdní. Správce daně je oprávněn po celou dobu, kdy mu svědčí lhůty pro to které řízení, oprávněn při dodržení zákonem stanovených podmínek kontrolovat plnění jakýchkoliv zákonem stanovených povinností, a to samozřejmě i zpětně. Ostatně zpětné prověřování plnění zákonem stanovených povinností je nejčastější formou kontrolní činnosti správců daně, která je omezena zejména prekluzivními lhůtami a základními zásadami, které musí správci daně při správě daní dodržovat. Při výkladu stěžovatele by se muselo prověřování plnění zákonem stanovených povinností u všech daňových subjektů na všech daních odehrávat bezprostředně po podání

žádosti k registraci, po podání daňového přiznání k té které dani či uplynutí lhůty pro splatnost té které daně, což neodpovídá procesním pravidlům a je to i objektivně nemožné. Při tomto výkladu by se podstatná část procesních pravidel upravených v daňovém řádu navíc stala zcela obsoletními. Sluší se připomenout, že to byl právě stěžovatel, který se zamlčením podstatných okolností pro registraci (ukončení smlouvy o sdružení a jeho faktická nečinnost) do této procesní situace dostal zcela vlastním přičiněním. Pokud by správci daně při registraci oznámil, že sdružení fakticky nevykonávalo žádnou činnost a že již neexistuje, nebyl by vůbec k DPH zaregistrován a do žádné právní nejistoty by se nedostal. Namítané porušení právní jistoty, resp. extrémní nejistota, způsobená postupem správce daně, se v tomto kontextu jeví zcela účelovým tvrzením.

[56] Nad rámec výše uvedeného je třeba zdůraznit, že má-li stěžovatel dále za to, že zákonné podmínky pro povinnou registraci nemohou být v jeho případě zpětně kontrolovány, neboť tak měl správce daně učinit již v registračním řízení, měl tuto námitku uplatnit proti rozhodnutí, kterým byla obnova registračního řízení nařízena. Jakkoliv se v případě stěžovatele skutečně nabízelo prověřit veškeré rozhodné skutečnosti pro povinnou registraci v samotném registračním řízení (pracovníkům registračního řízení muselo být z úřední činnosti známo, že stěžovatel jen těsně před podáním přihlášky k registraci z důvodu uzavření smlouvy o sdružení s plátcem DPH neuspěl se svojí žádostí o dobrovolnou registraci ze dne 10. 9. 2010, neboť nebyl uznán za tzv. osobou povinnou k dani), nemá tato skutečnost vliv na oprávnění správce daně posoudit naplnění zákonem stanovených podmínek pro povinnou registraci zpětně.

[57] Srovnání stěžovatele s povinnou registrací plátce daně v důsledku nesprávně vypočítaného obratu není relevantní, neboť o takovou situaci se v projednávané věci vůbec nejedná. Jde navíc o srovnání, které značně pokulhává. Stěžovatel zcela pomíjí fakt, že on žádal o registraci pouze z titulu jím uzavřené smlouvy o sdružení s jiným plátcem daně (se společností svého daňového poradce), a to i když prokazatelně věděl, že žádná účinná smlouva o sdružení již neexistovala, sdružení po svoji krátkou existenci neuskutečnilo žádnou činnost, ani do něho nebyl vložen žádný majetek a nebyl vystaven žádný daňový doklad. Jeho argumentace (lze si jen stěží představit, že by vystavené doklady byly zpětně opraveny tak, že neobsahovaly daň, případně, že by daňový subjekt byl povinen nedůvodně vybranou daň od dodavatelů vrátil), se zcela míjí se skutkovým a právním stavem v projednávané věci.

[58] S tvrzením, že správce daně, jakož i krajský soud zaměňují ukončení smlouvy o sdružení za její neexistenci, kterou odůvodnily pouhými spekulacemi, se soud neztotožňuje. Jak správně zdůraznil žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti (kasační soud jeho tvrzení ověřil ze spisového materiálu), byl to sám stěžovatel, který v podání ze dne 19. 9. 2011 uvedl, že „*sdružení svoji činnost fakticky nezahájilo a proto neexistují žádné doklady, které by ohledně činnosti sdružení bylo možno předložit*.“ K dohodě o ukončení smlouvy o sdružení ze dne 1. 10. 2010 je dále uvedeno, že „*nedošlo k uložení žádného majetku, ani žádným transakcím s majetkem, které by představovaly náklady, výnosy, přímý nebo výdaje*.“

[59] K námitkám nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly soud uvádí, že stěžovatel v části IV žaloby, bod 4.4 výslovně uvedl, že „*otázku zákonnosti samotné daňové kontroly ponechává stranou, ale nadále stejně jako v odvolání proti platebnímu výměru,*

namítá zákonnost samotného provádění či obstarání důkazů v žalobě se zaměří na nezákonné získání důkazních prostředků." Ta byla spatřována zejména v nemožnosti účastnit se svědeckých výpovědí týkajících se činnosti realitních kanceláří a vztahů mezi stěžovatelem a společností BARESPRO s.r.o., dotčenými smlouvou o pronájmu nemovitostí. Tato žalobní argumentace se s důvody uvedenými v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí zcela míjí a soud nebyl povinen tuto otázku posuzovat. I přesto je však nutné argumentaci krajského soudu, který v této souvislosti poněkud nadbytečně odkázal na závěry NSS uvedené ve věci sp zn. 2 Afs 65/2012, korigovat. Závěry druhého senátu byly totiž následně (tj. po vydání napadeného rozsudku) překonány rozšířeným senátem. Ten dospěl ve věci *ALGON PLUS, a. s,* k závěru, že v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. Veškeré tyto výtky měly být uplatněny v řízení proti rozhodnutí, kterým stěžovateli nebyl uznán nárok na odpočet daně. Jakkoliv slovy stěžovatele spolu dosavadní řízení logiky souvisí, v projednávané věci jde o posouzení otázky, zda se stěžovatel z titulu uzavřené smlouvy o sdružení stal k datu 25. 9. 2010 zákonným plátcem DPH. A pouze touto otázkou se soudy mohou při následném soudním přezkumu zabývat.

[60] Námitka, dle které je dohoda o zrušení smlouvy o sdružení nezákonným důkazem, neboť byla získána na základě prováděné daňové kontroly, která byla zahájena bezdůvodně (viz nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07) je poprvé uplatněna až v řízení před Nejvyšším správním soudem a je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Nad rámec je pak nutné konstatovat, že závěry v tomto nálezu uvedené byly překonány Ústavním soudem ve stanovisku jeho pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11.

[61] V žalobě byla nezákonnost důkazního prostředku souvisejícího s předmětem sporu spojena s procesním postupem správce daně při přechodu z režimu POP do daňové kontroly. Stěžovatel namítal, že mu nebylo před zahájením daňové kontroly umožněno navrhnout pokračovat v dokazování, a proto jsou veškeré důkazní prostředky (včetně dohody o ukončení smlouvy o sdružení) předložené či získané při kontrole nezákonně pořízenými důkazními prostředky. Obdobnou otázku již Nejvyšší správní soud posuzoval a dospěl k závěru, že správce daně může daňovou kontrolu zahájit i bez toho, že by zahájení daňové kontroly předtím musel iniciovat daňový subjekt (srov. rozhodnutí NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52). Navrhovat další důkazy navíc stěžovatel mohl i po dobu probíhající daňové kontroly, tedy nejen po dobu probíhajícího postupu k odstranění pochybností. Veškeré důkazní prostředky rozhodné pro projednávanou věc byly předloženy zástupcem stěžovatele a ten jejich pravdivost opakovaně potvrdil.

[62] Osoba povinná k dani se ve smyslu § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH stává ze zákona plátcem pouze za předpokladu, že na základě smlouvy o sdružení (jiné obdobné smlouvy) vykonává nebo bude s jiným plátcem daně vykonávat činnost podléhající dani (případně činnost od daně osvobozenou s nárokem na odpočet). Kasační soud v této souvislosti odkazuje na zcela vyčerpávající odůvodnění krajského soudu (viz zejména str. 13 a 14 rozsudku) a plně se s ním ztotožňuje. Sdružení po dobu své existence žádnou činnost nevyvíjelo a před samotnou registrací navíc už ani formálně neexistovalo.

[63] Ve věci žádosti o dobrovolnou registraci (podání stěžovatele ze dne 18. 9. 2012) soud uvádí, že v souladu s odůvodněním krajského soudu nemohou být účinky dobrovolné registrace spojeny ani s datem uzavření smlouvy o sdružení (25. 9. 2010), ani s datem podání přihlášky k registraci podle § 95 odst. 2 písm. c) zákona o DPH (4. 10. 2010), ale nejdříve s datem 18. 9. 2012, tj. datem podání „doplnění" přihlášky k registraci. Námitka, dle které byl stěžovatel nucen s žádostí o dobrovolnou registraci čekat až na okamžik, kdy mu bude registrace z jiného důvodu zamítnuta, je zavádějící. Stěžovateli nic nebránilo, aby si o dobrovolnou registraci požádal již v roce 2010, což ostatně dne 10. 9. 2010 učinil. Problémem, kterému však čelil, bylo nesplnění statusu osoby povinné k dani ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH. To, že se proti zamítnutí přihlášky k dobrovolné registraci žádným způsobem nebránil, naopak vzdal se práva na odvolání a snažil se docílit povinné registrace uvedením nepravdivých údajů, jde na vrub stěžovatele. Mě-li stěžovatel za to, že status osoby povinné splnil, měl se k tomu určenými prostředky včas bránit, nikoli pokoušet se docílit registrace jiným způsobem. Dobrovolným plátcem se stěžovatel nemůže na základě svého projevu vůle stát zpětně, neboť zákon spojuje účinky dobrovolné registrace nejdříve s datem podání žádosti. Právě proto jde o registraci dobrovolnou, která je spojena s rozhodnutím osoby povinné k dani stát se do budoucna plátcem daně.

[64] Ustanovení § 119 odst. 3 daňového řádu, dle kterého musí být rozsah obnovy řízení v rozhodnutí o nařízení obnovy vymezen (účinky nového rozhodnutí se týkají jen rozsahu, jenž byl důvodem obnovení řízení a vydání nového rozhodnutí, ostatní účinky původního rozhodnutí zůstávají zachovány, což musí také najít svůj odraz v odůvodnění nového rozhodnutí), je s ohledem na výše uvedené pouze argumentací doplňující, byť správnou. Je to naopak tvrzení stěžovatele (rozsahem a důvody obnovy je vázán pouze správce daně, daňový subjekt může důvody, pro které byla obnova řízení nařízena, sám rozšířit), které zákonné úpravě vůbec neodpovídá. Ostatně stěžovatel toto tvrzení žádným způsobem blíže nevysvětlil. Rozhodující pro účinky dobrovolné registrace je příslušná hmotněprávní úprava.

[65] O možnost žádat o dobrovolnou registraci v období od účinnosti registrace (25. 9. 2010 do nařízení obnovy řízení) se stěžovatel připravil sám, a to v důsledku uvedení nepravdivých údajů při povinné registraci dle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH. Právo požádat o dobrovolnou registraci rozhodně není prekludováno, neboť stěžovateli nic nebrání o dobrovolnou registraci kdykoliv v budoucnu požádat. Plátcem DPH se však stane pouze za předpokladu, že splní zákonem stanovené podmínky.

IV. Závěr a náklady řízení

[66] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[67] O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. listopadu 2016

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu