



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

žalobce: **KDYNSKY INTERNET LLC**, sídlem Rosecrans Street 3802/305,
921 10 San Diego, Spojené státy americké, jednající
prostřednictvím KDYNSKY INTERNET LLC – organizační
složka, sídlem Na Tržišti 543, 345 06 Kdyně
právně zastoupen společností BDO Czech Republic s.r.o.,
společností oprávněnou k poskytování daňového poradenství,
sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno
o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č.j. 29843/19/5300-21445-708460,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou ze dne 27. 9. 2019, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č.j. 29843/19/5300-21445-708460 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“ či „*rozhodnutí o odvolání*“), kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 24. 9. 2018, č.j. 1780951/18/2305-00510-400538 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“ či „*rozhodnutí o registraci*“), ve věci žalobcovy registrace jako plátce daně z přidané hodnoty (dále též jen „*DPH*“). Změna prvoinstančního rozhodnutí spočívala ve změně dne, od něhož byl žalobce z moci úřední zaregistrován jako plátce daně z přidané hodnoty, a sice z původního údaje „*ode dne 31. 10. 2010*“ na nový údaj „*ode dne 31. 3. 2010*“.

II.

Žaloba

2. Žalobce úvodem uvedl, že část svých argumentů, které dále v této žalobě rozvede, uvedl rovněž ve správních žalobách ze dne 8. 10. 2018, 16. 10. 2018 a 18. 10. 2018, ve kterých se domáhá zrušení dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob, dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty a následných zamítavých rozhodnutí o odvolání ze strany Odvolacího finančního ředitelství. Dodatečné platební výměry jsou blíže specifikovány v jednotlivých správních žalobách. Přestože jednotlivé správní žaloby brojí proti odlišným aktům žalovaného, všechna podání spojuje jednotný skutkový základ. Současně žalobce upozornil, že zároveň s touto žalobou proti rozhodnutí žalovaného, budou podány i žaloby související taktéž s registrací k dani z přidané hodnoty ostatních (níže uvedených) organizačních složek zahraničních subjektů (CESKA SIT OPTICS LLC, CESKA SIT LLC). Žalovaný i v těchto případech svým rozhodnutím posvětil právní názor prvostupňového správce daně.
3. Žalobce považoval napadené rozhodnutí za nezákonné, resp. v části rovněž za nepřezkoumatelné, ze dvou „*nosných bodů*“: 1) prekluze pravomoci správce daně daňový subjekt registrovat k dani z přidané hodnoty, 2) právní posouzení sdružení.
4. *K prekluzi pravomoci správce daně daňový subjekt registrovat* žalobce uvedl následující.
5. Žalovaný dospěl na základě provedené daňové kontroly (viz Zpráva o daňové kontrole č.j. 1626662/17/2305-00562-403445 ze dne 28. 8. 2017) k závěru, že organizační složka, jakožto odštěpný závod, vykonává od svého založení, resp. vzniku, spolu s obchodní společností Česká síť s.r.o., DIČ: CZ26088983 (dále jen „*Česká síť*“) a s dalšími odštěpnými závody zahraničních právnických osob (CESKA SIT OPTICS LLC - organizační složka a CESKA SIT LLC - organizační složka) činnosti, které vykazují všechny prvky sdružení, jak je předpokládá § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „*občanský zákoník*“). Žalobce napadá výše napadené rozhodnutí pro jeho vady, které spatřuje jak v procesní, tak hmotněprávní oblasti. Důležitým aspektem „*věcného*“ charakteru pro posouzení předmětné situace je otázka existence sdružení, jakožto jeden ze zákonných důvodů vzniku registrace k dani z přidané hodnoty, viz § 94 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni 31. 3. 2010 (dále jen „*zákon o dani z přidané hodnoty*“ či „*ZDPH*“). Přestože žalobce trvá na svém názoru, jenž bude argumentován níže, tedy, že jeho jednání

nevykazovalo znaky podnikání ve sdružení, zhodnotí prvně procesní aspekty daňového sporu, které osvětlí, že i kdyby se na jednání žalobce nahlíželo jako na jednání ve sdružení ve smyslu § 829 a násl. občanského zákoníku, nebyl by jej žalovaný oprávněn registrovat jako plátce daně z přidané hodnoty tak, jak provedl. I kdyby totiž žalobce přistoupil k argumentaci žalovaného, a tudíž by připustil, že žalobce vykonává činnosti, které vykazují všechny prvky sdružení tak, jak je předpokládají zákonná ustanovení, došel by k názoru, že je rozhodnutí o odvolání nezákonné, jelikož pravomoc žalovaného registrovat žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty ke dni 31. 10. 2010 již prekludovala. Žalovaný rozhodnutím o registraci ze dne 24. 9. 2018 zaregistroval žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty, a to ke dni 31. 3. 2010. Tento den považuje žalovaný za rozhodný stran vzniku plátcovství žalobce ve smyslu 94 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť dne 31. 3. 2010 byl žalobce zapsán (jako organizační složka zahraniční právnické osoby) do obchodního rejstříku. K problematice pravomoci správce daně zpětně registrovat daňový subjekt k dani z přidané hodnoty se přesvědčivě vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku sp.zn. 10 Afs 329/2016. Žalobce je toho názoru, že lze závěry v rozsudku plně uplatnit i na nyní posuzovaný případ. Jak nyní, tak i v kauze před Nejvyšším správním soudem došlo ve skutkové rovině ke zpětné registraci daňového subjektu, který nesplnil svou registrační povinnost, ač mu tato povinnost vznikla na základě naplnění podmínek pro zákonný vznik plátcovství k dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soudu se zabýval podmínkou překročení obratu, v nyní posuzované situaci jde o podmínku podnikání ve sdružení s plátcem DPH. V obou případech se stává daňový subjekt plátcem daně ex lege a registrační povinnost, která ho v tomto kontextu stíhá, resp. rozhodnutí, které je správcem daně vydáno, je toliko deklaratorní povahy. Nejvyšší správní soud posuzoval časovou limitaci práva správce daně registrovat plátce DPH. Při tom mimo jiné posuzoval a hodnotil povahu rozhodnutí o registraci, časové hledisko stran možnosti zásahu veřejné moci do subjektivních práv daňových subjektů a ústavní rovinu jednotlivých možných právních pohledů. Nejvyšší správní soud v rozsudku mimo jiné uvedl: „[...] Zásahy veřejné moci do soukromé sféry jsou proto vždy limitovány během času. Stejně tak je během času podmíněna i náprava nepravostí, protiprávností, uvedení stavu faktického do souladu s požadavky práva.“ Dále v rozsudku naznačil, že by bylo nesprávné uvažovat, že zásahy státu do právní sféry fyzických a právnických osob nepodléhají žádné časové limitaci, jelikož takovýto výklad by ohrozil právní jistotu a oprávněná očekávání adresátů právních norem (což by představovalo zásah do ústavní konformity v podobě rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy). Ústavní soud se již dříve vyjádřil, že smyslem právního institutu lhůty je „snížení entropie (neurčitosti) při uplatňování práv, resp. pravomocí, časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích (což hraje zejména důležitou roli z hlediska dokazování v případech sporů), urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů“ (nález Ústavního soudu sp.zn. Pl. ÚS 33/97 ze dne 17. 12. 1997). Nejvyšší správní soud ve výše zmíněném rozsudku odmítnul jako protiústavní názor žalovaného, že by snad mohl registrovat k platbě DPH daňové subjekty na základě skutečností nastalých kdykoliv v minulosti, resp. kdykoliv počínaje 1. 5. 2004 (datum nabytí účinnosti zákona o dani z přidané hodnoty). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „právo registrovat daňový subjekt z moci úřední jako plátce daně z přidané hodnoty (§ 129 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) zaniká ve lhůtě podle § 20 odst. 2 daňového řádu“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 10 Afs 329/2016 ze dne 6. 9. 2017).

6. Ustanovení § 20 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) zní následovně: *Daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení*

daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem.

7. Nejvyšší správní soud uvedl, že by ve vztahu k danému ustanovení měl být využit extenzivní výklad a dovedl, že se toto nevztahuje pouze na řízení nalézací, ale i na všechna další řízení směřující ke správnému zjištění daně. Registrační řízení bezesporu směřuje ke správnému zjištění daně, což plyne již z definice uvedené v § 1 odst. 2 daňového řádu (více viz bod [38] a následující rozsudku Nejvyššího správního soudu sp.zn. 10 Afs 329/2016). Do konce lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu by mělo dojít k nabytí právní moci rozhodnutí správce daně o stanovení daně, resp. o registraci k dani z přidané hodnoty. Nestane-li se tak, přičemž nenastanou-li ani jiné okolnosti, se kterými daňový řád spojuje přerušení či stavění běhu této lhůty, správce daně ex lege ztrácí pravomoc registrovat daňový subjekt k dani z přidané hodnoty ex offa, neb nastávají účinky prekluze.
8. Žalobce se domnívá, že daňový subjekt obecně nemusí po uplynutí lhůty pro stanovení daně strpět postupy a jiné úkony žalovaného (tedy i registrační řízení). Zároveň, pokud zanikla pravomoc žalovaného registrovat žalobce k DPH tím, že marně uplynula lhůta pro registraci, hledí se na něj, jako by nikdy plátcem nebyl. Po uplynutí zákonem stanovené lhůty zaniká právo správce daně napravit údajnou protiprávní situaci, vyvolanou daňovým subjektem, který nesplnil svou registrační povinnost. Jelikož se (toliko domnělou) protiprávní situaci nepodařilo žalovanému napravit včas a v zákonné lhůtě, nelze vůči žalobci vyvozovat žádné další negativní následky spojené s porušením jeho povinnosti registrace. Jak Nejvyšší správní soud podotýká: *„[N]ezbytnou podmínkou výkonu státní moci v podmínkách demokratického právního státu je podřízení státní moci obecným pravidlům právního řádu. Proto ani při zásazích do práv a povinností v oblasti daňové nemohou jednat státní orgány bez omezení. Právě stanovení doby, během níž lze z moci úřední registrovat osobu k platbě DPH, je významným limitem uplatňování státní moci proti adresátům práv a povinností. Institut časově podmíněného uplatnění výkonu státní moci přináší do společnosti stabilitu a jistotu. Umožňuje adresátům práv a povinností lépe plánovat si své životy s vědomím, že v důsledku uplynutí času již proti nim nelze určitý nárok uplatnit. Prekluze nebo promlčení nejsou v tomto pojetí samoúčelné, ale naopak reflektují přirozený běh ekonomického života jako takového.“* Z pohledu právní otázky prekluze pravomoci správce daně registrovat žalobce k dani z přidané hodnoty ke dni 31. 3. 2010 je ve světle výše uvedeného zapotřebí posoudit, zdali lhůta související s tímto právem registrovat žalobce k okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí o registraci plynula.
9. Nejprve je zapotřebí určit počátek, resp. konec lhůty, ve které byl správce daně oprávněn registrovat žalobce k DPH. Jak bylo uvedeno výše a jak je rovněž seznatelné ze samotného rozhodnutí o odvolání, za rozhodný okamžik správce daně určil den 31. 3. 2010, tj. den, kdy byl žalobce jakožto organizační složka zahraniční právnické osoby zapsán do obchodního rejstříku. Dále v žalobě se žalobce rovněž vyjádří k samotnému určení tohoto rozhodného okamžiku – nyní jej bude považovat za ten, od kterého se bude odvíjet další počítání lhůty. Pro určení počátku běhu lhůty si žalobce vypomůže postupem zvoleným Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp.zn. 10 Afs 329/2016. Ten k tomuto přistoupil tak, že zvolil první zdaňovací období, za které již byl daňový subjekt povinen vykazovat plnění včetně DPH. Pakliže tedy v nyní posuzovaném případě měl být dle žalovaného žalobce registrován ode dne 31. 3. 2010, prvním zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost postupovat dle zákona o dani z přidané hodnoty, je zdaňovací období březen

2010. Lhůtu pro stanovení daně pro toto zdaňovací období ovlivnil přechod „staré“ procesní právní úpravy [zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)] do „nové“ (daňový řád). Dle § 264 odst. 4 daňového řádu běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu (1. 1. 2011), se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován.

10. Dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků započala běžet lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období březen 2010 posledním dnem zdaňovacího období, tj. 31. 3. 2010. Vzhledem k tomu, že obecnou délku prekluzivní lhůty upravoval zákon o správě daní a poplatků identicky jako daňový řád (lhůta je tříletá – srov. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 148 odst. 1 daňového řádu), lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2010 uplynula dne 31. 3. 2013. Tato lhůta nebyla žádnými právně relevantními skutečnostmi stavěna, prodloužena ani přerušena. Registrace k dani z přidané hodnoty tak proběhla po lhůtě dle § 20 odst. 2 daňového řádu, ve spojení s § 148 odst. 1 daňového řádu. Z výše uvedeného žalobce považuje uvedené rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty a rozhodnutí o odvolání za rozhodnutí nezákonná, neboť jak žalovaný, tak prvostupňový správce daně, vydali svá rozhodnutí po uplynutí lhůty stanovené § 20 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 148 odst. 1 daňového řádu.
11. *K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí* konstatoval žalobce následující.
12. Žalobce zároveň považuje rozhodnutí o odvolání za nepřezkoumatelné. Žalovaný, stejně tak jako správce daně prvního stupně pro zpětnou registraci jako rozhodný okamžik den, kdy byl žalobce jakožto organizační složka zapsán do obchodního rejstříku se zdůvodněním, že podnikání osoby zapsané v rejstříku vzniká ke dni jejího zápisu. Zároveň pak žalovaný odkazuje na právní rámec povinné, vznikající ze zákona, registrace k DPH – konkrétně na § 94 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, ve kterém se uvádí, že se osoba povinná k dani stává plátcem okamžikem (dnem) uzavření smlouvy o sdružení. Z litery § 94 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty dle žalobce vyplývá, že je pro posouzení rozhodného okamžiku vzniku plátcovství zapotřebí posuzovat skutečné jednání daňového subjektu související s činností v rámci sdružení. Den registrace ve veřejném rejstříku bez dalšího neznamena, že nově registrovaný subjekt v tentýž okamžik započne svou podnikatelskou činnost, nota bene uzavře smlouvu o sdružení. Žalovaný v rámci daňového řízení nezkoumal, a tato skutečnosti dle žalobce nevyplývá ani z prvostupňového daňového řízení, kdy došlo ke skutečnému zahájení ekonomické aktivity žalobce. Žalobce má za to, že žalovaný postupoval nesprávně, když za rozhodný okamžik stran určení okamžiku vzniku plátcovství označil den, kdy byl žalobce registrován v obchodním rejstříku. Zároveň z rozhodnutí není žádným způsobem patrné, jaký měl k tomuto postupu důvod, v čemž lze spatřovat prvky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Když už žalovaný vzpomenu § 94 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, které použil pro určení dne, od kterého se měl stát žalobce plátcem, měl by v duchu daného ustanovení rovněž v rozhodnutí vyjavit relevantní skutečnosti související se skutečným jednáním žalobce ve vazbě na tvrzené podnikatelské aktivity ve sdružení. I to však v rozhodnutí o odvolání chybí.
13. Argumentaci k otázce „*Sdružení*“ rozdělil žalobce do několika bodů.

14. Pod bodem označeným jako „*Právní úkon a chybějící vůle stran ve vztahu ke sdružení*“ konstatoval, že nyní uvede žalobní body zaměřující se na hmotněprávní aspekty, pro které považuje právní názor žalovaného v této věci za nesprávný. První a zásadní právní rozkol mezi názorem žalovaného a názorem žalobce 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).
15. 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).*“
16. 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 žalovaného o „zdanlivé“ existenci sdružení mezi výše uvedenými subjekty označit za právně nesprávný, neb vůle zúčastněných subjektů na založení sdružení, jako esenciální prvek, chybí.
17. Výše žalobcem 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).*“ (FIALA, Josef a kol. Občanský zákoník. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 1692 s. Kodex - Komentáře nakladatelství Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-395-9)
18. 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).“ (FIALA, Josef a kol. Občanský zákoník. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 1692 s. Kodex - Komentáře nakladatelství Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-395-9.)

19. 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 ekonomické činnosti ve sdružení. Žalovaný se v rozhodnutí o odvolání snaží dovodit, že mezi žalobcem a organizačními složkami byla projevována vůle ekonomicky spolupracovat: *„Ekonomická činnost všech členů sdružení byla uskutečňována ve vzájemném konsenzu, obchodní společnost Česká síť poskytovala svůj majetek ostatním shora uvedeným odštěpným závodům zahraničních právnických osob.“* A presumuje, že projev vůle byl toliko ústní, bez písemné stopy. Žalovaný zapomíná však na to, že k tomu, aby mohla být vůle projevována (verbálně či písemně), musí nejprve existovat samotná vůle. V posuzovaném případě žádná vůle fungovat jako sdružení neexistovala a neexistuje dodnes. Nemůže být tedy posuzován její projev, jak se snaží žalovaný mylně dovodit.
20. Nad rámec má žalobce 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 ad absurdum závěr zapotřebí odmítnout.
21. Dle názoru žalobce je 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, nesprávné.
22. Pod bodem označeným jako *„Právní subjektivita organizačních složek zahraničních osob“* žalobce uvedl, že k podpoře výše uvedeného si dovolí rozvést navazující námitku, kterou také již uvedl ve svém odvolání. Vstupovat do práv a povinností (např. učiněním právního úkonu uzavření smlouvy o sdružení) je v právním řádu oprávněna pouze osoba (lhostejno 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 práva a plnit povinnosti. Vzhledem k tomu, že žalovaný 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 žalobcem utvořili sdružení, považuje žalobce 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 roce 2010.
23. 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 2010 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 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 2010 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, pročez 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 o odvolání vyvodil, není právně přípustný. Žalobce i tímto svým tvrzením poukazuje na nesprávný závěr žalovaného o sdružení.

24. Pod bodem označeným jako „Společný cíl“ žalobce uvedl, že jak již naznačil 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 žalobce a výše jmenovaných subjektů jako činnost prováděnou ve sdružení, již však nespecifikoval společný cíl, za kterým se dotyčné subjekty měly „sdružit“. Z holého konstatování správce daně na str. 2 rozhodnutí o registraci: *„Obchodní korporace Česká síť s.r.o. poskytovala svůj majetek organizačním složkám, které by bez její aktivní osobní podpory nemohly uskutečňovat ekonomickou činnost (poskytovat internetové připojení).“*, ani z jiného tvrzení žalovaného nelze předjímat, co správce daně prvního stupně a žalovaný považovali za domnělý cíl kvazi sdružení. Žalovaný nebyl schopen definovat cíl „zdánlivého“ sdružení, ba dokonce ho ani identifikovat. Žalobce má za to, že je tomu toliko proto, že žádný cíl, potažmo žádné sdružení v právním slova smyslu, neexistuje ba ani neexistovalo. Žalobce i ostatní výše zmíněné subjekty poskytují služby nezávisle na sobě. Výnosy z činnosti zdaňují nezávisle. Skutečnosti zjištěné žalovaným, jež jsou uvedeny v bodě [14] rozhodnutí o odvolání (např. bezplatné přenechání zařízení – síťové soustavy, do užívání jednotlivým subjektům, zajištění reklamy a marketingu žalobcem) samy o sobě nemohou nahradit svobodnou vůli stran vzniku sdružení. Takový závěr by byl v hrubém rozporu s právem. Skutečnost, že žalobce 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. Žalobce 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. Úměrně závěru žalovaného u žalobce by rovněž bylo označení sdružení ze společností E. ON a RWE (oba poskytovatelé el. energie fungující na stejné přenosové síti). Žalovaný de facto nepřináší žádný cíl, kvůli kterému by se žalobce společně s organizačními složkami spojil do sdružení. Ani ve svém důsledku nemůže, neboť žádné sdružení neexistuje.

25. Pod bodem označeným jako „*Náklady nesené žalobcem*“ žalobce konstatoval, že zde si dovolí reagovat na bod [14] rozhodnutí o odvolání, ve kterém žalovaný tvrdí, že KDYNKY INTERNET LLC - organizační složka nenese veškeré, popřípadě hlavní a nosné, náklady na poskytování daných činností, přičemž na základě společného uskutečňování zdanitelného plnění několika organizačních složek zakládá žalovaný svou argumentaci stran existence sdružení. Toto tvrzení o nákladech se nezakládá na pravdě. Jediným nákladem pro organizační složky, u kterého je možné prokazatelně tvrdit, že tyto složky nenesou, resp. není ze strany České sítě s.r.o. úplatně fakturováno organizačním složkám, tak je poplatek za konektivitu. Žalobce připouští, že plnění poskytované v jeho prospěch, resp. prospěch ostatních organizačních složek v podobě přístupu ke konektivě, není plněním úplatným. Nic to však dle jeho názoru nemění na závěru, že Česká síť s.r.o. společně s organizačními složkami netvoří sdružení ve smyslu příslušných ustanovení občanského zákoníku, resp. zákona o dani z přidané hodnoty. Nákup konektivity v dnešní době, ale i v dřívějších letech ekonomické aktivity žalobce, představuje téměř zanedbatelnou nákladovou položku ve srovnání např. s nákladem na klientský servis či správu, jež si organizační složky, včetně žalobce zajišťují samostatně. V tomto ohledu jsou tvrzení žalobce prokazatelně seznatelná z účetních závěrek výše zmíněných subjektů. Nutno konstatovat, že ani prvostupňový 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 obchodní společnost Česká síť „*zajišťuje a poskytuje*“ 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 subjekty právě u České sítě s.r.o. Totéž lze uvést u údajného, pro všechny subjekty společného, nákladu na reklamu. Tento závěr je opět žalovaným nepodložen jakoukoli důkazní hodnotou. Zároveň žalobce dodává, že se nezakládá na pravdě.
26. Organizační složky byly zapsány do veřejného rejstříku:
- CESKA SIT LLC – 25. 7. 2009,
 - CESKA SIT OPTICS LLC – 15. 10. 2009,
 - KDYNKY 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 žalobce. 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. Vše je jednoduše prokazatelné z výpisů z bankovních účtů, které si správce daně, resp. žalovaný, může na základě jeho pravomocí vyžádat. Jeho ostatně tíží důkazní břemeno k tomu, aby žalobci prokázal účastenství ve sdružení. Žalobce by chtěl poukázat na další aspekt, který se primárně pojí s účetnictvím a který představuje další z důvodů, proč je závěr žalovaného o existenci sdružení nesprávný. Pokud by žalobce připustil závěr žalovaného, že všechny zainteresované subjekty fungovaly od svého založení, resp. vzniku, 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. Žalobce konstatuje, že ani v roce 2010, ani v letech následujících k žádnému přerozdělení nákladů či výnosů mezi zainteresovanými subjekty nedošlo. I tento fakt je v přímém rozporu se závěrem žalovaného o kvazi sdružení.

27. Pod bodem označeným jako „*Důkazní břemeno*“ žalobce uvedl, že tvrdí-li žalovaný, že žalobce vykonával ekonomickou činnost společně s jiným plátcem DPH, se kterým uzavřel smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, je to rovněž žalovaný, koho tíží důkazní břemeno dostatečně jasně a na základě konkrétních důkazů prokázat toto své tvrzení. Žalobce je dle § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokazovat toliko skutečnosti, které uvedl 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 byl žalobce v roce 2009 účastník sdružení. Žalobce je toho názoru, že důkazy, které pro podpoření svých tvrzení přednesl žalovaný, nemůžou ve světle výše uvedené argumentace obstát a pro unesení důkazního břemene stran jeho tvrzení nejsou dostačující.
28. Žalobce uzavřel, že na základě výše uvedeného považuje napadené rozhodnutí i prvoinstanční rozhodnutí za nezákonné.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

29. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že požadavek žalobce a jeho odůvodnění jednoznačně odmítá, když vyvrací námitky žalobcem uplatněné, a odkazuje především na odůvodnění napadeného rozhodnutí a dále na spisový materiál. K jednotlivým žalobním námitkám uvedl žalovaný následující.
30. K žalobním námitkám stran prekluze pravomoci správce daně daňový subjekt registrovat a stran nepřekoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobce konkrétně namítá uplynutí lhůty pro provedení registrace stanovené v § 20 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 148 odst. 1 daňového řádu. K tomuto žalovaný uvádí, že správce daně rozhodnutím o registraci zaregistroval žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty, a to ke dni 31. 10. 2010. V odvolacím řízení žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí o registraci tak, že žalobce je plátcem DPH ode dne 31. 3. 2010, kdy byla organizační složka žalobce zapsána do obchodního rejstříku. Od tohoto dne vzniklo oprávnění žalobce jakožto zahraniční právnické osoby podnikat na území České republiky. Na základě provedené daňové kontroly [viz Zpráva o daňové kontrole č.j. 1626662/17/2305-00562-403445 ze dne 28. 8. 2017 (dále jen „Zpráva“)] správce daně konstatoval, že odštěpný závod vykonává od svého založení, resp. vzniku spolu s obchodní společností Česká síť s.r.o. a dalšími zahraničními právnickými osobami (CESKA SIT OPTICS LLC a CESKA SIT LLC), podnikajícími na území ČR prostřednictvím odštěpných závodů, zapsaných v obchodním rejstříku, činnosti, které vykazují všechny prvky sdružení, jak je předpokládá § 829 a násl. občanského zákoníku. Ekonomická činnost všech členů sdružení byla uskutečňována ve vzájemném konsenzu, obchodní společnost Česká síť s.r.o. poskytovala svůj majetek ostatním shora uvedeným odštěpným závodům zahraničních právnických osob. Ve smyslu § 94 odst. 2 písm. c) ZDPH se tak žalobce podnikající prostřednictvím organizační složky stal plátcem DPH, neboť uzavřel s obchodní společností Česká síť s.r.o., která je plátcem DPH od 25. 11. 2005, smlouvu o sdružení. V této souvislosti žalovaný poukazuje na skutečnost, že v žalobní věci vedené u zdejšího soudu pod sp.zn. 57 Af 24/2018, týkající se právě tohoto sdružení, ve kterém je žalobce s obchodní společností Česká síť s.r.o., byl již dne 8. 10. 2019 vyhlášen ústně rozsudek, kterým se žaloba zamítá. Podle § 49 odst. 10 věty druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) platí, že jakmile soud vyhlásí rozsudek, je jím vázán. Při vyhlášení rozsudku byla soudem konstatována existence předmětného sdružení. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že okamžikem, od něhož je soud vázán rozsudkem, je okamžik vyhlášení. Soud je tedy vázán zněním rozsudku, které bylo zákonem předvídaným způsobem vyhlášeno (srov. rozsudek ze dne 6. 1. 2005, č.j. 6 As 36/2003-115, č. 530/2005 Sb. NSS).
31. Žalovaný dále uvedl, že společná ekonomická činnost žalobce a obchodní společnosti Česká síť s.r.o. byla vykonávána nepřetržitě od samého počátku, tedy ode dne vzniku oprávnění žalobce podnikat na území České republiky. Tím dnem je den zápisu odštěpného závodu KDYNKY INTERNET LLC – organizační složka, Na Tržišti 543, 345 06 Kdyně, IČ: 29096821 do obchodního rejstříku (zápis proveden v oddílu A, vložce 27649, obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Plzni). Tímto dnem byly naplněny podmínky dané § 94 odst. 2 písm. c) ZDPH, a proto je žalobce zaregistrován jako plátce DPH ode dne 31. 3. 2010. U žalobce podnikajícího prostřednictvím organizační složky byla správcem daně provedena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že

žalobce neuskutečňuje zdanitelná plnění samostatně, neboť nedisponuje majetkem (vlastním nebo pronajatým) a nenakupuje služby (konektivita, elektřina), bez čehož nelze činnost provozovat. Rovněž nenese další náklady související s výkonem činnosti jako např. řídicí činnost, reklama, marketing, náklady na provoz kanceláře a technických místností. Tyto prostředky zajišťuje a poskytuje žalobci obchodní společnost Česká síť s.r.o. Na základě důkazních prostředků, jež si správce daně opatřil jak v součinnosti s žalobcem, tak vlastní činností, vyšlo najevo, že společné uskutečňování zdanitelných plnění žalobce podnikajícího prostřednictvím organizační složky a obchodní společnosti Česká síť s.r.o. bylo vykonáváno ode dne zapsání organizační složky do obchodního rejstříku. Žalovaný má za prokázané, že od okamžiku zápisu organizační složky žalobce do obchodního rejstříku začal žalobce uskutečňovat ekonomickou činnost, resp. zdanitelná plnění, společně s obchodní společností Česká síť s.r.o. (viz str. 3 až 5 Zprávy).

32. Dle žalovaného je v ZDPH přesně definováno, kdy daňový subjekt získává status plátce. Žalobce po celou dobu řízení o registraci nevyvrátil zjištění správce daně, že prostřednictvím své organizační složky spolu s obchodní společností Česká síť s.r.o. uskutečňuje zdanitelná plnění způsobem, který vykazuje všechny znaky sdružení, a to ode dne zápisu organizační složky žalobce do obchodního rejstříku. Ve smyslu § 94 odst. 2 písm. c) ZDPH se tak žalobce stal plátcem dnem uzavření smlouvy o sdružení s jiným plátcem (tj. s obchodní společností Česká síť s.r.o., která je plátcem DPH od 25. 11. 2005), kdy za den uzavření této smlouvy je nutno považovat den zápisu organizační složky do obchodního rejstříku. Žalobce tedy naplnil podmínku, na základě které se stal plátcem DPH. Jedná se o tzv. povinnou registraci plátce DPH. Spolu s tím jej stíhala povinnost předložit přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne uzavření smlouvy o sdružení ve smyslu § 95 odst. 2 písm. c) ZDPH. Pokud by odvolatel podal přihlášku k registraci, správce daně by postupoval dle § 129 odst. 1 a 2 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že odvolatel přihlášku nepodal (ani v zákonné lhůtě, ani později), vydal správce daně rozhodnutí o registraci plátce DPH z moci úřední dle § 129 odst. 3 daňového řádu. V tomto případě se jedná o rozhodnutí, které má deklaratorní povahu, neboť jeho vydáním se nastoluje právní jistota, že se osoba povinná k dani stala plátcem DPH od konkrétního data, které se odvíjí právě od data rozhodného dne pro povinnost registrace, které je stanoveno v ZDPH (s účinky ex tunc, tedy od počátku). S odkazem na skutečnost, že žalobce ode dne zápisu jeho organizační složky do obchodního rejstříku uskutečňoval zdanitelná plnění na základě smlouvy o sdružení, nastala situace, že byl správcem daně na základě pravidel stanovených v ZDPH registrován k DPH de facto zpětně.
33. V tomto případě byly dle žalovaného naplněny všechny podmínky, na základě nichž správce daně zaregistroval žalobce zpětně, a to ke dni zápisu organizační složky žalobce do obchodního rejstříku. Dnem zápisu organizační složky žalobce do obchodního rejstříku mu vzniklo oprávnění podnikat na území České republiky. K tomuto dni začal žalobce uskutečňovat prostřednictvím své organizační složky ekonomickou činnost společně s jiným plátcem DPH, k tomuto dni tedy uzavřel smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně. Jak v rámci řízení o registraci, tak v rámci odvolacího řízení, žalobce nevyvrátil zjištění správce daně, že provozoval společnou ekonomickou činnost na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy s plátcem DPH. Při společném uskutečňování zdanitelných plnění s obchodní společností Česká síť s.r.o. vstupoval žalobce prostřednictvím své organizační složky do obchodních vztahů i s dalšími subjekty. Proto lze konstatovat, že uzavřel, byť ústně, s obchodní

společností Česká síť s.r.o. smlouvu o sdružení.

34. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že se přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobce, které i řádně interpretoval. Před vydáním napadeného rozhodnutí žalovaný v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, v rámci doplněného odvolacího řízení a vyzval žalobce k uplatnění práva se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení vyjádřit, a to písemností „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ č.j. 11381/19/5300-21445-708460 ze dne 18. 3. 2019, doručenou dne 28. 3. 2019. Správní úvaha žalovaného byla v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu v napadeném rozhodnutí vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž při rozhodnutí o odvolání vycházel. Nedostatečnost odůvodnění rozhodnutí nelze fakticky zaměňovat za subjektivně pociťovanou nespokojenost žalobce s úrovní odůvodnění napadeného rozhodnutí.
35. K žalobní námitce stran neexistence sdružení dle § 829 a násl. občanského zákoníku žalovaný uvedl toto:
36. K žalobní námitce, že tvrzení žalovaného o existenci sdružení je nesprávné, neboť neexistovala a mimo jiné neexistuje ani dnes vůle předmětných subjektů vytvořit sdružení dle § 829 a násl. občanského zákoníku, žalovaný uvádí, že 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. Žalobce neuskutečňoval zdanitelná plnění samostatně, ale společně s obchodní společností Česká síť s.r.o., neboť nedisponuje majetkem (vlastním nebo pronajatým) a nenakupuje služby (konektivita, elektřina), bez čehož neleze činnost provozovat. Rovněž nenese další náklady související s výkonem činnosti jako např. řídicí činnost, reklama, marketing, náklady na provoz kanceláře a technických místností. Tyto zajišťuje a poskytuje žalobci obchodní společnost Česká síť s.r.o. Společná ekonomická činnost v tomto případě tedy existuje a v příčinné souvislosti s ní pak existuje i sdružení. Česká síť s.r.o., která je v postavení řídicího účastníka sdružení (má k dispozici hmotný a nehmotný majetek, nakupuje konektivitu). V daném případě je obchodní společnost Česká síť s.r.o. také majitelkou přenosové soustavy a v rámci ní umožňuje provozovat ekonomickou činnost žalobci (poskytování služeb internetu, popř. dalších služeb). Bez toho, aniž by existoval a byl využíván majetek ve vlastnictví obchodní společnosti Česká síť s.r.o., není možný výkon ekonomické činnosti žalobce. Podnikání žalobce využívající stejnou přenosovou soustavu ve vlastnictví obchodní společnosti Česká síť s.r.o. je závislé na této obchodní společnosti. Obchodní společnost Česká síť s.r.o. a žalobce jsou personálně propojenými osobami. S ohledem na skutečnost, že jedinou osobou, která organizuje a řídí činnost obchodní společnosti Česká síť s.r.o. a žalobce, je pan J. R., nelze na jejich počínání hledět jinak, než jako na koordinované konání ve vzájemné shodě sledující jediný (legitimní) cíl, kterým je dosažení zisku. Jak již bylo výše uvedeno, v daném případě je Česká síť s.r.o. majitelem přenosové soustavy a v rámci ní umožňuje provozovat ekonomickou činnost jí řízenému žalobci. Společná ekonomická činnost v tomto případě existuje a v příčinné souvislosti s ní pak existuje i sdružení. 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). Řídicí jednotkou byla jedna osoba (J. R., který je ředitelem (statutárním orgánem) zahraniční osoby

KDYNSKY INTERNET LLC a rovněž i vedoucím odštěpného závodu této zahraniční právnické osoby a dále tato osoba je také jednatelem obchodní společnosti Česká síť s.r.o.), čímž byla naplněna i přípustná možnost uzavření smlouvy o sdružení ústní formou. 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 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 dohodnutá 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 podstaty § 829 občanského zákoníku plyne, že osoby, které se sdruží k dosažení sjednaného účelu, musí být minimálně dva, jak tomu bylo i v tomto případě, kdy se žalobce sdružil s obchodní společností Česká síť s.r.o., přičemž také s dalšími zahraničními právnickými osobami (CESKA SIT OPTICS LLC a CESKA SIT LLC). Obchodní společnost Česká síť s.r.o. přitom byla dle § 101 odst. 5 ZDPH určeným účastníkem sdružení, který byl povinen vést evidenci pro účely DPH za sdružení (§ 100 odst. 4 ZDPH). Takovýto závěr přitom vyslovil i Krajský soud v Plzni při ústním vyhlášení rozsudku dne 8. 10. 2019 ve věci sp.zn. 57 Af 24/2018.

37. K žalobní námitce, že organizační složka podniku zahraniční právnické osoby není právním subjektem, nemůže tak ani vstupovat do právních vztahů jako smluvní strana, žalovaný uvedl, že v bodu [27] odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že nositelem právní subjektivity je zahraniční právnická osoba, která na území ČR vstupuje do právních vztahů prostřednictvím její organizační složky. Jak z rozhodnutí o registraci, tak z žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že jako plátce DPH byla zaregistrována zahraniční právnická osoba KDYNSKY INTERNET LLC, která byla ve sdružení s obchodní společností Česká síť s.r.o. a dalšími zahraničními právnickými osobami, jak již bylo žalovaným uvedeno výše.
38. K žalobní námitce stran společného cíle sdružení žalovaný uvedl, že jak již bylo uvedeno výše, ekonomická činnost všech členů sdružení byla uskutečňována ve vzájemném konsenzu a sledovala společný cíl, kterým je dosažení zisku.
39. K žalobní námitce stran nákladů nesených žalobcem žalovaný uvedl, že trvá na svých závěrech, opírajících se o výsledek kontroly daně z příjmů právnických osob za r. 2013 (viz str. 3 až 5 Zprávy), přičemž odkazuje dále na právní závěry k této námitce uvedené v rozsudku zdejšího soudu, vyhlášeném ústně dne 8. 10. 2019 ve věci sp.zn. 57 Af 24/2018.
40. K žalobní námitce ohledně důkazního břemene správce daně žalovaný konstatoval, že důkazní břemeno o skutečnosti, že žalobce již v roce 2010 uskutečňoval spolu se společností Česká síť s.r.o. ekonomickou činnost v rámci sdružení, žalovaný unesl. Je tomu tak proto, že správce daně na základě zjištěných skutečností konstatoval, že již v roce 2010

bylo na žalobce jako nového poskytovatele služeb přístupu do sítě Internet převedeno ze společnosti Česká síť s.r.o. celkem 25 klientů (v podrobnostech odkazuje žalovaný na str. 8 Zprávy a dále na Sdělení o zahájení registračního řízení ze dne 25. 1. 2017, č.j. 99083/17/2305-00510-400538). Převod klientů byl zjištěn porovnáním údajů o jednotlivých bankovních transakcích („protiúctu“, „protikonta“, tj. čísla účtu klienta, ze kterého hradil poskytnuté služby) z bankovních výpisů společnosti Česká síť s.r.o. v letech 2008, 2009 a 2010 a žalobce z roku 2010. Čísla účtů, z nichž byly hrazeny služby přístupu do sítě Internet společnosti Česká síť s.r.o., se objevila i na výpisech z bankovních účtů žalobce (tzn., že z těchto účtů bylo hrazeno žalobci). Tímto způsobem bylo prokazatelně zjištěno, že bylo převedeno na nového poskytovatele služeb přístupu do sítě Internet, tj. žalobce, celkem 25 klientů společnosti Česká síť s.r.o., a to bezúplatně. Ve znaleckém posudku na ocenění podniku k datu prodeje mezi Jaroslavem Radou a společností Česká síť s.r.o. činí právě největší podíl ocenění databáze odběratelů, tedy příjemců služeb přístupu do sítě Internet. Poskytování služeb těmto klientům nebylo doprovázeno nákupem nebo nájmem technického zařízení pro přenos dat ani nákupem telekomunikačních služeb (konektivity). Žalovaný má za to, že tím prokázal skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, tzn., že v dané věci unesl důkazní břemeno stran toho, že žalobce již v roce 2010 poskytoval svým klientům služby přístupu do sítě Internet, přičemž tomu tak bylo právě na základě smlouvy o sdružení se společností Česká síť s.r.o. Žalobce ve své reakci na zahájení registračního řízení tvrzení správce daně odmítl, své vyjádření však nepodložil žádným důkazním prostředkem. Pouhé tvrzení, že tomu tak nebylo, ve světle shora uvedených skutečností, a zejména proto, že jak za žalobce, tak za Českou síť s.r.o. jedná stejná osoba, neobstojí. V dalším žalovaný odkazuje na uvedené v bodech [8] až [10] tohoto vyjádření.

41. Závěrem žalovaný uvedl, že výpisy z bankovních účtů společnosti Česká síť s.r.o. a žalobce již má krajský soud k dispozici, pro úplnost je žalovaný přikládá znovu do správního spisu, který postupuje krajskému soudu.

IV.

Posouzení věci soudem

42. Vzhledem k tomu, že žalovaný souhlasil s projednáním věci bez jednání a žalobce ve lhůtě dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu nevyjádřil nesouhlas s projednáním věci bez jednání, ač byl poučen o tom, že v takovém případě se bude mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s. o věci samé bez jednání.
43. 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.
44. K případu žalobce je nezbytné konstatovat, že se soud obdobnou věcí, při i žalobcem naznačené skutkové totožnosti věcí, zabýval ve věci, ve které vynesl rozsudek ze dne 14. 3. 2020, č.j. 57 Af 39/2019-51 (rozsudky soudů rozhodujících ve správním soudnictví jsou dostupné na www.nssoud.cz). V souladu se zásadou vyjádřenou v § 13 občanského zákoníku se soud neodchýlil od závěrů uvedených v předchozí souzené věci.
45. Soud neshledal důvodnými námitky o „prekluzi pravomoci správce daně daňový subjekt registrovat“.

46. Soud předesílá, že s ohledem na judikaturu Ústavního soudu představuje prekluze takovou skutečnost, ke které musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (ex offio). V nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, vyjádřil Ústavní soud názor, podle něhož za společný rys prekluze, jakožto institutu, který se vyskytuje v různých odvětvích právního řádu, lze považovat i to, že k ní má orgán moci veřejné přihlížet z úřední povinnosti. Tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny, tj. zánik samotného subjektivního práva. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.
47. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161), publikovaného pod č. 1542/2008 ve Sb. NSS platí, že *„Vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nezákonným rozhodnutím. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédně jen k námitce účastníka řízení.“*
48. Pro posouzení věci je nepochybně významný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 Afs 329/2016-51, jehož právní věta publikovaná ve Sb. NSS pod ev. č. Sb. NSS 3637/2017, zní tak, že *„Právo registrovat daňový subjekt z moci úřední jako plátce daně z přidané hodnoty (§ 129 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) zaniká ve lhůtě podle § 20 odst. 2 daňového řádu.“* Ve věci řešené tímto rozsudkem Nejvyšší správní soud posuzoval otázku, zda je správce daně oprávněn registrovat subjekt z moci úřední jako plátce DPH bez časového omezení jakoukoliv zákonnou lhůtou. Šlo o věc, kdy se správce daně seznámil s příjmy daňového subjektu z jeho podnikatelské činnosti uvedenými v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010 a pojal podezření, že v roce 2009 či 2010 přesáhl obrat rozhodný pro registraci k dani. Na podzim 2013 správce daně při místním šetření zjistil, že obrat daňového subjektu byl v období od ledna do prosince 2009 vyšší, než je hranice rozhodná pro povinnou registraci k dani a že byl proto povinen do 15. 1. 2010 podat přihlášku k registraci plátce daně. Následně správce daně uzavřel, že celkový obrat daňového subjektu za období leden až prosinec 2009 dosáhl částky zakládající povinnou registraci k dani. Poté správce daně z moci úřední dne 18. 12. 2013 registroval daňový subjekt jako plátce daně zpětně ode dne 1. 1. 2013. V rozsudku Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že *„[...] musel odmítnout jako protiústavní názor žalovaného, že by snad mohl registrovat k platbě DPH daňové subjekty na základě skutečností nastalých kdykoliv v minulosti, resp. kdykoliv počínaje 1. 5. 2004 (nabytí účinnosti zákona o DPH). Nelze soubhlasit ani s tezí žalovaného, že registrace samotná nemá pro stěžovatele nepříznivé dopady, neboť ve vztahu k DPH, jejíž stanovení již bylo prekludováno, nebude správce daně takové daně vymáhat. Ve skutečnosti bude muset stěžovatel v důsledku registrace k DPH snášet případné nepříznivé důsledky plynoucí z dodatečné registrace učiněné správcem daně v roce 2013. Nepříznivé důsledky spočívají v tom, že DPH za období, kde stanovení daně ještě není prekludované, bude doplácet zpětně způsobem podle čl. II. přechodných ustanovení, bod 4. věta druhá zákona č. 502/2012 Sb. NSS nezpochybňuje, že registrace DPH má toliko deklaratorní povahu. Stěžovatel se vskutku stal plátcem ze zákona, a to v souladu s požadavky čl. II. bodu 4. zákona č. 502/2012 Sb. ke dni 1. 1. 2013. Jinou otázkou však je, zda může o registraci správce daně rozhodnout kdykoliv. NSS vychází ze shora podaných premis o časové podmíněnosti zásahů státní moci do sféry práv a povinností adresátů právních norem. Tyto premisy vedou NSS k jednoznačnému závěru, že po uplynutí zákonem stanovené lhůty zaniká právo správce daně napravit protiprávní situaci, vyvolanou daňovým subjektem, který nesplnil povinnost se*

registrovat k DPH. Pokud by snad zákon žádnou lhůtu pro registraci neobsahoval, vedlo by to k protiústavní mezeře v zákoně. (...) Ze systematického výkladu tedy vyplývá, že prekluzivní lhůta uvedená v § 148 daňového řádu se nevztahuje na řízení registrační. Na registraci daňové povinnosti proto nelze samotný § 148 daňového řádu aplikovat. (...) Ustanovení § 20 odst. 2 daňového řádu tedy připouští, aby se jej dovolávaly daňové subjekty též v řízení registračním. Tato norma tak směřuje k časovému omezení registrace osoby, které vznikla povinnost platit DPH, jen po tu dobu, kdy lze ještě stanovit DPH v souladu s § 148 odst. 1 daňového řízení. Ustanovení § 20 odst. 2 nestanoví nějakou samostatnou lhůtu pro provedení registrace, ale souvisí se lhůtou pro stanovení daně. Jen ve lhůtě pro stanovení daně musí daňový subjekt strpět postupy a jiné úkony správce daně, včetně registračního řízení. Po uplynutí této lhůty již daňový subjekt nemá ve vztahu ke správci daně povinnosti, a správce daně ztrácí právo provést registraci DPH.“

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

51. Soud neshledal důvodnými ani námitky žalobce o „nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí“.
52. Soud neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. V odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou uvedeny důvody výroku rozhodnutí i informace o tom, jak se žalovaný vypořádal s návrhy a námitkami žalobce. Žalovaný podrobně popsal, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce. Sama žaloba je důkazem toho, že žalobce závěrům žalovaného dostatečně porozuměl, když byl schopen na tyto závěry jednotlivými žalobními námitkami reagovat. Pokud žalovaný setrval na správnosti závěrů učiněných prvoinstančním orgánem, není to projevem žádné nezákonnosti. Považovali-li žalovaný závěry, ke kterým prvoinstanční orgán dospěl, za zákonné, je zcela logické, že se s nimi ztotožnil.
53. Dlužno doplnit, že rozporované důvody se žalobce od žalovaného dozvěděl již z obsahu seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 18. 3. 2019, č.j. 11381/19/5300-21445-708460, viz. bod 4 odůvodnění.
54. Soud neshledal důvodnými ani námitky žalobce ohledně „právního posouzení sdružení“.
55. Zcela obdobné námitky soud vyhodnotil jako nedůvodně ve svém rozsudku ze dne 8. 10. 2019, č.j. 57 Af 24/2018 - 93. Ač byl tento rozsudek následně zrušen Nejvyšším správním soudem, nestalo se tak z důvodu nesprávnosti níže uvedených závěrů.
56. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, správní orgány opřely svůj závěr o tom, že se jednalo o „ekonomickou činnost v rámci sdružení“ o celý soubor skutkových okolností. 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 Česká síť s.r.o., dodavatelem internetového připojení je jedna společnost, a to společnost TaNET WEST s.r.o., na pobočce Česká síť s.r.o. 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 Česká síť s.r.o., údržbu sítě zajišťuje převážně pan J. R., část klientů Česká síť s.r.o. byla v letech 2009 či 2010 převedena na „spolupracující společnosti“, a to bezúplatně, poskytování služeb těmto klientům nebylo provázeno prodejem nebo nájmem technického zařízení pro přenos dat ani nákupem telekomunikačních služeb (konektivity), „spolupracující společnosti“ poskytují totožné služby jako Česká síť s.r.o., Česká síť s.r.o. zajišťuje a hradí nákup konektivity, pronájem objektů k umístění přístupových bodů, reklamní služby, nákup elektřiny, pronájem a provoz kanceláře, žalobkyně poskytuje „spolupracující společností“ bezplatně majetek a služby, bez nichž by nemohly službu poskytovat, Česká síť s.r.o. 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 Česká síť s.r.o., 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 Česká síť s.r.o..

57. Na základě tohoto uceleného souboru zjištěných okolností dopěly správní orgány 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]).“
58. Soud se se závěry správních orgánů zcela ztotožňuje, neboť jsou reálným odrazem skutečně zjištěného skutkového stavu věci.
59. Pokud chtěl žalobce zvrátit správnost závěrů správních orgánů, bylo na něm, aby předestřel 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.
60. Vzhledem k tomu, že žalobce žádnou takovou ucelenou konkurující verzi reality nenabídl a ani neprokázal, nelze dospět k závěru, že by spolupráce společností probíhala jinak, než jak bylo zjištěno v průběhu daňového řízení. Již z tohoto důvodu je nezbytné konstatovat, že se žalobce ani v soudním řízení nepodařilo věrohodně zvrátit správnost skutkových a právních závěrů správních orgánů. Již z tohoto důvodu je nezbytné považovat žalobní námitky za nedůvodné.
61. Nad rámec právě uvedeného závěru je nezbytné uvést, že ani dílčími námitkami se žalobci nepodařilo zvrátit správnost komplexních skutkových zjištění, ze kterých správní orgány vycházely.
62. Předně je nezbytné uvést, že prostý nesouhlas žalobce 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 žalobci, aby předestřením ucelené jiné skutkové verze reality a jejím prokázáním správnost závěrů správních orgánů vyvrátila. To však žalobce neučinil. Negativní výsledek daňového řízení je tedy důsledkem neunesení břemene tvrzení a důkazního ze strany žalobce.
63. Nedůvodnými jsou i námitky 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.

64. Pokud jde o námitky 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 když, jak bylo zjištěno v průběhu daňového řízení, byla to právě Česká síť s.r.o., která v letech 2009 a 2010 převedla *„na jmenované organizační složky“* část svých klientů.
65. Pokud jde o námitky o tom, že tomu s *„náklady nesenými žalobcem,“*, *„náklady na konektivitu“* *„ostatními náklady a výnosovou stránkou organizačních složek“* bylo jinak, bylo na žalobci, aby tato svá tvrzení prokázala v průběhu daňového řízení. I případná dílčí pravdivost tvrzení žalobce však není způsobilá zvrátit správnost ucelené skutkové verze reality zjištěné správními orgány v daňové řízení. Zvláště pak za situace, kdy žalobce 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“*.

V.

Rozhodnutí soudu

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

VI.

Odůvodnění neprovedení důkazů

67. Soud neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VII.

Náklady řízení

68. 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 30. září 2021

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu