



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobce: **CESKA SIT OPTICS LLC**,
sídlem Rosecrans Street 3802/305, 921 10 San Diego, USA
jednající prostřednictvím
CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, IČ 29082391
sídlem Boženy Němcové 120, 344 01 Domažlice
zastoupena společností BDO Czech Republic s.r.o.,
společností oprávněnou k poskytování daňového poradenství,
sídlem Praha 5, Nádražní 344/23

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č. j. 29848/19/5300-21445-708460,

takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen „*daňový řád*“) zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 24. 9. 2018, č. j. 1780950/18/2305-00510-400538, jímž byl žalobce zaregistrován jako plátce daně z přidané hodnoty (dále jen „*daň*“) ke dni 15. 10. 2009, a prvoinstanční rozhodnutí bylo potvrzeno.

II.

Žaloba

2. Žalobce seskupil žalobní námitky do třech okruhů.
3. V prvním okruhu žalobních námitek (odst. III žaloby) žalobce namítl, že pravomoc registrovat žalobce jako plátce daně prekludovala. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 329/2016 žalobce uvedl, že právo registrovat daňový subjekt z moci úřední jako plátce daně zaniká ve lhůtě dle § 20 odst. 2 daňového řádu. Po uplynutí zákonem stanovené lhůty zaniká právo správce daně napravit údajnou protiprávní situaci, vyvolanou daňovým subjektem, který nesplnil svou registrační povinnost. V daném případě měl být podle daňových orgánů žalobce registrován k dani od 15. 10. 2009, proto prvním zdaňovacím obdobím, kdy mu vznikla povinnost postupovat podle zákona o dani, je zdaňovací období říjen 2009. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tříletá prekluzivní lhůta uplynula tedy dnem 31. 10. 2012. Napadené rozhodnutí je proto nezákonné, jelikož žalobce byl registrován k dani po uplynutí lhůty dle § 20 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 148 odst. 1 daňového řádu.
4. V druhém okruhu žalobních námitek (odst. IV žaloby) žalobce uvedl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože den registrace v obchodním rejstříku bez dalšího neznamená, že nově registrovaný subjekt v tentýž okamžik započal svou podnikatelskou činnost a uzavřel smlouvu o sdružení. Žalovaný tuto otázku nezkoumal a závěr o vzniku plátcovství odvodil toliko z registrace v obchodním rejstříku, aniž lze z rozhodnutí zjistit, proč takto postupoval. V rozhodnutí absentuje úvaha o tom, jaké skutečné jednání žalobce ve vazbě na podnikatelské aktivity ve sdružení vzal žalovaný za naplnění zákonných podmínek pro vznik plátcovství daně dle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty.
5. V třetím okruhu žalobních námitek (odst. V žaloby) žalobce uvedl, že závěr žalovaného o existenci sdružení podle § 829 a násl. občanského zákoníku mezi žalobcem a firmou Česká síť s. r. o. je právně nesprávný, protože absentovala vůle zúčastněných subjektů na založení sdružení. Zúčastněné subjekty neučinily žádný právní úkon směřující ke vzniku sdružení a neexistovala ani žádná vůle fungovat jako sdružení. Dále žalobce namítl, že jeho organizační složka nedisponuje právní subjektivitou, nemá způsobilost k právním

úkonům, nemůže vstupovat do právních vztahů jako smluvní strana, a proto nemohla uzavřít smlouvu o sdružení. Další námitkou žalobce bylo, že žalovaný nespecifikoval žádný společný cíl sdružení, když dotčené subjekty poskytují ve skutečnosti služby nezávisle na sobě a výnosy z činností zdaňují nezávisle. Skutečnost, že subjekty si přenechávají bezplatně zařízení k užívání, zajišťují reklamu a marketing nenahrazují společnou vůli stran vzniku sdružení. Žalobce dále namítl, že není pravdou, že organizační složka žalobce nenese hlavní náklady na poskytování služeb, protože jediným nefakturovaným nákladem je poplatek za konektivitu, ale nákup konektivity představuje zanedbatelnou položku ve srovnání s nákladem na klientský servis či správu, které si organizační složky i žalobce zajišťují samostatně. Daňové orgány neprovedly dostatečnou analýzu nákladů jednotlivých organizačních složek ve vztahu k jejich ekonomické činnosti. Ani závěr o poskytování nákladů na kancelář pro ostatní subjekty nemůže obstát, protože tento náklad není přiřaditelný jakékoli organizační složce, neboť ta kancelář nepotřebuje – totéž platí pro marketing, který organizační složky nenabízely, a reklamu. Organizační složky žalobce, CESKA SIT LLC a KDYNSKY INTERNET prováděly marketingovou kampaň k získání zákazníků, avšak pouze na počátku činnosti v letech 2009 a 2010 prostřednictvím obchodních zástupců, kteří služby fakturovali přímo a nikoli prostřednictvím žalobce. Navíc ani v roce 2009 ani v letech následujících nedošlo k žádnému přerozdělení nákladů a výnosů mezi zúčastněnými subjekty, což též vylučuje závěr o existenci jejich sdružení. Závěrem žalobce zdůraznil, že důkazní břemeno o existenci sdružení tížilo daňové orgány a že toto důkazní břemeno neunesly.

6. Žalobce žádal, aby soud napadené i prvoinstanční rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a k prvním dvěma okruhům žalobních námitek dodal následující. Odštěpný závod vykonává od svého vzniku spolu s firmou Česká síť s. r. o. a zahraničními osobami CESKA SIT LLC a KDYNSKY INTERNET LLC podnikajícími na území ČR prostřednictvím odštěpných závodů činnosti, které vykazují všechny prvky sdružení podle § 829 a násl. občanského zákoníku, a to ve vzájemném konsenzu, s použitím majetku firmy Česká síť s. r. o. Existence sdružení byla potvrzena i rozsudkem Krajského soudu v Plzni sp. zn. 57 Af 24/2018 ze dne 8. 10. 2019. Společná ekonomická činnost žalobce a Česká síť s. r. o. byla vykonávána nepřetržitě ode dne zápisu odštěpného závodu žalobce do obchodního rejstříku, a proto se žalobce stal podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o dani plátcem daně. Žalobce neuskutečňoval zdanitelná plnění samostatně, neboť nedisponoval majetkem a nenakupoval služby (konektivita, elektřina), bez čehož nelze činnost provozovat. Česká síť s. r. o. poskytovala žalobci řídicí činnost, reklamu, marketing, kanceláře i technické místnosti. Při společném uskutečňování zdanitelných plnění s Českou sítí s. r. o. vstupoval žalobce prostřednictvím své organizační složky do obchodních vztahů s třetími subjekty, proto uzavřel, byť ústně, s Českou sítí s. r. o. smlouvu o sdružení. Prvoinstanční rozhodnutí je rozhodnutím deklaratorní povahy. Námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná, protože napadené rozhodnutí ve spojení s prvoinstančním rozhodnutím obsahuje logickou úvahu a vypořádání všech odvolacích námitek žalobce.
8. K třetímu okruhu žalobních námitek žalovaný uvedl, že žalobce neuskutečňoval zdanitelná plnění samostatně, protože nedisponuje majetkem a nenakupuje služby, bez čehož nelze

činnost provozovat. Společná ekonomická činnost s Českou sítí s. r. o. tedy existuje a v příčinné souvislosti s ní i sdružení. Česká síť s. r. o. má majetek, nakupuje konektivitu, vlastní přenosovou soustavu a v rámci ní umožňuje žalobci provozovat ekonomickou činnost (poskytování internetu). Česká síť s. r. o. a žalobce jsou personálně propojené osoby osobou J. R., které jednají ve shodě za účelem dosažení zisku. Smlouva o sdružení byla s odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 28 Cdo 3158/2010 ze dne 24. 11. 2010 uzavřena ústně. Jako plátce daně byla zaregistrována zahraniční osoba, nikoli její organizační složka. Z firmy Česká síť s. r. o. bylo na žalobce jako nového poskytovatele služeb přístupu do sítě internet bezúplatně převedeno v roce 2009 27 klientů a v roce 2010 82 klientů. Žalobce již v roce 2009 poskytoval svým klientům internet na základě sdružení s Českou sítí s. r. o.

9. Žalovaný žádal, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Posouzení věci soudem

10. Vzhledem k tomu, že žalobce ve lhůtě mu k tomu soudem poskytnuté a ani později nevyjádřil svůj nesouhlas s takovýmto postupem a žalovaný s tímto postupem vyjádřil výslovný souhlas ve vyjádření k žalobě, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
11. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

V.

Rozhodnutí soudu

12. Žaloba není důvodná.
13. Soud při posouzení věci vyšel z následující právní úpravy.
14. § 94 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. (dále jen „zákon o dani“) ve znění účinném od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2012 stanovil, že 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 se plátcem dnem uzavření této smlouvy.
15. § 95 odst. 2 písm. c) zákona o dani stanovil, že osoba povinná k dani, která se stává plátcem podle § 94 odst. 2 písm. c), je povinna předložit přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne uzavření smlouvy a je povinna o svém podání přihlášky k registraci informovat ostatní účastníky sdružení.
16. § 129 odst. 3 písm. a) daňového řádu stanoví, že správce daně podle povahy věci rozhodne z moci úřední o registraci, pokud je to důvodné a pokud daňový subjekt nepodá přihlášku k registraci.

17. § 33 odst. 14 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění do 31. 12. 2010 stanovil, že nesplní-li daňový subjekt svoji registrační nebo ohlašovací povinnost, zaregistruje jej správce daně z úřední povinnosti neprodleně, jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost.
18. Podle § 20 odst. 2 daňového řádu platí, že daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem.
19. Žalobce v prvním okruhu žalobních námitek uvedl, že pravomoc daňových orgánů registrovat žalobce k dani prekludovala, jelikož lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období října 2009 uplynula dnem 31. 10. 2012.
20. Soud předesílá, že s ohledem na judikaturu Ústavního soudu představuje prekluze takovou skutečnost, ke které musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (ex offio). V nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, vyjádřil Ústavní soud názor, podle něhož za společný rys prekluze, jakožto institutu, který se vyskytuje v různých odvětvích právního řádu, lze považovat i to, že k ní má orgán moci veřejné přihlížet z úřední povinnosti. Tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny, tj. zánik samotného subjektivního práva. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.
21. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161), publikovaného pod č. 1542/2008 ve Sb. NSS platí, že „*Vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nezákonným rozhodnutím. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.*“
22. Soud se tedy v soudním řízení správním namítanou prekluzí zabýval, byť tuto námitku žalobce v daňovém řízení neuplatnil.
23. Daňový řád nabyl účinnosti až dnem 1. 1. 2011 (§ 266 daňového řádu). § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. ke dni 31. 10. 2009 stanovil, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Podle § 99 odst. 1, 2 zákona o dani účinného ke dni 31. 10. 2009 je zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 000 000 Kč, jinak kalendářní měsíc. Podle § 99 odst. 4 a 7 zákona o dani účinného ke dni 31. 10. 2009 platí, že zdaňovací období plátce, který podniká společně s jinými plátcí na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, se stanoví ze součtu obratu dosaženého všemi účastníky v rámci sdružení a obratu plátce dosaženého mimo sdružení, přičemž prvním zdaňovacím obdobím plátce je kalendářní čtvrtletí nebo kalendářní měsíc, ve kterém se osoba povinná k dani stala plátcem. § 101 odst. 1 zákona o dani ve znění ke dni 31. 10. 2019 stanovil, že plátce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost, pokud zákon nestanoví jinak. Skutečnost určující počátek lhůty pro vyměření daně za čtvrté čtvrtletí 2009 nastala tedy nejpozději dnem 31. 12. 2009 (poslední den čtvrtého

kalendářního čtvrtletí roku 2009). § 264 odst. 4 daňového řádu stanoví, že běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (1. 1. 2011), se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. § 148 odst. 1 daňového řádu stanoví, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně proto uplynula dnem 31. 12. 2012 (tři roky od 31. 12. 2009). Lze doplnit, že v průběhu lhůty pro stanovení daně nebyl učiněn žádný úkon ani nedošlo k žádné jiné právní skutečnosti, která by na běh lhůty měla vliv podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. nebo § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.

24. Pro posouzení věci je nepochybně významný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 Afs 329/2016-51, jehož právní věta publikovaná ve Sb. NSS pod ev. č. Sb. NSS 3637/2017, zní tak, že *„Právo registrovat daňový subjekt z moci úřední jako plátce daně z přidané hodnoty (§ 129 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) zaniká ve lhůtě podle § 20 odst. 2 daňového řádu.“* Ve věci řešené tímto rozsudkem Nejvyšší správní soud posuzoval otázku, zda je správce daně oprávněn registrovat subjekt z moci úřední jako plátce DPH bez časového omezení jakoukoliv zákonnou lhůtou. Šlo o věc, kdy se správce daně seznámil s příjmy daňového subjektu z jeho podnikatelské činnosti uvedenými v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010 a pojal podezření, že v roce 2009 či 2010 přesáhl obrat rozhodný pro registraci k dani. Na podzim 2013 správce daně při místním šetření zjistil, že obrat daňového subjektu byl v období od ledna do prosince 2009 vyšší, než je hranice rozhodná pro povinnou registraci k dani a že byl proto povinen do 15. 1. 2010 podat přihlášku k registraci plátce daně. Následně správce daně uzavřel, že celkový obrat daňového subjektu za období leden až prosinec 2009 dosáhl částky zakládající povinnou registraci k dani. Poté správce daně z moci úřední dne 18. 12. 2013 registroval daňový subjekt jako plátce daně zpětně ode dne 1. 1. 2013. V rozsudku Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že *„[...] musel odmítnout jako protiústavní názor žalovaného, že by snad mohl registrovat k platbě DPH daňové subjekty na základě skutečností nastalých kdykoliv v minulosti, resp. kdykoliv počínaje 1. 5. 2004 (nabytí účinnosti zákona o DPH). Nelze souhlasit ani s tezí žalovaného, že registrace samotná nemá pro stěžovatele nepříznivé dopady, neboť ve vztahu k DPH, jejíž stanovení již bylo prekludováno, nebude správce daně takové daně vymáhat. Ve skutečnosti bude muset stěžovatel v důsledku registrace k DPH snášet případné nepříznivé důsledky plynoucí z dodatečné registrace učiněné správcem daně v roce 2013. Nepříznivé důsledky spočívají v tom, že DPH za období, kde stanovení daně ještě není prekludované, bude doplácet zpětně způsobem podle čl. II. přechodných ustanovení, bod 4. věta druhá zákona č. 502/2012 Sb. NSS nezpochybňuje, že registrace DPH má toliko deklaratorní povahu. Stěžovatel se vskutku stal plátcem ze zákona, a to v souladu s požadavky čl. II. bodu 4. zákona č. 502/2012 Sb. ke dni 1. 1. 2013. Jinou otázkou však je, zda může o registraci správce daně rozhodnout kdykoliv. NSS vychází ze shora podaných premis o časové podmíněnosti zásahů státní moci do sféry práv a povinností adresátů právních norem. Tyto premisy vedou NSS k jednoznačnému závěru, že po uplynutí zákonem stanovené lhůty zaniká právo správce daně napravit protiprávní situaci, vyvolanou daňovým subjektem, který nesplnil povinnost se registrovat k DPH. Pokud by snad zákon žádnou lhůtu pro registraci neobsahoval, vedlo by to k protiústavní mezeře v zákoně. (...) Ze systematického výkladu tedy vyplývá, že prekluzivní lhůta uvedená v § 148 daňového řádu se nevztahuje na řízení registrační. Na registraci daňové povinnosti proto nelze samotný § 148 daňového řádu aplikovat. (...) Ustanovení § 20 odst. 2 daňového řádu tedy připouští, aby se jej dovolávaly*

daňové subjekty též v řízení registračním. Tato norma tak směřuje k časovému omezení registrace osoby, které vznikla povinnost platit DPH, jen po tu dobu, kdy lze ještě stanovit DPH v souladu s § 148 odst. 1 daňového řízení. Ustanovení § 20 odst. 2 nestanoví nějakou samostatnou lhůtu pro provedení registrace, ale souvisí se lhůtou pro stanovení daně. Jen ve lhůtě pro stanovení daně musí daňový subjekt strpět postupy a jiné úkony správce daně, včetně registračního řízení. Po uplynutí této lhůty již daňový subjekt nemá ve vztahu ke správci daně povinnosti, a správce daně ztrácí právo provést registraci DPH.“

25. Nejvyšším správním soudem řešená věc, na níž v žalobě odkázal žalobce, je od posuzovaného případu však skutkově odlišná v následujících okolnostech.
26. V případě řešeném Nejvyšším správním soudem šlo o plátce podle § 94 odst. 1 zákona o dani ve znění do 31. 12. 2012, který se plátcem daně v období do 31. 12. 2012 stal až datem účinnosti registrace z moci úřední uvedeným na rozhodnutí o registraci – naproti tomu žalobce se měl stát plátcem daně dnem uzavření smlouvy o sdružení dle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o dani. S tím souvisí i to, že pro posuzovaný případ vzhledem k popsanému důvodu statutu plátce daně nebyl rozhodný bod 4 čl. II zákona č. 502/2012 Sb., jímž Nejvyšší správní soud argumentoval.
27. Rozdílné byly i okolnosti daňového řízení, kdy v případě řešeném Nejvyšším správním soudem správce daně při prověřování daně z příjmů daňového subjektu za rok 2010 pojal podezření, že daňový subjekt přesáhl obrat rozhodný pro registraci k dani, když bylo zjištěno, že k tomuto překročení limitu došlo v roce 2009, a k registraci došlo dne 18. 12. 2013 zpětně ke dni 1. 1. 2013. V této věci správce daně v roce 2013 prověřoval obrat daňového subjektu, jako rozhodnou veličinu pro statut plátcovství daně, v roce 2009, tudíž prekludované zdaňovací období. Současně je nutno uvést, že zjištěný obrat v roce 2009 mohl v následujících obdobích klesnout a mohlo tak dojít ke zrušení registrace k dani. V nyní posuzované věci naproti tomu správce daně dne 10. 9. 2014 zahájil daňovou kontrolu ve věci daně z příjmů za rok 2013, která byla ukončena vydáním platebního výměru dne 8. 9. 2017, tzn. že prověřoval neprekludované zdaňovací období – při této kontrole zjistil správce daně, se stal žalobce plátcem daně na základě uzavření smlouvy o sdružení již ke dni 15. 10. 2009 a k tomuto datu ho dne 24. 9. 2018 jako plátce registroval v registračním řízení zahájeném dne 5. 2. 2017.
28. Z těchto důvodů nelze bez dalšího převzít publikovanou právní větu tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu.
29. Soud aprobejuje obecná východiska daňových orgánů, že v případě registrace ex offio správce daně pouze deklaruje právní stav, který nastal přímo ze zákona, a to vždy k datu, kdy zákonem předvídaná skutečnost nastala, tzn. že tak lze učinit i zpětně. Je nepochybné, že část období, kterého se týká napadené rozhodnutí, zahrnuje období, kdy již lhůta pro stanovení daně již marně uplynula, a jde tedy o prekludované období (např. výše popsaná lhůta pro stanovení daně za poslední čtvrtletí roku 2009 uplynula marně dnem 31. 12. 2012, tj. tři roky od 31. 12. 2009). Nicméně toto nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť stanovily-li by daňové orgány žalobci daň za případně prekludovaná období, postupovaly by v rozporu s § 148 daňového řádu a žalobce by se tomu mohl úspěšně bránit stejně jako každý jiný daňový subjekt. Situace v tomto směru není jakkoli odlišná od daňového subjektu, který se v minulosti stal dobrovolným plátcem daně, a stejně jako takový subjekt se žalobce může bránit vymáhání prekludované daňové pohledávky standardními prostředky právní ochrany. Jinými slovy, deklarace statutu plátce daně nemá vliv na běh prekluzivních lhůt podle § 148 daňového řádu. Lze dodat, že

z úřední činnosti soudu není známo, že by daňové orgány v doměřovacích řízeních žalobci daň za prekludovaná zdaňovací období stanovily (viz věc sp. zn. 57 Af 24/2018 vedená u zdejšího soudu). Žalovaný ostatně skutečnost, že prekludovaná daň nebude doměřována, výslovně uvedl v bodě 19 napadeného rozhodnutí.

30. První žalobní námitka byla tedy nedůvodná.
31. V druhém okruhu žalobních námitek (odst. IV žaloby) žalobce uvedl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože den registrace v obchodním rejstříku bez dalšího neznámá, že nově registrovaný subjekt v tentýž okamžik započal svou podnikatelskou činnost a uzavřel smlouvu o sdružení. Žalovaný tuto otázku nezkoumal a závěr o vzniku plátcovství odvodil toliko z registrace v obchodním rejstříku, aniž lze z rozhodnutí zjistit, proč takto postupoval. V rozhodnutí absentuje úvaha o tom, jaké skutečné jednání žalobce ve vazbě na podnikatelské aktivity ve sdružení vzal žalovaný za naplnění zákonných podmínek pro vznik plátcovství daně dle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty.
32. Ani druhý okruh žalobních námitek není důvodný: Soud neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. V odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou uvedeny důvody výroku rozhodnutí i informace o tom, jak se žalovaný vypořádal s návrhy a námitkami žalobce. Žalovaný podrobně popsal, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce. Sama žaloba je důkazem toho, že žalobce závěrům žalovaného dostatečně porozuměl, když byl schopen na tyto závěry jednotlivými žalobními námitkami reagovat. Pokud žalovaný setrval na správnosti závěrů učiněných prvoinstančním orgánem, není to projevem žádné nezákonnosti. Považoval-li žalovaný závěry, ke kterým prvoinstanční orgán dospěl, za zákonné, je zcela logické, že se s nimi ztotožnil.
33. Soud zdůrazňuje, že podle ustálené judikatury (například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003-56) tvoří rozhodnutí správních orgánů I. a II. stupně z hlediska soudního přezkumu jeden celek, a proto se soud zabýval jak odůvodněním prvoinstančního rozhodnutí, tak i napadeného rozhodnutí.
34. Odůvodnění závěru o počátečním datu registrace k dani a o uzavření smlouvy o sdružení, jež zakládá vznik plátcovství žalobce dle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, je obsaženo na druhé straně prvoinstančního rozhodnutí a v bodech 2 až 4, 14, 16 až 18, 20, 21, 26 až 29 napadeného rozhodnutí. Tyto pasáže obsahují sled úvah vedoucí k závěru o uzavření smlouvy o sdružení a rozhodnému datu pro registraci k dani. Pokud tedy žalobce namítal, že v tomto ohledu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, pak je jeho námitka nedůvodná, protože popsané úvahy daňových orgánů podrobit přezkumu lze.
35. Třetí okruh žalobních námitek soud posoudil též jako nedůvodný.
36. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný opřel svůj závěr o tom, že žalobce podniká od svého vzniku ve sdružení s Českou sítí s. r. o. o celý soubor skutkových okolností. Ekonomická činnost členů sdružení byla uskutečňována ve vzájemném konsenzu a žalobce k podnikání používal majetek České sítě s. r. o. Žalobce neuskutečňoval zdanitelná plnění samostatně, neboť nedisponoval majetkem ani službami (konektivita, elektřina), když bez těchto komodit ekonomickou činnost provozovat sám

nemohl. Dále žalobce nenesl ani náklady spojené s podnikáním jako např. řídicí činnost, reklama, marketing, provoz kanceláře a technických místností, kdy tyto služby poskytovala žalobci Česká síť s. r. o. Dále jde o to, že statutárním zástupcem žalobce je stejná osoba jako jednatel a jediný společník České sítě s. r. o., tudíž jde o právnické osoby personálně i majetkově ovládané stejnou fyzickou osobou. Tyto argumenty jsou obsaženy i v prvoinstančním rozhodnutí, kde je uvedeno, že žalobce by bez aktivní podpory České sítě s. r. o. nemohl uskutečňovat svou ekonomickou činnost spočívající v poskytování internetového připojení. Je zde i identifikován společný účel sdružení spočívající v poskytování služeb internetového připojení, kdy nerozhoduje, který z členů sdružení tomu kterému zákazníkovi připojení poskytne (což vyvrací další žalobní námitku, že žalovaný nespecifikoval žádný společný cíl sdružení).

37. Jak v napadeném rozhodnutí, tak i v prvoinstančním rozhodnutí je odkázáno na zprávu o daňové kontrole čj. 1626661/17/2305-00562-403445 ze dne 28. 8. 2017, v níž je závěr o vzniku sdružení podrobně odůvodněn. Mimo jiné jde o to, že organizační složka žalobce nemá zaměstnance, bezdrátové připojení zákazníkovi žalobce obci Mutěňín poskytuje Česká síť s. r. o., část klientely České sítě s. r. o. byla v roce 2009 a 2010 převedena na žalobce, avšak aniž by to bylo doprovázeno nákupem či nájmem technického zařízení pro přenos dat a nákupem konektivity. Žalobce nenesl náklady spojené s poskytovanými službami – poskytování IPTV, telekomunikačních služeb, pronájem a umístění příslušenství k zařízení pro přenos dat v síti internet, spotřebu elektrické energie za provoz stanic pro přenos dat, správa IPTV serverů apod. Tyto skutečnosti lze shrnout tak, že materiálně technickou základnu a služby nutné pro ekonomickou činnost žalobce bezplatně poskytuje žalobci Česká síť s. r. o. – tyto náklady nese Česká síť s. r. o., aniž je přenáší na žalobce.
38. Soud aprobuje závěr daňových orgánů, že tento ucelený soubor zjištěných skutečností prokazuje závěr o vzniku sdružení k datu zápisu organizační složky žalobce do obchodního rejstříku. Soud dodává, že žalobce přes výzvy prvoinstančního orgánu tato skutková zjištění nevyvrátil a nepředestřel žádnou verzi skutkové reality (jak jinak konkrétně spolupráce probíhala), která by závěry vyvracela. Vzhledem k tomu, že žalobce žádnou takovou ucelenou konkurující verzi reality nenabídl a ani neprokázal, nelze dospět k závěru, že by spolupráce společností probíhala jinak, než jak bylo zjištěno v průběhu daňového řízení. Žalobní námitka, že v daňovém řízení nebyl prokázán závěr o uzavření smlouvy sdružení mezi žalobcem a Českou sítí s. r. o., tudíž není důvodná.
39. Ani ostatními dílčími námitkami se žalobci nepodařilo zvrátit správnost komplexních skutkových zjištění, ze kterých daňové orgány vycházely.
40. Pokud žalobce namítl, že jeho organizační složka nedisponuje právní subjektivitou, nemá způsobilost k právním úkonům, a proto nemohla uzavřít smlouvu o sdružení, pak jde o námitku mimoběžnou, protože žalovaný k totožné odvolací námitce v bodě 24 napadeného rozhodnutí uvedl, že nositelem právní subjektivity je zahraniční právnická osoba, která na území ČR vstupuje do právních vztahů prostřednictvím své organizační složky. Sporovaný závěr o právní subjektivitě organizační složky tedy z napadeného rozhodnutí nevyplývá, protože žalovaný výslovně v napadeném rozhodnutí uvedl, že nositelem právní subjektivity byla v tomto případě zahraniční právnická osoba, která na území ČR vstupuje do právních vztahů prostřednictvím své organizační složky.
41. Soubor dalších konkrétních žalobních námitek směřoval k tomu, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno ohledně vzniku sdružení. Soud k tomu musí opakovat, že

daňové orgány popsaly podrobně soubor skutečností, které naprosto logicky k závěru o sdružení vedou. Přes výzvy žalobce zůstal nečinný a žádnou vlastní skutkovou verzi, čím jiným než sdružením společná činnost je, k čemu směřovala jeho vůle, nepřinesl. Za situace, kdy jeden ze zúčastněných subjektů na podnikání bezplatně přenechává druhému materiální vybavení a poskytuje služby nezbytné pro podnikání, a daňový subjekt nepřednese a neprokáže žádné vlastní vysvětlení tohoto stavu, je závěr o sdružení správný.

42. Pokud žalobce namítal, že poplatek za konektivitu nenese, ale nákup konektivity představuje zanedbatelnou položku ve srovnání s nákladem na klientský servis či správu, které si organizační složky i žalobce zajišťují samostatně, pak toto žalobce v odvolání ani v předchozím daňovém řízení netvrdil a žalovaný nemohl proto pochybit s důsledkem nezákonnosti napadeného rozhodnutí, pokud toto tvrzení nevypořádal. Stejný závěr činí soud i ve vztahu k žalobní námitce, že nebyla provedena dostatečná analýza nákladů jednotlivých organizačních složek ve vztahu k jejich ekonomické činnosti, že žalobce nepotřeboval kancelář, reklamu a marketing, že byli využíváni obchodní zástupci a jak byly přerozdělovány náklady a výnosy - žalobci ničeho nebránilo k výzvám prvoinstančního orgánu tyto skutečnosti prokazovat. Tvrzená neexistence formální smlouvy či prosté tvrzení o neexistenci společné vůle ke sdružení je v rozporu se skutečně zjištěným stavem věci - tato tvrzení tak nejsou jakkoli způsobilá zvrátit správnost skutkových zjištění, ze kterých správní orgány vycházely.
43. Soud závěrem dodává, že skutkový závěr daňových orgánů o existenci sdružení mezi žalobcem a Českou sítí s. r. o. byl zdejší soudem aprobován již v rozsudku sp. zn. 57 Af 24/2018 ze dne 8. 10. 2019.
44. Žalobu tedy soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI.

Náklady řízení

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 14. dubna 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu