



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Česká síť s.r.o.**, sídlem Domažlice, Boženy Němcové 120
zastoupena společností Moore Stephens s.r.o., společností
oprávněnou k poskytování daňového poradenství, sídlem Praha 5,
Nádražní 344/23

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018, č.j. 36806/18/5300-21441-708460

takto:

I. **Žaloba se z a m í t á.**

II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 16. 10. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“)

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

doručenou téhož dne, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018, č.j. 36806/18/5300-21441-708460 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti rozhodnutím – dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Plzeňský kraj dne 8. 9. 2017 pod č.j. 1692607/17/2305-50522-402371, č.j. 1692728/17/2305-50522-402371, č.j. 1692730/17/2305-50522-402371, č.j. 1692735/17/2305-50522-402371, č.j. 1692738/17/2305-50522-402371, č.j. 1692745/17/2305-50522-402371, č.j. 1692752/17/2305-50522-402371, č.j. 1692753/17/2305-50522-402371, č.j. 1692756/17/2305-50522-402371, č.j. 1692759/17/2305-50522-402371, č.j. 1692762/17/2305-50522-402371 a č.j. 1692765/17/2305-50522-402371. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni za zdaňovací období leden 2013 až prosinec 2013 ve výši specifikované v jednotlivých rozhodnutích doměřena daň z přidané hodnoty a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě uplatnila čtyři skupiny žalobních bodů.
3. V první skupině žalobních bodů, kapitole označené jako „*II.A1 Nepřezkoumatelnost rozhodnutí*“ žalobkyně namítala, že žalovaný své rozhodnutí vystavil toliko na převzatých závěrech správce daně, které se v dílčí pasáži týkající se údajně koordinované ekonomické spolupráce žalobkyně a jednotlivých organizačních složek pokusil argumentačně „*vytvrdit*“. V obecném žalobkyně uvádí, že rozhodnutí žalovaného toliko kopíruje argumentaci prvostupňového správce daně, a to bez ohledu na odvolací důvody vznesené žalobkyní v rámci odvolacího řízení. Ty žalovaný dle žalobkyně řádně nevypořádal. Vzhledem k tomu, že žalovaný toliko kopíruje názor prvostupňového správce daně (viz body 37 až 67 rozhodnutí o odvolání), aniž by se v jeho argumentaci objevilo hodnocení názoru žalobkyně vtěleného do odvolacích námitek, které jsou dle žalovaného vypořádány každá jednotlivě po celkovém hodnocení věci, nelze na způsob, jakým žalovaný přistoupil k rozhodování v této věci aplikovat jím odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 6 Ads 237/2014-9. Rozhodnutí žalovaného proto žalobkyně považuje z výše uvedeného za nepřezkoumatelné.
4. Ve druhé skupině žalobních bodů, kapitole označené jako „*II. A2 Prekluze pravomoci správce daně daň dodatečně stanovit*“ uvedla, že již v odvolání namítla prekluzi pravomoci správního orgánu daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec (dále rovněž „*zdaňovací období roku 2013*“) dodatečně stanovit, neboť má za to, že lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období uplynula dne 10. 9. 2017, tj. den před doručením dodatečných platebních výměrů. Jak vyplývá z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu, námitku prekluze je jak správní orgán, tak soud povinen zkoumat ex offo. Jak je možné seznat z rozhodnutí správce daně o dodatečném stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 10. 9. 2014. Úkon správce daně (zahájení daňové kontroly) v souladu s § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), přerušil běh lhůty pro stanovení daně. „*Nová*“ tříletá lhůta pro stanovení daně počala běžet, opět v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu, dne 10. 9. 2014, tj. dnem, kdy byl tento úkon (zahájení daňové kontroly) učiněn. Lhůta pro stanovení daně tedy uplynula dne 10. 9. 2017. Do konce lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu má dle bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu dojít k nabytí právní moci rozhodnutí správce daně o stanovení daně.

Nestane-li se tak, správce daně ex lege ztrácí pravomoc daň stanovit, neb nastávají účinky prekluze.

5. Daňový řád, konkrétně v § 148 odst. 2, připouští prodloužení běžící lhůty pro stanovení daně za dále stanovených hypotéz. Jednou z nich je i oznámení rozhodnutí o stanovení daně [srov. § 148 odst. 2 písm. b)]. Aby došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu citovaného ustanovení, musel by správce daně příslušná rozhodnutí o stanovení daně doručit žalobkyni do dne 10. 9. 2017, tj. maximálně poslední den lhůty pro stanovení daně. Terminus technicus použitý v citovaném ustanovení hovoří o „oznámení“ rozhodnutí o stanovení daně. „Oznámením“ daňový řád v § 101 odst. 6 rozumí „doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí“. Odvoláním napadená rozhodnutí byla žalobkyni doručena dne 11. 9. 2017, tj. po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Proto je žalobkyně toho názoru, že tato právní skutečnost (doručení rozhodnutí o stanovení daně) nebyla způsobilá přivodit v citovaném ustanovení předvídaný následek, tj. prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Žalobkyně v podaném odvolání odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu, ze kterých dle jejího názoru vyplývá posouzení hmotněprávní lhůty pro stanovení daně soudem, a to jednotně s názorem žalobkyně. Jedná se o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp.zn. 9 Afs 142/2016 (bod 20 odůvodnění) či sp.zn. 2 Afs 1/2015 (bod 36 odůvodnění). Žalovaný odvolací námitku vypořádal v bodě 69 odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Žalovaný přitom uvádí, že dle § 33 odst. 1 daňového řádu počala znovu běžet lhůta pro stanovení daně až dnem následujícím po dni zahájení daňové kontroly, tj. dne 11. 9. 2014 – jak uvádí žalovaný „mimo jakoukoli pochybnost“. Z toho titulu žalovaný dovozuje její uplynutí na den 11. 9. 2017 (3 roky od počátku běhu lhůty). Sebejistý právní názor žalovaného však nerespektuje základní zásady a fungování práva, potažmo právních norem a jejich aplikační pravidla. Žalobkyně má za to, že je právní posouzení žalovaného v přímém rozporu s úpravou běhu a délky lhůty zakotvené v § 148 odst. 3 daňového řádu. Pravidla zde upravená totiž tvoří lex specialis k obecné úpravě lhůt dle § 33 odst. 1 daňového řádu. Zásadou lex specialis derogat lex generali nelze dospět k jinému závěru, než že „nová“ tříletá lhůta pro stanovení daně počala běžet v smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu již v den, kdy byla zahájena daňová kontrola, tedy dne 10. 9. 2014 (nikoli o den později, jak se domnívá žalovaný). Tento závěr podporují i výše uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu. Z výše uvedeného žalobkyně považuje shora uvedené rozhodnutí o odvolání za rozhodnutí nezákonné, neboť jak žalovaný, tak prvostupňový správce daně vydali svá rozhodnutí po uplynutí lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2013.
6. Ve třetí skupině žalobních bodů, kapitole označené jako „II.B Nezákonně ukončená daňová kontrola“ žalobkyně uvedla, že opětovně (stejně jako v odvolání) považuje rozhodnutí o odvolání potažmo prvostupňová rozhodnutí za nezákonná z toho důvodu, že správce daně postupoval v rozporu s pravidly daňového řádu ve fázi ukončování daňové kontroly.
7. K tomu v bodě „II.B1“ uvedla, že jak je patrné z písemnosti nazvané „Zaslání zprávy o daňové kontrole“ č.j. 1656157/17/3205-00562-404750 ze dne 28. 8. 2017 (dále jen „sdělení o zaslání zprávy“), správce daně postupoval tak, že namísto jeho zákonné povinnosti zakotvené v § 88 odst. 3 a 4 daňového řádu projednat a podepsat zprávy o daňových kontrolách (zpráva o daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a zpráva o daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2013) při ústním jednání s žalobkyní, zaslal zprávy do její datové

schránky. Povinnost správce daně ústně s žalobkyní projednat zprávu o daňové kontrole vychází hned z několika dalších právních skutečností.

8. Za prvé, žalobkyně je oprávněna podat vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, se kterým je správcem daně seznámena (srov. § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). V případě, že tak žalobkyně učiní, a ta tak rovněž v nyní posuzovaném případě učinila, správce daně stíhá povinnost vypořádat se s dodatečnou argumentací žalobkyně a zahrnout toto vypořádání do zprávy o daňové kontrole – lhostejno, zda správce daně na základě tvrzení žalobkyně změnil svůj závěr či nikoli. Žalobkyně je následně oprávněna seznámit se s reakcí správce daně na její vyjádření a v případě, že se správce daně opomene vyjádřit ke všem skutečnostem, namítat tuto skutečnost přímo při ústním jednání před úkonem směřujícím k podpisu zprávy, v rámci tzv. projednání zprávy. Správce daně zkrátil žalobkyni na jejím právu vyjádřit se k obsahu zprávy o daňové kontrole, neboť dle § 88 odst. 5 daňového řádu je s doručením zprávy o daňové kontrole spojeno ukončení daňové kontroly. Zároveň ve sdělení o zaslání zprávy absentuje jakékoli správcem daně přiřčené právo žalobkyni se k obsahu zprávy o daňové kontrole jakkoli vyjádřit. Tím, že správce daně nerespektoval její zákonné právo projednat zprávu o daňové kontrole s žalobkyní při ústním jednání, dopustil se tak nezákonného postupu. Správci daně je totiž umožněno zaslat zprávu o daňové kontrole daňovému subjektu distanční formou toliko tehdy, pokud se daňový subjekt odmítá se zprávou seznámit, či se jejímu projednání vyhýbá, tedy pokud jsou naplněny podmínky uvedené v § 88 odst. 5 daňového řádu. Ve sdělení o zaslání zprávy je uvedeno, že správce daně neformálně kontaktoval jednatele žalobkyně, pana Ing. J.R., aby se dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole na den 8. 8. 2017. Byť se jednalo ze strany správce daně o komunikaci, pro niž nemá daňový řád zákonnou oporu (výzva k projednání zasláná formou e-mailu), žalobkyně v souladu se zásadou součinnosti reagovala. Vzhledem k plánované řádné dovolené sdělila správci daně, že se navrženého termínu účastnit nemůže. Správce daně jako reakci zaslal žalobkyni do datové schránky pozvánku k projednání zprávy na den 28. 8. 2017. Správcem daně zasláná pozvánka neobsahovala jiný, alternativní termín, pro ústní projednání zprávy o daňové kontrole. Tento postup je zcela nestandardní a proti běžné správní praxi. Interní normativní akty přijaté Generálním finančním ředitelstvím zavazující jeho podřízené orgány povínají správce daně k tomu, aby v těchto a obdobných případech umožnil daňovému subjektu osobní účast v náhradním (alternativním), předem v pozvánce stanoveném termínu. Pozvánka k projednání č.j. 1587115/17/2305-00562-403445 byla de iure první písemností, kterou správce daně pozval daňový subjekt k ústnímu projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně se navrženého termínu projednání nebyla ze zdravotních důvodů schopna dostavit. K tomu správci doložila lékařskou zprávu o ošetření pravé dolní končetiny na chirurgickém oddělení. Správce daně k tomu sděluje: *„Dle správce daně zdravotní stav nevylučoval účast na jednání a správce daně tuto omluvu považuje za další obstrukční jednání v rámci daňové kontroly. Z tohoto důvodu správce daně zasílá daňovému subjektu zprávu o daňové kontrole datovou schránkou.“*
9. Dle žalobkyně ji správce daně osočuje z obstrukčního jednání v rámci daňové kontroly, přičemž dodává, že lékařské vyšetření bylo provedeno toliko jako další obstrukční technika. Žalobkyně výše uvedené tvrzení správce daně považuje za nepřezkoumatelné. Správce daně zůstal toliko u tvrzení, že se žalobkyně v průběhu daňové kontroly chovala tímto způsobem, aniž by ve sdělení o zaslání zprávy jednotlivá obstrukční jednání specifikoval. Tím má žalobkyně za to, že správce daně neunesl důkazní břemeno stran jeho tvrzení o cíleném vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, tedy neprokázal

jednání, které by správci daně umožňovalo zaslat zprávu o daňové kontrole do datové schránky daňového subjektu. Výše uvedené pouze dokládá tvrzení žalobkyně o nezákonném postupu správce daně při ukončování daňové kontroly, resp. daňových kontrol. Nadto žalobkyně musí uvést, že správce daně ve sdělení o zaslání zprávy operuje toliko s pojmem „obstrukční jednání“, avšak zákonnými důvody pro zaslání zprávy o daňové kontrole distančním způsobem jsou, jak již daňový subjekt uvedl výše, buďto odmítnutí se seznámit se zprávou o daňové kontrole, či vyhýbání se projednání zprávy. Správce daně klasifikuje jednání žalobkyně jako „obstrukční“, z čehož bez dalšího, hlubšího vysvětlení obsahu tohoto pojmu, nevyplývá, že by takové jednání mělo naplňovat znaky odmítnutí či vyhýbání se projednání zprávy. I to je důkazem, že správce daně svůj závěr opírá o právně nepodložené premisy. Žalobkyně, jak vyplývá z výše uvedeného, nepřišla na první řádně oznámený termín (28. 8. 2017) pro projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž se řádně, byť až po hodině stanovené pro zahájení ústního jednání, dříve toho nebyla technicky schopna, avšak stále ve stejný den, z jednání omluvila. V jednání žalobkyně (omluvené nepřítomnosti z důvodu lékařského zákroku) nelze z výše uvedeného spatřovat žádný náznak obstrukčního jednání tak, jak tvrdí správce daně, neboť se jednalo o odůvodněnou a zároveň doloženou absenci. Navíc se jednalo o první, řádně oznámené, ústní jednání ve věci projednání zprávy o daňové kontrole. Jak se pojednává v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp.zn. 7 Afs 87/2012: *„[O]brat „se jejímu převzetí a projednání vyhýbá“ užitý zákonodárcem v ust. § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků (§ 16 odst. 8 poslední věta zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, byla v identickém obsahu převzata i do daňového řádu, konkr. § 88 odst. 5; judikatura směřující k výkladu podmínek pro distanční zaslání zprávy o daňové kontrole vycházející z právní úpravy zákona o správě daní a poplatků je proto uplatnitelná i za platnosti a účinnosti daňového řádu; pozn. žalobkyně) totiž svědčí o nutnosti jisté míry opakovanosti takového jednání. Proto se krajský soud zabýval charakterem omluv z jednání. Na jedné straně lze totiž, „vyhýbání se“ shledat i v případě, kdy daňový subjekt na předvolání opakovaně reaguje omluvami, ale v takovém případě musí správce daně svůj závěr o účelovosti těchto omluv náležitě zdůvodnit. Na druhé straně je nutno připustit, že mohou existovat legitimní důvody, pro něž se daňový subjekt, i opakovaně, nemůže ke správci daně dostavit.“* Dílčí závěr, který je možné z rozsudku Nejvyššího správního soudu odečíst, je ten, že jednání, které je s to naplnit znaky „vyhýbání se“, je toliko jednáním opakovaným. Dále se v rozsudku mimo jiné podává: *„[Z] citovaného ustanovení tak vyplývá, že „vyhýbání se“ je nutné důsledně vztáhnout pouze k fázi daňového řízení, kdy je daňová kontrola před ukončením a správce daně má povinnost seznámit daňový subjekt s výsledky svých zjištění, která učinil v průběhu kontroly. (...) Skutečnost, že se daňový subjekt, resp. jeho zástupce, cíleně vyhýbá zahájení daňové kontroly a je zcela pasivní i v jejím průběhu, nelze při aplikaci ust. § 16 odst. 8 věta poslední zákona o správě daní a poplatků zohlednit. Pokud správce daně hodlá postupovat v souladu s tímto ustanovením, musí nejprve řádně posoudit jednání daňového subjektu, popř. jeho zástupce, právě a jen v souvislosti s projednáním zprávy. To znamená vyhodnotit odůvodněnost každé omluvy a vyžadovat prokázání tvrzených skutečností.“* Jak bylo žalobkyní tvrzeno výše, správce daně jednou neformální a jednou formální cestou pozval žalobkyni k osobnímu projednání zprávy o daňové kontrole. V obou případech žalobkyně odůvodněně správci daně vyložila důvod, proč se ústního jednání není schopna zúčastnit. Pakliže měl správce daně pochybnosti o odůvodněné „absenci“ u prvního (neformálně) navrženého termínu, měl tuto důvodnost prověřovat. Jelikož tak neučinil, konkludentně tuto omluvu akceptoval. Jak uvádí Nejvyšší správní soud ve výše citovaném

rozhodnutí, za tohoto stavu věci pak za žádných okolností nelze „druhou“ omluvu daňového subjektu (chirurgický zdravotnický zákrok) považovat jako „opakující se“ jednání, neboť v nyní posuzované věci nebylo toto (opakující se) jednání s ohledem na výše uvedenou konkludentní akceptaci prokázáno. To navíc v situaci, kdy v daném případě žalobkyně prokazatelným způsobem správci daně doložila důvod její nepřítomnosti na ústním jednání.

10. Pod bodem „II.B2“ žalobkyně uvedla, že má dále za to, že správce daně zvolil výše uvedený nezákonný postup účelově proto, aby (i) ukončil daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2013 a (ii) doručil příslušná rozhodnutí o stanovení daně před zánikem pravomoci daň stanovit, tj. ve lhůtě pro stanovení daně (před tzv. prekluzí), tj. do dne 10. 9. 2017. Hrozící prekluze pravomoci správce daně daň stanovit způsobila, že správce daně pod tímto pro něj hrozícím negativním důsledkem nepostupoval tak, jak mu přikazuje zákon (daňový řád) a interní normativní akty, neumožnil daňovému subjektu řádným a zákonným způsobem čerpat jeho práva související s procesem ukončování daňové kontroly a vše směřoval pouze a jen k tomu, aby byl schopen ryze formálními a zároveň nezákonnými kroky, nerespektujícími zaručená práva daňového subjektu, prodloužit lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a zároveň „stihnout“ doručit rozhodnutí před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Správce daně účelově přistoupil k takovému postupu, o kterém mu muselo být známo, že je v rozporu se zákonem. Ze spisu žalobkyně k předmětné daňové kontrole je seznatelné, že od března (ode dne 6. 3.) roku 2017, kdy žalobkyně podala reakci na výsledek kontrolního zjištění, do dne, na který byla žalobkyně řádně a v souladu se zákonem pozvána k projednání zprávy o daňové kontrole, tj. na 28. 8. 2017, uplynulo více než 5 měsíců, ve kterých správce daně nevyvíjel vůči žalobkyni žádnou aktivní činnost. Žalobkyně v tomto směru jako důkaz odkazuje na daňový spis. Dokonce ze spisu vyplývá, že správce daně nekonal ani mimo sféru žalobkyně. Pokud by správce daně vedl daňovou kontrolu s patřičnou odpovědností a pod patřičným dohledem, vyzval by žalobkyni k projednání zprávy mnohem dříve než 12 dnů před uplynutím prekluzivní lhůty, tedy s dostatečným časovým „polštářem“, který by byl schopen absorbovat i případné dvě neomluvené absence žalobkyně, jež by mohly být následným důvodem pro zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu a na něj navázanou judikaturou tuzemských soudů. Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně měl dostatek času, a tedy měl a mohl postupovat *lege artis* (podle právních ustanovení daňového řádu) a je pouze jeho pochybením, že nechal projednání zprávy „na poslední chvíli“. Takové konání však za žádných okolností nelze klást k tíži žalobkyně, nadto v situaci, kdy se žalobkyně nevyhýbala projednání zprávy tak, jak tvrdí správce daně. Jak se vyjádřil již Nejvyšší správní soud v rozhodnutí sp.zn. 7 Afs 4/2011: *„[N]ejvyšší správní soud se neztotožňuje s argumentací stěžovatele, že správci daně všech stupňů „jsou v podstatě odkázáni na libovůli daňových subjektů a zejména jejich zástupců“. Těmito argumenty stěžovatel zcela přechází, že v daňovém řízení je jak on, tak správce daně nositelem veřejné moci a disponuje pravomocemi, které slouží ke zjištění a vyměření daňové povinnosti konkrétnímu daňovému subjektu.“* Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku rovněž mimo jiné explicitně uvedl, že *„[P]osouzení otázky, zda cílem postupu účastníka řízení bylo protahovat daňové řízení, je pak irrelevantní v souvislosti s právní skutečností uplynutí prekluzivní lhůty.“* Nad rámec si dovoluje žalobkyně tvrdit, že by správce daně zvolený postup (zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky v rozporu s pravidly daňového řádu) ukončení daňové kontroly (daňových kontrol) neaplikoval v případě, kdy by prekluze práva daň

stanovit nehrozila. Tím spíše jeho finálně zvolený postup nemůže požívat ochrany.

11. Pod bodem „II.B3“ žalobkyně uvedla, že žalovaný k odvolací námitce stran nezákonně ukončené daňové kontroly podal své vyjádření v bodech 71 až 74 odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Procesní vadu řízení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení žalovaný hodlal zhojit doplněním řízení a podkladů spočívající v pozvání žalobkyně k „novému“ projednání. Dle žalovaného se jednalo o procesní vadu, kterou je možno napravit v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně je toho názoru, že je vždy nutné posuzovat konkrétní skutkové okolnosti a nelze bez dalšího vyvodit závěr, jak učinil žalovaný, že vada spočívající v nezákonném distančním zaslání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 daňového řádu je vadou zhojitelnou. Jak totiž uvádí ve svých rozhodnutích Nejvyšší správní soud, odvolací orgán v odvolacím řízení sice disponuje poměrně širokou pravomocí zhojit procesní vady prvostupňového řízení, nicméně jeho pravomoc nemůže být zcela bezbřehá. Žalobkyně se ztotožňuje s názorem žalovaného v tom, že projednání zprávy není již prvním „seznámením“ daňového subjektu s hodnocením správce daně, jak tomu bylo za „starého“ daňového řádu (zákona o správě daní a poplatků). Na druhé straně i při projednání žalobkyně konzumuje práva související se spravedlivým procesem (viz text výše), a tedy nelze, jak činí žalovaný, bez dalšího tvrdit, že projednání zprávy je toliko formální úkon z obou stran. Neprojednání zprávy o daňové kontrole, resp. úmyslné zaslání zprávy do datové schránky nelze zhojit v odvolacím řízení právě proto, jak žalobkyně naznačila výše, že nezákonný postup (vzniklá vada) byla vyvolána nedostatkem času a hrozící prekluzí pravomoci daň správcem daně stanovit. Jinými slovy správce daně věděl, nebo alespoň vědět měl a mohl, že se dopouští nezákonného postupu, a přesto tento postup zvolil. Žalovaný ve svém rozhodnutí posuzuje „zhojitelnost“ předmětné vady izolovaně, bez skutkového kontextu. Nehrozilo-li by uplynutí lhůty pro stanovení daně, pro kterou správce daně postupoval nezákonně, jednalo by se o zcela jinou situaci a bylo by možné věc posoudit jinak. V nyní posuzovaném případě mělo neprojednání zprávy zákonným způsobem zásadní vliv na zákonnost celého rozhodnutí, neboť bylo je v přímé vazbě na jednu z klíčových právních skutečností – prekluzi pravomoci správce daně daň stanovit. Správce daně, stejně jako žalovaný, nepostupovali dle základní zásady správy daní, když vyvinuli snahu prostřednictvím úmyslného použití nezákonného postupu zinkasovat vyšší daň. Pro výše uvedené žalobkyně reagovala na snahu prvostupňového správce daně, na příkaz žalovaného, zhojit předmětnou vadu projednáním zprávy v rámci odvolacího řízení způsobem zachyceným ve spise. Žalobkyně od začátku (viz podané odvolání) považovala předmětnou vadu za nezhojitelnou. I z toho důvodu nehodlala svým jednáním jakkoli dodatečně projednání „zlegalizovat“. Proto na obě pozvání reagovala odmítnutím. Nejednalo se, jak se snaží žalovaný v rozhodnutí o odvolání předejít, o vyhýbání se projednání zprávy ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu. O tom, že žalovaný neposoudil vadu řízení a její možnost zhojení v kontextu všech relevantních okolností, svědčí i to, že se o skutečnostech týkajících se hrozící prekluze vůbec v rozhodnutí nezmiňuje. Přitom se jedná z pohledu celé věci o zásadní moment. Na rozdíl od toho žalovaný dle žalobkyně převážně v bodě 65 zatemňuje podstatu procesního sporu, když nepřipadně a zcela mimo kontext vytrhuje jednotlivé momenty proběhlé daňové kontroly. Žádná z vybraných skutečností nemá vliv na hodnocení nezákonného procesního postupu správce daně v závěru daňové kontroly. O tom rovněž pojednávají výše uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu (např. sp.zn. 7 Afs 87/2012). Žalobkyně nepovažuje zdůvodnění žalovaného za relevantní k nyní posuzované věci. Pouze jej vnímá jako snahu odvést pozornost od klíčových a pro posuzovanou věc

zásadních skutečností. Když žalovaný vyzdvihuje žalobkyní podanou stížnost proti postupu správce daně jako jí přitěžující okolnost, proč zároveň nehodnotí žalobkyní uvedenou značnou pasivitu správce daně v ukončené daňové kontrole? Vyjádření žalovaného, že žalobkynino tvrzení o překročení mantinelů správce daně v kontextu hrozící prekluze nemá oporu ve spise, nelze hodnotit jinak než jako nepravdu. Spis žalobkyně (stejně jako tato žaloba) obsahuje časovou linku konce daňové kontroly, ze které je více než patrné každý úkon na obou stranách. Žalobkyně v žalobě neuvádí nic nad rámec toho, co je obsahem daňového spisu. Žalovaného tvrzení lze označit ve světle objektivně zachycených skutečností ve spise jako objektivně nepravdivé.

12. Pod bodem „II.B4 znalecký posudek“ žalobkyně uvedla, že pro dokreslení výše vykresleného úmyslného protiprávního konání správce daně si dovoluje uvést na pravou míru skutečnosti týkající se znaleckého posudku, jeho procesu zpracování, to vše v kontextu končící lhůty pro stanovení daně. V první řadě je pro žalobkyni otázkou, jak je možné, že znalec oslovil Ing. R. (osobu oprávněnou jednat jménem žalobkyně) až dne 2. 8. 2017, tj. po stanoveném a odsouhlaseném termínu pro zpracování posudku, který uplynul dne 31. 7. 2017. Takové jednání považuje žalobkyně za nestandardní, nicméně se k němu z její pozice nemůže dále vyjadřovat a hodnotit. Kde je nutné rozporovat názor žalovaného, tak v hodnocení reakce Ing. R. na e-mail od znalce ze dne 2. 8. 2017. Samotnou reakci žalovaný uvádí v bodě 60 rozhodnutí o odvolání. Žalobkyně zásadně nesouhlasí s názorem žalovaného v tom, že lze reakci Ing. R. považovat za akt absolutní neochoty se znalcem spolupracovat. Jak sám žalovaný uvádí v rozhodnutí, Ing. R. nejprve požádal znalce o přesun termínu z důvodu čerpání dovolené v Řecku, následně se dotázal na právní podklad požadavku znalce vstoupit do prostor jím nevlastněných. Následně vyjadřuje svůj subjektivní názor na věc. Žalovaný přistoupil k subjektivnímu hodnocení reakce Ing. R., přičemž žalobkyně takové hodnocení nepovažuje za souladné se základní zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Na druhou reakci od znalce Ing. R. reagoval opět v kontextu situace. Vzhledem k tomu, že v době, kdy mu byla adresována, již daňová kontrola neprobíhala, považoval jakoukoli součinnost z logiky věci za bezpředmětnou. Žalovaný zaujal při hodnocení opět ryze subjektivní postup s cílem vybarvit Ing. R. jako osobu mařící správu daní. Tak tomu ve skutečnosti nebylo, což je možné seznat z daňového spisu. Žalobkyně se rovněž pozastavuje nad tvrzením žalovaného, že termín pro vypracování znaleckého posudku byl posunut z 31. 7. 2017 na 31. 8. 2017. V první řadě toto nemá oporu ve spise, nebo jej alespoň žalobkyně při nahlížení neobjevila. Následně při vědomí konce lhůty pro stanovení daně dne 10. 9. 2017 se posunutí termínu 10 dnů před tento konec lhůty jeví vysoce nepravděpodobně. Správce daně musel totiž vzít v potaz zapracování závěru znaleckého posudku do zprávy o daňové kontrole, následně povinnost vyzvat žalobkyni k projednání zprávy o daňové kontrole a v poslední řadě doručit dodatečné platební výměry. Tyto všechny úkony by při posunutí termínu zpracování znaleckého posudku musely být zvládnuty v deseti dnech. Už jen samotný proces doručování může trvat oněch deset dnů (viz fikce doručení dle zákona o elektronických úkonech). Taktéž stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole nelze provést v řádu jednotek dní (ať už opět s ohledem na fikci doručení písemnosti – pozvánky k projednání zprávy, či s ohledem na § 32 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně se v kontextu výše uvedeného domnívá, že žalovaný značně nesoudně hodnotí problematiku zpracování znaleckého posudku a jeho vztah k jednání Ing. R. V čem je žalobkyně zásadně v rozporu s žalovaným, tak ve tvrzení, že „*jak ustanovený znalec, tak správce daně podnikli maximum možného, aby bylo lze znalecký posudek vypracovat*“. Toto

tvrzení nemá absolutně oporu ve spise. Převážná část byla vyslovena výše. Správce daně měl dostatek prostoru, aby znalce oslovil v dostatečném předstihu před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Ing. R. součinný byl, pouze požádal o posunutí schůzky. Nelze klást nyní žalobkyni k tíži, že správce daně, potažmo jeho najatý znalec, nezvládli svou činnost v zákonem vymezeném rozsahu prekluzivní lhůty. Současně žalobkyně poznamenává, že uzavření daňové kontroly bez relevantních podkladů od znalce, které správce daně požadoval, a tedy je zřejmé, že pro něj tyto údaje měly být vysoce podstatné, opět podtrhuje účelově nezákonný postup správce daně prvního stupně, a to opět pod hrozbou prekluze pravomoci daň dodatečně stanovit. Nad rámec, kontakt znalcem dne 15. 9. 2017, tedy po uzavření daňové kontroly, vydání dodatečných platebních výměrů, potažmo po uplynutí lhůty pro stanovení daně, se žalobkyni jeví za irelevantní ve vztahu k posuzované věci.

13. Pod bodem „II.B5“ žalobkyně uvedla, že další procesní postup hraničící s praktikami vyšetřovacího orgánu správce daně provedl při místním šetření dne 23. 8. 2017, které lze připodobnit k tajnému sledování. Správce daně dle úředního záznamu viděl osobu jednatele žalobkyně v blízkosti jeho trvalého bydliště. K tomuto důkazu žalobkyně uvádí, že úřední záznam je toliko jednostranně (správcem daně) vyhotovená listina, jejíž obsah nepodléhá kontrasignaci daňového subjektu. Pokud správce daně skutečně byl v blízkosti bydliště Ing. R. a pana R. viděl, měl přistoupit k vyhotovení protokolu o ústním jednání ve smyslu § 60 daňového řádu. Ten je ze zákona kontrasignován osobou zúčastněnou předmětného ústního jednání a lze mít za to, že je tím pravdivost jeho obsahu potvrzena všemi zúčastněnými. Úřední záznam sám o sobě nelze vnímat jako důkaz prokazující tvrzení správce daně, zvláště tvrzení o tom, zda se někdo na daném místě nachází nebo nenachází, tedy tvrzení, které v daném místě a čase zpravidla nelze ex post jakkoli verifikovat. Zároveň ze skutečnosti, že se pan Ing. R. dne 23. 8. 2017 nacházel v blízkosti místa bydliště, nelze jakkoli dovodit jako obstrukční jednání. Správci daně Ing. R. avizoval, že bude do cca 25. srpna na dovolené v Řecku. Už jen to, že Ing. R. ve své odpovědi znalci píše přibližný návrat 25. srpna 2017, značí, že v době, kdy tuto informaci poskytoval, nebyl datum příjezdu znám dostatečně určitě. Za další lze uvést, že správce daně ani nezkoumal, přitom mohl, když sám tvrdí, že pana Ing. R. daného dne viděl, proč se vrátil z dovolené dříve, než avizoval. Důvody k tomu mohly být různé, ať už odvislé od vůle Ing. R., či zcela objektivně zapříčiněné. V každém případě zjištění správce daně bez dalšího nelze vykládat tak, jak činí žalovaný.
14. Pod bodem „II.B6“ žalobkyně uvedla, že právě proto, že příčinou nezákonného postupu správce daně při ukončení daňové kontroly byla snaha o „rychlé“ doručení rozhodnutí o stanovení daně přede dnem 10. 9. 2017, a to i za cenu hodnocení skutkového stavu bez relevantních podkladů od znalce, kterého si objednal právě správce daně, neboť se správce daně svou objektivní pasivitou v řízení ocitl v situaci hrozící prekluze pravomoci stanovit daň, není možné takovou vadu řízení zhojit v rámci odvolacího řízení. Z toho důvodu byla daňová kontrola dle žalobkyně ukončena nezákonně a rozhodnutí, které bylo na základě této kontroly vydáno, trpí rovněž vadou nezákonnosti a nemůže tak obstát při soudním přezkumu.
15. Ve čtvrté skupině žalobních bodů, kapitole označené jako „II.C Sdružení dle DPH“ žalobkyně uvedla, že jak poznamenala v úvodu, žalovaný stran hodnocení žalobkyně a její ekonomické aktivity v rámci tzv. sdružení dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ či

„ZDPH“), v zásadě nepřinesl žádné nové skutečnosti či právní posouzení. I proto žalobkyně uvede žalobní body, pro které považuje právní názor žalovaného v této věci za nesprávný. Žalobkyně tímto brojí proti závěru žalovaného, jímž, stejně jako prvostupňový správce daně, prohlásil žalobkyni a (i) CESKA SIT LLC organizační složka, (ii) CESKA SIT OPTICS LLC organizační složka, a (iii) KDYNKY INTERNET organizační složka, za sdružení ve smyslu § 829 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), jenž v rozhodném období roku 2013 upravoval právní oblast soukromého práva (s účinností ode dne 1. 1. 2014 byl nahrazen zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Na základě výše uvedeného tvrzení pak dospěl k závěru, že v souladu s § 101 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty měla žalobkyně, jako určený účastník sdružení, do svého daňového přiznání za předmětná zdaňovací období leden až prosinec 2013 uvést veškerá zdanitelná plnění celého sdružení. S tímto závěrem žalobkyně zásadně nesouhlasí, pročez si dovoluje uvést následující.

16. Pod bodem „II.C1 Důkazní břemeno ke sdružení“ k tomu žalobkyně uvedla, že na prvním místě poukazuje na pro ni základní právní skutečnost. K tvrzení žalovaného o kvazi sdružení je rovněž správce daně, koho tíží důkazní břemeno dostatečně jasně a na základě konkrétních důkazů prokázat toto své tvrzení. Žalobkyně je totiž dle § 92 odst. 3 daňového řádu povinna prokazovat toliko skutečnosti, které uvedla do svého tvrzení. Jelikož daňové přiznání neobsahuje údaje o sdružení, nemá k těmto povinnost prokazovat. Je pouze a jen na správci daně, aby snesl takové důkazy, které při stejné míře důvěryhodnosti prokáží, že žalobkyně v roce 2013 byla účastník sdružení. V následujícím textu odvolání se na výše uvedený právní názor žalobkyně přímo či nepřímo odkazuje.
17. Pod bodem „II.C2 Právní úkon a chybějící vůle stran“ žalobkyně uvedla, že správce daně ve všech rozhodnutích o doměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období leden až prosinec 2013 uvádí: „CESKA SIT LLC – organizační složka, CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, KDYNKY INTERNET LLC – organizační složka a Česká síť s.r.o. podnikají společně, když každá z nich poskytuje a zajišťuje pro dosažení společného cíle specifické majetkové hodnoty a služby. Spolupráce vykazuje znaky sdružení ve smyslu § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku ve znění platném pro r. 2013.“ Z této právní kvalifikace následně vychází při doměření daně z přidané hodnoty u žalobkyně, jakožto určeného účastníka sdružení. První a zásadní právní rozkol mezi názorem žalovaného a názorem žalobkyně je v nahlížení na samotnou právní podstatu tzv. sdružení (s účinností zákona č. 89/2012 Sb., tj. ode dne 1. 1. 2014, je institut „sdružení“ nahrazen institutem „společnost“ při zachování jeho věcného obsahu). Sdružením je dle komentáře k občanskému zákoníku myšlen závazkový vztah vzniklý ze smlouvy. Jak dále uvádí komentářová literatura: „Mezi pojmy „smlouva“ a „závazkový vztah“, které jsou laickou veřejností ztotožňovány, je však potřeba rozlišovat. Pod pojmem „závazkový vztah“ totiž chápeme takový typ občanskoprávního vztahu, na jehož základě je jeden z účastníků takového vztahu (zpravidla označován jako dlužník) povinen druhému účastníku (zpravidla označovanému jako věřitel) poskytnout určitou, zpravidla majetkovou, hodnotu, tj. plnění. Naproti tomu „smlouva“ je dvoustranný nebo vícestranný právní úkon, na jehož základě dochází ke vzniku, změně nebo zániku občanskoprávních vztahů (tj. práv a povinností), typicky závazků (závazkových vztahů).“ Již samotné znění § 829 odst. 1 občanského zákoníku podává jasné mantinely pro právní výklad sdružení. Odst. 1 citovaného ustanovení uvádí: „Několik osob se může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu.“ Jazykovým i teleologickým výkladem nelze dospět k jinému závěru, než že sdružení vyjadřuje vůli minimálně dvou osob společně kooperovat za účelem dosažení předem smlouveného cíle. Sdružení může právně vzniknout

jen a pouze dobrovolným projevem vůle stran stvrzeným smlouvou. Argumentem a contrario lze závěr správce daně o „zdánlivé“ existenci sdružení mezi výše uvedeným subjekty označit za právně zcela nesprávný, neb vůle zúčastněných subjektů na založení sdružení, jako esenciální prvek, zcela chybí. Výše žalobkyní uvedené podporuje i komentářová literatura, která uvádí: „Jedná se o smlouvu, kterou se několik osob (nejméně dvě) sdružuje, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu. Sdružení ve smyslu § 829 odst. 1 znamená tedy uzavření smlouvy, v níž si strany dohodnou své individuální vzájemné závazky. Účastníci smlouvy o sdružení (smluvní strany) přitom musí mít vůli, musí chtít uzavřít právě smlouvu o sdružení, a nikoliv jiný typ smlouvy. Bylo by proto nesmyslné tvrdit, že účastníci se sdružili k tomu, aby jeden z nich něco dodával a druhý mu za to platil, neboť toto pak není rozhodně sdružením ve smyslu tohoto ustanovení, ale jedná se o jiný právní vztah (například kupní smlouvu či smlouvu o dílo).“ Smlouva o sdružení, odraz vůle a projevu stran, je z hlediska právní teorie právním úkonem (bilaterálním či multilaterálním). Aby byl právní úkon platný, musí být učiněn svobodně, vážně, určitě a srozumitelně (viz § 37 občanského zákoníku), osobou způsobilou k činění právních úkonů, s možným předmětem plnění, neodporující zákonu, neobcházející zákon, nepřičící se dobrým mravům, neboť jinak by šlo o právní úkon neplatný. „Právní úkon je učiněn svobodně tehdy, jestliže ten, kdo jej činí, nejedná pod nátlakem. Právní úkon je učiněn vážně, pokud ten, kdo jej činí, chce způsobit následky, které zákon s takovým úkonem spojuje. Právní úkon je učiněn určitě, jestliže je z jeho povahy nesporné, co ten, kdo jej činí, tímto úkonem zamýšlí, jaké následky, které zákon s takovým úkonem spojuje, chce způsobit (projev vůle je neurčitý, je-li nejistý obsah projevu, kdy ani výkladem nelze dospět k nepochybnému závěru o tom, co chtěl účastník projevit). Právní úkon je učiněn srozumitelně, jestliže z něj lze zjistit, jakou vůli jím jednající projevil (projev vůle je nesrozumitelný, jestliže jednající nedosáhl, ať už vadným slovním nebo jiným zprostředkováním, jasného vyjádření své vůle).“ Aby mohl právní úkon (smlouva) přivodit soukromoprávní a v daném případě i veřejnoprávní důsledky (viz příslušná ustanovení o sdružení v zákoně o dani z přidané hodnoty), musel by být platný. Skutkový stav v posuzované věci neodráží právní posouzení platnosti či neplatnosti právního úkonu (smlouvy), nýbrž ze všech skutkových okolností je zcela zřejmé, že tu žádný právní úkon směřující ke vzniku sdružení nebyl a není. A pokud právní úkon absentuje, není vůbec možné hovořit o ek. činnosti ve sdružení. Žalovaný se v bodě 76 snaží dovodit, že mezi žalobkyní a organizačními složkami byla projevena vůle ekonomicky spolupracovat, a to toliko ústně bez písemné stopy. Již však zapomíná na to, že k tomu, aby mohla být vůle projevena (verbálně či písemně), musí nejprve existovat samotná vůle. Jak žalobkyně uvádí v žalobě, ale i v odvolání, v posuzovaném případě žádná vůle fungovat jako sdružení neexistovala a neexistuje dodnes. Nemůže být tedy posuzován její projev, jak se snaží žalovaný mylně dovodit. Nad rámec má žalobkyně za to, že je nepřípustné, aby veřejné právo zhmotněné veřejnou mocí bylo právně způsobilé nahradit autonomii vůli jednotlivých smluvních stran. To by mohlo vést až k tomu, že by stejným způsobem (jako sdružení) mohly být např. posuzovány právnická osoba poskytující daňové poradenství, jejímž jediným společníkem a jednatelem je daňový poradce, s právě touto fyzickou osobou daňovým poradcem poskytujícím daňové poradenství rovněž jako fyzická osoba podnikající. Opět je daný závěr zapotřebí pro jeho absurdnost odmítnout.

18. Pod bodem „II.C3 Právní subjektivita organizačních složek zahraničních osob“ žalobkyně uvedla, že bod II.C1 shrnul žalobní bod proti tvrzení žalovaného o existenci sdružení za skutkového a právního stavu, kdy neexistovala, a mimo jiné neexistuje ani dnes, vůle uvedených subjektů vytvořit sdružení dle § 829 a násl. občanského zákoníku. K podpoře

výše uvedeného žalobkyně dodává následující. Vstupovat do práv a povinností (např. učiněním právního úkonu uzavření smlouvy o sdružení) je v právním řádu oprávněna pouze osoba (lhotejno zda fyzická či právnická), jež disponuje právní subjektivitou. Tou se myslí způsobilost mít práva a povinnosti, pokud nastanou právem předvídané okolnosti. Má-li osoba právní subjektivitu, předmětem právního zkoumání při uzavírání právních vztahů je její způsobilost k právnímu jednání, tj. schopnosti vlastním jednáním nabývat práv a plnit povinnosti. Vzhledem k tomu, že správce daně přisuzuje výše specifikovaným organizačním složkám zahraničních podnikajících subjektů právní subjektivitu, resp. způsobilost svým jednáním nabývat práva a povinnosti, jinak by ostatně nemohl tvrdit, že společně s žalobkyní utvořily sdružení, považuje žalobkyně za nutné předložit právní základ vztahující se k podnikání zahraničních subjektů na území České republiky. V tom směru vyjde z právní úpravy platné a účinné v posuzovaném roce 2013. Jak vyplývá z § 21 odst. 3 zákona č. 513/1991, obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), který v rozhodné době roku 2013 upravoval práva a povinnosti podnikajících subjektů, podnikáním zahraniční osoby na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí takové její podnikání, má-li na území České republiky umístěn podnik nebo jeho organizační složku. Oprávnění zahraniční osoby podnikat na území České republiky pak vzniká (s výhradou dle odstavce 4 stejného ustanovení) ke dni zápisu podniku této osoby do obchodního rejstříku, případně organizační složky tohoto podniku, a to v rozsahu zapsaného předmětu podnikání. S ohledem na obecně akceptovanou teorii jednoho podniku, dle níž může mít podnikatel pouze jediný podnik, tak zahraniční osoby - podnikatelé dle § 23 obchodního zákoníku, chtějí-li na území České republiky podnikat bez majetkové účasti na jiném podnikateli, zde zřizují tzv. organizační složku svého podniku, který je tak i nadále umístěn v zahraničí. Dle českého práva platného a účinného v posuzovaném období roku 2013 je podnik věc hromadná (viz § 5 odst. 2 obchodního zákoníku). Jak vyplývá z § 118 odst. 1 občanského zákoníku, věci jsou předmětem občanskoprávních (a tudíž i obchodněprávních) vztahů. Podnik je tak objektem (předmětem) právních vztahů, nikoliv jejich subjektem. Z toho vyplývá, že podnik nemá právní subjektivitu, tj. není právním subjektem. Důsledkem toho, že podnik nemá právní subjektivitu, je pak to, že jí nedisponuje ani jeho organizační složka. Lze proto uzavřít, že organizační složka podniku zahraniční právnické osoby není právním subjektem, protože nemá způsobilost mít práva a povinnosti. Nemá-li organizační složka podniku zahraniční právnické osoby právní subjektivitu, nemá ani způsobilost k právním úkonům. Nemůže tak ani vstupovat do právních vztahů jako smluvní strana. Z výše uvedeného je zřejmé, že smluvní vztah formující sdružení tak, jak žalovaný v odůvodnění rozhodnutí vyvodil, a patří mezi jeden z důvodů doměření daně z přidané hodnoty žalobkyně, není právně přípustný. Žalobkyně i tímto svým tvrzením poukazuje na zcela nesprávný závěr žalovaného o sdružení, resp. kvazi sdružení, které správce daně vykonstruoval jen a pouze za účelem doměření daně z přidané hodnoty. Žalovaný v hodnocení právní subjektivity organizačních složek (viz bod 79 rozhodnutí o odvolání) popírá soukromoprávní úpravu závodu/organizační složky. Odmítá právní názor žalobkyně, jež je podložen zákonnou oporou, aniž by svůj právní názor opřel o jiná právní ustanovení. Zůstává toliko u hypotéz, které nelze jakkoli ověřit. Tvrzení žalovaného tak žalobkyně shledává jako mylné, nevycházející z právních předpisů, toliko dovozených ze skutečností, které dokonce nejsou ani objektivně pravdivé.

19. Pod bodem „II.C4 Společný cíl“ žalobkyně uvedla, že jak již naznačila v předchozím textu, krom volního jednání stran sdružení je pro samotné sdružení důležitý aspekt stanovení

smluveného společného cíle. Cíl by měl vyjadřovat smluvními stranami chtěný důsledek vzájemného „spojení“ a zároveň tedy odrážet důvody, které je vedly k vytvoření závazkového vztahu. Cíl by měl být jasný, srozumitelný a zároveň takový, kterého by strany nebyly schopny samostatným fungováním dosáhnout. Jedině takto definovaný cíl je cílem racionálním a za racionální lze považovat samotné propojení smluvních stran. Správce daně prvního stupně posoudil ekonomické působení žalobkyně a výše jmenovaných subjektů jako činnost prováděnou ve sdružení, již však nespecifikoval společný cíl, za kterým se dotyčné subjekty měly „sdružit“. Správce daně zůstává u holého konstatování: „(...) když každá z nich poskytuje a zajišťuje pro dosažení společného cíle specifické majetkové hodnoty a služby“ (viz např. str. 10 odůvodnění rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013, č.j. 1692607/17/2305-50522-402371). Správce daně není schopen definovat cíl „zdánlivého“ sdružení, ba dokonce ho ani identifikovat. Žalobkyně má za to, že je tomu toliko proto, že žádný cíl, potažmo žádné sdružení v právním slova smyslu, neexistuje. Žalobkyně, stejně tak jako ostatní výše zmíněné subjekty, poskytují služby nezávisle na sobě. Výnosy z činnosti zdaňují nezávisle. Skutečnosti zjištěné správcem daně (např. bezplatné přenechání zařízení – síťové soustavy do užívání jednotlivým subjektům, zajištění marketingu žalobkyní) samy o sobě nemohou nahradit svobodnou vůli stran ke vzniku sdružení. Takový závěr by byl v hrubém rozporu s právem. Skutečnost, že žalobkyně přenechává k užívání síťovou soustavu ostatním výše zmíněným subjektům, není v segmentu trhu, který je při poskytování služeb existenčně závislý na síťové infrastruktuře, nic neobvyklého. Žalobkyně si dovoluji odkázat např. na trh s poskytováním elektrické energie, kde rovněž dochází ke „sdílení“ vybudované přenosové sítě, jejíž pořizovací fixní náklady by pro každého jednotlivého poskytovatele el. energie, pokud by byl každý nucen disponovat svou vlastní soustavou, představovaly nepřekonatelnou bariéru pro vstup na daný trh. Správce daně vyvozuje propojení osob ze zcela standardní praxe v odvětví. Úměrně závěru správce daně u žalobkyně by rovněž bylo označení sdružení ze společností E. ON a RWE (oba poskytovatelé el. energie fungující na stejné přenosové síti). Žalovaný dokonce sám v rozhodnutí o odvolání dává žalobkyni za pravdu, když potvrzuje, že existuje pouze jeden vlastník přenosové sítě, kterou následně sdílí několik dalších subjektů. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání přichází s definicí cíle, přičemž za něj označuje „dosažení zisku“. Tento cíl je však vlastní každému podnikatelskému subjektu, neboť se jedná o implicitně zakotvený prvek podnikání. Žalovaný tedy žádný cíl, kvůli kterému by se žalobkyně společně s organizačními složkami spojila do sdružení, de facto nepřináší. Ani ve svém důsledku nemůže, neboť žádné sdružení neexistuje.

20. Pod bodem „II.C5 Náklady nesené žalobkyní“ žalobkyně uvedla, že žalovaným akcentovaný prvek sdružení spočívá převážně v tom, že žalobkyně nese veškeré, popřípadě hlavní a nosné, náklady na poskytování daných činností za ostatní organizační složky. Toto tvrzení se nezakládá na pravdě. Např. nákup konektivity v dnešní době, ale i v roce 2013, představuje téměř zanedbatelnou nákladovou položku jak u žalobkyně, tak u organizačních složek, ve srovnání např. s nákladem na klientský servis či správu, jež si organizační složky zajišťují samostatně. V tomto ohledu jsou tvrzení žalobkyně prokazatelně seznatelná z účetních závěrek výše zmíněných subjektů. Nutno konstatovat, že ani správce daně, ani žalovaný, neprovedli důkladnou analýzu nákladů, resp. nákladovosti jednotlivých organizačních složek ve vztahu k jejich ekonomické činnosti. Pokud by se tak stalo, bylo by jednoznačně prokázáno, že klíčové náklady spočívající ve správě a klientském servisu nesou jen a pouze organizační složky. Tvrzení o tom, že

žalobkyně „*pokrývá*“ náklady na kancelář pro ostatní subjekty ve sdružení, opět nemůže obstát, neboť tento typ nákladů není přímo přiřaditelný jakékoli organizační složce. Ta pro svou činnost žádnou kancelář nepotřebuje. Stejně tak je možné pohlížet na marketing směřující k poskytování služeb, které organizační složky nenabízely. I zde žalovaný zjednodušením dochází k mylnému závěru o koncentraci nákladů společných pro všechny subjekt právě u žalobkyně. Dále bude žalobkyní pojednáno o nákladech ve větším detailu.

21. Pod bodem „*II.C6 náklad na konektivitu*“ žalobkyně uvedla, že správce daně ve všech rozhodnutích o doměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období zcela v rozporu se skutečností uvádí, že organizační složky nenakupují služby bezpodmínečně nutné k poskytování daných služeb (např. str. 9 odůvodnění rozhodnutí č.j. 1692607/17/2305-50522-402371). Jak již žalobkyně několikrát v průběhu daňového řízení uvedla, jediným nákladem pro organizační složky, u kterého je možné prokazatelně tvrdit, že tyto složky nenesou, resp. není ze strany žalobkyně úplatně fakturováno organizačním složkám, tak je poplatek za konektivitu. Žalobkyně připouští, že plnění poskytované ve prospěch organizačních složek v podobě přístupu ke konektivitě není plněním úplatným. Nic to však dle jejího názoru nemění na jejím závěru, že ona společně s organizačními složkami netvoří sdružení ve smyslu příslušných ustanovení občanského zákoníku, resp. zákona o dani z přidané hodnoty. Poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku uplatněn nárok na odpočet daně, je ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) ve spojení s odstavcem 5 zákona o dani z přidané hodnoty považováno za dodání zboží. Základem daně ve smyslu § 36 odst. 6 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je cena, za kterou by bylo možné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů vynaložených na dodání zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud by žalobkyně připustila případné pochybení ve vztahu k daňové povinnosti daně z přidané hodnoty, bylo by v návaznosti na výše uvedené možno hovořit o neodvedení daně na výstupu za poskytnutí konektivity organizačním složkám z ceny obvyklé na trhu v daném místě a čase. Je to však správce daně, kdo je povinen stanovit, jaká cena obvyklá vztahující se k poplatku za přístup do sítě, byla předmětnému zdaňovacímu období poplatná.
22. Pod bodem „*II.C7 ostatní náklady a výnosová stránka organizačních složek*“ žalobkyně konstatovala, že ostatní náklady spojené s poskytováním služeb jsou výlučně hrazeny organizačními složkami. Žalovaný chybně hodnotí zjištěné skutkové okolnosti, když tvrdí, že žalobkyně nese náklady související s poskytováním služeb organizačními složkami ve smyslu nákladu na reklamu, nákup elektriny, pronájem a provoz kanceláře. V prvé řadě žalobkyně uvádí, že žádnou kancelář organizační složky nemají. Nepotřebují ji. Náklady s kanceláří spojené jsou proto výhradními náklady žalobkyně. Správce daně nemá při jeho tvrzení žádnou oporu ve zjištěných skutkových okolnostech, pouze se snaží uměle nabudit dojem „*nákladové propojenosti*“ mezi žalobkyní a jednotlivými organizačními složkami. Totéž lze uvést u údajného pro všechny subjekty společného nákladu na reklamu. Tento závěr je opět žalovaným nepodložen jakoukoli důkazní hodnotou. Zároveň žalobkyně dodává, že se nezakládá na pravdě. Organizační složky byly zapsány do veřejného rejstříku: • CESKA SIT LLC – 25. 7. 2009, • CESKA SIT OPTICS LLC – 15. 10. 2009, • KDYNSKY INTERNET – 31. 3. 2010. V letech jejich vzniku, tj. 2009 a 2010, byla z jejich iniciativy vedena marketingová kampaň k získání zákazníků. Probíhala z velké části prostřednictvím obchodních zástupců, kteří pro organizační složky vyvíjeli marketingovou a obchodní činnost. Jednalo se o dodavatelský vztah. Poskytnuté služby byly jednotlivým organizačním složkám fakturovány napřímo, nikoli prostřednictvím

žalobkyně. Již během těchto let organizační složky získaly drtivou většinu zákazníků. Následně v průběhu let se klientské portfolio již výrazným způsobem nezměnilo. Migrace zákazníků probíhala toliko v rovině jednotek procent, přičemž hlavní důvody byly představovány především změnou bydliště zákazníků (přestěhování) či úmrtím zákazníků. Organizační složky za účelem nahrazení těchto klientů již nevyvíjely další reklamní činnosti, neb by toto rozhodnutí nebylo racionální a ekonomické. Tito zákazníci byli nahrazeni nově přistěhovanými, popřípadě organizační složky získaly nové zákazníky přes doporučení již stávajících spokojených zákazníků. Jelikož se, jak bylo uvedeno výše, nejednalo o vysoké procento, vždy v průběhu určitého období došlo k dorovnání počtu klientů. Správce daně prvního stupně tvrdí, že marketingová činnost probíhající v roce 2013 byla rovněž cílena na potenciální nové zákazníky organizačních složek. Jak je výše uvedeno a rovněž tuto skutečnost podporuje každoroční v zásadě konstantní vývoj a konstantní hladina výnosů jednotlivých organizačních složek, výnosy organizačních složek na první pohled nebyly ovlivněny provedenou marketingovou činností žalobkyně. Důvod lze hledat v několika aspektech. Za prvé marketingová kampaň nebyla určena pro potenciální klienty organizačních složek, ale toliko pro oslovení nových zákazníků žalobkyně. Organizační složky v roce 2013 disponovaly dostatečnou základnou svých zákazníků. Jejich záměrem nebylo získat další zákazníky. Zároveň v návaznosti na první aspekt, reklamní činností byla nabízena služba, kterou organizační složky vůbec v roce 2013 neposkytovaly. Jednalo se o službu kabelové televize. Organizační složky v daném období poskytovaly toliko služby internetového připojení. Zacílení dané reklamní činnosti v roce 2013 jednoznačně svědčí o tom, že náklad na vynaloženou reklamu musí být přisouzen jen a pouze žalobkyni, jako jedinému subjektu objektivně způsobitelnému poskytovat reklamní činností podporovanou službu kabelové televize. Výnosová stránka organizačních složek vychází z uzavřených smluv o poskytování služeb s konkrétními zákazníky. Úhrada za služby probíhá přímo na bankovní účty jednotlivých organizačních složek. Výnosy nejsou soustřeďovány u žalobkyně, jako údajné hlavy sdružení, a následně v určitém poměru distribuovány jednotlivým organizačním složkám. Vše je jednoduše prokazatelné z výpisů z bankovních účtů, které si správce daně, resp. odvolací orgán může na základě jeho pravomocí vyžádat. Jeho ostatně tíží důkazní břemeno k tomu, aby žalobkyni prokázal účastenství ve sdružení.

23. Pod bodem „II.C8 Poměrové rozložení nákladů a výnosů“ žalobkyně uvedla, že správce daně zhodnotil činnost žalobkyně a jednotlivých organizačních složek jako činnost ve sdružení, pročez uvádí: „...podnikatelskou činnost vyvíjí společně, když každý z nich zajišťuje a hraje pro společnou činnost specifický okruh nákladů, za což mu náleží podíl na společně realizovaných výnosech“ (srov. str. 9 odůvodnění rozhodnutí č.j. 1692607/17/2305-50522-402371). Výše v textu žalobkyně jednoznačně poukázala na zcela chybné vyhodnocení skutkového stavu správcem daně ve vztahu k vynaloženým nákladům žalobkyně a vynaloženým nákladům jednotlivých organizačních složek ve vztahu k jejich poskytování služeb. Krom poplatku za konektivitu, který nebyl úplatně přefakturován od žalobkyně na organizační složky, každý subjekt nese toliko své náklady související se svou konkrétní činností. Výnosová stránka sleduje zcela identický systém. Pokud by žalobkyně připustila závěr žalovaného, že všechny zainteresované subjekty fungovaly v roce 2013 ve sdružení, zákonitě by se tato právní konstrukce musela promítnout do účetnictví a následně do výkaznictví ve vztahu k příjmové dani (dani z příjmů právnických osob). Funguje-li více subjektů ve sdružení, náklady i výnosy dosažené ve sdružení si určitým, předem smluveným, způsobem vždy alespoň jednou za rok ve vztahu k podání daňového přiznání daně z příjmů právnických

osob přerozdělují. Protože v průběhu zdaňovacího období jednotlivé subjekty generují náklady a výnosy tak, jak se vyvíjí situace na trhu, takřka bezvýjimečně musí dojít na konci zdaňovacího období k jejich uvedení do souladu s poměrem, který si společnosti v rámci činnosti ve sdružení domluvily. Žalobkyně konstatuje, že ani v roce 2013, ani v letech předchozích k žádnému přerozdělení nákladů či výnosů mezi zainteresovanými subjekty nedošlo. I tento fakt je v přímém rozporu se závěrem správce daně o kvazi sdružení.

24. Pod bodem „II.C9 daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob“ žalobkyně uvedla, že si dovoluje upozornit na další důkaz nesprávnosti závěru správce daně o sdružení. Správce daně prověřoval daňové povinnosti žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (viz platební výměr č.j. 1693160/17/2305-50522-402371). V odůvodnění platebního výměru správce daně znovu popsal hodnocení sdružení. Již však tento závěr nepromítl do stanovení výše daně z příjmu právnických osob (ta byla navýšena oproti dani tvrzené na základě jiných důvodů). Jak bylo žalobkyní popsáno výše, pokud správce daně shledal důvodnost doměrku na dani z přidané hodnoty ve vazbě na kvazi sdružení, měl zákonitě tento závěr promítnout i do výše stanovené daně z příjmů. Důvodem pro změnu výše stanovené daně ex offio je skutečnost, že žalobkyně do svého daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob sama uvedla daň ve výši, jako by v žádném sdružení nebyla, a to logicky proto, že je toho názoru, že žádné sdružení neexistuje. Správce daně rovněž rozhodl o daňové povinnosti jednotlivých organizačních složek na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013: • CESKA SIT LLC – platební výměr č.j. 1693160/17/2305-50522-402371, • CESKA SIT OPTICS LLC – platební výměr č.j. 1693577/17/2305-50522-402371, • KDYNSKY INTERNET – platební výměr č.j. 1692657/17/2305-50522-400632. Informace týkající se výše uvedených rozhodnutí si žalobkyně k podpoře své argumentace vyžádala od dotčených organizačních složek. Ve všech výše označených rozhodnutích (žalobkyně i organizačních složek) správce daně neupravuje výši daně ve vztahu ke sdružení s odůvodněním: „Pro účely daně z příjmů právnických osob správce daně respektuje podíl příjmů (výnosů) a nákladů připadajících na CESKOU SIT LLC-organizační složku (pozn. žalobkyně – v každém rozhodnutí figuruje příslušná organizační složka).“ Žalobkyně připomíná, že správce daně za zjištěných skutkových okolností, tj. za situace, kdy všechny subjekty podaly daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013 jako svébytné nesdružené subjekty, tedy zcela nezávisle a ve vztahu k jejich vynaloženým nákladům a utrženým výnosům z jejich samostatné činnosti, pokud dospěl k právnímu závěru, že dotčené subjekty byly v předmětném období ve sdružení, měl svou správní úvahou podepřenou analýzou výnosů a nákladů celého „sdružení“ stanovit podíly na výnosech a nákladech jednotlivých článků sdružení a promítnout tento závěr do samotného stanovení daně z příjmů právnických osob u všech dotčených subjektů. Správce daně však bez dalšího hole zkonstatoval, že respektuje podíl výnosů a nákladů připadajících na jednotlivé subjekty. Žalobkyně znovu připomíná, že podíl je výsledkem svobodné vůle všech účastníků sdružení. Pokud žádný projev vůle ve vztahu ke vzniku sdružení (natož k rozložení výnosů a nákladů na jednotlivé subjekty) není, měl správce daně tento podíl z hloubkové analýzy činnosti sdružení stanovit a dle něj adekvátním způsobem upravit výši daně z příjmů právnických osob všech daňových subjektů. Jelikož správce daně uzavřel hodnocení daně z příjmů právnických osob ve vztahu ke sdružení bez vlivu na výši této daně, je to pouze a jenom důkaz toho, že žádné sdružení v roce 2013 neexistovalo a neexistuje dodnes. Správce daně postupoval při hodnocení daňové povinnosti daně z příjmů právnických osob za zdaňovací

období 2013 tak, jako by žádné sdružení neexistovalo. Lze tak poukázat na schizofrenní rozhodování stejného správce daně, resp. žalovaného, kdy jednou jeho právní závěr o sdružení do svého rozhodování promítne (viz doměření daně z přidané hodnoty) a v druhém případě nikoli (viz stanovení daně z příjmů právnických osob). Správce daně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 organizačním složkám ve výši tvrzené těmito subjekty. Pakliže by byl závěr správce daně o sdružení správný a zákonný, musel by se zákonitě promítnout i do daňových povinností daně z příjmů právnických osob organizačních složek. Pokud by totiž organizační složky figurovaly jako členové sdružení, byly by dle § 6a zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění platném posuzovanému období roku 2013, plátcí ze zákona. V takovém případě by však výnosy za daný rok 2013, které byly utrženy v souvislosti s poskytováním dané činnosti a které byly fakturovány bez DPH, měly být v souladu s § 37 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty zdaněny daní z přidané hodnoty a o tuto výši daně z přidané hodnoty měly být poníženy výnosy ve vztahu k dani z příjmů právnických osob. Správce daně však výše specifikovanými platebními výměry tuto korekci výnosů organizačních složek o zákonnou výši daně z přidané hodnoty neprovedl, nýbrž daň z příjmů právnických osob stanovil ve výši tvrzené organizačními složkami. Svým postupem opět potvrdil jeho nesprávný právní závěr o sdružení a postupoval a rozhodoval, jako by žádné sdružení neexistovalo.

25. Pod bodem „II.C10 prekluze práva registrovat organizační složky“ žalobkyně uvedla, že nad rámec výše uvedeného snáší další žalobní bod ve vztahu k údajnému podnikání všech výše uvedených subjektů ve sdružení. Dle tehdejší právní úpravy sdružení v zákoně o dani z přidané hodnoty ve vztahu k registraci členů neplátců DPH, byl stanoven vznik plátcovství ze zákona (srov. § 6a zákona o dani z přidané hodnoty) v případě, že jeden z členů plátcem DPH byl. Jediným plátcem DPH byla v roce 2013 (a je jediným plátcem DPH dodnes) žalobkyně. Správce daně, pokud se domnívá, že zde v roce 2013 sdružení reálně existovalo, měl v souladu s daným ustanovením zákona o dani z přidané hodnoty zaregistrovat zbylé členy neplátce DPH k dani z přidané hodnoty. To se do dnešního dne nestalo. V návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, sp.zn. 10 Afs 329/2016, na který tímto žalobkyně odkazuje, má žalobkyně za to, že již není správci daně dána pravomoc zpětně registrovat příslušné organizační složky k dani z přidané hodnoty, a to z důvodu prekluze této pravomoci. Správce daně totiž ve světle výše uvedeného rozsudku limituje lhůta pro stanovení daně ve vztahu k § 20 odst. 2 daňového řádu. Jak se ve zmíněném rozsudku podává: „*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.*“ Lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty pro zdaňovací období leden až prosinec 2013 uplynula postupně dle jednotlivých zdaňovacích období, nejpozději však 27. 1. 2017. Pokud do té doby správce daně nevydal rozhodnutí o registraci, nevratně ztratil tuto pravomoc pro futuro. Zároveň není žalobkyni zcela zřejmé, co vedlo správce daně k tomu, aby určil pro vznik sdružení za rozhodný rok 2013, resp. správce daně uvádí, že se organizační složky staly plátcí DPH ke dni zahájení výkonu jejich činnosti, tj. ke dni, kdy jednotlivým organizačním složkám umožnila žalobkyně využívat bezplatně svá zařízení a převedla na ně část svých klientů bez jakékoliv kompenzace. Nutno k tvrzení správce daně uvést, že v rámci stanovení přesného okamžiku vzniku plátcovství u organizačních složek uvedl hned několik zcela rozdílných časových okamžiků, od kterých se dle správce daně měly organizační složky stát plátcí DPH. Je z toho zřejmé, že ani v tomto nemá správce daně zcela jasno a pouze dané dotváří

obecný obraz o tom, že celý doměrek daně spočívá na účelovém postupu a s argumentací, jež postrádá oporu v zákoně. Činnost jak žalobkyně, tak jednotlivých organizačních složek byla prováděna identickým způsobem již od právního vzniku jednotlivých subjektů, tj. již od roku 2009. Žalobkyně má za to, že správce daně toliko uměle zakotvil „vznik“ sdružení do roku 2013, tj. do období, které má za neprekludované a které je dle jeho názoru způsobilé k doměření daně. Z pohledu vzniku právního titulu ke vzniku plátcovství ze zákona jednotlivých organizačních složek dle výše citovaného § 6a zákona o dani z přidané hodnoty, poplatné předmětnému období, je takové rozhodnutí správce daně irrelevantní, neboť dané pravidlo odráží faktickou stránku věci, tj. reálnou spolupráci osoby povinné k dani (neplátce DPH) s plátcem DPH. Pokud však organizační složky nebyly a nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, není právně přípustné, aby z žalobkyně a těchto složek žalovaný vykonstruoval sdružení. Jednalo by se o protizákonné sdružení jednoho plátce DPH a třech neplátců DPH.

26. Pod bodem „II.C11 hlava sdružení“ žalobkyně uvedla, že zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění poplatné předmětnému období roku 2013, v § 101 odst. 5 zakotvuje povinnost osobě – určenému účastníkovi sdružení – vést evidenci a přiznávat zdanitelná plnění a daňovou povinnost z činnosti celého sdružení. Zákon operuje s pojmem „určený účastník“. Jazykovým výkladem lze dospět k závěru, že „určený“ účastník sdružení bude ten z účastníků, který byl souhlasně všemi či většinou všech účastníků zvolen k plnění společných daňových povinností k dani z přidané hodnoty ve vazbě na příslušná zákonná ustanovení. Jde tedy o svobodnou volbu zainteresovaných subjektů jednoho z jejich středu. Občanský zákoník nevyžadoval, aby mělo sdružení jednu osobu spravující společné záležitosti, jež by se mohla blížit osobě určeného účastníka dle zákona o dani z přidané hodnoty. Dle § 836 občanského zákoníku nebylo-li ve smlouvě stanoveno jinak, rozhodovali účastníci o obstarávání společných věcí jednomyslně. Z toho vyplývá, že zákonná povinnost dohodnout se na jednom jediném účastníkovi zde v roce 2013 neexistovala. Jednalo se o svobodnou volbu každého sdružení. I podle stávající právní úpravy společností není povinností zvolit si jediného účastníka (dle nové právní úpravy společníka) spravujícího společné záležitosti společnosti. Zákon tuto možnost připouštěl a připouští i za nové právní úpravy. Na každý pád je však volba takového účastníka (společníka) ryzí svobodnou volbou dotčených subjektů, přičemž zákon neklade na zvolenou osobu žádná kvalitativní ani kvantitativní kritéria, která musí splňovat. Žalovaný však bez dalšího „ustanovil“ za určeného společníka žalobkyni. Své rozhodnutí odůvodnil dispozicí s majetkem a možností svobodně opustit sdružení (viz str. 10 odůvodnění rozhodnutí č.j. 1692607/17/2305-50522-402371), žalovaný přidal jako důvod osobu Ing. R., jako osobu propojující všechny subjekty. S odkazem na výše uvedené žalobkyně považuje závěr žalovaného o určeném společníkovi za nezákonný, neboť důvody, pro které správce daně takto rozhodl, nemají oporu v zákoně. Jak bylo podrobně rozebráno výše, „určeným“ společníkem může být kterýkoli účastník sdružení (i zahraniční právnická osoba), zákon po něm nevyžaduje splnění žádných speciálních podmínek. Žalovaný, dle žalobkyně zcela úmyslně, zvolil za určeného účastníka žalobkyni jen a pouze proto, že jako jediný z účastníků byla v roce 2013 registrována k dani z přidané hodnoty, a tedy správce daně mohl doměřit daň z přidané hodnoty prostřednictvím ní celému sdružení. Znamky úmyslu a účelovosti tvrzení správce daně lze rovněž nalézt v odůvodnění jeho postupu, neboť důvody, pro které ustanovil právě žalobkyni určeným účastníkem, jsou do značné míry opět založené na chybném posouzení zjištěného skutkového stavu. Správce daně v této souvislosti pojednává o tom, že k poskytování služeb tohoto typu je bezpodmínečně

zapotřebí vlastnit majetek v podobě sítě, kanceláře apod. To pouze dokládá, že správce daně nerozumí činnosti, kterou organizační složky, potažmo žalobkyně, provozují, a co je k této činnosti z pohledu bezpodmínečnosti zapotřebí vlastnit. Dnešní situaci, ale i situace v roce 2013, umožňuje poskytovat služby tohoto typu bez dispozice s jakýmkoli majetkem stran síťové soustavy, která slouží k přenosu signálu či připojení. Podnikatelský subjekt se toliko napojí do sítě a následně je způsobilý k poskytování dané konektivity. Rovněž není ze zjištěného skutkového stavu pravdivé tvrzení správce daně o nemožnosti opuštění sdružení organizačními složkami. Jak bylo výše několikrát uvedeno, organizační složky jsou svébytnými podnikatelskými subjekty se svým portfoliem zákazníků, se svými dodavateli. Tvrzení správce daně je domněnkou nepodepřenou zjištěnými okolnostmi.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

27. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že požadavek žalobkyně a její odůvodnění jednoznačně odmítá, když vyvrací námitky žalobkyně uplatněné. Ve svém vyjádření odkazuje žalovaný především na odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání žalobkyně a dále na spisový materiál k žalobě zdejšímu soudu zaslaný. Žalobkyně v podané žalobě uvádí následující žalobní námitky: 1. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí. 2. Prekluze pravomoci správce daně daň dodatečně stanovit - dle žalobkyně prekluzivní lhůta uplynula dnem 10. 9. 2017. 3. Daňová kontrola byla nezákonně ukončena. 4. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem, že se v tomto případě jednalo o sdružení.
28. Žalovaný k žalobní námitce ad 1), týkající se tvrzené nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, uvedl následující vyjádření: Na tomto místě žalovaný považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobkyně odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami žalobkyně vždy - minimálně implicitě - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobkyně v odůvodnění žalovaného rozhodnutí způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami žalobkyně, není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky žalobkyně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci žalobkyně za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp.zn. 9 Afs 70/2008, ze dne 25. 2. 2015, sp.zn. 6 As 153/2014 či ze dne 17. 1. 2012, sp.zn. 1 Afs 92/2012). Žalovaný má za to, že se v intencích judikatury Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“) přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobkyně, které i řádně interpretoval. Správní úvaha žalovaného byla v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu v žalobou napadeném rozhodnutí vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž při rozhodnutí o odvolání vycházel. Obdobně dostačujícím způsobem bylo vyjádřeno vyhodnocení důkazů včetně úvah, které žalovaného k učiněným závěrům dovedly; veškeré žalobkyní předložené i správcem daně získané důkazní prostředky byly žalovaným hodnoceny jednotlivě i v jejich vzájemné

souvislosti, přitom bylo přihlédnuto ke všem relevantním skutečnostem, které v řízení vyšly najevo. Skutečnost, že žalovaný má na věc shodný právní názor jako správce daně I. stupně, nelze shledat nezákonným postupem, rovněž tak nelze fakticky zaměňovat nedostatečnost odůvodnění za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně I. stupně a odvolacího orgánu nadto tvoří pro potřeby soudního přezkumu jeden celek.

29. Žalovaný k žalobní námitce ad 2), týkající se tvrzené prekluze pravomoci správce daně daň dodatečně stanovit, uvedl následující vyjádření: Počítání času je upraveno v § 33 daňového řádu. Dle § 33 odst. 1 daňového řádu *lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty*. Lhůta dle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu je stanovena podle let. Počíná tedy běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Pravidlo, že se pro určení počátku běhu lhůty stanovené daňovým zákonem, nezapočítává den, ve kterém došlo ke skutečnosti, jež je určující pro počátek lhůty, neplatí pro lhůty kratší než jeden den. Daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena dne 10. 9. 2014 (viz protokol o ústním jednání č.j. 1575058/14/2305-05400-403445), tudíž lhůta pro stanovení daně začala běžet znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Tímto dnem je dle § 148 odst. 3 a § 33 odst. 1 daňového řádu mimo jakoukoliv pochybnost 11. 9. 2014. Tříletá lhůta by tedy uplynula poslední vteřinou dne 11. 9. 2017. Žalobkyni byly právě tohoto dne doručeny dodatečné platební výměry, tj. rozhodnutí o doměření daně. Lhůta tedy byla dále prodloužena o 1 rok, neboť v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně (§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu], neboť byl doručen platební výměr, tj. předmětná lhůta byla prodloužena do 11. 9. 2018. O odvolání proti dodatečným platebním výměrům rozhodl žalovaný rozhodnutím č.j. 36806/18/5300-21441-708460 ze dne 15.8.2018, doručeným dne 16. 8. 2018. Daň z přidané hodnoty dodatečně vyměřená za předmětná zdaňovací období tak byla stanovena pravomocně, a to v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně. K argumentaci žalobkyně, že lhůta pro stanovení daně je lhůtou hmotněprávní, na níž se neaplikují procesní pravidla § 33 odst. 4 daňového řádu, žalovaný uvedl následující: Žalovaný uvádí, že lhůta pro stanovení daně upravená v § 148 daňového řádu je svou povahou lhůtou hmotněprávní. Obecná prekluzivní lhůta pro stanovení daně je zakotvena v § 148 odst. 1 daňového řádu: „*Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“ § 148 daňového řádu dále upravuje pravidla pro běh této lhůty, její prodloužení (§ 148 odst. 2 daňového řádu), přerušení (§ 148 odst. 3 daňového řádu) a stavení (§ 148 odst. 4 daňového řádu). Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku podle odstavce 1 (§ 148 odst. 5 daňového řádu). Pravidla pro počítání času, zejména pak pravidlo o odsunutí konce lhůty v důsledku soboty, neděle a svátků, jsou podle daňového řádu univerzální (platná pro všechny lhůty, jak hmotněprávní tak i procesní). Tzn., nedopadají pouze na úkony, které mají být učiněny vůči správci daně, ale i na úkony, které mají být v určité lhůtě učiněny ze strany správce daně. Daňový řád v tomto ohledu tyto dvě kategorie nerozlišuje, čímž se liší od předchozí právní úpravy [zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“)], která pravidlo týkající se

posunutí konce lhůty umožňovala pouze explicitně pouze u „*lhůt pro uplatnění právních úkonů vůči správci daně*“ (srov. § 14 odst. 8 ZSDP). Pravidla týkající se počítání času, včetně ustanovení o konci běhu lhůty, je nutné aplikovat na veškeré lhůty upravené daňovými zákony, tj. lhůty určené osobám zúčastněným na správě daní, lhůty určené správcům daně, ale i lhůty hmotněprávní zavazující obě strany (lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu či lhůta pro placení daně podle § 160 daňového řádu). V opačném případě by pro určitou skupinu lhůt absentovala jakákoli pravidla. Žalovaný proto navrhuje zdejšímu soudu tuto žalobní námitku pro nedůvodnost odmítnout.

30. Žalovaný k žalobní námitce ad 3), týkající se tvrzeného nezákonného ukončení daňové kontroly, uvedl následující vyjádření: Daňová kontrola nezákonně ukončena nebyla, neboť procesní pochybení správce daně bylo napraveno v rámci odvolacího řízení, tedy v době, kdy ještě daň za předmětná zdaňovací období nebyla pravomocně stanovena. Odvolatelka byla řádně pozvána k oběma správcem daně stanoveným termínům projednání zprávy o daňové kontrole (dále jen „*Zprávy*“), a to na den 26. 3. 2018 a 11. 4. 2018. Skutečnosti, že žalobkyně byla s termíny obeznámena, svědčí i to, že v obou případech datovala svá negativní vyjádření vždy den před stanoveným termínem projednání - viz písemnost ze dne 25. 3. 2018 označená žalobkyní jako „*Reakce na pozvánku k projednání zprávy o daňové kontrole*“, evidovaná pod č.j. 548295/18 a písemnost ze dne 10. 4. 2018 označená žalobkyní jako „*Reakce na pozvánku k projednání zprávy o daňové kontrole včetně doplnění odvolání podaného dne 9.10.2017*“, evidovaná pod č.j. 834855/18. Daňový řád neukládá správci daně povinnost stanovit v pozvánce k projednání Zprávy náhradní termín. S ohledem na zásadu součinnosti zakotvenou v § 6 odst. 2 daňového řádu, jejímž principem je její obousměrnost, lze naopak dle názoru žalovaného v tomto případě důvodně předpokládat, že se daňový subjekt (žalobkyně) se správcem daně spojí (případně i telefonicky, či e-mailem apod.) a domluví si jiný (náhradní termín) projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud je zástupcem daňového subjektu navíc daňový poradce, lze součinnost se správcem daně více než předpokládat. Smyslem daňového poradenství je mimo jakoukoliv pochybnost být se za práva klienta, nutně to však nemusí znamenat být se (za každou cenu) se správcem daně. Z reakcí zástupce žalobkyně plyne, že i stanovení alternativního termínu by na jeho postoji nic neměnilo. Žalovaný trvá na tom, že jako odvolací orgán vadu řízení zjištěnou v nalézacím řízení, jež spočívala v neprojednání Zprávy, odstranil. V rámci odvolacího řízení bylo správci daně uloženo doplnění řízení a podkladů (viz písemnost ze dne 5. 3. 2018, č.j. 10518/18-5300-21441-708460). Z doplněného spisového materiálu, který byl odvolacímu orgánu postoupen, plyne, že správce daně pozval žalobkyni k projednání Zprávy písemností ze dne 7. 3. 2018, č.j. 388275/18/2305-00561-400611 (doručenou žalobkyni dne 8. 3. 2018), kdy den projednání Zprávy určil na 26. 3. 2018. Na toto pozvání reagovala žalobkyně písemností ze dne 25. 3. 2018 pod názvem „*Reakce na Pozvánku k projednání zprávy o daňové kontrole*“ (u správce daně je zaevidována pod č.j. 548295/18). Z obsahu tohoto sdělení je zřejmé, že je přesvědčena o nezákonném postupu správce daně při ukončení daňové kontroly, marném uplynutí lhůty pro stanovení daně a zejména pak, že se správce daně spolu s odvolacím orgánem snaží svůj nezákonný postup dodatečně zhojit. Žalobkyně dále namítá, že jí nebyly nabídnuty alespoň dva termíny k projednání Zprávy, čímž správce daně údajně porušil interní pokyn finanční správy. Závěrem žalobkyně prohlásila, že se správcem daně stanoveného jednání nezúčastní. Již v tomto okamžiku bylo lze nahlížet na jednání žalobkyně jako na odmítnutí seznámení se se Zprávou, resp. odmítnutí jejího projednání a správce daně byl oprávněn postupovat ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu. Správce daně však veden zásadou procesní opatrnosti vyzval žalobkyni

znovu k projednání Zprávy (viz písemnost ze dne 28. 3. 2018, č.j. 588461/18/2305-00561-400611, doručena žalobkyni týž den) a jako den projednání Zprávy stanovil datum 11. 4. 2018. Písemností ze dne 10. 4. 2018 pod názvem „*Reakce na pozvánku k projednání zprávy o daňové kontrole včetně doplnění odvolání podaného dne 9.10.2017*“ (u správce daně evidována pod č.j. 834855/18) žalobkyně opět vyslovila svůj názor na zákonný postup správce daně a odvolacího orgánu při projednávání Zprávy a v neposlední řadě sdělila, že se jednání stanoveného správcem daně nezúčastní. Z reakcí žalobkyně bylo mimo jakoukoliv pochybnost zřejmé, že se vyhýbá projednání Zprávy. Správce daně tedy dne 13. 4. 2018 pod č.j. 534317/18/2305-00561-400611 vyhotovil Sdělení k projednání zpráv o daňové kontrole (vedle daňové kontroly na DPH ještě na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013) a zprávu o daňové kontrole na DPH za předmětná zdaňovací období v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu zaslal žalobkyni do datové schránky (datum doručení je 13. 4. 2018). Postupu správce daně svědčila skutečnost, že se žalobkyně nejenom dvakrát odmítla dostavit ke správci daně ve stanovený termín bez řádné omluvy (aniž by v odpovědi správci daně alternativně navrhla jiný), ale také to, že se samotnému projednání Zprávy vyhýbala. Námitka, že jí správce daně nenabídl dva termíny (a tím nesplnil povinnost správci daně danou interním pokynem finanční správy), je neopodstatněná, neboť z obou reakcí žalobkyně bylo více než zřejmé, že se žádného z termínů nezúčastní. Zásada součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu) platí pro obě strany daňového řízení, správce daně by jistě neoslyšel návrh žalobkyně na jiný termín, pokud by však s takovým návrhem žalobkyně přišla. Interním pokynem finanční správy, na nějž se žalobkyně odkazuje, bude nejspíše Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly, č.j. 50071/15/7100-40124-506246, účinná od 1. 9. 2015, dostupná na http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf. Povinnost správce daně, aby stanovil dva termíny k projednání daňové kontroly, zde však není uvedena. Stejně tak tato povinnost není uzákoněna nikde v daňovém řádu. Navíc stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole nelze považovat za určení lhůty ve smyslu § 32 daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2017, č.j. 7 Afs 68/2017-36). Žalovaný tedy trvá na tom, že v rámci odvolacího řízení byla žalobkyní vytýkaná vada řízení, zjištěná v nalézacím řízení, odstraněna. Žalobkyně nebyla jakkoli zkrácena na svých právech. Nadto, jak sama žalobkyně uvádí, je třeba přihlídnout také ke skutečností, k nimž došlo ještě před zahájením odvolacího řízení. Žalovaný uvádí, že dne 2. 8. 2017 správce daně nejprve neoficiální cestou prostřednictvím e-mailové korespondence pozval žalobkyni k projednání zprávy o daňové kontrole na den 8. 8. 2017. V odpovědi ze dne 3. 8. 2017 žalobkyně uvedla, že přibližně do 25. 8. 2017 bude v zahraničí. Správce daně pak následně oficiální cestou (doručením do datové schránky žalobkyně dne 18. 8. 2017) zaslal žalobkyni pozvánku k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 8. 2017, č.j. 1587115/17/2305-00562-403445, v níž bylo stanoveno datum projednání 28. 8. 2017 v 10:00 hod. Na tuto pozvánku žalobkyně před stanoveným termínem nereagovala. Až dne 28. 8. 2017 ve 12:14 hod., tj. až v den stanoveného data projednání zprávy o daňové kontrole, doručila žalobkyně správci daně sdělení, že se k projednání nedostaví, přičemž jako omluvu uvedla návštěvu lékaře (sdělení evidováno pod č.j. 1671106/17/2305-00562-403445, položka č. 171 spisu). V této souvislosti je třeba uvést, že již dne 23. 8. 2017 však provedl správce daně místní šetření v Koutě na Šumavě v blízkosti rodinného domu č.p. 76, kde se trvale zdržuje jednatel daňového subjektu – Ing. J.R., za účelem ověření, zda se jednatel nachází v České republice nebo na zahraniční dovolené. Z provedeného místního šetření je patrné, že

jednatel Ing. R. se již 23. 8. 2017 nacházel v České republice, ačkoli v e-mailovém podání ze dne 3. 8. 2017 tvrdil, že bude na zahraniční dovolené až do 25. 8. 2017. O místním šetření byl sepsán správcem daně úřední záznam č.j. 1649062/17/2305-00562-404750. Na základě výsledku místního šetření je zřejmé, že pan J.R. byl v době místního šetření v České republice a mohl tedy ustanovenému znalci požadovanou potřebnou součinnost poskytnout (blíže viz body [60] a [61] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). O skutečnosti, že žalobkyně byla se všemi termíny konání projednání Zprávy obeznámena, svědčí její negativní vyjádření před stanoveným termínem projednání Zprávy, přičemž u posledních dvou termínů stanovených v rámci odvolacího řízení nebyla pro odmítnutí účasti na projednání Zprávy ospravedlnitelný důvod. Z rozsudku NSS ze dne 22. 8. 2017, č.j. 7 Afs 68/2017-36, plyne, že samotné projednání zprávy přichází v té fázi kontroly, v níž daňový subjekt již nemá právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. Smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, bylo-li kontrolní zjištění daňovému subjektu sděleno a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo k jeho změně, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit. S výsledky kontrolního zjištění správce daně byla žalobkyně seznámena dne 6. 2. 2017, kdy jí bylo doručeno Sdělení výsledku kontrolního zjištění č.j. 142172/17/2305-00562-404750. Dne 6. 2. 2017 byla tedy žalobkyně správcem daně řádně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, tj. znala základní východiska pro vypracování Zprávy a mohla se proti nim bránit. K výsledku kontrolního zjištění správce daně se žalobkyně mohla vyjádřit, případně navrhnout jeho doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu), což učinila dne 6. 3. 2017. Na vznesené námitky žalobkyně správce daně adekvátně reagoval, správci daně nelze nijak vytknout, že neudělal maximum možného, aby byl vypracován znalecký posudek a stejně tak aby byla Zpráva s žalobkyní projednána. Z jakého důvodu nebyl znalecký posudek vypracován, je uvedeno v bodech [60] až [62] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (správcem daně ustanovený znalec Ing. V.B. dne 2. 8. 2017 kontaktoval žalobkyni s žádostí o součinnost při vypracování znaleckého posudku, která mu však nebyla poskytnuta - nebyl mu umožněn přístup do prostor, kde se měla nacházet zařízení, na která měl být vypracován znalecký posudek, a proto znalec nebyl s to posudek vypracovat; nevypracování znaleckého posudku jde proto k tíži žalobkyně). Proč nebyla Zpráva s žalobkyní ve lhůtě pro stanovení daně projednána, bylo žalovaným uvedeno v bodu [9] tohoto vyjádření, přičemž je nutno konstatovat, že vada v projednání Zprávy byla v odvolacím řízení napravena, přičemž prvoinstanční rozhodnutí a rozhodnutí odvolacího orgánu tvoří dle potřeby soudního přezkumu jeden celek. Žalovaný konstatuje, že žalobkyně tak neztratila možnost účinné obrany proti skutkovým zjištěním, která byla zásadním podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů. Pro úplnost žalovaný ještě uvádí, že s ohledem na dále níže uvedené se návrh žalobkyně na vypracování znaleckého posudku ukázal jako zcela účelový. Správce daně rozhodnutím o ustanovení znalce ze dne 2. 5. 2017, č.j. 993724/17/2305-00561-402554, ustanovil znalce z oboru ekonomika, elektronika, spoje se specializací telekomunikační techniky, anténní televizní a rádiové techniky, digitální satelitní a terestriální techniky, mobilních telefonů a příslušenství, Ing. V.B., IČ: 42832136. Znalci bylo uloženo, „aby vypracoval posudek, který dá odpověď na otázky: Jaká zařízení využívá pro přenos dat (poskytování internetu) svým zákazníkům každá z výše uvedených korporací? Zda každá z výše uvedených korporací, poskytující službu elektronických komunikací koncovým zákazníkům, zajišťuje přenos dat vlastní datovou sítí?, a to písemně a předložil jej shora uvedenému správci daně.“. Termín vypracování znaleckého posudku byl stanoven do 31. 7. 2017. Stanovený termín znalec

nedodržel, po jeho uplynutí požádal správce daně o prodloužení termínu k vypracování znaleckého posudku, přičemž byl dohodnut náhradní termín do 31. 8. 2017, který však znalec nebyl s to dodržet. Bylo tomu tak proto, že žalobkyně odmítla poskytnout znalci potřebnou součinnost k vypracování znaleckého posudku. Žalovaný pro úplnost průběh následně rekapituluje. Dne 2. 8. 2017 požádal znalec žalobkyni o sdělení kontaktu na pověřenou osobu žalobkyně a zpřístupnění míst s možností zadokumentování zařízení. Od žalobkyně se mu dostalo odpovědi, že cca do 25. 8. 2017 je na dovolené v Řecku a kvůli jeho požadavku ji rozhodně nebude přerušovat, proto navrhuje termín na začátek září, přičemž má za to, že znalecký posudek již měl být dávno hotov. Zároveň žádá znalce o sdělení, na základě jakých paragrafů kterého zákona je povinen znalci umožnit přístup do prostor, které žalobkyni nepatří. Přílohu ve formátu pdf. nemůže přičíst a do doby, než se vrátí z dovolené, žádá znalce, aby se zdržel veškeré činnosti. Dne 29. 9. 2017 bylo správci daně pod č.j. 1768548/17 doručeno znalcem Oznámení o nemožnosti vypracovat posudek. Z uvedené písemnosti se podává, že dne 15. 9. 2017 žádal znalec žalobkyni opakovaně o součinnost při zpřístupnění prostor, v nichž je přijímána konektivita. V odpovědi z téhož dne žalobkyně znalci sdělila, že jeho žádost je bezpředmětná, neboť pověření znalce stanovilo datum k vyhotovení znaleckého posudku na 31. 7. 2017. Z uvedeného důvodu má tedy žalobkyně za to, že již žádnou součinnost poskytovat nemusí, neboť pověření znalce je neplatné a krom toho byla daňová kontrola ze strany správce daně ukončena. Z této písemnosti dle žalovaného plyne naprostá neochota žalobkyně k jakékoliv spolupráci s ustanoveným znalcem, přičemž správce daně a znalec učinili vše proto, aby mohl být znalecký posudek na návrh žalobkyně vypracován. Tato nesoučinnost žalobkyně jde tedy pouze k její tíži. Výše shrnutý přístup žalobkyně nenasvědčuje tomu, že by žalobkyně ctila zásadu zakotvenou v § 6 odst. 2 daňového řádu, podle níž osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. Postup žalobkyně byl také v rozporu s § 95 odst. 3 daňového řádu, podle kterého je daňový subjekt (žalobkyně), v jehož věci má být znalecký posudek podán, povinen při jeho vypracování s ustanoveným znalcem spolupracovat. O této skutečnosti byla žalobkyně poučena (viz poučení Rozhodnutí o ustanovení znalce). Nadto to byla právě žalobkyně, která vypracování znaleckého posudku navrhla. Pokud správce daně postupoval v souladu s názorem NSS vyjádřeným v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 24/2014-119: „...*Správce daně zpravidla nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje. Jsou-li tyto důkazy pro věc relevantní, je povinen ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu...*“, přičemž intenzita nespolupráce žalobkyně s ustanoveným znalcem má za následek nemožnost vyhotovení znaleckého posudku, nelze úspěšně namítat, že žalobkyně navrhovala vypracování znaleckého posudku a správce daně jeho vypracování nezajistil, neboť nespolupráce žalobkyně s ustanoveným znalcem jde pouze a jen k její tíži. Žalovaný trvá na tom, že žalobkyně měla v tomto případě povinnost ustanovenému znalci součinnost poskytnout, přitom však hledá zástupné důvody, pro které ji poskytnout odmítla. Jedním z těchto důvodů je i namítané ukončení daňové kontroly.

31. K žalobkyní tvrzenému účelovému postupu správce daně ve věci neprojednání Zprávy proto, aby byla ukončena daňová kontrola před zánikem pravomoci DPH za předmětná zdaňovací období stanovit - II.B2, uvedl žalovaný následující: V činnosti správce daně po procesní stránce, tedy postupu dle § 85 až § 88 daňového řádu, nelze spatřovat takové pochybení, jež žalobkyně namítá. Naopak lze poukázat právě na jednání žalobkyně v

průběhu daňové kontroly, jež ztěžovalo kontrolní činnost správce daně. Žalobkyně na výzvy správce daně v rámci daňové kontroly reagovala mj. podáním stížnosti na postup správce daně (viz písemnost evidovaná u správce daně pod č.j. 1773158/14 jako reakce na výzvu správce daně ze dne 15. 9. 2014, č.j. 1584637/14/2305-05400-403445, doplněnou sdělením ze dne 15. 10. 2014, č.j. 1676751/14/2305-05400-403445). Na výzvu správce daně k doložení dokladů ze dne 14. 1. 2015, č.j. 173416/15/2305-00561-403445 reagovala sdělením, že správci daně k zpřístupnění dokumentace vyhrazuje v Plzni každé úterý od 8:46 do 9:00 po předchozím ohlášení. Dále správce daně na e-mail uvedený na oficiálních internetových stránkách žalobkyně zaslal dne 23. 10. 2015 oznámení o plánovaném místním šetření v plzeňské provozovně žalobkyně (viz fotokopie e-mailu a úřední záznam ze dne 27. 10. 2015, č.j. 1711468/15/2305-00561-403445). Žalobkyně na e-mail nereagovala, byla jí proto zaslána výzva ze dne 13. 11. 2015, č.j. 1773645/15/2305-00562-404750 k zajištění podmínek pro účinné provedení místního šetření, jehož termín byl stanoven na 1. 12. 2015, žalobkyni byla dána možnost navrhnout jiný termín, nejpozději do 16. 12. 2015. V odpovědi na výzvu přišlo správci daně sdělení žalobkyně (dne 16. 11. 2015, evidované pod č.j. 1778652/15), že správci daně dne 24. 10. 2015 v odpovědi sdělila, že *„správci daně bylo e-mailem dne 24.10.2015 oznámeno, že se na něj těšíme a čekáme jej včetně uvařeného čaje... Bohužel právník nemá 1.12.2015 a ani 16.12.2015 čas, televizní štáb jsem znovu ještě nekontaktoval, kvůli Vaší nespolehlivosti... Smlouvy dle Vašeho požadavku nemohou být předloženy, protože ukončené smlouvy, kde byly vyrovnány všechny náležitosti, byly skartovány. Zbytek smluv je u našeho právního zástupce kvůli řešení probíhajících sporů.“*. Správci daně však žádný e-mail nepřišel, proto vydal dne 13. 11. 2015 výzvu č.j. 1773645/15/2305-00562-404750. Dne 15. 11. 2015 sepsal správce daně úřední záznam o neuskutečnění místního šetření v plzeňské pobočce. Dle správce daně by nebyl naplněn účel místního šetření, neboť požadované smlouvy nebyly, dle sdělení žalobkyně, k dispozici. Dne 17. 8. 2016 byla žalobkyně prostřednictvím e-mailu vyzvána, aby se dostavila ke správci daně za účelem zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008, 2009 a 2010. Žalobkyně reagovala podáním stížnosti na nečinnost správce daně (podání učiněné u správce daně dne 23. 8. 2016, vedené pod č.j. 1587559/16). Stejný podnět učinila také u odvolacího orgánu. Podnět na ochranu před nečinností byl odvolacím orgánem odložen (viz písemnost ze dne 16. 9. 2016, č.j. 40565/16/5200-11433-70550), neboť z dosavadního průběhu daňového řízení nevyplývalo, že by správce daně byl nečinný (správce daně dne 16. 7. 2015 odeslal žádosti v rámci mezinárodní výměny informací, na které mu bylo odpovězeno, v případě organizačních složek CESKA SIT LLC a CESKA SIT OPTICS LLC dne 18. 4. 2016, v případě organizační složky KDYNKY INTERNET LLC byly odpovědi urgovány, blíže viz bod [49] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Ze strany správce daně tedy nedošlo k porušení zásady postupovat ve věci bez zbytečných průtahů, byla to naopak žalobkyně, kdo tento postup zcela účelově prodlužovala. Postup žalobkyně po té, co jí bylo dne 6. 2. 2017 doručeno Sdělení výsledku kontrolního zjištění č.j. 142172/17/2305-00562-404750, byl popsán již v tomto vyjádření výše v bodech [10] až [12], kdy žalobkyně, ačkoliv požadovala vyhotovení znaleckého posudku, neposkytla ustanovenému znalci potřebnou součinnost k vypracování tohoto posudku. Tímto jednáním žalobkyně znemožnila vypracování znaleckého posudku, což uvedl i znalec v oznámení, které bylo správci daně doručeno dne 29. 9. 2017 (evidováno pod č.j. 1768548/17). Přílehlavý je v tomto ohledu rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2015, č.j. 4 Afs 219/2014-31, kdy NSS mj. v bodě [37] uvedl: *„Nejvyšší správní soud proto pečlivě zvažoval, zda toto pochybení žalovaného bylo*

takového charakteru, že je nutné napadené rozhodnutí zrušit. S ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz. rozsudek ze dne 16. 6. 2010, č. j. 5 As 60/2009-163) je totiž nutné vždy zkoumat míru procesního pochybení s ohledem na složitost předmětu řízení. Nejvyšší správní soud je přitom přesvědčen, že toto dílčí pochybení žalovaného nezpůsobuje nutnost zrušení napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se totiž ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že postup stěžovatele byl zjevně účelový. V průběhu daňového řízení totiž měl možnost se s podklady rozhodnutí seznámit, ...“ Žalobkyniny procesní žalobní námitky i celý její postup v daňovém řízení vyvolává dle názoru žalovaného důvodné pochybnosti o jejím možném obstrukčním jednání s cílem docílit stavu, kdy právo z důvodu propadnutí prekluzivní lhůty nebude moci být vymáháno. Jak judikoval Nejvyšší soud dne 25. 10. 2012, sp.zn. 21 Nd 299/2012: „Procesní obstrukce jsou zneužitím procesních práv (negují efektivní působení práva) a nepožívají žádnou právní ochranu.“ I z tohoto důvodu dle názoru žalovaného nemůže zdejší soud přiknout ochranu žalobkyni tak, jak ji požaduje ve svých procesněprávních námitkách. Žalovaný dále odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2014, č.j. 31 Af 1/2013-95, v němž je uvedeno: „Zdejší soud na tomto místě také připomíná trefný doktrinální názor, že „Lze tak shrnout, že dnes již daňový spor není o procesním chytračení tak, jak tomu bylo dříve. To zejména z důvodu, že daňový subjekt má dnes již jen malou šanci, jak dosáhnout zániku práva vyměřit daň, kdy právě tato skutečnost dříve bývala jádrem procesních vítězství.“ (srov. Lichnovský, Ondřej. Zásadní pochybení při daňové kontrole. Daň a právo v praxi. Wolters Kluwer: 22. 11. 2012), nicméně dle přesvědčení krajského soudu se přesně o toto žalobce v daňovém řízení pokoušel.“ Z výše uvedených důvodů proto žalovaný zásadně odmítá tvrzení žalobkyně o účelovém postupu správce daně ve věci neprojednání Zprávy s cílem ukončit daňovou kontrolu před zánikem prekluzivní lhůty pro stanovení DPH.

32. K tvrzení žalobkyně, že ne vždy je vada spočívající v nezákonném distančním zaslání Zprávy vadou zhojitelnou - II.B3, žalovaný konstatoval toto: Jestliže žalobkyně uvádí, že nelze bez dalšího vyvodit závěr, jak učinil žalovaný, že vada spočívající v nezákonném distančním zaslání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 daňového řádu je vadou zhojitelnou, žalovaný uvádí, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že je třeba rozlišovat mezi žalobou na nezákonný zásah, kdy předmětem soudního přezkumu je zahájení a vedení daňové kontroly jako takové, a mezi žalobou o přezkoumání rozhodnutí správního orgánu dle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), kdy předmětem soudního přezkumu je až samotný výsledek daňové kontroly, tj. přezkoumává se, zda byla žalobci daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období stanovena ve správné výši, tj. zda případné vady řízení, které by se mohly v průběhu řízení vyskytnout, by mohly mít takovou intenzitu, že by mohly vést k vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé. Žalobkyně žalobu na nezákonný zásah ve věci daňové kontroly nepodala. Naopak žalovaný jakožto odvolací organ v průběhu odvolacího řízení uložil správci daně odstranit procesní pochybení správce daně, a to zasláním nového pozvání žalobci k projednání Zprávy. Správce daně stanovil žalobkyni 2 další termíny k projednání Zprávy. Žalobkyně se ani na jeden nedostavila, přičemž uvedené stejné důvody v odpovědích žalobkyně ze dne 25. 3. 2018 a 10. 4. 2018 nelze považovat ani za řádnou omluvu z účasti na projednání Zprávy, ani za důvodné. Žalobkyně tedy neposkytla správci daně požadovanou součinnost potřebnou k projednání Zprávy, chování žalobkyně tak nelze mít k tíži správce daně, potažmo žalovaného. Pro správnost postupu žalovaného v této věci svědčí i právní závěry NSS uvedené v bodech [33] a [34] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

33. K námitkám týkajícím se znaleckého posudku - II.B5 žalovaný odkázal na své vyjádření uvedené v bodech [11] až [13] tohoto vyjádření, přičemž dále uvedl, že žalobkyně nijak neprojevila snahu požadovanou součinnost znalci poskytnout, přitom to byla právě žalobkyně, kdo zpracování znaleckého posudku navrhoval. Tvrzení žalobkyně o tom, že již po 31. 7. 2017 nebyla povinna součinnost poskytnout, se tak jeví jako účelové, neboť je běžnou praxí, že i znalec je oprávněn požadovat pro zpracování posudku delší termín, než byl stanoven. Podstatná je tedy pouze skutečnost, že bylo povinností žalobkyně znalci požadovanou součinnost k vypracování znaleckého posudku poskytnout, žalobkyně však hledala zástupné důvody, aby požadovanou součinnost znalci nemusela poskytnout. Toto je zjevné právě z poukazu žalobkyně na termín konce lhůty pro stanovení daně. Žalovaný v této souvislosti taktéž zásadně odmítá, že by uzavřel daňovou kontrolu bez toho, aby zajistil provedení znaleckého posudku, a to pod hrozbou prekluze daň dodatečně stanovit, jak žalobkyně namítá v bodu II.B4 žaloby, přičemž odkazuje na již výše uvedené v bodech [11] a [12] tohoto vyjádření. Jestliže žalobkyně zpochybňuje provedení místního šetření dne 23. 8. 2017 v místě trvalého bydliště jednatele (námitka v bodu II.B5 žaloby), je třeba uvést, že toto bylo správcem daně provedeno, neboť správce daně ověřoval skutečnosti sdělené žalobkyní potřebné ke stanovení termínu projednání Zprávy, přičemž byl oprávněn tak učinit, a to s ohledem na celkové průtahy v této kontrole způsobené žalobkyní - viz blíže jak uvedeno v bodu [13] tohoto vyjádření.
34. K námitce žalobkyně uvedené v bodu II.B6 žaloby žalovaný odkázal na již uvedené v bodu [16] tohoto vyjádření, přičemž uvádí, že se v tomto případě jedná o vadu zhojitelnou.
35. K námitkám žalobkyně ad 4), týkajícím se tvrzeného sdružení dle DPH, uvedl žalovaný následující vyjádření: Z podstaty právního úkonu, resp. jednání vyplývá, že právně lze jednat konáním (tzv. komisivní jednání) nebo opomenutím (tzv. omisivní jednání). Podstatné je, že se tak může stát výslovně nebo jakýmkoliv jiným způsobem, jenž nevzbuzuje pochybnost o tom, co jednající osoba chtěla projevit (konkludentně). V souladu s tím, že smlouva o sdružení může být uzavřena i ústně, žalovaný konstatuje, že v tomto případě byly naplněny všechny znaky sdružení, jaké jsou definovány v § 829 občanského zákoníku. Na podporu svého právního názoru žalovaný odkazuje na právní závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího soudu ČR ze dne 24. 11. 2010, sp.zn. 28 Cdo 3158/2010: „*Sdružení bez právní subjektivity dle § 829 a násl. obč. zák. je vytvářeno jeho účastníky k nejrůznějším záměrům včetně záměrů podnikatelských, tj. může být i formou podnikání sdružených osob. Sdružení bez právní subjektivity dle § 829 a násl. obč. zák. vzniká tehdy, je-li mezi účastníky sdružení uzavřena smlouva o sdružení, dohodnutý společný účel a dohodnuta potřebná činnost vykonaná účastníkem sdružení či poskytnutí příslušných majetkových prostředků účastníkem sdružení. Tyto předpoklady musí být splněny kumulativně, takže ke vzniku sdružení např. nepostačuje pouze samotná existence společného účelu sledovaného jednotlivými osobami. Současně platí, že smlouva o sdružení jako jeden z předpokladů vzniku sdružení je smlouvou konsensuální a vzájemnou, přičemž právní forma není předepsána a tudíž postačí i forma ústní. Celkově je smlouva o sdružení pojímána bezformálně s minimem náležitostí a nepodléhá registraci ani ohlášení.*“ Z definice § 34 občanského zákoníku plyne, že právní úkon je projev vůle směřující zejména ke vzniku, změně nebo zániku těch práv a povinností, které právní předpisy s takovým projevem spojují. Správcem daně bylo najisto prokázáno, že žalobkyně poskytuje majetek a zajišťuje činnosti (marketing, údržbu sítě, nájem objektů) pro společnou činnost žalobkyně a organizačních složek zahraničních osob (dále jen „*organizační složky*“), resp. pro společnou činnost žalobkyně a zahraničních právnických osob, jež jsou zřizovateli těchto

organizačních složek. Společná ekonomická činnost v tomto případě tedy existuje a v příčinné souvislosti s ní pak existuje i sdružení. Jak je uvedeno žalovaným v bodech [53] a [58] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, žalobkyně a organizační složky jednají ve shodě. Portfolio klientů v roce 2013 u žalobkyně a organizačních složek tvoří klienti bez ohledu na lokalitu místa připojení k síti, tzn., že klientům na stejné adrese jsou poskytovány služby dle uzavřené smlouvy různými subjekty, např. na adrese Domažlice, Kozinova 235 jsou klienti organizačních složek CESKA SIT OPTIC LLC, KDYNŠKY INTERNET LLC a CESKA SIT LLC, přičemž náklady na provoz zařízení pro přenos dat umístěného na této adrese smluvně zajišťuje a platí žalobkyně. Uvedené potvrzuje, že všechny subjekty provozují ekonomickou činnost společně, jednají ve shodě pro dosažení společného cíle. Organizační složky nemají žádný hmotný a nehmotný majetek, ten je ve vlastnictví žalobkyně. Žalobkyně je v tomto případě postavení řídicího účastníka sdružení (má k dispozici hmotný a nehmotný majetek, nakupuje konektivitu). Bez toho, aniž by existoval a byl využíván majetek, který je ve vlastnictví žalobkyně, není možný výkon ekonomické činnosti organizačních složek. Podnikání organizačních složek je závislé na žalobkyni, když žalobkyně i organizační složky využívají stejnou přenosovou soustavu pro poskytování služeb internetu, popř. dalších služeb. Jak žalobkyně, tak jmenované organizační složky jsou osoby, které jsou personálně propojené. S ohledem na skutečnost, že jedinou osobou, která organizuje a řídí činnost žalobkyně a organizačních složek, je pan J.R. (blíže viz body [43] až [47] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), nelze na jejich počínání hledět jinak než jako na koordinované konání ve vzájemné shodě sledující jediný (legitimní) cíl, kterým je dosažení zisku. Pokud se však tak děje způsobem, který není zcela ve shodě s právními předpisy, je na místě, aby takovému jednání byl nastolen řád. Což správce daně z hlediska DPH učinil, a to dodatečnými platebními výměry. Odkaz na poskytovatele elektrické energie není v daném případě přílehlavý. Je tomu tak proto, že žalobkyní jmenované společnosti (E.ON a RWE) mají každá svoji distribuční soustavu (v České republice jde o společnosti ČEZ Distribuce, E.ON Distribuce a PRE Distribuce). V případě přenosové soustavy elektrické energie je v České republice jediný majitel, kterým je společnost ČEPS a.s. V daném případě je žalobkyně majitel přenosové soustavy a v rámci ní umožňuje provozovat ekonomickou činnost jí řízeným organizačním složkám. Žalovaný v této souvislosti uvádí, že i nepřesné označení zahraniční osoby prostřednictvím její organizační složky v rozhodnutí, které se dotýká právě činnosti této složky, samo o sobě nevzbuzuje žádné pochybnosti v tom, komu vznikají práva či povinnosti. V této souvislosti žalovaný odkazuje např. na rozsudek NSS ze dne 18.5.2017, č.j. 9 Afs 214/2016-166, ve kterém je mimo jiné uvedeno: „[82]...*Nepřesné označení zahraniční osoby prostřednictvím její organizační složky v rozhodnutí, které se dotýká právě činnosti této složky, samo o sobě nevzbuzuje žádné pochybnosti v tom, komu vznikají práva či povinnosti, a není ani možné hovořit o tom, že rozhodnutí je adresováno non-subjektu, který vůbec neexistuje. [83]...V posuzovaném případě je nepochybné, že daňovým subjektem byla přímo zahraniční právnická osoba. Tento závěr však neznamená, že označení organizační složky jako příjemce správního rozhodnutí má za následek neexistenci takového rozhodnutí, ani to, že jde jen v důsledku tohoto označení o rozhodnutí nezákonné.*“ Ze smluv, které jednotlivé organizační složky uzavíraly, se podává, že za každou z nich jednal vždy pan J.R. Každá z organizačních složek měla vlastní účet u bankovního ústavu. Skutečnost, že každá z organizačních složek má svůj vlastní bankovní účet, je potvrzena z daňových dokladů (v případě obchodní společnosti CESKA SIT LLC – organizační složka je na daňovém dokladu č. 13/01/0052 uvedeno číslo účtu 2200049510/2010; v případě obchodní

společnost CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka je na daňovém dokladu č. 13/01/0766 uvedeno číslo účtu 2500055824/2010 a v případě obchodní společnosti KDYNKY INTERNET LLC – organizační složka je na daňovém dokladu č. 13/01/2448 uvedeno číslo účtu 2200065537/2010). Činnost, která byla v předmětných zdaňovacích obdobích vykonávána žalobkyní a organizačními složkami zahraničních osob (CESKA SIT LLC - organizační složka, CESKA SIT OPTIC LLS - organizační složka, a KDYNKY INTERNET LLC - organizační složka) vykazuje všechny základní stavební kameny sdružení, které předpokládá § 829 a násl. občanského zákoníku a které byly vydefinovány dostupnou judikaturou. Je tomu tak proto, že v daném případě byla ekonomická činnost všech čtyř členů sdružení (žalobkyně a organizačních složek) uskutečňována ve vzájemném konsenzu (o čemž mimo jakoukoliv pochybnost svědčí osoba pana Ing. J.R., která jako jediná osoba vystupuje v daném případě coby osoba ovládající všechny subjekty /viz body [37] až [47] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí/). Žalobkyně poskytla svůj majetek organizačním složkám, které by bez její aktivní osobní podpory nemohly uskutečňovat ekonomickou činnost, tedy poskytovat internetové připojení apod. Ve smyslu § 6a zákona o dani z přidané hodnoty se tak organizační složky staly plátcem daně z přidané hodnoty, neboť uzavřely spolu s žalobkyní, která byla plátcem daně z přidané hodnoty, smlouvu o sdružení. Vzhledem ke skutečnosti, že řídicí jednotkou sdružení byla jedna osoba, byla naplněna i přípustná možnost uzavření smlouvy o sdružení ústní formou. Společným účelem pak bylo poskytování služeb internetového připojení, přičemž nerozhodovalo, kdo (který účastník sdružení) tomu kterému zákazníkovi toto připojení poskytne. Společně tak uskutečňovali plnění s nárokem na odpočet DPH, přičemž žalobkyně byla tím, kdo si uplatňoval nárok na odpočet DPH, výstupy z uskutečněných plnění pak měli všichni, jak žalobkyně, tak organizační složky. Organizační složky měly uskutečněná plnění rozdělena tak, aby jejich výše nepřekročila zákonný limit pro registraci plátce daně z přidané hodnoty (viz body [39] až [42] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu tak správce daně i žalovaný posoudil skutečný obsah činnosti žalobkyně jako jednání ve sdružení dle § 829 občanského zákoníku. Žalobkyně byla ve smyslu § 101 odst. 5 ZDPH určeným účastníkem sdružení, který byl povinen vést evidenci pro účely DPH za sdružení (§ 100 odst. 4 ZDPH), byl povinen uvést ve svých daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své činnosti a zdanitelná plnění a daňovou povinnost z činnosti celého sdružení. Jelikož tak žalobkyně neučinila a v rozporu s § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH nepřiznala a nezaplatila DPH, správce daně jí za předmětná zdaňovací období daň z přidané hodnoty doměřil, a to v souladu se ZDPH.

36. K žalobním námitkám uvedeným v bodech žaloby II.C5 až II.C7 žalovaný uvedl následující: Žalovaný trvá na svých právních závěrech uvedených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a Zprávy. Krom již všeho výše uvedeného lze uvést, že z podkladů získaných v rámci daňového řízení plyne, že např. v žádosti o připojení k internetu je jako poskytovatel uvedena žalobkyně. Zákazník jako případný zájemce o poskytnutí služby sítě internet se tedy dostaví na obchodní místo žalobkyně a následně je s ním uzavřena smlouva, kdy poskytovatelem je místo žalobkyně jedna z organizačních složek. Skutečnost, že organizační složky využívají obchodní majetek žalobkyně, je potvrzena mj. e-mailovými kontakty (blíže viz body [55] až [58] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Organizační složky k uskutečňování ekonomické činnosti nepotřebují kancelář či jiné prostory. Ve všech případech je ale vždy přítomna osoba jednatele žalobkyně, zároveň tedy i ředitele té které organizační složky. Ve světle uvedeného tedy

není proti smyslu sdružení, aby byla marketingová kampaň organizována pouze ve prospěch žalobkyně. Koncovému zákazníkovi koneckonců nezáleží, s kým smlouvu o připojení k internetu uzavře, jemu jde o nabízený produkt. Zařízení sítě internet je v obchodním majetku žalobkyně (pořízeno v rámci zakoupení podniku J.R. v roce 2006). Dodavatelem internetového připojení je firma TaNET WEST s.r.o., DIČ: 26378191, což vyplývá ze smlouvy o dodávce telekomunikačních služeb (konektivity) pro síť pro přenos dat zřízené žalobkyní. Z místního šetření správce daně (viz protokol č.j. 504229/15/2305-00561-403445) na pobočce odvolatelky v Plzni, Kaznějovská 1310/58 vyplynulo, že se zde nacházejí servery, kam směřují toky dat ze všech přípojných bodů sítě. Do tohoto bodu je nasměrována nakoupená konektivita od společnosti TaNET WEST s.r.o. Veškerý tento obchodní majetek pořídila a vlastní žalobkyně. Síť je plošná a kruhová, nelze tedy určit přesnou cestu dat od každého jednotlivého zákazníka. Údržbu sítí dělá převážně pan J.R., v případě, že nestíhá, najímá si někoho dalšího, firmy, které služby fakturují. Z odpovědi na výzvy, které správce daně zaslal Československé obchodní bance, a.s. a Fio bance, a.s. ve smyslu § 57 odst. 3 daňového řádu jako třetím osobám v daňovém řízení, vyplynulo, že část klientů žalobkyně byla v letech 2009, případně 2010 převedena na výše uvedené organizační složky. Na nového poskytovatele služeb bylo převedeno celkem 177 klientů žalobkyně, a to bezúplatně. Ze znaleckého posudku na ocenění podniku k datu prodeje mezi panem J.R. a společností žalobkyně činí z částky 11 840 000 Kč právě největší podíl ocenění databáze odběratelů v částce 9 448 735 Kč. Poskytování služeb těmto klientům nebylo doprovázeno prodejem nebo nájmem technického zařízení pro přenos dat ani nákupem telekomunikačních služeb (konektivity). Organizační složky (CESKA SIT LLC - organizační složka, CESKA SIT OPTIC LLS - organizační složka, a KDYNKY INTERNET LLC - organizační složka) poskytují totožné služby klientům jako žalobkyně, přičemž nemají majetek ani nenakupují služby, jež jsou bezpodmínečně nutné k poskytování takových služeb. Organizační složky využívají k přenosu dat přístupové body a zařízení pro přenos dat (síť) žalobkyně. Žalobkyně zajišťuje a hradí také nákup konektivity, pronájem objektů k umístění přístupových bodů, reklamní služby, nákup elektřiny, pronájem a provoz kanceláře. Žalobkyně poskytuje organizačním složkám bezplatně majetek a služby, bez nichž by nemohly službu poskytovat. Žalobkyně zároveň nese výhradně náklady související s reklamou a marketingem. Žalobkyně vlastní hmotný a nehmotný majetek ve výši 14 303 407 Kč. Tento majetek je využíván společně žalobkyní a organizačními složkami. Žalobkyně poskytuje majetek (technická zařízení) a zajišťuje činnosti (marketing, údržbu sítě, nájem objektů) pro společnou činnost. Portfolio klientů v roce 2013 u žalobkyně a organizačních složek tvoří klienti bez ohledu na lokalitu místa připojení k síti, tzn., že klientům na stejné adrese jsou poskytovány služby dle uzavřené smlouvy různými subjekty, např. na adrese Domažlice, Kozinova 235 jsou klienti organizačních složek CESKA SIT OPTIC LLC, KDYNKY INTERNET LLC a CESKA SIT LLC, přičemž náklady na provoz zařízení pro přenos dat umístěného na této adrese smluvně zajišťuje a platí žalobkyně. Uvedené potvrzuje, že všechny subjekty provozují ekonomickou činnost společně, jednají ve shodě pro dosažení společného cíle. Bezúplatný přesun klientů žalobkyně na organizační složky nesleduje jiný účel než získání ekonomické výhody u žalobkyně (a ve svém konečném důsledku i celého sdružení), kdy přesunem zákazníků na organizační složky došlo ke snížení DPH deklarované žalobkyní na výstupu. Je tomu tak proto, že dané služby, byť jsou poskytovány prostřednictvím obchodního majetku žalobkyně, přestaly být fakturovány žalobkyní a naopak se přesunuly do výnosů některé z organizačních složek, v návaznosti na v ZDPH stanovený

limit pro překročení obrátu a tak se tyto organizační složky vyhnuly povinné registraci k DPH (blíže viz body [39] až [41] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Výkon ekonomické činnosti, tak jak je shora popsán, naplňuje všechny znaky sdružení ve smyslu § 829 a násl. občanského zákoníku. Je tomu tak proto, že organizační složky nemají žádný hmotný a nehmotný majetek, ten je ve vlastnictví odvolatelky. Žalobkyně je v tomto případě v postavení řídicího účastníka sdružení (má k dispozici hmotný a nehmotný majetek, nakupuje konektivitu). Výkon ekonomické činnosti organizačních složek je podmíněn existencí a využíváním majetku, který je ve vlastnictví žalobkyně. Jejich podnikání tak není nezávislé a bez žalobkyně by bylo v předmětných zdaňovacích obdobích nemožné. Žalobkyně i organizační složky využívají stejnou přenosovou soustavu pro poskytování služeb internetu, popř. dalších služeb jako poskytování TV, ve výhradním držení žalobkyně. Pan J.R. jednatel odvolatelky, je zároveň jedinou výkonnou osobou jmenovaných organizačních složek. Uvedené vyplývá ze zápisu organizačních složek v obchodním rejstříku, listin obsažených ve Sbírce listin obchodního rejstříku, jakož i jeho samotného vyjádření (viz blíže body [47] a [51] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobkyně v žalobě akcentuje některé druhy nákladů (např. náklad na kancelář, na konektivitu), ale podstatou sporu je, zda žalobkyně a organizační složky zahraničních právnických osob uskutečňovaly ekonomickou činnost, jež vykazuje všechny znaky sdružení. A žalovaný má za prokázané, že tomu tak bylo. Jednatel žalobkyně je jedinou osobou, která kromě něj řídí i organizační složky zahraničních právnických osob, které navíc v předmětných zdaňovacích obdobích neměly žádné zaměstnance. Koncovým zákazníkům však poskytování internetových služeb fakturovaly samy, pod svým obchodním jménem. Důvodem, proč organizační složky zahraničních právnických osob nepotřebují k výkonu své ekonomické činnosti kancelář, je skutečnost, že nemají žádné zaměstnance a jedinou osobou, která vše řídí, je jednatel žalobkyně, pan J.R.. Veškerou činnost by mohla vykonávat jen a pouze sama žalobkyně. Činnost spočívající v přístupu k síti Internet však byla poskytována kromě žalobkyně i organizačními složkami. Dvě z organizačních složek zahraničních právnických osob mají shodné sídlo s žalobkyní (Domažlice, Boženy Němcové 120) a jedna má sídlo v nedaleké obci (Kdyně), to svědčí tomu, že jediným důvodem, proč nejsou nabízené služby poskytovány pouze žalobkyní, je vyhnutí se zákonné registraci k DPH těchto organizačních složek (viz dosažená výše obrátu organizačními složkami za rok 2013; body [39] až [41] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí).

37. K žalobním námitkám uvedeným v bodech žaloby II.C8 až II.C9 žalovaný uvedl následující: Žalobkyní namítaná absence přerozdělení nákladů či výnosů mezi žalobkyní a organizačními složkami je na místě, neboť žalobkyně a organizační složky se v předmětných zdaňovacích obdobích účetně nechovaly jako účastníci sdružení. Proto také nedocházelo k případnému přerozdělení. Ze stejného důvodu se nemohla promítnout v přiznání k dani z příjmů právnických osob. Výše vyměřené daně z příjmů právnických osob nemá nejmenší vztah k daňovému řízení na DPH.
38. K žalobním námitkám uvedeným v bodu II.C10 žaloby žalovaný uvedl, že předmětem kontroly DPH byla předmětná zdaňovací období u žalobkyně. Registrace organizačních složek jako plátce DPH není předmětem tohoto daňového řízení. A jak je již výše uvedeno, právo doměřit DPH žalobkyni za předmětná zdaňovací období dosud nezaniklo. Což platí i v případě organizačních složek. Z dostupných podkladů, uložených ve Sbírkách listin obchodního rejstříku vždy u příslušné organizační složky, navíc nejsou žalovanému

známy údaje za zdaňovací období předcházející roku 2013, tedy 2012 a níže.

39. K žalobní námitce uvedené v bodu II.C11 žaloby žalovaný uvedl, že označil žalobkyni za řídicí subjekt (hlavu) sdružení, neboť pan J.R. je jediným jednatelem žalobkyně a také jediným člověkem, který řídí organizační složky zahraničních právnických osob.
40. Žalovaný uzavřel, že má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a že žalobní námitky nejsou důvodné.

IV.

Replika žalobkyně

41. Žalobkyně uvedla, že žalovaný ve vyjádření toliko opakuje svůj právní názor uvedený v rozhodnutí o odvolání, tedy že posledním dnem lhůty pro stanovení daně byl den 11. 9. 2017, a to dle § 148 odst. 3 a § 33 odst. 1 daňového řádu, aby následně sám žalovaný explicitně uvedl, že dle § 148 odst. 3 daňového řádu lhůta pro stanovení daně začala běžet ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola, tj. od 10. 9. 2014. Jeho „mimo jakoukoli pochybnost“ podané právní vyjádření postrádá jednak právní základ (o čemž žalobce pojedná dále), ale rovněž logický smysl. Pakliže je použit pro počátek běhu lhůty termín „ode dne“, je tím na mysli tentýž den, ve kterém došlo k rozhodné události zakládající „rozběhnutí“ daně lhůty. Ve smyslu ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu je tímto dnem, kdy započala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, den zahájení daňové kontroly – tj. 10. 9. 2014. Závěr žalovaného soustavně nezohledňuje základní pravidla výkladu práva v případě konfliktu dvou právních norem. Použitím slov žalovaného „mimo jakoukoli pochybnost“ žalobce uvádí, že ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu představuje lex specialis vůči obecné právní úpravě o běhu (započetí běhu) lhůty zakotvené v ustanovení § 33 odst. 1 daňového řádu. Pokud by zákonodárce neměl v úmyslu do § 148 odst. 3 daňového řádu zakotvit speciální pravidlo pro okamžik počátku běhu prekluzivní lhůty, zajisté by k takovému kroku nepřistoupil. Ani z pohledu nutnosti určit tento okamžik by nemusel, neboť by se aplikovalo obecné pravidlo zakotvené v ustanovení § 33 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný ve své argumentaci buď vychází z toho, že si pravidlo o počátku běhu „nové“ tříleté lhůty v § 148 odst. 3 daňového řádu s pravidlem o počátku běhu lhůty v § 33 odst. 1 daňového řádu právně „nekonkurují“, a tedy není na místě použít zásadu lex specialis derogat lex generali, anebo konkurenci vnímá, a i přesto razí výklad, že se v takovém případě použije obecné pravidlo před pravidlem speciálním. Ani jedna nabízená varianta není dle žalobce po právu. Jak uvedl žalobce v podané žalobě, dle jeho názoru z ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu jasně vyplývá okamžik počátku běhu tříleté prekluzivní lhůty. Tento okamžik zákon spojuje se zahájením daňové kontroly. V nyní posuzovaném případě tedy nová tříletá lhůta počala běžet dnem 10. 9. 2014. Lhůta pro stanovení daně je dle § 148 odst. 1 (resp. 3) daňového řádu stanovena podle let, tzn. ve smyslu ustanovení § 33 odst. 1 končí dnem, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Jelikož lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 znovu započala běžet dne 10. 9. 2014, pak dle předchozí věty skončila dne 10. 9. 2017. Na výše uvedené nemá vliv ani skutečnost, že konec lhůty (den 10. 9. 2017) připadl na neděli. Žalovaný má za to, že ustanovení § 33 odst. 4 daňového řádu, dle kterého dochází k posunu konce lhůty v případě, že tento připadne na víkend či státem uznaný svátek, na nejbližší pracovní den (v daném případě na pondělí 11. 9. 2017), je aplikovatelné i na běh hmotněprávní prekluzivní lhůty. Jako právní oporu svého tvrzení žalovaný poznamenává, že daňový řád nerozlišuje mezi procesními a hmotněprávními

lhůtami. Zároveň poukazuje na starou právní úpravu obsaženou v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Žalobce v žalobě mimo jiné namítl, že lhůta pro stanovení daně je lhůtou hmotněprávní, jejíž zmeškání má za následek zánik práva. Konec lhůty je absolutní a nelze ji navracet zpět. Zároveň vzhledem k charakteru lhůty se na ni z povahy věci neaplikují procesní pravidla § 33 odst. 4 daňového řádu, neboť nejde o lhůtu procesně právní. Procesně právní lhůta a priori předpokládá aktivitu daňového subjektu. Proto její zachování do následujícího pracovního dne ve smyslu ustanovení § 33 odst. 4 daňového řádu je logické a legitimní. Lhůta pro stanovení daně, jakožto lhůta prekluzivní, toliko znázorňuje časově ohraničený úsek, po který lze upravovat daňovou povinnost daňového subjektu. Svým charakterem se více blíží době, jako časovému intervalu, s jehož uplynutím spojuje právo určitý následek, a to bez ohledu na to, je-li v tomto čase něco vykonáno. Doba, jako právem aprobovaný terminus technicus, představuje právně odlišný institut, než lhůta. Rozdíl lze hledat právě v charakteru obou institutů. Zákon č. 89/2012, Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) vymezuje pravidla pro počítání času v ustanoveních § 605 až 608. Z právní úpravy je zřejmé, že identicky (u doby i lhůty) je upraven počátek i konec daného časového intervalu. Kde zákonodárce záměrně vytvořil rozdíl, tak v úpravě „posunutí“ konce lhůty na následující pracovní den. V ustanovení § 607 je totiž uvedeno: „Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty pracovní den nejbližší následující.“ Žalobce si je vědom, že právní úprava občanského zákoníku nedopadá do veřejnoprávní roviny daňového řízení, nicméně na daném příkladu za prvé demonstroval rozdíl v právním pojetí lhůty a doby, a v dalším představil rozdílné procesní zakotvení obou časových intervalů ve vztahu k „posunutí“ konce jejich běhu dle obecné úpravy soukromého práva. Rozlišování dob a lhůt je vlastní i veřejnoprávním právním předpisům. Jako příklad lze uvést ustanovení § 40 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), které toliko upravuje počítání času ve vztahu ke lhůtám. Žalobce z výše uvedené dochází k závěru, že lhůta pro stanovení daně je svou povahou lhůtou hmotněprávní podobající se charakterem spíše době. Proto obecné pravidlo v ustanovení § 33 odst. 4 daňového řádu nelze v daném případě aplikovat. Lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období dle žalobce uplynula dne 10. 9. 2017. Tvzení žalovaného, že se pravidlo v § 33 odst. 4 daňového řádu uplatní proto, že daňový řád explicitně nerozlišuje mezi lhůtou procesní povahy a hmotněprávní povahy, nelze považovat za právní argument. To, zda je lhůta procesně právní či hmotněprávní, je toliko její právní vlastnost. Určuje se podle toho, k čemu daná lhůta v právním řádu slouží. Nedostatek explicitního rozdělení lhůt na „procesní“ a „hmotněprávní“ nemůže založit aplikaci pravidel pro procesní lhůty na lhůty hmotněprávní, a naopak. Lhůta pro stanovení daně není lhůtou, která a priori presumuje určité aktivní jednání ze strany daňového subjektu, resp. konání ze strany správce daně. Lhůta pro stanovení daně toliko zakládá pravomoc správce daně daň stanovit. „Pravomoc“ nemá procesní povahu, natož aby se řadila mezi procesní úkony typu vydání rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu. Jak bylo výše uvedeno, prekluzivní lhůta pro stanovení daně, je svou povahou v zásadě hmotněprávní dobou, kterou časově ohraničuje prostor, ve které je správce daně oprávněn stanovit daňové povinnosti. A to bez ohledu na to, jak byl tento institut zákonodárcem v daňovém řádu explicitně nazván. Žalobce v kontextu možnosti aplikace § 33 odst. 4 daňového řádu odkazuje například na právně obdobnou situaci v oblasti správního trestání. Konkrétně má žalobce na mysli běh a délku promlčecí doby přestupků na poli zákona č. 250/2016 sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve

znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“). Z pohledu práva jde identicky jako u prekluzivní lhůty pro stanovení daně o časově determinovaný prostor, kterým správní orgán disponuje k tomu, aby přestupek prošetřil a případně uložil (v daňovém řízení stanovil) pokutu obviněnému ze spáchání přestupku. Rovněž jako v daních jde o období (žalobce se záměrně vyhýbá použití slov „lhůta“ nebo „doba“), se kterým zákon spojuje určitou pravomoc správního orgánu, resp. s uplynutím zánik odpovědnosti za přestupek (v rámci daňového řízení zánik pravomoci správce daně daň stanovit). Poradní sbor ministra vnitra ke správnímu řádu a správnímu trestání dne 12. 5. 2017 (zasedání č. 154) řešil zánik odpovědnosti za přestupek dle zákona o odpovědnosti za přestupky ve vztahu k pravidlům pro počítání času zakotveném ve správním řádu (jakožto obecném procesním předpisu k zákonu o odpovědnosti za přestupky). Poradní sbor ministra vnitra dospěl k závěru, že promlčecí doba počíná běžet dnem následujícím po dni spáchání přestupku (§ 31 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich). Jednoletá nebo tříletá promlčecí doba podle § 30 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich uplyne koncem dne, který se svým označením shoduje se dnem, kdy byl přestupek spáchán, tj. ve 24:00 tohoto dne. Připadá-li konec promlčecí doby na sobotu, neděli nebo svátek, nedochází k jeho přesunutí na nejbližší příští pracovní den. Jak se na konci Závěru č. 154 podává: „Pro úplnost je vhodné na závěr uvést, že připadá-li konec promlčecí doby podle zákona o odpovědnosti za přestupky na sobotu, neděli nebo svátek, nedochází k jeho přesunutí na nejbližší příští pracovní den, a to na rozdíl od obecných pravidel pro počítání času. To souvisí se zmíněnou skutečností, že tato promlčecí doba nepředstavuje lhůtu k provedení úkonu, nýbrž prostým uplynutím času zanikne odpovědnost za přestupek.“ Právně obdobný důsledek vyvolá i marné uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Dle žalobce není právně ospravedlnitelného důvodu, aby se pravidlo pro procesní lhůty (posunutí konce lhůty na první pracovní den) uplatnilo i u lhůty hmotněprávní (prekluzivní). Ustanovení § 33 odst. 4 daňového řádu cílí na ty případy, kdy je na předmětnou lhůtu navázán konkrétní úkon, který má být ve lhůtě proveden (ať již ze strany daňového subjektu nebo správce daně), a ponechává procesní právo tento úkon učinit i následující pracovní den, tedy v den, kdy je možné fyzicky navštívit správní orgán a učinit podání osobně (podat odvolání, správní žalobu, žádost o prodloužení lhůty apod.). Lhůta pro stanovení daně a priori neinkorporuje žádný konkrétní procesní úkon, který by měl být daňovým subjektem nebo správcem daně učiněn. Toliko s sebou nese pravomoc správního orgánu, resp. odpovědnost za stanovenou daň daňového subjektu. Nelze přivolit ani tvrzení žalovaného, že „nová“ právní úprava daňového řádu již ve vztahu k posunutí konce lhůty na následující pracovní den nerozlišuje mezi situací, kdy je k úkonu lhůtou „povinován“ daňový subjekt, a kdy správce daně, jako důvod pro použití § 33 odst. 4 daňového řádu na hmotněprávní prekluzivní lhůtu. Právní úprava § 14 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, se bez dalšího rovněž nepoužila na běh a délku hmotněprávních prekluzivní lhůty pro stanovení daně, pouze generovala určitou procesní „výhodu“ daňovému subjektu ve vztahu k provedení procesních úkonů vůči správci daně. Nutno zdůraznit, že zákon o správě daní a poplatků znal poměrně málo procesních, zákonem stanovených, lhůt pro správce daně. To mohl být dle žalobce i jeden z důvodů, proč zákonodárce přistoupil k „prodloužení“ procesních lhůt toliko u daňového subjektu. Právní názor žalovaného o použití § 33 odst. 4 daňového řádu na hmotněprávní lhůty lze v kontextu právní úpravy běhu a délky lhůt, resp. dob, v celém právním řádu, vnímat jako názor vymykající se zásadám a pravidlům ve všech ostatních oblastech práva. V žádném dalším odvětví práva neplatí, že by se hmotněprávní

lhůty/doby (spojené se zánikem pravomoci orgánu veřejné moci, popř. zánikem odpovědnosti subjektu) řídily pravidly pro lhůty procesní povahy. I proto považuje žalobce názor žalovaného za nesprávný. Pro všechny výše uvedené důvody žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že lhůta pro stanovení daně uplynula dne 11. 9. 2017, resp. díky oznámení rozhodnutí o dodatečném stanovení daně se ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o rok do 11. 9. 2018. Naopak žalobce stále trvá na svém závěru, že předmětná prvostupňová rozhodnutí byla žalobci doručena po uplynutí lhůty pro stanovení daně, pročez je všechna považuje za nezákonná.

42. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný ve svém vyjádření v bodech 20 a násl. jinými slovy opakuje svůj právní pohled vtělený do rozhodnutí o odvolání. Nepřináší žádné nové podněty, proto ani žalobce nepovažuje za nutné se vůči jeho textu jakkoli argumentačně vymezovat. Dovoluje si proto v plném rozsahu odkázat na žalobní body související s jeho právním názorem, kterým nesouhlasí se závěrem žalovaného o domnělém jednání osob ve sdružení. Vyjádření žalovaného zachycené v bodech 7 až 19 vyjádření k žalobě, nelze žalobcem bohužel hodnotit jinak, než jako ukázka demagogického způsobu intepretace objektivních skutečností. To bez sebemenšího respektu k právu a právem chráněným zájmům. Žalovaný namísto toho, aby přijal roli orgánu veřejné moci a se vši vážností a profesionálním právním přístupem zhodnotil zjištěné okolnosti případu, vrhnul se do „novinářské“ práce s jediným cílem – co nejvíce pošpinit jednání žalobce v daňové kontrole. K tomu na jedné straně zvolil orgánu veřejné moci zcela nepřipadný písemný projev. Namísto emočně neutrálního, právně precizního jazyka žalovaný přistoupil k citově útočnému vyjadřování proti osobě žalobce. Žalobce si je vědom toho, že postavení žalobce a správního orgánu ve veřejném právu není postavením rovnocenným. To však dle žalobce neznamená, aby takového postavení žalovaný zneužil a jazykově nevybíravým způsobem toto postavení demonstroval. Krom zcela neadekvátního způsobu vyjadřování, který žalovaný ve svém Vyjádření v bodech 7 až 19 použil, je nutné poukázat i na evidentní fabulace, kterých se žalovaný dopustil. Vyzdvihl některé skutečnosti proti žalobci, aby následně zcela pomlčel o těch, které potvrzují nezákonnost postupu prvostupňového správce daně, ale i žalovaného samotného. Tendenční interpretace toho, co se v průběhu daňové kontroly událo, lze hledat např. v bodě 13 Vyjádření k žalobě. Žalobce v bodech II. B1 až II. B3 podané žaloby nastínil sled objektivně zjištěných skutečností, které se odehrály na konci daňové kontroly, a uvedl své důvody, pro které považuje postup prvostupňového správce daně při ukončování daňové kontroly (hlavně ve fázi projednání zprávy o daňové kontrole) za nezákonný, který vyústil ve vydání nezákonných dodatečných platebních výměrů. Namísto toho, aby žalovaný přiznal, že prvostupňový správce daně svou pasivitou (minimálně od vydání výsledku kontrolního zjištění do konce daňové kontroly) konal při ukončování daňové kontroly účelově, a neumožnil žalobci konzumovat jeho zákonem přiznaná práva, načež porušil zákonem daný procesní postup při ukončení daňové kontroly, aby vydal dodatečné platební výměry před uplynutím prekluzivní lhůty, a vznikla tak alespoň nějaká šance, že dojde ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně o rok, tak v bodě 13 Vyjádření k žalobě prezentuje žalobce jako osobu, která již v roce 2015 vynakládala veškeré obstrukční úsilí k tomu, aby v září 2017 nedošlo k pravomocnému stanovení daně. Nelze než uvést, že tím znovu žalovaný ukazuje, jak neobjektivně, a tedy v rozporu se zákonem, přistupuje k hodnocení celé věci. Žalovaný ve vyjádření, stejně jako v rozhodnutí o odvolání, bagatelizuje žalobcem namítaný nezákonný postup prvostupňového správce daně při ukončování daňové kontroly a vydávání dodatečných

platebních výměrů. I přesto, že žalobce v odvolacím řízení v reakci na pokusy odvolacího orgánu projednat zprávu o daňové kontrole, stejně jako v podané žalobě, zcela pregnantně uvedl, že jeho jednání v podobě odmítnutí projednání zprávy v odvolacím řízení, není vyhýbáním se projednání ve smyslu ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu, žalovaný s tímto závěrem přichází znovu i ve Vyjádření k podané žalobě. Žalovaný znovu a opakovaně dokazuje, jak tendenčně hodnotí jednání žalobce, jak jeho jednání, resp. podání neposuzuje v kontextu skutkových okolností případu a bez dalšího účelově desinterpretuje toliko s cílem jej poškodit. Žalobce odmítl projednat zprávu o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení, které bylo žalovaným nařízeno poté, co samo seznalo, že prvostupňový správce daně konal v této věci nezákonně, z toho důvodu, že je přesvědčen, že tato procesní vada, kterou za jiných okolností dle judikatury lze v odvolacím řízení zhojit, je v daném případě v kontextu účelovosti zvoleného postupu správcem daně ve vazbě na hrozící prekluzi, vadou nezhojitelnou (a to ani v odvolacím řízení). Žalobce tedy odmítl svým jednáním zlegalizovat nezákonně, a účelově, zvolený postup prvostupňového správce daně. Pokud by platilo, co zastává žalovaný, tedy že každý nezákonný procesní postup prvostupňového správce daně, lze v odvolacím řízení procesně „zhojit“, a to za každých okolností (např. jako v nyní posuzovaném případě, kdy správce daně bez právní opory zaslal zprávu o daňové kontrole žalobci distančně jen a pouze proto, že by nestihl vystavit dodatečné platební výměry před uplynutím prekluzivní lhůty), zákonný proces vedení prvostupňového daňového řízení by přestal mít jakoukoli právní relevanci. Žalovaný ve Vyjádření, stejně jako v rozhodnutí o odvolání, cíleně přehlíží vysoce relevantní skutečnosti ve vazbě na zvolený procesní postup prvostupňového správce daně, a hodnotí jeho procesní kroky (a jejich možnost právního „zhojení“) toliko v obecné rovině. Takto však dle žalobce postupovat nelze, neboť je vždy zapotřebí posuzovat (byť i procesní stránku věci) vše v kontextu konkrétního případu. Žalobce je přesvědčen, že postup správce daně právě s ohledem na události konce daňové kontroly, byl postupem nezákonným, účelovým, a jako takový nemůže požívat právní ochrany. Totéž lze vztáhnout i na dodatečné platební výměry, z takto nezákonně vedeného postupu vzešlé. Žalovaný dále komentuje obstrukční jednání žalobce ve vazbě na znalecké posouzení. Dle žalovaného nebyl znalci poskytnut prostor ze strany žalobce. Opět to, co žalovaný tvrdí ve Vyjádření k žalobě, nemá odraz ve zjištěném skutkovém stavu. Žalovaný svádí vinu za neprovedení posudku na žalobce a dává mu tento stav k tíži. Byl to však správní orgán, který ve spolupráci se znalcem nebyl schopen, a to mimo jiné díky tomu, že byl znalec ustanoven až na konci daňové kontroly, dovést znalecké posouzení až do konce. Žalovaný fabulačním způsobem desinterpretuje stav, který se v létě roku 2017 udál. Vše, co se týká postupu znalce, postupu žalobce ve vazbě na znalcem provedené oslovení, včetně toho, kterak znalec oslovil žalobce až po ukončení daňové kontroly, a ten mu z pochopitelných důvodů odpověděl, že je již znalecké posouzení bezpředmětné, je zachyceno ve správním spise. Žalobce proto na něj v plném odkazuje a dále nepovažuje za přínosné pro věc podávat vyjádření k desinterpretacím, ke kterým se žalovaný ve vyjádření k žalobě uchýlil. Vyjádřením k žalobě žalovaný demonstruje, jak neobjektivně přistoupil k hodnocení celé věci, a to jak procesních tak hmotněprávních aspektů. Za tohoto stavu by žalobce mohl snést jakákoli tvrzení, či důkazy – vše by bylo zcela zbytečné. Správní orgán je povinen postupovat dle zákona, přičemž je jeho povinností ctít právní zásady. Jednou z nich je i základní zásada správy daní zakotvená v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu – cílem správy daní je zjistit a stanovit daň ve správné výši. S postojem žalovaného, který v řízení zaujal, a který demonstroval naposledy v podaném vyjádření k žalobě, toho cíle nemůže

být objektivně dosaženo, neboť žalovaný v řízení nezjišťoval správnou daň, nýbrž se snažil doměřit žalobci daň za každou cenu.

V.

Vyjádření účastníků při jednání

43. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

VI.

Posouzení věci soudem

44. 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.

A.

45. Soud neshledal důvodnou první skupinu žalobních námitek.
46. K obecně formulovaným námitkám žalobkyně je nezbytné uvést, že napadené rozhodnutí není přezkoumatelné. V odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou uvedeny důvody výroku rozhodnutí i informace o tom, jak se žalovaný vypořádal s návrhy a námitkami žalobkyně. 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 žalobkyně závěrům žalovaného dostatečně porozuměla, když byla schopna 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.
47. V bodech 37 až 67 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, z jakých skutkových okolností při svém rozhodnutí, resp. posouzení nedůvodnosti odvolacích námitek, vycházel, když dospěl k závěrům o tom, že se v případě žalobkyně jednalo o „ekonomickou činnost v rámci sdružení“, a současně se vyjádřil k otázce „nezákonného ukončení daňové kontroly“. Na stranách 18 až 22 pak žalovaný uvedl, na základě jakých skutečností považuje jednotlivé odvolací námitky za nedůvodné. Pokud měla žalobkyně za této situace za to, že se s některou z jejích odvolacích námitek žalovaný nevypořádal, nebo nevypořádal dostatečně, bylo na ní, aby v žalobě konkrétně uvedla, jaká z jejích námitek zůstala nevypořádána, nebo jaká námitka a proč je nevypořádána dostatečně. Pokud tak žalobkyně neučinila, lze jen stěží dospět k závěru o tom, že žalobkyně prokázala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

B.

48. Soud neshledal důvodnou ani druhou skupinu žalobních námitek.
49. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
50. Pro všechny lhůty stanovené daňovým řádem, bez ohledu na to, zda se jedná o lhůty procesní nebo hmotněprávní povahy, platí obecné ustanovení § 33 daňového řádu

upravující počítání času. Daňový řád totiž nestanoví, že by se ustanovení § 33 daňového řádu vztahovalo pouze na lhůty procesní nebo naopak pouze na lhůty hmotněprávní povahy. Vztahuje se tak na všechny typy lhůt podle daňového řádu. Výjimka z tohoto obecného pravidla by musela být stanovena výslovně, což ani v případě ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu stanoveno není.

51. Podle § 33 odst. 1 věta první daňového řádu lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty.
52. Délka lhůty pro stanovení daně činí na základě ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu 3 roky. Jedná se tedy o lhůtu stanovenou podle let.
53. Vzhledem k tomu, že se jedná o lhůtu stanovenou podle let, je v souladu s ustanovením § 33 odst. 1 věta první daňového řádu nezbytné určit, jaký den je dnem určujícím počátek běhu lhůty.
54. Den určující počátek běhu lhůty je vymezen v ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, přičemž tímto dnem je „den, kdy byl učiněn některý z úkonů v tomto ustanovení uvedený“.
55. V souladu s ustanovením § 33 odst. 1 věta první tak v případě žalobkyně počala běžet nová lhůta pro stanovení daně teprve ode dne následujícího po dni, kdy byla zahájena daňová kontrola. V případě žalobkyně tak nedošlo k „prekluzi pravomoci správce daně daň dodatečně stanovit“.

C.

56. Soud neshledal důvodnou ani třetí skupinu žalobních bodů.
57. Podle § 88 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
58. Ustanovení § 88 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu jsou ustanoveními procesními.
59. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 4. 2018, č.j. 1 As 186/2017-46 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), uvedl: „Ne každé procesní pochybení správního orgánu je totiž důvodem ke zrušení jeho rozhodnutí, ale takovým důvodem je pouze podstatné porušení ustanovení o řízení předs právním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (viz např. rozsudky ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 AfS 102/2005 - 65, ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 AfS 70/2007 - 102, nebo ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 AfS 78/2012 - 45). V

této souvislosti soud také připomíná, že řízení vedené v prvním a druhém stupni tvoří jeden celek. Je-li vada řízení vedeného v prvním stupni plně zhojena v řízení odvolacím, není správné řízení jako celek stiženo vadou, která by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí (viz např. rozsudky ze dne 13. 4. 2004, č. j. 2 A 10/2002 - 269, č. 280/2004 Sb. NSS, či ze dne 30. 11. 2010, č. j. 9 As 37/2010 - 217).“

60. Žalovaný dospěl v odůvodnění napadeného rozhodnutí k závěru, že prvoinstanční orgán pochybil v řádném „neprojednání zprávy o daňové kontrole“, když žalobkyni bylo pouze doručeno písemné vyhotovení zprávy o daňové kontrole při nesplnění podmínek vymezených v ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu.
61. Při zjištění uvedeného pochybení bylo povinností žalovaného toto procesní pochybení napravit. Žalovaný tak učinil v odvolacím řízení, a to prostřednictvím prvoinstančního orgánu.
62. Skutečnost, že žalobkyně svých procesních práv nakonec nevyužila vedena nesprávnými právními názory o prekluzi práva vyměřit daň a nemožností odstranit předmětné pochybení v odvolacím řízení, nemá na zákonnost postupu správních orgánů žádný vliv. Žalobkyni totiž byla poskytnuta možnost k řádnému uplatnění jejích práv.
63. Obdobné platí i pro neposkytnutí součinnosti nezbytné ke zpracování znaleckého posudku. Odepření součinnosti z důvodu nesprávně zaujatých právních názorů o prekluzi práva vyměřit daň a nemožností odstranit předmětné pochybení v odvolacím řízení, tak nebylo ze strany žalobkyně správné. Neposkytnutí potřebné součinnosti tak jde jen k její tíži. Jde-li pak o námitky žalobkyně ohledně pobytu pana J.R. dne 23. 8. 2017, tyto nemění nic, ani na žalobkyni nerozporovaném stavu, že se pan J.R., v rozporu se svým předchozím tvrzením, nacházel v předmětný den v místě svého bydliště.
64. Vzhledem k tomu, že nedošlo k „prekluzi pravomoci správce daně daň dodatečně stanovit“, jsou nedůvodnými i námitky žalobkyně o tom, že pokud by správní orgány postupovaly jinak, k „prekluzi pravomoci správce daně daň dodatečně stanovit“ by došlo. Pro posouzení věci je podstatné, že k „prekluzi pravomoci správce daně daň dodatečně stanovit“ nedošlo, nikoli to, že k ní hypoteticky dojít mohlo.

D.

65. Soud neshledal důvodnou ani čtvrtou skupinu žalobních bodů.
66. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný opřel svůj závěr o tom, že se v případě žalobkyně jednalo o „ekonomickou činnost v rámci sdružení“ o celý soubor skutkových okolností. Tyto vymezil především v bodech 37 až 58 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Šlo o celkovou výši tržeb předmětných obchodních společností, propojení všech společností osobou pana J.R., předměty podnikání předmětných obchodních společností, skutečnost, že „spolupracující společnosti“ neměly žádné zaměstnance, pan J.R. pro ně dělal práci zdarma, práci mezi společnostmi rozděloval, přičemž tyto společnosti následně fakturovaly poskytování služeb k síti internet samy pod svým obchodním jménem, z informací zjištěných ve Spojených státech amerických vyplynulo, že se nepodařilo zjistit, že by „spolupracující společnosti“ vyvíjely na území Spojených států amerických jakoukoli obchodní činnost, pan A.H. z APEX Corporate Services sdělil, že je pouze registrovaným zástupcem společností, není zapojen do vnitřních operací společností a neví, co společnosti dělají a kde podnikají, zřízení sítě internet je v obchodním majetku žalobkyně, dodavatelem internetového připojení je jedna společnost, a to společnost

TaNET WEST s.r.o., na pobočce žalobkyně se nacházejí servery, kam směřují toky dat ze všech přípojných bodů sítě, do tohoto bodu je nasměrována nakoupená konektivita od společnosti TaNET WEST s.r.o., veškerý tento majetek pořídila a vlastní žalobkyně, údržbu sítě zajišťuje převážně pan J.R., část klientů žalobkyně byla v letech 2009 či 2010 převedena na „*spolupracující společnosti*“, a to bezúplatně, poskytování služeb těmto klientům nebylo provázáno prodejem nebo nájmem technického zařízení pro přenos dat ani nákupem telekomunikačních služeb (konektivity), „*spolupracující společnosti*“ poskytují totožné služby jako žalobkyně, žalobkyně zajišťuje a hradí nákup konektivity, pronájem objektů k umístění přístupových bodů, reklamní služby, nákup elektřiny, pronájem a provoz kanceláře, žalobkyně poskytuje „*spolupracujícím společnostem*“ bezplatně majetek a služby, bez nichž by nemohly službu poskytovat, žalobkyně vlastní hmotný a nehmotný majetek ve výši 14 303 407 Kč, který je využíván společně žalobkyní a „*spolupracujícími společnostmi*“, klientům na stejné adrese jsou poskytovány služby různými subjekty, přičemž náklady na provoz zařízení pro přenos dat umístěného na této adrese smluvně zajišťuje a platí žalobkyně, pro elektronickou komunikaci mohl zákazník využít adresu obchod@ceskasit.cz či uceltni@ceskasit.cz, na konkrétních účetních dokladech a dalších listinách ač se měly týkat „*spolupracujících společností*“ jsou používány údaje týkající se žalobkyně.

67. Na základě tohoto uceleného souboru zjištěných okolností žalovaný dopěl k závěru, že *„Výkon ekonomické činnosti, tak jak je shora popsán, naplňuje všechny znaky sdružení ve smyslu ust. § 829 a násl. občanského zákoníku. Je tomu tak proto, že organizační složky nemají žádný hmotný a nehmotný majetek, ten je ve vlastnictví odvolatele. Odvolatel je v tomto případě v postavení řídicího účastníka sdružení (má k dispozici hmotný a nehmotný majetek, nakupuje konektivitu). Výkon ekonomické činnosti organizačních složek je podmíněn existencí a využíváním majetku, který je ve vlastnictví odvolatele. Jejich podnikání tak není nezávislé a bez odvolatele bylo v předmětných zdaňovacích obdobích nemožné. Odvolatel i organizační složky využívají stejnou přenosovou soustavu pro poskytování služeb internetu, popř. dalších služeb jako poskytování TV, ve výhradním držení odvolatele. Pana J.R. jednatele odvolatele, je zároveň jedinou výkonnou osobou jmenovaných organizačních složek. Uvedené vyplývá z obchodního rejstříku organizačních složek, listin obsažených ve Sbírce listin obchodního rejstříku, jakož i jeho samotného vyjádření (body [47] a [51]).“*
68. Soud se se závěry žalovaného zcela ztotožňuje, neboť jsou reálným odrazem skutečně zjištěného skutkového stavu věci.
69. Pokud chtěla žalobkyně zvrátit správnost závěrů žalovaného, bylo na ní, aby předestřela ucelenou skutkovou verzi reality, ze které by vyplynulo, že skutkový stav, ze kterého vycházely správní orgány, neodpovídal skutečnosti. Tedy, že spolupráce společností probíhala a jak konkrétně jinak.
70. Vzhledem k tomu, že žalobkyně žádnou takovou ucelenou konkurující verzi reality nenabídla a ani neprokázala, nelze dospět k závěru, že by spolupráce společností probíhala jinak, než jak bylo zjištěno v průběhu daňového řízení. Již z tohoto důvodu je nezbytné konstatovat, že se žalobkyni ani v soudním řízení nepodařilo věrohodně zvrátit správnost skutkových a právních závěrů žalovaného. Již z tohoto důvodu je nezbytné považovat žalobní námitky za nedůvodné.
71. Nad rámec právě uvedeného závěru je nezbytné uvést, že ani dílčími námitkami se

žalobkyni nepodařilo zvrátit správnost komplexních skutkových zjištění, ze kterých správní orgány vycházely.

72. Předně je nezbytné uvést, že prostý nesouhlas žalobkyně se závěry žalovaného není způsobilý jakkoli zvrátit správnost jeho závěrů. Břemeno tvrzení a důkazní ohledně prokázání, že se v daném případě jednalo o „*ekonomickou činnost v rámci sdružení*“ leželo na správních orgánech. Jak uvedeno shora, správní orgány toto břemeno unesly. Za této situace bylo na žalobkyni, aby předestřením ucelené jiné skutkové verze reality a jejím prokázáním správnost závěrů správních orgánů vyvrátila. To však žalobkyně neučinila. Negativní výsledek daňového řízení je tady důsledkem neunesení břemene tvrzení a důkazního ze strany žalobkyně, výrazně zapříčiněným zvoleným způsobem obrany jejích práv v daňovém řízení opřeném o nesprávné právní názory o prekluzi práva vyměřit daň a nemožností odstranit předmětné pochybení v odvolacím řízení.
73. Nedůvodnými jsou i námitky žalobkyně o tom, že v dané věci chyběla existence „*závazkového vztahu vzniklého ze smlouvy, tj. smlouva o sdružení*“, „*žádná vůle fungovat jako sdružení neexistovala a neexistuje dodnes*“ či „*neexistence společného cíle*“. Podle § 829 odst. 1 občanského zákoníku se několik osob může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu. V daňovém řízení bylo jednoznačně prokázáno, že „*všechny subjekty provozovaly totožnou ekonomickou činnost společně a jednaly ve shodě pro dosažení společného cíle a využívaly k tomu společné výrobní prostředky*“. Tvrzená neexistence formální smlouvy či prosté tvrzení o neexistenci „*společné vůle*“ je v rozporu se skutečně zjištěným stavem věci. Tato tvrzení tak nejsou jakkoli způsobilá zvrátit správnost skutkových zjištění, ze kterých správní orgány vycházely. Společným cílem bylo provozování totožné činnosti, „*služeb poskytnutí přístupu k síti Internet*“, a to za účelem dosažení zisku. Stejně tak je nepodstatné zda došlo či nedošlo k „*formálnímu poměrovému rozdělení nákladů a výnosů*“, neboť ani žalobkyně nerozporuje, že v dané věci „*každý subjekt nese toliko své náklady související se svou konkrétní činností, přičemž výnosová stránka sleduje identický systém*“. A k tomu docházelo právě při existenci prokázané a popsané „*ekonomické činnosti v rámci sdružení*“. Obdobné závěry je třeba zaujmout i ve vztahu k žalobcem uváděným námitkám týkajících se „*hlavy sdružení*“. V průběhu daňového řízení bylo jednoznačně prokázáno, že „*řídícím subjektem (hlavou sdružení)*“ byla právě žalobkyně, a to skrze osobu pana J.R.
74. Pokud jde o námitky žalobkyně o „*neexistenci právní subjektivity organizačních složek zahraničních osob*“, ztotožňuje se soud zcela se závěrem žalovaného o tom, že „*pokud by organizační složky neměly právní subjektivitu, nemohly by být zapsány v obchodním rejstříku*“. Podle § 21 odst. 3 obchodního zákoníku podnikáním zahraniční osoby na území České republiky se rozumí pro účely tohoto zákona podnikání této osoby, má-li podnik nebo jeho organizační složku umístěnou na území České republiky. V dané věci tak docházelo k podnikání prostřednictvím v obchodním rejstříku zapsaných organizačních složek zahraniční osoby. V této souvislosti je vhodné poukázat na účelovost těchto námitek ze strany žalobkyně, když, jak bylo zjištěno v průběhu daňového řízení, byla to právě ona, která v letech 2009 a 2010 převedla „*na jmenované organizační složky*“ část svých klientů.
75. Pokud jde o námitky žalobkyně o tom, že tomu s „*náklady nesenými žalobkyní*“, „*náklady na konektivitu*“ „*ostatními náklady a výnosovou stránkou organizačních složek*“ bylo jinak, bylo na ní, aby tato svá tvrzení prokázala v průběhu daňového řízení. I případná dílčí pravdivost tvrzení žalobkyně však není způsobilá zvrátit správnost ucelené skutkové verze reality zjištěné správními orgány v daňové řízení. Zvláště pak za situace, kdy žalobkyně v rozporu s břemen tvrzení a důkazním požaduje po správních orgánech, aby „*provedly*

důkladnou analýzu nákladů, resp. nákladovosti jednotlivých organizačních složek ve vztahu k jejich ekonomické činnosti“, nepopírá, že „plnění v podobě přístupu ke konektivitě ve prospěch organizačních složek není plněním úplatným“, že „organizační složky nemají žádnou kancelář“ či že již „nepotřebují vyvíjet další reklamní činnost“.

76. V nyní souzené věci šlo o daň z přidané hodnoty. S ohledem na to, že se žalobkyni nepodařilo prokázat nezákonnost postupu správních orgánů, resp. nezákonnost napadeného rozhodnutí, v řízeních týkajících se daně z přidané hodnoty, není pro posouzení věci podstatná zákonnost či nezákonnost postupu správních orgánů ve věcech „*daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob*“. Tato skutečnost totiž nevypovídá nic o zákonnosti či nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Zvláště pak ve vztahu k „*příslušným organizačním složkám*“, jejichž veřejná subjektivní práva žalobce není oprávněn hájit. To samé platí pro tvrzenou „*prekluzi práva registrovat organizační složky*“.

VII.

Rozhodnutí soudu

77. Soud neshledal žádný ze žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VIII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

78. Soud neprovedl žádný další z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

IX.

Náklady řízení

79. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 8. října 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu