



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Gabriely Vršanské ve věci **žalobce: Dr. S. T. I.**, bytem „X“, zastoupeného Mgr. Martinem Kolářem, advokátem, Na Vinici 1227/32, 405 02 Děčín, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě 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,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12.7.2013, č.j. 18460/13/5000-14302-707271, o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 30.11.2012, č.j. 202008/12/178900506088 a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22.7.2013, č.j. 18899/13/5000-14302-707271, o zrušení rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně, ze dne 16.12.2011, č.j. 191390/11/178912500623, a zastavení řízení ve věci platebního výměru. Současně žalobce navrhl zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 30.11.2012, č.j. 202008/12/178900506088 a požadoval náhradu nákladů řízení ve výši 6.000,- Kč.

Rozhodnutím ze dne 12.7.2013, č.j. 18460/13/5000-14302-707271, zamítl žalovaný odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 30.11.2012, č.j. 202008/12/178900506088, kterým byla zamítnuta registrace žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty na základě přihlášky k dani z přidané hodnoty (dále jen

„DPH“) podané dne 4.10.2010, tak, že odvolání zamítl a rozhodnutí o zamítnutí registrace potvrdil.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 22.7.2013, č.j. 18899/13/5000-14302-707271 žalovaný k odvolání žalobce zrušil rozhodnutí správce daně vydané v nalézacím řízení vedeném k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2010 - platební výměr na daň z přidané hodnoty č.j. 191390/11/178912500623 ze dne 16.12.2011 a řízení ve věci zastavil.

Žalobce ve svém obsáhlém podání zejména poukázal na to, že přihlášku k dobrovolné registraci k DPH podal již dne 10.9.2010 a správce daně tuto zamítl, neboť neuznal činnost žalobce za ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Proti tomuto rozhodnutí se žalobce neodvolal, když mu vznikla povinnost registrace k DPH po uzavření smlouvy o sdružení s plátcem DPH podle § 94 odst. 2 zákona o DPH. Dne 4.10.2010 podal žalobce novou přihlášku k registraci, na jejímž základě byl zaregistrován s účinky od 25.9.2010. Žalobce přenecháním nemovitosti (bytu pořízeného 24.6.2010) ke správě a využití společnosti BARESPRO s.r.o., jako plátce DPH, v daňovém přiznání k DPH za první zdaňovací období uplatnil nárok na odpočet daně při změně režimu ve výši odpovídající dani zaplacené při pořízení nemovitosti, v částce 2 415 404,- Kč. Následně v obnoveném (po více než 2 letech) registračním řízení správce daně zamítl registraci dle druhé přihlášky k registraci na základě údajů a informací zjištěných správcem daně při daňové kontrole, z nichž správce daně vyvodil závěr, že žalobce přizpůsobil smluvní vztahy mezi zapojenými osobami (BARESPRO s.r.o. jako nájemce, paní Svobodové jako podnájemce) aplikaci zákonných podmínek zákona o DPH tak, aby naplnily formální požadavky pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalobce poukazoval na to, že hospodaření s vlastním majetkem formou pronájmu za účelem získání příjmů je ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH a odkazoval na judikaturu SDEU, citovanou a předloženou k odvolání proti platebnímu výměru.

Žalobce zejména namítal, že žalovaný učinil závěr o zneužití práva žalobcem na základě nezákonně obstaraných důkazů, neboť vycházel výlučně z důkazů provedených správcem daně v rámci daňové kontroly, která byla vykonána v rozporu s ustanovením § 90 odst. 2 daňového řádu, když bylo žalobci postupem správce daně odňato právo navrhnout v zákonné 15 denní lhůtě pokračování v dokazování. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.2.2012, č.j. 2 Afs 65/2012-64 (www.nssoud.cz). Žalobce konkrétně rozporoval správcem daně zvolený způsob získání a obstarání důkazních prostředků uplatněných v obnoveném řízení o registraci, neboť mu bylo upřeno právo účastnit se svědeckých výpovědí, které byly v rámci daňové kontroly uskutečněny při místním šetření u realitních kanceláří a dalších osob při šetření obvyklosti vztahů mezi žalobcem a společností BARESPRO s.r.o. Jednostrannými úkony správce daně tak byla dotčena práva žalobce jako daňového subjektu a výběr osob k šetření (zejména správcem daně vybraných realitních kanceláří) nezaručoval objektivitu informací ve vztahu k předmětu ekonomické činnosti vykonávané žalobcem. Žalobce odmítl argumentaci žalovaného k námitce správcem daně učiněného výběru realitních kanceláří a zdůraznil nezpůsobilost takových důkazů, když „obvyklost“ smluvních vztahů v dané oblasti nebyla šetřena u společností, které se zabývají i správou nemovitostí anebo u subjektů, které kromě jiné činnosti vlastní nemovitosti, které jsou dále v rámci podnikání pronajímány. V této souvislosti žalobce zdůraznil, že předmětná nemovitost se nachází v Praze a pronájmy a

správa nemovitostí jsou v rámci podnikatelské činnosti vykonávány v odlišných podmínkách, než činnost „malých“ realitních kanceláří. Žalobce rovněž zdůraznil, že i platební podmínky byly upraveny v běžných intencích obvyklých vztahů, nájemné a platby odpovídají možnému nájemnému v dané lokalitě a možnostem realizace nemovitosti na daném trhu. Společnost BARESPRO s.r.o. byla v rozhodné době společností relativně mladou, přesto založenou podstatně dříve, než bylo uskutečněno správcem daně rozporované plnění mezi ní a žalobcem, tudíž nemůže obstát tvrzení správce daně o přípravě na danou transakci. Žalobce citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 73/2008 – 162, www.nssoud.cz, v souvislosti s ochranou nároku na odpočet daně z přidané hodnoty vyplývajících ze závěrů Evropského soudního dvora (dále jen ESD), deklarujícího odpovědnost podnikatele za výběr obchodních partnerů. Žalobce namítl, že pojem „personální spojení“ ve smyslu jeho obsahu nelze zaměňovat za skutečnost, že se účastníci obchodního vztahu znají.

Žalobce dále namítl, že se žalovaný v odvolacím řízení nezabýval jeho námitkou omylu v datu ukončení smlouvy o sdružení dne 1.10.2010. Současně žalobce namítl, že informace o ukončení smlouvy o sdružení, kterou správce daně obdržel dne 19.9.2011 nepředstavovala skutečnost, která vyšla nově najevo bez zavinění správce daně nebo žalobce, tj. nebyla splněna podmínka obnovy řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když rozhodnutí o obnově řízení ze dne 17.8.2012 bylo vydáno téměř rok poté, co s danou informací správce daně disponoval. Žalobce označil rozhodnutí žalovaného za zmatečné, neboť žalovaný neprošetřil argumentaci žalobce ve věci omylu v datu ukončení smlouvy o sdružení, ačkoliv obnovení řízení o registraci bylo nařízeno právě z tohoto důvodu. Pokud by se žalovaný věcně otázkou sdružení v obnoveném registračním řízení zabýval, dospěl by dokazováním k závěru, že ukončení smlouvy bylo pouhým omylem chybně datováno.

Žalobce rozporoval argumentaci žalovaného o nemožnosti šetřit v řízení o odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí registrace zákonnost nařízení obnovy řízení. Dle žalobce byl správce daně, jakož i žalovaný, povinen šetřit všechny námitky žalobcem uplatněné, jelikož je jeho povinností šetřit zákonnost postupů a rozhodnutí, a vyjde-li nezákonnost či nicotnost rozhodnutí najevo, je jeho povinností zákonnými prostředky tyto vady odstranit, případně předmětné rozhodnutí přezkoumat, zrušit či prohlásit jeho nicotnost.

Žalobce odmítl argumentaci žalovaného o nemožnosti doplnění původní přihlášky k registraci v obnoveném řízení, vycházející z toho, že obnova řízení byla nařízena z důvodu zjištění nové skutečnosti – ukončení smlouvy o sdružení, která zakládala povinnost registrace žalobce, před podáním žádosti o registraci. Žalobce zejména poukázal na to, že rozhodnutí o zamítnutí registrace ani rozhodnutí žalovaného neobsahuje žádnou zmínku o jeho doplňujícím podání a důvodech jeho odmítnutí, ani informaci o tom, že podání bylo posouzeno jako nová žádost o registraci. Doplnění přihlášky tak bylo z obnoveného řízení nesprávně vyloučeno a rozhodnutí se zakládají na vadách řízení, které měly podstatný vliv na zamítavý výrok rozhodnutí o registraci. Žalobce rovněž namítl účelovost postupu správce daně, potvrzeného rozhodnutím žalovaného, když správce daně nezohlednil doplnění registrace v obnoveném řízení o údaj o dobrovolné registraci a doplnění žalobce ponechal od 18.9.2012 do 30.11.2012 bez jakéhokoli výkonu a v den vydání rozhodnutí o zamítnutí registrace vyzval žalobce k odstranění vad podání, resp. k podání žádosti o dobrovolnou registraci k DPH na předepsaném tiskopise nebo na tomu odpovídajícím tiskovém výstupu.

Žalobce rovněž namítal nedůvodnost tvrzení žalovaného o omezení rozsahu, ve kterém byla obnova registračního řízení nařízena, když právní úprava obnovy řízení dle daňového řádu oproti předchozí právní úpravě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, rozsah obnoveného řízení neupravuje. Žalobce zdůraznil, že obnovou řízení se registrační řízení vrátilo do stavu po podání přihlášky k registraci dne 4.10.2010, a proto v duchu zásady *in dubio pro libertate* byl správce daně povinen v obnoveném řízení zohlednit i skutečnosti ve prospěch žalobce, ačkoliv tyto nebyly důvodem obnovy řízení. Daňový řád nevylučuje možnost v obnoveném řízení uplatnit doplnění návrhu na registraci a správce daně je povinen, v souladu se základními zásadami správy daní, šetřit práva a právem chráněné zájmy žalobce nabyté v dobré víře a postupovat v souladu s cílem správy daní.

Žalobce shrnul, že jak formálně, tak skutkově, objektivně naplnil podmínky pro registraci k DPH a následné uplatnění odpočtu daně. Nemovitost pořízenou dne 24.6.2010 přenechal do pronájmu a správy, za účelem minimalizace podnikatelského rizika a za účelem příjmu alespoň částečně minimalizujícího náklady na pořízení nemovitosti a její provoz, osobě, která byla žalobci známa jako osoba skýtající všechny právní záruky vyplývající z uvažovaného ekonomického využití nemovitosti. Smluvní vztahy mezi známými osobami nejsou v obchodních vztazích obecně ničím ojedinělým, ani oddělení soukromých vztahů od vztahů obchodních nemůže být považováno za nelogické. V daném případě byl žalobce objektivně vystaven menšímu riziku přenecháním nemovitosti do užívání třetí osobě (pozn. soudu podnájemník), byť žalobci známé, prostřednictvím další osoby (pozn. soudu nájemce), která zajišťovala prostřednictvím společnosti Central Park Praha, s.r.o. mimo jiné administrativu, správu a účetnictví bytu a garážového stání. Tato skutečnost dle žalobce nepotvrzuje, že nájemce - společnost BARESPRO s.r.o. správu nemovitosti nevykonávala, ale jen to, že celkovou správu nemovitosti společnost BARESPRO s.r.o. nevykonávala osobně.

Žalobce také namítal, že žalovaný neprokázal, ačkoli se odvolává na „logické závěry“, své tvrzení, že podnájemkyně Jana Svobodová byla ve vztahu k žalobci v postavení osoby blízké ve smyslu občanského zákoníku, když argumentoval platbami nájemného a služeb souvisejících s podnájmem nemovitosti a koupí silničního motorového vozidla, neboť z takové argumentace nelze dovodit, že žalobce neponechal plně na společnosti BARESPRO s.r.o. vyhledání vhodného podnájemce, ale učinil tak sám, jak žalovaný tvrdí a v době uzavření nájemní smlouvy se společností BARESPRO s.r.o. věděl, že nájemkyní bude paní Svobodová. Pro takové tvrzení a takový závěr nepředložil správce daně ani žalovaný žádný důkaz, přičemž takovým důkazem není ani žalovaným podávaný řetězec událostí. Žalobce totiž nemohl jednat jinak, než v závislosti na koupí nemovitosti činit následné kroky k řádnému využití nemovitosti, kterou osobně nevyužíval.

Za lichou a nadbytečnou žalobce označil argumentaci žalovaného týkající se efektivity a návratnosti investice. K tomu uváděl, že k nakoupení nemovitosti čerpal úvěr, přičemž nájemné bylo stanoveno dle možností trhu, jako nájemné obvyklé. Za ekonomicky nereálné označil žalobce úvahy žalovaného, že nájemné musí pokrývat splátku úvěru a poukázal na aktuálně malou návratnost nemovitostních investic.

Žalobce vytýkal žalovanému, že nezohlednil aktuální stav, kdy nájemné je žalobci společností BARESPRO s.r.o. nadále hrazeno z jejích prostředků, ačkoliv podnájemkyně byt opustila, což dokládá, že žalobce uzavřením nájemní smlouvy riziko ztráty eliminoval, a že se tak přesně naplnil účel nájmu a podnájmu.

Žalobce namítal, že žalovaný opakovaně v napadeném rozhodnutí tvrdí, že zjištěné skutečnosti „nepotvrzují“ tvrzení daňového subjektu, avšak sám správce daně ani žalovaný nepodal, jaký skutkový stav by měl být nastolen, aby žalobce měl nárok na odpočet daně ze zjevně ekonomické činnosti, tak, aby nebylo splnění podmínek správcem daně zpochybněno. Z argumentace žalovaného vyplývá, že by se muselo jednat o uzavření nájemního vztahu s osobou žalobci neznámou, tato osoba by musela osobně vykonávat veškeré „správcovské“ činnosti, osoba podnájemce by musela být žalobci rovněž neznámá a platební či finanční toky související s užíváním nemovitosti by musely být jediné přímé a osobní, což znamená absolutní zbavení se práva svobodného rozhodování a možnosti vyhnout se svobodným výběrem obchodních partnerů riziku podnikání.

Ze stejných důvodů, pro které žalobce namítal nezákonnost rozhodnutí vydaného v obnoveném řízení o registraci k dani z přidané hodnoty žalobce, namítal i nezákonnost platebního výměru.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě navrhl soudu, aby žalobu zamítl. Poukázal na to, že žalobce opakovaně namítá skutečnosti uplatněné v prvostupňových i odvolacích řízeních, proto odkázal na odůvodnění svých rozhodnutí a na text předmětného platebního výměru, ve spojení se závěry popsány ve zprávě o daňové kontrole.

K námitce věcné a právní nesprávnosti vyhodnocení nakládání s bytovou jednotkou pořízenou žalovaný uvedl, že žalobce měl tyto námitky uplatnit v řízení ukončeném vydáním platebního výměru, neboť v tomto řízení se řešily otázky oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Žalobní důvody směřující proti způsobu, jakým správce daně vyhodnotil nárok na odpočet DPH za předmětnou bytovou jednotku, nejsou žalobními důvody způsobitelnými úspěšně zvrátit účinky obou žalobou napadených rozhodnutí a ve své podstatě míří proti platebnímu výměru. Žalovaný zdůraznil, že v prvním napadeném rozhodnutí provedené hodnocení činnosti žalobce v souvislosti s jeho nakládáním s předmětnou bytovou jednotkou, je pouhou reakcí na odvolací námitku žalobce a dokreslením situace.

Žalovaný dále uvedl, že v odůvodnění uvedeného rozhodnutí poukázal na to, že nelze obecně vyloučit, že by činnost žalobce mohla zevně vykazovat znaky ekonomické činnosti ve smyslu ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH, avšak v případě žalobce se fakticky jednalo o zastřešené úkony, jejichž skutečný smysl a účel se liší od jejich projevu navenek, když hlavním účelem, který žalobce sledoval, bylo stát se plátcem DPH, aby mohl uplatnit nárok na odpočet DPH, nikoliv uskutečňovat ekonomickou činnost – pronájem nemovitostí za účelem získání příjmu. Žalovaný připomněl, že tato problematika je z pohledu žalobou napadených rozhodnutí irelevantní, neboť se netýká procesu registrace a posouzení oprávněnosti žádosti žalobce o zaregistrování jako plátce DPH.

Žalovaný připomenul, že správce daně zdůvodnil zamítnutí první přihlášky k registraci tím, že žalobce neprokázal, že je osobou povinnou k dani, přičemž absentovalo doložení soustavnosti při využívání majetku za účelem získání příjmu, proto správce daně dne 22.9.2010 vydal rozhodnutí o zamítnutí žádosti, proti kterému žalobce nepodal odvolání. K zamítnutí druhé přihlášky k registraci v obnoveném řízení, žalovaný odkázal na posouzení činnosti žalobce v souvislosti s nakládáním s předmětnou bytovou jednotkou z pohledu zneužití práva provedené v prvním napadeném rozhodnutí a ve zprávě o daňové kontrole. Přitom ale zdůraznil, že důvody napadených rozhodnutí se opírají o skutečnosti vztahující se k problematice registrace žalobce k dani z přidané hodnoty. Otázka zneužití práva žalobcem hrála ve vazbě na žalobou napadená rozhodnutí zcela podružnou roli.

V reakci na jednotlivá tvrzení žalobce týkající se nezákonnosti daňové kontroly žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2012, č.j. 1 Ans 10/2012-52, v němž soud dospěl k závěru, že správce daně může daňovou kontrolu zahájit i bez toho, aniž by zahájení daňové kontroly předtím musel iniciovat daňový subjekt. Žalovaný z tohoto vyvodil, že v situaci, kdy správce daně byl rozhodnut daňovou kontrolu zahájit, nemohlo zvrátit jeho úsudek podání návrhu na pokračování v dokazování, protože nemohl být žalobce v této souvislosti zkrácen na svých právech. Navrhovat další důkazy žalobce mohl i po dobu probíhající daňové kontroly, tedy nejen po dobu probíhajícího postupu k odstranění pochybností. Z uvedeného důvodu je vyloučeno, aby důkazy opatřené v průběhu daňové kontroly byly nezákonné, když daňová kontrola nebyla zahájena nezákonně.

Postup opatřování jednotlivých důkazních prostředků považuje žalovaný za souladný se zákonem a připomněl, že výroky žalobou napadených rozhodnutí vycházely z otázek spojených s problematikou registrace žalobce k DPH, přičemž žádost o tuto registraci, včetně jejích příloh, podal dne 4.10.2010 žalobce sám, stejně tak jako učinil podání ze dne 19.9.2011, v němž správci daně mj. sdělil, „že po uzavření smlouvy o sdružení bylo následně účastníky sjednáno, že své vztahy upraví jiným způsobem a smlouva o sdružení byla opětovně ukončena“. Nejedná se tudíž o důkazní prostředky, jež by si opatřil vlastní činností správce daně.

Ve vztahu k tvrzení, že se nevypořádal s žalobcem uplatněnou námitkou omylu v datu uzavření dohody o ukončení smlouvy o sdružení, žalovaný zdůraznil, že žalobce pouze zpochybňoval, že k ukončení sdružení založeného Smlouvou o sdružení ze dne 25.9.2010 mezi žalobcem a subjektem Poradenství pro podniky - Aleš Klaudy, spol. s r.o., došlo dnem 1.10.2010, aniž uvedl, jaké má být údajné správné datum ukončení činnosti a toto neurčité tvrzení nijak nedoložil, proto se žalovaným nepodloženým tvrzením, učiněným se značným časovým odstupem, nemohl zabývat a vycházel z důkazního prostředku - dohody o ukončení smlouvy o sdružení, nevzbuzujícího pochybnosti o jeho správnosti.

Žalovaný nesouhlasil s žalobcem provedenou právní definicí „novot“ ve smyslu ust. § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, založenou na kritériu délky časového období, jež uplynulo mezi okamžikem, kdy vyšly nové skutečnosti najevo a okamžikem, kdy bylo vydáno rozhodnutí o nařízení obnovy řízení. Uvedl, že registrační řízení, jehož obnovu správce daně nařídil rozhodnutím ze dne 17.8.2012, bylo původně ukončeno vydáním osvědčení o registraci č.j. 106223/10/178900506088 dne 8.10.2010, proto byla informace o existenci Dohody o ukončení smlouvy o sdružení, kterou správce daně obdržel až dne 19.9.2011, nová ve smyslu ust. § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

Žalovaný odmítl tvrzení žalobce, že je povinen přezkoumat zákonnost pravomocných rozhodnutí správce daně s odkazem na ust. § 99 daňového řádu, které stanoví, že správce daně je vázán pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu veřejné moci o otázce, která se v řízení vyskytla. Považoval-li žalobce rozhodnutí správce daně o nařízení obnovy řízení ze dne 17.8.2012, č.j. 164246/12/178900506088 za nesprávné, měl jej napadnout správní žalobou. Žalovaný zdůraznil, že nicotnost předmětného rozhodnutí žalobce nikdy nenamítal a v rámci odvolacího řízení nicotnost neshledal ani žalovaný.

Ohledně vyloučení doplnění žádosti o registraci ze dne 18.9.2012 k samostatnému řízení bez zdůvodnění tohoto kroku v odůvodnění rozhodnutí správce daně o zamítnutí registrace, žalovaný uvedl, že registrační řízení vedené na základě přihlášky žalobce k registraci k DPH podané dne 4.10.2010 (z titulu uzavření smlouvy o sdružení) se svým předmětem liší od

registračního řízení vedeného o žádosti žalobce k registraci k dani z přidané hodnoty podané dne 18.9.2012 (žádost o dobrovolnou registraci, tudíž nikoliv z titulu uzavření smlouvy o sdružení). Z tohoto důvodu nelze přijmout požadavek žalobce, aby se správce daně a žalovaný v rozhodnutích vydávaných v průběhu registračního řízení vedeného o žádosti ze dne 4.10.2010 obšírně zabýval též žádostí ze dne 18.9.2012, když se jedná o dvě samostatná řízení. Žalovaný zdůraznil, že žalobce byl rámci prvního napadeného rozhodnutí (viz str. 2 a 3) vyrozuměn o tom, že žádost ze dne 18.9.2012 byla posouzena jako samostatná žádost. Žalovaný uvedl, že ve výzvě k odstranění vad podání ze dne 30.11.2012, č.j. 205188/12/178900506088 byl žalobce správcem daně informován o tom, že jeho podání ze dne 18.9.2012 bylo posouzeno podle § 70 odst. 2 daňového řádu jako žádost o dobrovolnou registraci k DPH. S ohledem na uvedené, ani správce daně nezohledňoval nové skutečnosti – obsažené v podání ze dne 18.9.2012 v obnoveném řízení.

Další žalobní námitky (body 4.11. až 4.17. žaloby) žalovaný shrnul tak, že obsahově směřují proti platebnímu výměru, který byl zrušen druhým napadeným rozhodnutím a důvodům jeho vydání. Žalovaný v této věci shrnul, že první napadené rozhodnutí a rozhodnutí o zamítnutí registrace staví podstatu své argumentace výlučně na otázkách spojených s oprávněností žádosti o registraci k DPH, podané dne 4.10.2010. Jediným rozhodnutím, které se zabývalo problematikou podstaty činnosti žalobce spočívající v nakládání s předmětnou bytovou jednotkou, byl pouze platební výměr, který není předmětem žaloby. Důvody výroku druhého napadeného rozhodnutí vycházejí z toho, že žalobce nebyl registrován k DPH, tudíž nebyl oprávněn uplatnit nárok na vrácení nadměrného odpočtu. Otázky podstaty činnosti žalobce a hodnocení, zda šlo v dané situaci o zneužití práva či nikoliv, s předmětem a důvody rozhodnutí nesouvisí. Žalovaný z toho vyvodil, že charakteristika činnosti žalobce a její právní kvalifikace nejsou otázky, které mohou být řešeny v rámci řízení o předmětné žalobě, protože žalovaný neshledal důvod se k nim vyjadřovat nad rámec prvního napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole.

V replice k vyjádření žalovaného podané dne 28.11.2013 žalobce zopakoval žalobní námitky a požadoval náhradu nákladů řízení v novém rozsahu s ohledem na zastoupení advokátem a namítl s odkazem na judikaturu SDEU, že žalovaný ani správce daně nedodrželi při posuzování jednání žalobce kritéria testu zneužití práva skládajícího se ze dvou kumulativních podmínek: 1) zda je hlavním účelem plnění získání daňového zvýhodnění, 2) zda tato plnění vedou k získání plnění, které je v rozporu s ustanoveními právních předpisů, což musí vyplývat z řady objektivních okolností. Sankci za zneužití práva dle rozhodování SDEU dále nelze ukládat v případě neexistence jasného a jednoznačného základu – správce daně musí vysvětlit, jaká měla být situace v případě neexistence zneužívajících praktik a poukázal na rozsudek SDEU ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609 či Stanovisko generálního advokáta – Mazák – 26. října 2010, věc C-103/09, sbírka rozhodnutí 2010 strana I-13589, když uvedl, že „*jakýkoliv jiný závěr by výrazně zasáhl do uznané svobody obchodníka omezit svou daňovou zátěž*“. Správce daně dle žalobce založil svou úvahu pouze na subjektivním hodnocení údajných „nesrovnalostí“ a ekonomické „analýze“ zcela neodpovídající ekonomické realitě a opomenul druhou část výše zmíněného testu zneužití a nedodržel ani poslední výše uvedené kritérium. Žalobce poukázal na to, že správce daně nepodal přesvědčivé vysvětlení, jaká by měla být praxe, aby nebyla hodnocena jako zneužívající.

Žalobce zopakoval procesní vady řízení spočívající v tom, že správce daně založil své rozhodnutí na důkazech získaných při nezákonně zahájené daňové kontrole a porušení § 90

odst. 2 daňového řádu a znemožnění účasti žalobce na provádění důkazů. Opakovaně namítal nesprávné posouzení doplnění přihlášky podané žalobcem jako nové přihlášky, které je vadou řízení vedoucí k nezákonnému rozhodnutí, porušením základních zásad daňového řízení (vedle zásady „in dubio pro libertate“ také např. povinnosti správce daně přihlídnout ke všemu, co vyšlo v řízení najevo, vycházet ze skutečného obsahu podání atd.) a porušení práva žalobce na spravedlivý proces garantovaného v čl. 38 Listiny základních práv a svobod a poukázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. II. ÚS 173/01, dle kterého okolnost, že finanční orgány nezařadily provedený sporný důkaz do spisového materiálu, nedaly stěžovateli možnost se k němu vyjádřit a nehodnotily jej ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, měla reálný vliv na zjištění skutečného stavu věci a následně i na správné právní posouzení věci do té míry, že zasáhla do ústavního práva na spravedlivý proces.“

Žalobce zopakoval i námitku, že žalobou napadená rozhodnutí byla vydána v řízení, které bylo zahájeno nezákonně. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.9.2011, č.j. 1 As 102/2011-53, dle něž platí, že „povolil-li správní orgán obnovu řízení v rozporu se zákonem na základě skutečností nebo důkazů, které obnovu řízení ve smyslu § 100 odst. 1 písm. a) správního řádu z roku 2004 neodůvodňují, nemohou tyto skutečnosti nebo důkazy vést v obnoveném řízení k rozhodnutí odlišnému od rozhodnutí vydaného v původním řízení.“ Žalobce zdůraznil, že nebyly splněny podmínky pro nařízení obnovy řízení, neboť informace o ukončení smlouvy o sdružení nebyla novou skutečností nebo důkazem, která ve smyslu § 117 odst. 1) písm. a) daňového řádu nemohla být bez zavinění správce daně uplatněna dříve, když takovou novou skutečností mohou být pouze doklady/skutečnosti, které existovaly již v době vydání rozhodnutí, příp. které potvrzují dříve uváděné skutečnosti (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 64/2009-64 a č.j. 2 Afs 149/2005-54). Obnovení řízení není možné kvůli nově nalezeným důkazům a už vůbec pak nemůže jít o důvod fakticky spočívající ve změně právního názoru. Žalobce zdůraznil, že správce daně vůbec nereagoval na podání daňového subjektu a k nařízení obnovy řízení došlo až z podnětu odvolacího orgánu. Žalobce poukázal na mimořádnost obnovy řízení a zvýšenou nutnost ochrany právní jistoty obou zúčastněných stran v této věci s tím, že v případě řízení zahajovaného z moci úřední, je třeba ještě vyšší ochrany jistoty, neboť je to daňový subjekt, jehož právní jistota a důvěra v akty veřejné moci vyžaduje zvláštní ochranu a odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15.12.2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, či rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 99/2010 – 119 ze dne 23.2.2011.

Dle žalobce byl správce daně povinen v obnoveném řízení přihlídnout k žalobcem namítané nezákonnosti nařízení obnovy, a neučinil-li tak, zatížil své rozhodnutí závažnou procesní vadou, která vede k nezákonnosti rozhodnutí a opětovně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.9.2011, č.j. 1 As 102/2011-53. Tato závažná vada řízení musí dle pravidla „a maiori ad minus“ vést ke zrušení rozhodnutí dle § 77 soudního řádu správního.

Žalobce zdůraznil, že správce daně se při svém rozhodování nemůže omezit na posuzování dílčích aspektů věci, ale musí zohlednit okolnosti daného případu v jeho kontextu a na základě všech správci daně známých skutečností dle § 8 odst. 1 daňového řádu a odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75, dále na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 173/01 a rozhodnutí Krajského soudu v Brně vydaného pod sp. zn. 30 Ca 359/2000.

Nově žalobce tvrdil, že byl postupem správcem daně zbaven možnosti obrany proti nezákonně vydanému rozhodnutí – a to pouze díky svévoli správce daně a vadám řízení. Tvrdil, že postup správce daně není založen na dodržování zákonnosti, ale na snaze o nápravu vlastních pochybení a výklad zákona ve vlastní prospěch a připomněl rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 21 Cdo 2975/2009, ze dne 22.5.2012, dle kterého „v daňovém řízení nesmějí postup a rozhodnutí správce daně vůči daňovým subjektům a dalším osobám zúčastněným na daňovém řízení představovat svévoli (...) Počíná-li si správce daně způsobem, který je projevem jeho svévole, nepožívá právní ochranu a nemůže být východiskem pro úpravu práv a povinností daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na daňovém řízení.“

Nově žalobce také uplatnil také námitku rozpornosti postupu správce daně spočívajícího v tom, že nejprve zamítl přihlášku z důvodu, že se nejedná o ekonomickou činnost (pro nenaplnění formálních náležitostí), a následně proto, že se sice o ekonomickou činnost jedná, tj. že formální náležitosti jsou naplněny, ale že smysl má být jiný, se zásadou ochrany legitimního očekávání daňového subjektu, jakož i ochrany jeho důvěry v akty státní moci, tedy i v jejich správnost. Žalobce přitom argumentoval nálezem Ústavního soudu ze dne 11.5.2005, sp. zn. II. ÚS 487/03, č. 103/2005 Sb. ÚS, nálezem Ústavního soudu ze dne 11.11.2003, sp. zn. IV. ÚS 525/02, č. 131/2003 Sb. ÚS a rozhodnutím vydaným pod sp. zn. IV. ÚS 690/01.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), bez jednání, neboť účastníci nesdělili v soudem stanovené lhůtě svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byli ve výzvě soudu výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadená rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s.ř.s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věte druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věte první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud předně uvádí, že jakkoli žalobce poukazuje na vzájemnou souvislost jednotlivých řízení, předmětem soudního přezkumu v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu mohou být pouze úkony předběžné povahy nebo podkladové úkony, které nemohou být předmětem samostatného přezkumu. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že předmětem řízení v projednávané věci může být jen přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 12.7.2013, kterým zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně ze dne 30.11.2012, o zamítnutí registrace žalobce jako plátce DPH na základě přihlášky ze dne 4.10.2010 a rozhodnutí žalovaného ze dne 22.7.2012, kterým byl zrušen platební výměr ze dne 16.12.2011 a řízení bylo zastaveno, nikoliv rozhodnutí správce daně o nařízení obnovy řízení ze dne 17.8.2012, ve věci registrace žalobce jako plátce DPH, neboť z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26.6.2007, č.j. 5 As 13/2006 – 46, publikovaného pod č. 1427/2008 Sb. NSS, podle kterého „žaloba proti

rozhodnutí, jímž byla správním orgánem z moci úřední nařízena obnova řízení, je přípustná, jde-li o rozhodnutí ve smyslu § 65 s.ř.s. Takový případ nastává např. tam, kde je s rozhodnutím o nařízení obnovy řízení spojen odkladný účinek.“) vyplývá, že se jedná o rozhodnutí, které je napadnutelné samostatnou žalobou [k odkladnému účinku nařízení obnovy viz § 120 odst. 4 daňového řádu], ani rozhodnutí správce daně ze dne 22.9.2010, kterým správce daně zamítl registraci žalobce jako plátce DPH, proti kterým žalobce žalobu nepodal. Obě rozhodnutí nabyla právní moci a dosud nebyla zrušena, proto jsou ve smyslu § 73 odst. 2 správního řádu závazná nejen pro žalobce, ale také pro správce daně a žalovaného.

Soud na tomto místě uvádí, že žalobce, jak vyplývá z označení žaloby i žalobního petitu požaduje zrušení mimo jiné rozhodnutí žalovaného ze dne 22.7.2013, kterým zrušil platební výměr a řízení ve věci zastavil. Z textu čl. II. 2.4. žaloby výslovně vyplývá, že žalobce namítá nezákonnost rozhodnutí o zamítnutí žádosti o registraci založenou na nesprávném posouzení skutkového stavu, jakož i vadách obnoveného registračního řízení způsobených správcem daně i žalovaným. Z obsahu jednotlivých žalobních bodů - konkrétních námitek žalobce vyplývá, že tyto se týkají rozhodnutí, kterým žalovaný potvrzením rozhodnutí o zamítnutí registrace fakticky přijal zjištěný skutkový stav. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22.7.2013 však zcela zřejmě argumentaci správce daně ohledně zneužití práva nepřebralo, ani se o tuto neopírá, ale je založeno výlučně a jen na závěru, že „... daňový subjekt se nestal ode dne 25.9.2010 plátcem DPH, a proto neměl dle § 101 odst. 1 ZDPH povinnost podat daňové přiznání za 3. čtvrtletí 2010 ... Současně s tím, ..., nebyl ani oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně ..., protože nesplnil základní podmínku dle § 72 odst. 1 ZDPH“. S ohledem na uvedené, odvolací orgán vůbec neposuzoval odvolací námítka uvedené v odvolání žalobce a jeho doplnění. Shora uvedený skutkový a právní závěr žalovaného vede soud k závěru, že žalobní námítka směřují zcela mimo toto rozhodnutí, resp. výlučně do rozhodnutí o zamítnutí žádosti o registraci. K takto formulovaným námitkám soud uvádí, že smyslem žalobních bodů je jednoznačné stanovení rámce požadovaného soudního přezkumu, a že míra precizace žalobních bodů (z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky za nezákonné nebo nicotné, viz § 71 s.ř.s.) do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane, přičemž není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010, č.j. 4 As 3/2008-78). Zároveň dispoziční zásada ve správním soudnictví brání tomu, aby se soud ex officio zabýval odvolací námitkou bez toho, aby žalobce uvedl v žalobě konkrétní skutkové a právní důvody, z jakých považuje vypořádání, resp. nevypořádání odvolací námítka v žalovaném rozhodnutí za nesprávné, když uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74). Jestliže tedy žalobce výslovně vytýkal jím specifikovaným rozhodnutím nedostatky spočívající v nesprávném závěru o zneužití práva, resp. vyvození závěrů na základě nezákonně obstaraných důkazních prostředků, tak je třeba uvést, že tyto nedostatky předmětného rozhodnutí ze dne 22.7.2013 soud neshledal. Z formulace žalobních bodů pak nevyplývá, ani to, že by žalobce nesouhlasil se způsobem vypořádání svých konkrétních odvolacích námitek (resp. absencí vypořádání odvolacích námitek) provedeným v rozhodnutí ze dne 22.7.2013, přitom pokud by tomu tak bylo, měl uvést svá konkrétní tvrzení v žalobě.

K námitkám nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly soud rovněž nemohl přihlížet, když, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.2.2012,

č.j. 2 Afs 65/2012 – 64, dostupného na www.nssoud.cz, k provedení nezákonného zásahu soud nemůže přihlížet až v žalobě podané proti rozhodnutí o věci samé s výjimkou případu kdy by nezákonnost měla vliv na vydání rozhodnutí po uplynutí lhůty – k prekluzi. O takový případ se však v uvedené věci nejedná.

Soud rovněž nemohl přihlížet k námitce, že žalobce byl postupem správce daně zbaven možnosti obrany proti nezákonně vydanému rozhodnutí a námitce rozpornosti postupu správce daně při posuzování ekonomické činnosti žalobce, které byly žalobcem nově uplatněny v replice k vyjádření žalovaného podané dne 28.11.2013, neboť podle § 71 odst. 2 s.ř.s. lze žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby, tj. do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zákon lhůtu jinou (viz § 72 odst. 1 s.ř.s.).

Z takto vymezeného předmětu soudního přezkumu soud vycházel při posuzování důvodnosti jednotlivých žalobních bodů. Soud se totiž v projednávané věci nemůže zabývat tvrzenými vadami žalobou nenapadených pravomocných rozhodnutí žalovaného, resp. rozhodnutí správce daně a řízení, která jím předcházela, k obdobnému závěru dospěl také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24.5.2006, č. j. 3 As 36/2005 - 82, publ. pod č. 1651/2008 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz. Soud se proto nemohl zabývat námitkou žalobce, že jeho činnost je ekonomickou činností ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o DPH, která se týká rozhodnutí správce daně o nezaregistrování žalobce k DPH ze dne 22.9.2010 č.j. 102190/10/178900506088. Zde soud pouze pro úplnost uvádí, že v případě registrace k DPH osoby povinné k dani, na základě přihlášky k registraci podle § 95 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, je předmětem posouzení správce daně, zda se osoba, která to tvrdí, platně, formou smlouvy o sdružení, či obdobnou smlouvou, „spojila“ s plátcem DPH, ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění, nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, nikoli zda tato osoba samostatně vykonává ekonomickou činnost dle § 5 zákona o DPH. Pakliže žalobce zpochybňuje závěry správce daně, které se týkají jím tvrzené ekonomické činnosti, nic mu nebránilo, aby využil řádné, případně i mimořádné opravné prostředky proti rozhodnutí ze dne 22.9.2010 č.j. 102190/10/178900506088, což však neučinil.

Soud nepřiznal důvodnost námitce žalobce, že žalovaný byl k jeho námitce povinen šetřit zákonnost (tedy nikoliv nicotnost) rozhodnutí o nařízení obnovy registračního řízení v řízení, jehož výsledkem je žalobou napadené rozhodnutí, když se jedná o rozhodnutí, vůči němuž jsou přípustné řádné i mimořádné opravné prostředky, a žalobcem požadované přezkoumání by ve svém důsledku znamenalo obcházení výsledků využití opravných prostředků, potažmo popření vázanosti orgánu státní správy pravomocným rozhodnutím, kterážto zásada je vyjádřena v ust. § 99 daňového řádu.

Z obsahu registračního spisu vyplývá, že důkazem, o který se opírá rozhodnutí o zamítnutí registrace žalobce na základě přihlášky ze dne 4.10.2010 vydané v obnoveném řízení byly listiny žalobcem předložené při podání přihlášky k registraci, a to smlouva o sdružení mezi žalobcem a společností Poradenství pro podniky – Aleš Klaudy s.r.o. podle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen starý občanský zákoník), uzavřená dne 25.9.2010 a dohoda o ukončení smlouvy o sdružení ze dne 1.10.2010, kterou žalobce správci daně předložil v rámci daňové kontroly dne 19.9.2011. Ze správního spisu soud zejména zjistil, že na zákonem stanoveném formuláři podal dne 4.10.2010 žalobce přihlášku k registraci k DPH, v níž 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“. K přihlášce předložil žalobce správci daně smlouvu o sdružení ze dne 25.9.2010. Dne 8.10.2010 vydal správce daně osvědčení o registraci žalobce jako plátce DPH s účinností od 25.9.2010. Z podání ze dne 19.9.2011, učiněného v rámci daňové kontroly zástupcem žalobce vyplývá, že zástupce žalobce sdělil v průběhu daňové kontroly, že uvedené sdružení fakticky vůbec nezahájilo svoji činnost a smlouva o sdružení byla ukončena. K podání zástupce žalobce připojil kopii smlouvy o sdružení (totožnou se smlouvou předloženou k přihlášce k registraci) a kopii 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 uzavrou nejpozději do 31.10.2010. Dohoda je datována dnem 1.10.2010. Rozhodnutím ze dne 17.8.2012 správce daně nařídil obnovu řízení o registraci žalobce ukončeného rozhodnutím ze dne 8.10.2010, které bylo k odvolání žalobce potvrzeno. Dne 18.9.2012 učinil žalobce u správce daně podání – sdělení v rámci řízení o přihlášce k DPH ze dne 4.10.2010 v souvislosti s nařízením obnovy řízení, že uplatňuje i nárok na registraci dobrovolnou, neboť subjekt vykonává ekonomickou činnosti ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH.

Na tomto místě soud zdůrazňuje, že žalobcem předložená dohoda o ukončení smlouvy o sdružení není nezákonně pořízeným důkazem, jak tvrdí žalobce, když jak soud uvedl výše, nebylo rozhodnuto o nezákonnosti provedené daňové kontroly a předmětný důkaz, který správci daně poskytl žalobce zcela o své vůli bez výzvy správce daně (pracovnice správce daně v průběhu daňové kontroly e-mailem požádala žalobce dne 14.9.2011 za účelem dojednání termínu a místa konání místního šetření za účelem ověření činnosti sdružení založeného smlouvou ze dne 25.9.2010 za období 2010, 2011), proto nelze tento důkaz považovat za opatřený v rozporu se zákonem, jehož pořízením nebo opatřením by došlo k porušení práv žalobce, když daňový řád v ust. § 93 odst. 1, 2 stanoví, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci, a to i veškeré podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.

Pakliže žalobce namítal, že se žalovaný nezabýval jím vznesenou námitkou omylu v datu uzavření dohody o ukončení smlouvy o sdružení ze dne 1.10.2010, tak k této soud konstatuje, že žalobce v žádném ze svých podání nikdy výslovně neuvedl, v čem konkrétně spočíval omyl v datu uzavření dohody o ukončení sdružení, a ani v žalobě se k tomuto konkrétně nevyjádřil. V souvislosti s tvrzením omylu soud považuje za zásadní vyjádření zástupce žalobce 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 ZDPH a na registraci k DPH má tak jako tak nárok ...“. Z uvedeného je zřejmé, že ačkoliv se žalobce snažil následně vyvolat dojem o chybě v datu uzavření dohody o ukončení smlouvy o sdružení, tak je důvodný závěr žalovaného, že v době podání přihlášky k registraci dne 4.10.2010 žalobce věděl, že již není členem sdružení, které ani nezahájilo svou činnost. S ohledem na uvedené, v situaci, kdy žalobce nikdy konkrétně nespecifikoval svůj omyl, neshledal soud důvodnou

námítku žalovaným neprovedeným vypořádáním se s omylem v datu uzavření dohody o ukončení sdružení.

Soud se dále zabýval otázkou, zda skutečnost, že při podání přihlášky k registraci k DPH byla „smlouva o sdružení již ukončena“, byla pro rozhodnutí o registraci žalobce významná. Soud přitom vyšel ze znění ust. § 94 odst. 2 písm. c), který 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 (pozn. soudu: plátcem DPH) dnem uzavření této smlouvy a současně má podle ust. § 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. Jakkoliv doslovné znění zákona nasvědčuje tomu, že následné rozpuštění sdružení pro registraci podstatné není, což je podpořeno i tím, že zákon o DPH v ust. § 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). Je-li taková skutečnost správci daně známa, má soud za to, že tento nemůže takovou osobu, výlučně z formálních důvodů - uzavření smlouvy o sdružení, k DPH registrovat. Opačné rozhodnutí správce daně by totiž bylo v rozporu s účelem a smyslem zákona o DPH, konkr. ust. § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, za který soud považuje zahrnutí plnění vymezených v ust. § 2 společně uskutečňovaných účastníky sdružení bez právní subjektivity v případech, kdy alespoň jeden z těchto účastníků je plátcem DPH do systému DPH, když z důvodu nedostatku právní subjektivity se plátcem DPH nemůže stát samo sdružení a plnění uskutečňovaná v rámci sdružení nejsou realizována tímto sdružením. Předmětná 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 plátcí DPH i členové, kteří plátcí DPH nejsou. Smyslem této úpravy naopak zcela jistě není „generování“ formálních plátců DPH ze subjektů, které pouze splnily formální podmínku stanovenou zákonem (uzavření smlouvy o sdružení), která však odpadla před podáním přihlášky k registraci, uskutečněným ve lhůtě 15 dnů od uzavření smlouvy o sdružení, a je zřejmé, že nebylo a nebude v rámci sdružení uskutečněno žádné zákonem předpokládané zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně (ani ve formě vypořádání).

Z uvedených důvodů má soud za to, že pro rozhodnutí o registraci je významné i účelové jednání, kdy plátce daně uvede nepravdivé údaje v přihlášce k registraci (tvrzení, že je členem sdružení vytvořeného za účelem společného podnikání) a předloží přihlášku k registraci na základě zrušené smlouvy, když nemá v úmyslu podnikat společně s plátcem DPH, neboť takové jednání zcela jistě nesleduje naplnění účelu ust. § 94 odst. 2 písm. c)

zákona o DPH, a to jednotného daňového režimu sdružení „neplátce“ s plátcem DPH ke společnému podnikání (tj. zdanění společně poskytovaných plnění), kterého v případě sdružení bez právní subjektivity může být dosaženo pouze registrací k DPH všech společně podnikajících účastníků, ale výlučně jen dosažení vlastní registrace k DPH mimo pravidla uplatňovaná při tzv. dobrovolné registraci. Takové jednání je samo osobě zneužitím pravidel DPH, které má zajistit žalobci výhodu před jinými osobami neplátcí DPH, kteří žádají o dobrovolnou registraci, a jsou podrobeny prokazování splnění zákonem stanovených podmínek (k tomu § 5 zákona o DPH). Je přitom zřejmé, že smyslem registrace žalobce 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, když k dosažení dalších cílů žalobcem tvrzených při odůvodnění nastavení obchodních vztahů (získání příjmu z nevyužívané nemovitosti, přenechání nemovitosti do podnájmu prostřednictvím osoby nájemce), skutečnost, že žalobce nebyl zaregistrován jako plátce DPH, nebránila. Soud na tomto místě považuje za nutné pro názornost demonstrovat časovou a věcnou souvislosti jednotlivých kroků žalobce, který dne 10.9.2010 podal první přihlášku k dobrovolné registraci k DPH, dne 15.9.2010 uzavřel nájemní smlouvu, kterou pronajal byt (pořízený v červnu 2010) na dobu určitou od 15.9.2010 do 31.12.2014 za měsíční nájemné, jehož součástí již byla DPH, společnosti BARESPRO s.r.o. (vznikla dne 7.4.2010, registrována k DPH s účinností od 15.9.2010) za účelem vyhledání vhodného podnájemce a uzavření smlouvy o podnájmu. První přihláška k registraci žalobce k DPH byla správcem daně zamítnuta rozhodnutím ze dne 22.9.2010, které bylo zástupci žalobce doručeno dne 23.9.2010, která správce daně doručil žalobci dne 23.9.2010. Dne 30.9.2010 uzavřela společnost BARESPRO s.r.o. smlouvu o podnájmu bytu žalobce s J. S. (této žalobce v prosinci 2009 převedl osobní automobil BMW 535 D) na stejnou dobu, na kterou byl sjednán nájem, tj. od 15.9.2010 do 31.12.2014. Dne 4.10.2010 se žalobce vzdal práva odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 22.9.2010, kterým byla zamítnuta první přihláška žalobce k dobrovolné registraci k DPH, a ve stejný den (4.10.2010) podal přihlášku k registraci k DPH na základě smlouvy o sdružení uzavřené s datem 25.9.2010, na jejímž základě jej správce daně dne 8.10.2010 registroval k DPH s účinky od 25.9.2010. Následně k žádosti správce daně o předložení dokladů týkajících se předmětného sdružení dne 19.9.2011 žalobce správci daně sdělil, že „po uzavření smlouvy o sdružení bylo účastníky sjednáno, že své vztahy upraví jiným způsobem a smlouva o sdružení byla opětovně ukončena.“ a „Sdružení svoji činnosti fakticky nezačalo, proto neexistují žádné doklady,...“, přitom žalobce současně přiložil vedle smlouvy o sdružení i dohodu o ukončení smlouvy datovanou dne 1.10.2010. Uplatnil-li žalobce velmi neurčitou námitku omylu v datu dohody o ukončení sdružení (poukazem na to, že by se žalobce nedopustil omylu v datu uzavření dohody, pokud by se jednalo o předem připravené, účelové jednání) v podání ze dne 8.11.2011 soud tomuto tvrzení (stejně jako žalovaný) i s ohledem na časový odstup od prvního předložení dohody a zcela konkrétní vyjádření zástupce žalobce ohledně nečinnosti sdružení, neuvěřil. Stejně tak soud neuvěřil žalobci ani v tom, že bylo (min. ještě dne 4.10.2010) jeho skutečným záměrem podnikat ve sdružení, jehož členy byli žalobce a společnost jeho daňového poradce, a k jehož založení došlo bezprostředně po zamítnutí přihlášky žalobce k dobrovolné registraci k DPH (nebyly učiněny vůbec žádné kroky podmiňující činnosti sdružení). Zde soud podotýká, že z obsahu smlouvy o sdružení, jehož účel byl vymezen výlučně jako efektivní využívání majetku žalobce „formou vyhledání a realizace vhodných investic s přiměřenou mírou rizika a vytvoření vhodného investičního portfolia“, kdy žalobce jako strana smlouvy poskytl do sdružení výlučně peněžní prostředky a

druhá strana výlučně činnost ve formě: „poskytování rad, formulování cílů, záměrů a strategií“, není zřejmé, jaká zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, a zda vůbec, budou účastníci společně uskutečňovat (tj. že budou společně podnikat). Soud se v dané věci ztotožnil se závěrem správce daně (žalovaného) o tom, že žalobce zcela účelově uvedl při podání přihlášky k registraci k DPH nepravdivé údaje, za účelem své „bezproblémové“ registrace k DPH, čímž obešel ustanovení zákona týkající se registrace dobrovolné, což dle názoru soudu je praxe z hlediska práva nepřipustná, jakkoliv by, jak žalobce tvrdí, sledovala legitimní cíl (tj. dobrovolnou registraci žalobce k DPH). Již z tohoto důvodu soud shledal rozhodnutí správce daně o neregistrování žalobce k DPH na základě jeho přihlášky ze dne 4.10.2010 věcně správným. Pakliže správce daně argumentoval účelovým nastavením obchodních vztahů žalobce (zneužitím práva), tak tuto argumentaci soud považuje za přílehlavě dokreslující účelovost podání přihlášky k registraci, když výlučně takovéto nastavení obchodních vztahů spolu s registrací žalobce k DPH mu umožnilo získat daňovou výhodu (a toto byla výlučným cílem předmětné registrace žalobce k DPH). Soud v této souvislosti připomíná, že žalobce uzavřel smlouvu o nájmu bytu se společností BARESPRO s.r.o. (základní jmění 200.000,- Kč, jediný společník a jednatel), která vznikla jen několik měsíců před uzavřením smlouvy (tj. neměla žádné zkušenosti v předmětné oblasti podnikání, ani reference), přesto byla pro žalobce důvěryhodná a poskytovala záruky odbornosti (toto vyplývalo z osobní znalosti osoby jednatele a společníka daňovým poradcem žalobce) prováděné správy žalobcova bytu (žalobce přitom neprokázal tvrzení o provádění správy, z předložené nájemní smlouvy nevyplývá, že žalobce přenesl na společnost BARESPRO s.r.o., byť některé ze svých povinností vlastníka bytu, které by bylo možno považovat za „správu“ bytu), která sama se stala plátcem DPH k datu 15.9.2010, tj. ke stejnému dni, kdy uzavřela nájemní smlouvu s žalobcem, která ji samotnou opravňovala výlučně k vyhledání osoby podnájemce a uzavření smlouvy s ním (žalobce sám byl nadále povinen zajišťovat údržbu bytu nad rámec běžné údržby a drobných oprav, nebylo sjednáno ani složení peněžních prostředků k zajištění nájemného). Nájemné bylo mezi účastníky sjednáno od 1.10.2010, nelze přitom přehlédnout, že smlouvu o podnájmu, kterou uzavřela společnost BARESPRO s.r.o. již dne 30.9.2010, a to s osobou, která byla k žalobci v osobním vztahu (toto žalobce sám připustil, argumentoval současně potřebou oddělení osobních a obchodních vztahů a dále poukazoval na to, že po něm nikdo nemůže spravedlivě chtít, aby se zcela vzdal možnosti ovlivnit výběr osoby, která bude jeho byt užívat), přenechala společnost byt jmenované do užívání na stejnou dobu, jako činila doba jejího nájmu, nikoliv kratší, ačkoliv byl podnájem sjednán s účinností od 15.9.2010, byla úhrada za užívání sjednána až od 1.10.2010, a ani v tomto případě nebylo sjednáno složení peněžních prostředků k zajištění nájemného a úhrady za plnění spojená s užíváním bytu. Rovněž bez irelevance není skutečnost, že žalobce stejně jako společnost BARESPRO s.r.o. neuskutečnil ve správcem daně zjištěném období roku 2010 žádné další zdanitelné plnění (společnost BARESPRO s.r.o. vykazala pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet a ve výnosech účtovala pouze o nájemném hrazeném podnájemkyní J. S.). Soud s ohledem na shora uvedené, shrnuje, že svým postupem při registraci, tj. uvedením údaje v přihlášce k registraci o tom, že je členem sdružení v době, kdy toto bylo rozpuštěno, aniž v jeho rámci účastníci vykonávali jakoukoliv činnost, a ani nevznikla potřeba vypořádání majetku, obcházel zákon, resp. zneužil platné právní úpravy DPH v úmyslu získat výhodu oproti jiným subjektům, ve formě registrace mimo podmínky dobrovolné registraci k DPH a následného uplatnění daňové výhody ve formě odpočtu podle § 74 odst. 1 zákona o DPH.

Soud nepřisvědčil ani obecné námitce využití nezákonně obstaraných důkazů, vycházející z žalobcem tvrzené nezákonnosti daňové kontroly. Za situace, kdy nebyla předchozím rozhodnutím soudu vyslovena nezákonnost daňové kontroly (k tomu viz výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.2.2012, č.j. 2 Afs 65/2012 – 64), totiž nelze v ní získané důkazní prostředky a závěry, které byly následně využity v obnoveném registračním řízení bez dalšího označit za důkazní prostředky nezákonně obstarané.

Ve vztahu ke konkrétní námitce nezákonně obstaraných důkazů, a to svědeckých výpovědí (vyjádření zástupců realitních kanceláří, obsažené v protokolech o místním šetření), které byly v rámci daňové kontroly získány při místním šetření, u správcem daně zvolených realitních kanceláří soud uvádí následující.

Podle § 79 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem.

Podle § 79 odst. 3 daňového řádu podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.

Podle § 96 odst. 1 daňového řádu je každá osoba povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.

Podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

Žalovaný v rozhodnutí ze dne 12.7.2013 uvedl, že postup správce daně, který v rámci místních šetření uskutečněných u oslovených realitních kanceláří posuzoval, zda je obvyklé, aby si realitní kancelář sama objekt od vlastníka pronajala a převzala povinnost vyhledat vhodného podnájemce, byl logický a zákonný, když tímto způsobem ověřoval praxi u subjektů, které se standardně zabývají vyhledáváním vhodných nájemců/podnájemců, za situace, kdy z žalobcem předložené nájemní smlouvy nevyplývá, že by se společnost BARESPRO s.r.o., jako nájemce bytu zavázala poskytovat žalobci, jakékoliv služby, resp. činnosti, které by bylo možno označit za správu nemovitosti. Soud k tomuto poznamenává, že takto stanovenému okruhu subjektů, u nichž byla posuzována obvyklost postupu žalobce nelze z hlediska logiky ničeho vytknout, neboť se soud ztotožnil s názorem žalovaného (správce daně), že z obsahu nájemní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností BARESPRO s.r.o. (ani z jiných žalobcem předložených dokladů) nevyplývá, že by společnost měla vykonávat jakoukoliv činnost, kterou by bylo možno považovat za správu nemovitosti (bytu). Správa je přitom obecně souborem činností (faktický a právní servis, tj. provádění oprav závad a údržby, vedení účetních záznamů nemovitosti, plánování oprav a údržby, obstarávání dodávek služeb, apod.), které zajišťují bezproblémový chod nemovitosti a odstraňují překážky, které by bránily jejímu užívání. Správu nemovitosti přitom ze zákona provádí vlastník nemovitosti, a to osobně nebo prostřednictvím dalšího subjektu. Za takovou činnost, nelze bez dalšího považovat např. uzavření smlouvy nájemce s podnájemníkem, předání klíčů podnájemníkovi, zajištění prohlídky bytu apod.). Jakkoliv byl tedy správný závěr správce daně, že nebylo třeba zjišťovat obvyklou činnost subjektů zabývajících se správou nemovitostí, nelze považovat za zákonný postup správce daně, který při zjišťování obvyklého způsobu realizace obchodních vztahů v rámci pronájmu/podnájmu nemovitosti,

využil, a to výlučně, formu podání vysvětlení v rámci místního šetření. Na tom nic nemění skutečnost, že žalobce měl prokazatelně možnost se s těmito vysvětleními seznámit při nahlížení do spisu a k těmto se vyjádřit. Proces opatřování vysvětlení sice může jako jeden z vyhledávacích postupů probíhat bez součinnosti s daňovým subjektem, ale daňový subjekt, není-li k podání vysvětlení přizván, nemůže doplňujícími otázkami obsah podaného vysvětlení jakkoliv ovlivnit. Podání vysvětlení proto v žádném případě nemůže nahradit svědeckou výpověď a jediné jí lze přiznat relevanci důkazního prostředku. Svědecká výpověď by proto v rámci vyhledávací činnosti měla mít přednost. Správce daně se proto dopustil pochybení, pokud namísto formy výslechu svědka podle § 96 daňového řádu přistoupil k pouhému podání vysvětlení ve smyslu § 79 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že žalobce nemohl uplatnit svá práva podle § 96 odst. 5 daňového řádu a zúčastnit se ústního jednání se zástupci realitních kanceláří, došlo k zásahu do jeho procesních práv. Přes výše uvedené ovšem soud došel k závěru, že převzetí závěrů vyvozených z takto pořízených důkazů za dílčí podklad rozhodnutí žalovaného, není v daném případě zásahem do práv žalobce dosahujícího takové intenzity, aby vyžadoval zrušení rozhodnutí žalovaného. Předmětná „vysvětlení“ sloužila pouze jako jeden z mnoha podkladů pro rozhodnutí a informace v nich obsažené o praxi dotázaných realitních kanceláří při pronájmu bytů pouze dokreslovaly již další zjištěné a prokázané skutečnosti. Obsah daného vysvětlení nepřináší jakékoliv převratné či zcela stěžejní informace, na kterých by rozhodnutí stálo, nebo by v případě jejich absence bylo právě opačné. Žalobce měl možnost se s těmito vysvětleními seznámit, což dokládají i jeho námítky, v nichž neuvádí, že by některé z uvedených informací byly nepravdivé. Tato námitka tak má pouze formální povahu, a proto je nedůvodná.

K námitce neoprávněného vyloučení podání ze dne 18.9.2012 z řízení o registraci žalobce k DPH na základě přihlášky ze dne 4.10.2010 soud uvádí, že postupu správce daně, který toto podání považoval za novou přihlášku, resp. za podání, které by mohlo být novou přihláškou, nelze vytýkat nesprávnost, a to s ohledem na ust. § 72 daňového řádu, v němž zákonodárce stanovil pro vyjmenovaná podání (označovaná též jako tzv. formulářová podání), mezi nimiž je i přihláška k registraci, obligatorní formu tiskopisu vydaného Ministerstvem financí a současně stanovil možnost formulářová podání realizovat i elektronickou formou za využití datové zprávy ve stanoveném formátu a struktuře. Je zřejmé, že nedodržení formy, je správce daně povinen posoudit jako vadu podání, když jedinou alternativou formy podání na tiskopisu je podání učiněné na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny s parametry totožnými s těmi, které jsou obsaženy ve výše uvedených tiskopisech, popř. na jeho kopii.

Soud v dané věci dospěl k závěru, že z povahy věci neumožňuje registrační řízení změnu formálně bezvadné přihlášky ve smyslu změny důvodů registrace, tj. změny z registrace povinné na registraci dobrovolnou, když daňový řád (zákon o správě daní a poplatků) ani zákon o DPH ve vztahu k registračnímu řízení nestanoví možnost změny tvrzených důvodů registrace a k tomuto nemohl sloužit ani postup podle § 129 daňového řádu (§ 33 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), jehož účelem je odstranění neúplnosti údajů, resp. zjevných nesprávností, nikoliv možnost účelově využívat účinku podání odlišné přihlášky.

Závěr soudu o nemožnosti změny důvodů registraci v obnoveném registračním řízení má oporu i v ust. § 119 odst. 3 daňového řádu, dle kterého má správce daně povinnost vymezit v rozhodnutí o nařízení či povolení obnovy řízení důvody, pro které se má nové řízení provést. Přestože zákon (na rozdíl od předešlé právní úpravy) neobsahuje výslovně

vyjádřenou povinnost správce daně řídit se v obnoveném řízení právním názorem zde uvedeným, nelze si představit, že by tomu tak nebylo. Implicitně lze dovodit, že správce daně je vázán právním názorem a důvody uvedenými v rozhodnutí o nařízení obnovy. Tento znak je ostatně charakteristický pro institut obnovy řízení obecně. Změna přihlášky povinné na přihlášku dobrovolnou je dle názoru soudu vyloučena i 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. 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 nepřipustná. Naproti tomu v případě povinné registrace podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH rozhodnutí správce daně osvědčuje splnění podmínek stanovených zákonem, tj. v daném případě, že se žalobce stal plátcem DPH dnem uzavření smlouvy o sdružení, tj. jde o registraci s účinky zpětně, proto zákon výlučně v případě povinné registrace stanoví lhůty pro podání přihlášky.

Z uvedeného je zřejmé, že i pokud by správce daně přijal žalobcem 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. 4.10.2010, ale nejdříve s datem 18.9.2012, tj. datem podání „doplnění“ přihlášky k registraci. Za situace, kdy žalobce sdělil, že uplatňuje „i nárok na registraci dobrovolnou“ a správci daně přitom bylo z jeho úřední činnosti známo, že na základě přihlášky žalobce k dobrovolné registraci není u něho vedeno žádné další registrační řízení, proto nelze vytýkat správci daně, že toto nové podání posoudil jako vadnou přihlášku k dobrovolné registraci plátce DPH a vyzval žalobce k jejímu doplnění. S ohledem na povahu obnoveného řízení, ani s ohledem na procesní ekonomii nebylo vhodné ani spojení obou registračních řízení.

Vzhledem k uvedenému, soud dospěl k závěru, že nevyřízení podání žalobce ze dne 18.9.2012 označené jako sdělení v rámci obnoveného řízení o přihlášce k DPH ze dne 4.10.2010 nebylo procesní vadou, jejímž důsledkem byla nesprávnost napadeného rozhodnutí, protože je námitka žalobce nedůvodná.

Jako důvodnou naproti tomu soud vyhodnotil námitku žalobce, že žalovaný neprokázal, že podnájemkyně J. S., byla ve vztahu k žalobci osobou blízkou ve smyslu občanského zákoníku. Dle názoru soudu, jakkoliv je zřejmé, že mezi žalobcem a paní Janou Svobodovou existoval vztah ještě před uzavřením smlouvy o podnájmu, což bylo prokázáno zjištěním správcem daně, že žalobce na jmenovanou dne 8.12.2009 převedl motorové vozidlo BMW 535 D a žalobce toto přímo potvrdil vyjádřením, že bylo jeho úmyslem využít při přenechání bytu jmenované do užívání třetí osobu, aby zajistil oddělení osobních a obchodních vztahů, nelze na základě těchto zjištění učinit jednoznačný závěr, že jmenovaná byla ve vztahu k žalobci osobou blízkou, když ust. § 116 starého občanského zákoníku definuje osobou blízkou jako příbuzného v řadě přímé, sourozence a manžela, partnera a jiné osoby v poměru rodinném nebo obdobném, jestliže by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pociťovala jako újmu vlastní. Na druhou stranu je třeba zdůraznit, že s ohledem na skutečnost, že tento nesprávný dílčí závěr je zcela irrelevantní ve vztahu k výroku napadeného rozhodnutí, se nejedná o vadu, která by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí.

S ohledem na shora uvedené, kdy soud dospěl k závěru, že uvedením nepravdivého údaje o své trvalé účasti ve sdružení bylo účelovým jednáním, obcházením prověřovací praxe správce daně při registraci dobrovolné, které tak je třeba považovat za obcházení zákona, když důvodem registrace nebylo poskytování zdanitelných plnění společně s plátcem DPH, ale získání daňové výhody, soud dospěl k závěru, že žaloba ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 12.7.2013, č.j. 18460/13/5000-14302-707271, není důvodná, byť jednotlivé dílčí námitky mohou být důvodné, za situace, kdy žalovaný předdeslal, že důvodem zamítnutí registrace žalobce je skutečnost, že tento nebyl účastníkem sdružení, ač toto deklaroval v podané přihlášce a se závěry správce daně o zneužití práva se ztotožnil v rámci vypořádání odvolacích námitek, které nemá vliv na výrok rozhodnutí o neregistrování žalobce k DPH na základě jeho přihlášky ze dne 4.10.2010.

V návaznosti na shora uvedený závěr soud došel k závěru, že ani ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 22.7.2013, č.j. 18899/13/5000-14302-707271, žaloba není důvodná, neboť žalobci za situace, kdy neměl být registrován k DPH, nevznikla povinnost podat daňové přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2010 a nevznikl mu ani nárok na odpočet daně podle § 74 odst. 4 zákona o DPH. Nebyly tak splněny podmínky pro vydání platebního výměru, který byl žalovaným důvodně zrušen.

Soud žalobu vyhodnotil jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani náhradu nákladů řízení nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 14. dubna 2016

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová