



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobkyně: **CESKA SIT LLC**, Rosecrans Street 305/3802, 921 10 San Diego, Spojené státy americké, jejímž jménem jedná CESKA SIT LLC-organizační složka, IČ 29075157, Boženy Němcové 120, 344 01 Domažlice,
právně zastoupená BDO Czech Republic, s. r. o., IČ 26402220, Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č.j. 29849/19/5300-21445-708460,

takto:

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

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 24. 9. 2018, č.j. 1780947/18/2305-00510-400538 (dále jen „rozhodnutí o registraci“), byla žalobkyně registrována jako plátce daně z přidané

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

hodnoty (dále jen „DPH“), a to ke dni 25. 7. 2009.

2. Rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č.j. 29849/19/5300-21445-708460 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o registraci a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.
3. Žalobkyně se žalobou ze dne 26. 9. 2019, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhala zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Rovněž navrhovala zrušení rozhodnutí o registraci.
4. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, jsou upraveny daňovým řádem.
5. Problematika DPH je upravena v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[II] Žaloba

6. Žalobkyně prezentovala dva okruhy žalobních námitek. Jednak namítala, že došlo k prekluzi pravomoci správce daně registrovat žalobkyni k DPH, jednak měly daňové orgány nesprávně posoudit existenci sdružení.
7. Stran prekluze pravomoci správce daně žalobkyně tvrdila, že správce daně rozhodnutím o registraci zaregistroval žalobkyni jako plátce DPH ke dni 25. 7. 2009. Tento den považoval správce daně za rozhodný stran vzniku plátcovství žalobkyně dle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, neboť dne 25. 7. 2009 byla žalobkyně zapsána do obchodního rejstříku jako organizační složka zahraniční právnické osoby. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č.j. 10 Afs 329/2016-51, publ. pod č. 3637/2017 Sb. NSS, žalobkyně dovodila, že správce daně měl pravomoc registrovat žalobkyni jako plátce DPH pouze po dobu běhu lhůty pro stanovení daně, přičemž po dobu běhu této lhůty muselo rozhodnutí o registraci nabýt právní moci. Dle žalobkyně započal v jejím případě běh lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období červenec roku 2009 dne 31. 7. 2009. Lhůta pro stanovení daně dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, resp. dle § 148 odst. 1 daňového řádu, marně uplynula dne 31. 7. 2012, přičemž v jejím průběhu nedošlo k pravomocné registraci žalobkyně k DPH.
8. Žalobkyně dále namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Daňové orgány považovaly za rozhodný okamžik pro registraci žalobkyně k DPH den, kdy byla žalobkyně zapsána do obchodního rejstříku jakožto organizační složka. Zároveň žalovaný odkázal na § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, dle něhož se osoba povinná k dani stává plátcem DPH okamžikem uzavření smlouvy o sdružení. Pro posouzení rozhodného okamžiku vzniku plátcovství je třeba posuzovat skutečné jednání daňového subjektu související s činností v rámci sdružení. Den zápisu ve veřejném rejstříku bez dalšího neznamená, že nově zapsaný subjekt v tentýž okamžik započne svou podnikatelskou činnost. Daňové orgány v průběhu daňového řízení nezkoumaly, kdy došlo ke skutečnému zahájení ekonomické aktivity žalobkyně. Dle žalobkyně byl nesprávným postup žalovaného, který za rozhodný okamžik pro vznik plátcovství označil den, kdy byla žalobkyně zapsána do obchodního rejstříku.
9. Dále se žalobkyně věnovala závěru daňových orgánů stran existence sdružení. Dle žalobkyně je sdružením závazkový vztah vzniklý ze smlouvy. Sdružení vyjadřuje vůli alespoň dvou osob společně kooperovat za účelem dosažení předem smluveného cíle. Dle žalobkyně chyběla v jejím případě vůle zúčastněných subjektů vytvořit sdružení a chyběl rovněž právní úkon směřující k jeho vzniku. Je nepřijatelné, aby veřejná moc byla právně způsobilá

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nahradiť autonomii vôle smluvních stran. O neexistenci sdružení svědčilo to, že organizační složka zahraniční právnické osoby neměla právní subjektivitu, tudíž nebyla způsobilá vstupovat do právních vztahů. Pro samotné sdružení byl důležitý aspekt stanovení smluveného společného cíle. Daňové orgány však žádný takový společný cíl nespécifikovaly. Žalobkyně uvedla, že ona i ostatní subjekty poskytovaly služby nezávisle na sobě. Ve vztahu k závěru žalovaného, že žalobkyně nenesla veškeré, resp. hlavní a nosné náklady na poskytování daných činností, žalobkyně uvedla, že jediným nákladem, o němž bylo lze prokazatelně tvrdit, že jej žalobkyně nenesla, byl poplatek za konektivitu. Tento poplatek byl zanedbatelnou nákladovou položkou. Daňové orgány neprovedly důkladnou analýzu nákladů jednotlivých organizačních složek ve vztahu k jejich ekonomické činnosti. Pokud by měl být správným závěr žalovaného, že žalobkyně fungovala od svého vzniku v rámci sdružení, musela by se tato skutečnost promítnout do účetnictví a výkaznictví ve vztahu k dani z příjmů právnických osob. Dle žalobkyně by v případě existence sdružení muselo alespoň jednou za rok docházet k přerozdělování zisku a nákladů. Ani v roce 2009, ani v letech následujících však k ničemu takovému nedošlo. Závěrem žalobkyně poukázala na to, že to byly daňové orgány, koho tížilo důkazní břemeno ve vztahu k výkonu žalobkyně ekonomické činnosti v rámci sdružení, které však neunesly.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 19. 11. 2019, v němž nejprve shrnul žalobní námitky a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah spisového materiálu. Dále stručně shrnul průběh daňového řízení.
11. Stran námitky prekluze pravomoci zaregistrovat žalobkyni jako plátce DPH z moci úřední a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný odkázal na rozsudek zdejšího soudu ústně vyhlášený dne 8. 10. 2019 ve věci sp. zn. 57 Af 24/2018, jímž byl soud dle § 49 odst. 10 s. ř. s. vázán. Dle žalovaného byla společná ekonomická činnost žalobkyně a společnosti Česká síť s.r.o. vykonávána nepřetržitě od vzniku oprávnění žalobkyně podnikat na území ČR, tedy ode dne zápisu organizační složky žalobkyně do obchodního rejstříku. Tímto dnem byly naplněny podmínky pro registraci žalobkyně jako plátce DPH dle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012, neboť k tomuto dni byla uzavřena smlouva o sdružení či jiná obdobná smlouva. Dále žalovaný uvedl, že u žalobkyně byla provedena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, v jejímž rámci bylo zjištěno, že žalobkyně neuskutečňovala samostatně zdanitelná plnění, neboť nedisponovala majetkem, nenakupovala služby a nenesla náklady související s výkonem ekonomické činnosti. Prostředky pro výkon ekonomické činnosti žalobkyni opatřovala společnost Česká síť s.r.o., a to ode dne zápisu organizační složky žalobkyně do obchodního rejstříku. Žalobkyně v průběhu daňového řízení neprokázala, že neuskutečňovala plnění způsobem vykazujícím znaky sdružení. Společnost Česká síť s.r.o. byla v postavení řídicího účastníka sdružení a majitelkou přenosové soustavy umožňující žalobkyni vykonávat ekonomickou činnost. Výkon ekonomické činnosti žalobkyni tak nebyl možný bez využití majetku ve vlastnictví společnosti Česká síť s.r.o. Žalobkyně a společnost Česká síť s.r.o. byly rovněž personálně propojeny prostřednictvím Jaroslava Rady. Na jejich počínání nebylo možno hledět jinak, než jako na jednání ve vzájemné shodě sledující dosažení zisku.
12. Žalovaný rovněž rozebral deklaratorní povahu rozhodnutí o registraci k DPH provedené z moci úřední. S ohledem na den zápisu žalobkyně organizační složky do obchodního rejstříku a okamžik počátku uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyni došlo k tomu,

že žalobkyně byla k DPH registrována zpětně.

13. Při uskutečňování zdanitelných plnění se společností Česká síť s.r.o. vstupovala žalobkyně prostřednictvím své organizační složky do obchodních vztahů s dalšími subjekty. Z toho bylo zřejmé, že došlo k uzavření, byť ústnímu (zde žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 24. 11. 2010, sp. zn. 28 Cdo 3158/2010), smlouvy o sdružení.
14. Stran namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že se vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobkyně přezkoumatelným způsobem. Skutečnost, že se ztotožnil se závěry správce daně, nevedla k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Subjektivní nespokojenost žalobkyně s kvalitou odůvodnění napadeného rozhodnutí neznamena nepřezkoumatelnost rozhodnutí.
15. K absenci právní subjektivity a způsobilosti k právním úkonům v případě organizační složky podniku zahraniční právnické osoby žalovaný uvedl (s odkazem na bod [24] napadeného rozhodnutí), že nositelem právní subjektivity byla zahraniční právnická osoba vstupující na území ČR do právních vztahů prostřednictvím své organizační složky. Jako plátce DPH byla registrována žalobkyně jakožto zahraniční právnická osoba. Stran absence společného cíle žalovaný uvedl, že společným cílem účastníků sdružení bylo dosažení zisku. K námitce týkající se nesení nákladů na uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně žalovaný odkázal na str. 3 až 5 zprávy o daňové kontrole č.j. 1626660/17/2305-00562-403445 a na závěry ústně vyhlášeného rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 57 Af 24/2018. Žalovaný rovněž uvedl, že unesl důkazní břemeno stran skutečnosti, že žalobkyně již v roce 2009 uskutečňovala ekonomickou činnost v rámci sdružení se společností Česká síť s.r.o. Bylo zjištěno, že na žalobkyni přešlo bezúplatně celkem 43 klientů společnosti Česká síť s.r.o. Poskytování služeb klientům nebylo doprovázeno nákupem nebo nájmem technického zařízení pro přenos dat ani nákupem telekomunikačních služeb. Závěrem žalovaný navrhl žalobu zamítnout.
16. Žalovaný v doplnění vyjádření k žalobě ze dne 14. 1. 2022 nad rámec dříve uvedených skutečností poukázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 9. 2021, č.j. 57 Af 40/2019-93, který považoval za přílehlavý na projednávanou věc. Poukázal na to, že zdejší soud případ skutkově obdobný případu žalobkyně odlišil od případu posuzovaného Nejvyšším správním soudem v řízení vedeném pod sp. zn. 10 Afs 329/2016. Žalobkyně totiž kontinuálně vykonávala činnost v rámci sdružení, tedy kontinuálně trval stav spojený s povinnou registrací žalobkyně k plátcovství DPH. Žalovaný v této souvislosti rovněž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, č.j. 8 Afs 265/2017-55. Dle žalovaného nezanikla pravomoc správce daně registrovat žalobkyni k DPH, neboť správce daně nenapravoval protiprávní situaci, nýbrž pouze osvědčil situaci, která nastala.
17. Dále žalovaný uvedl, že mu bylo známo, že rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 10. 2019, č.j. 57 Af 24/2018-93, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č.j. 5 Afs 21/2020-56. Nejvyšší správní soud však posledně uvedený rozsudek zdejšího soudu nezrušil z důvodu nesprávnosti závěrů stran existence sdružení. Žalovaný rovněž citoval relevantní pasáže z rozsudku zdejšího soudu ze dne 30. 9. 2021, č.j. 57 Af 40/2019-93, které dle jeho tvrzení vyvracely žalobkyninu žalobní argumentaci.
18. Žalovaný doručil soudu ještě jedno vyjádření (ze dne 29. 5. 2022), kde akcentoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69.

[IV] Posouzení věci soudem

19. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

20. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
21. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
22. Žaloba není důvodná.
23. Soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí jako jeho potenciálně nejzávažnější vadou bránící jeho věcnému přezkumu.
24. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 14. 9. 2016, č.j. 1 As 287/2015-51, bod [24]) vyplývá mj. toto: *„Přezkoumatelné rozhodnutí je rozhodnutí srozumitelné, s dostatkem důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č.j. 2 As 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomněl vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č.j. 3 As 4/2007-58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č.j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č.j. 4 As 27/2004-74.“*. Ačkoliv byl tento právní názor vysloven ve vztahu k soudnímu rozhodnutí, lze jej vztáhnout i na rozhodnutí správních orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č.j. 1 Afs 92/2012-45, bod [22]). Zároveň je nutno zdůraznit, že nesouhlas žalobkyně s výkladem učiněným správními orgány nelze zaměňovat s nepřezkoumatelností jejich rozhodnutí, která je objektivní překážkou znemožňující soudu tato přezkoumat (přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2019, č.j. 10 As 102/2018-45, bod [15]). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č.j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námítka účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění.
25. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námítka účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č.j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č.j. 2 As 337/2016-64). Současně je třeba zdůraznit, že na rozhodnutí správních orgánů obou stupňů je třeba v rámci soudního přezkumu nahlížet jako na jeden celek, tedy že rozhodnutí se mohou vzájemně argumentačně doplňovat v obou směrech (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2008, č.j. 2 As 20/2008-73, ze dne 31. 10. 2014, č.j. 6 As 161/2013-25, či ze dne 14. 10. 2021, č.j. 7 As 447/2019-60, bod [22]). Mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, které by jinak způsobovaly jeho nepřezkoumatelnost, proto mohou zaplnit argumenty obsažené již v rozhodnutí prvoinstančním.
26. Soud neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo z žalobkyní tvrzených důvodů

nepřezkoumatelné. Z napadeného rozhodnutí ve spojení s rozhodnutím o registraci bylo zřejmé, proč daňové orgány určily jako okamžik vzniku plátcovství DPH žalobkyně den, kdy došlo k zápisu organizační složky žalobkyně do obchodního rejstříku. Významným je z tohoto pohledu zejm. bod [20] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný shrnul úvahy obsažené v bodech [16] a [18] napadeného rozhodnutí: *„Odvolací orgán na základě výše uvedeného uzavírá, že v daném případě byly naplněny všechny podmínky, na základě nichž správce daně zaregistroval odvolatele tzv. zpětně, a to ke dni zápisu organizační složky odvolatele do obchodního rejstříku. Dnem zápisu organizační složky odvolatele do obchodního rejstříku mu vzniklo oprávnění podnikat na území České republiky. K tomuto dni začal odvolatel 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 odvolatel 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 vstupoval odvolatel prostřednictvím své organizační složky do obchodních vztahů i s dalšími subjekty. Proto lze konstatovat, že uzavřel, byť ústně, s obchodní společností Česká síť smlouvu o sdružení.“* Z uvedené citace je zcela zřejmé, na základě jaké skutečnosti dospěl žalovaný k závěru, že rozhodným dnem pro registraci žalobkyně jako plátce DPH je právě okamžik zápisu organizační složky žalobkyně do obchodního rejstříku. Právě tímto dnem totiž organizační složka žalobkyně nabyla oprávnění podnikat na území ČR. Nebylo tedy možno přisvědčit námitce nepřezkoumatelnosti závěru daňových orgánů o rozhodném okamžiku pro registraci žalobkyně jako plátce DPH.

27. Dále se soud věnoval žalobním námitkám týkajícím se věci samé.
28. Soud předesílá, že pro projednávanou věc je významný recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69. V řízení vedeném pod sp. zn. 10 Afs 137/2020 posuzoval Nejvyšší správní soud kasační stížnost jiného účastníka daňovými orgány tvrzeného sdružení, a sice společnosti CESKA SIT OPTICS LLC, proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2020, č.j. 57 Af 39/2019-51, přičemž zodpověděl na všechny otázky významné pro projednávanou věc.
29. K okruhu žalobních námitek týkajících se prekluze pravomoci správce daně registrovat žalobkyni jako plátce DPH soud uvádí, že jej neshledal důvodným. Při posouzení těchto námitek vycházel z právních závěrů Nejvyššího správního soudu, které byly vyjeveny v bodech [25] až [30] výše zmíněného rozsudku ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69: *„Ke dni uzavření takové smlouvy byla stěžovatelka povinna se zaregistrovat k DPH [§ 95 odst. 2 písm. c) zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012]. Protože to neučinila, mohl o její registraci rozhodnout správce daně z moci úřední [§ 129 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Ten stěžovatelku registroval v září 2018. NSS se tak zabýval i poslední námitkou o zániku registračního práva správce daně. Tu lze rozdělit na dílčí otázky: 1. Kdy začne plynout prekluzivní lhůta k provedení registrace z moci úřední a uplynula tato lhůta v době stěžovatelčiny registrace? 2. Má prekluzivní lhůta vliv na den, k němuž se subjekt stává plátcem DPH a k němuž jej lze registrovat? NSS zkoumal plynutí prekluzivní lhůty k provedení registrace z moci úřední už v rozsudku 10 Afs 329/2016. Rozhodoval v něm o registraci daňového subjektu, který jednorázově překročil zákonný obrat. Správce daně jej však registroval až poté, co odpadl důvod pro registraci, a uplynula tříletá prekluzivní lhůta. Registrační právo správce daně proto zaniklo. NSS v tomto rozsudku výslovně uvedl, že „dokud je hranice obratu překračována, nemůže ani začít plynout*

lhůta k provedení registrace z moci úřední, neregistroval-li se daňový subjekt sám“ (bod 34). To soud dále potvrdil i v jiných rozsudcích (8 Afs 265/2017, bod 35; 8 Afs 48/2018, bod 19), ve kterých bylo registračním důvodem také překročení zákonného obratu. Soud v nich doplnil výše uvedené pravidlo tak, že prekluzivní lhůta začíná běžet znovu v každém zdaňovacím období, ve kterém trvají registrační důvody. Prekluzivní lhůta k provedení registrace z moci úřední tedy běží od prvního okamžiku, kdy nastal registrační důvod. Pokud ale registrační důvody přetrvávají ve více zdaňovacích obdobích, tříletá lhůta se v každém zdaňovacím období přerušuje a začne běžet znovu. Právo registrovat plátce proto zaniká až s koncem té lhůty, která začne běžet ve chvíli, kdy registrační důvod trval naposledy. NSS proto nepřisvědčil stěžovatelce, která si během prekluzivní lhůty k provedení registrace vykládá příliš široce a ve svůj prospěch – tedy že registrační právo zanikne do tří let od vzniku registračního důvodu, nikoliv jeho zániku. Taková úvaha nerespektuje závěry judikatury NSS a zároveň by vedla k nespravedlnosti. Byl by tak totiž zvýhodněn daňový subjekt, který bude vznik registračního důvodu tři roky skrývat a pak bude navždy „osvobozen“, oproti tomu, který se po vzniku registračního důvodu registruje k dani a začne ji řádně platit. To nelze připustit. NSS zároveň nemůže soublasit s krajským soudem, který odmítá jeho judikaturu proto, že v ní šlo o registraci z důvodu překročení zákonného obratu, nikoliv z důvodu sdružení společností. Pravidla vyjádřená v judikatuře však nesouvisejí s konkrétním důvodem registrace, ale jsou obecná a lze je uplatnit i u jiných registračních důvodů, tedy i u registrace z důvodu sdružení společností.“.

30. Soud si uvědomuje, že citovaný rozsudek kasačního soudu byl vydán s několikaletým odstupem od vydání napadeného rozhodnutí a nedlouho před vydáním rozsudku v projednávané věci. To však nemění nic na povinnosti soudu z tam provedeného výkladu vycházet (srov. § 12 odst. 1 s. ř. s.), ledaže by soud předložil vlastní konkurující argumentaci, s níž se Nejvyšší správní soud prozatím nevypořádal. Pokud by soud bez uvedení konkurujících úvah nerespektoval závěry Nejvyššího správního soudu, zatížil by své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (srov. bod [12] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2020, č.j. 2 As 1/2019-58, publ. pod č. 3971/2020 Sb. NSS). S ohledem na to, že v českém právním řádu se zásadně uplatňuje incidentní retrospektivita právních názorů soudů (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2012, č.j. 1 As 123/2012-31, bod [19], publ. pod č. 2765/2013 Sb. NSS; či ze dne 9. 3. 2017, č.j. 1 Afs 265/2016-33, bod [20]), a na to, že soud nenalezl žádné důvody, pro něž by se měl odchýlit od závěrů Nejvyššího správního soudu prezentovaných v rozsudku ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69, vycházel z nich soud i v projednávané věci.
31. Pro posouzení námitek stran prekluze pravomoci správce daně registrovat žalobkyni jako plátce DPH tedy bylo rozhodné určit okamžik, kdy naposledy trval důvod pro registraci žalobkyně jako plátce DPH, tedy kdy naposledy žalobkyně uskutečňovala ekonomickou činnost v rámci sdružení s jeho ostatními účastníky. V tento okamžik by totiž počala běžet tříletá prekluzivní lhůta, v níž muselo dojít k pravomocné registraci žalobkyně k DPH.
32. Správce daně stran počátku a průběhu výkonu ekonomické činnosti žalobkyně v rámci sdružení uvedl na str. 2 rozhodnutí o registraci, že „jsou mu známy skutečnosti o tom, že společná ekonomická činnost organizační složky CESKA SIT LLC – organizační složka a obchodní korporace Česká síť s.r.o. je vykonávána výše popsáním způsobem nepřetržitě od samého počátku, a proto jako datum účinnosti registrace k dani určil u organizační složky CESKA SIT LLC – organizační složka datum jeho založení.“ Obdobný závěr konstatoval i žalovaný v bodě [4] napadeného rozhodnutí. Z uvedeného je tedy zřejmé, že daňové orgány vycházely z toho, že žalobkyně i v době vydání rozhodnutí o registraci, resp. napadeného rozhodnutí vykonávala ekonomickou činnost v rámci sdružení.

33. Soud nalezl významnou skutkovou odlišnost projednávaného případu od věci řešené Nejvyšším správním soudem v řízení vedeném jím pod sp. zn. 10 Afs 137/2020. V projednávané věci totiž daňové orgány vycházely ze skutečnosti, že v době registrace žalobkyně k DPH stále trval registrační důvod spočívající ve výkonu žalobkyniny ekonomické činnosti v rámci sdružení. Oproti tomu kasační soud ve věci sp. zn. 10 Afs 137/2020 dovedl na podkladě tehdejší zprávy o daňové kontrole, že sdružení trvalo do listopadu roku 2014. Daňové orgány proto byly povinny provést registraci žalobkyně do listopadu roku 2017. Pokud ji provedly v září 2018, provedly ji až po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro registraci k DPH (k tomu srov. body [32] a [33] rozsudku ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69). Ač tedy byly obecné závěry prezentované Nejvyšším správním soudem na projednávanou věc přílehlavé a zdejší soud je aplikoval, konečný závěr se s ohledem na odlišné skutkové okolnosti analyzovaných případů nutně musel od závěru učiněného kasačním soudem lišit.
34. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci registrační důvod v době registrace žalobkyně k DPH trval, přičemž žalobkyně proti skutkovému závěru daňových orgánů o tom, že „*vykonávala ekonomickou činnost v rámci sdružení po celou dobu od 25. 7. 2009*“, ničeho nenamítala (netvrdila například, že by tento závěr byl nepřezkoumatelným nebo že by neměl oporu ve správním spisu), nemohla prekluzivní lhůta pro registraci žalobkyně k DPH marně uplynout. Daňové orgány tedy byly oprávněny registrovat žalobkyni k DPH od 25. 7. 2009 (k tomu podrobně bod [35] rozsudku ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69).
35. Soud pro úplnost dodává, že žalovaný v bodě [19] napadeného rozhodnutí uvedl, že DPH bude správcem daně stanovována v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu, dle něhož platí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky.
36. Podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2009 platilo: „*Osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, která uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, stává se plátcem dnem uzavření této smlouvy.*“.
37. Podle § 129 odst. 3 písm. a) daňového řádu, správce daně rozhodne z moci úřední o registraci, pokud je to důvodné a pokud daňový subjekt nepodá přihlášku k registraci.
38. Podle § 829 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), se několik osob může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu.
39. Žalobkyně namítala nesprávnost závěru daňových orgánů o existenci sdružení ve smyslu § 829 a násl. občanského zákoníku mezi žalobkyní, společností Česká síť s.r.o. a odštěpnými závody zahraničních právnických osob CESKA SÍŤ OPTICS LLC – organizační složka, a KDYNSKI INTERNET LLC – organizační složka.
40. Daňové orgány k závěru o existenci sdružení dospěly na základě skutečností prezentovaných zejména na str. 5 zprávy o daňové kontrole č.j. 1626660/17/2305-00562-403445, str. 2 rozhodnutí o registraci a v bodech [14] a [26] až [29] napadeného rozhodnutí. Daňové orgány poukázaly na personální a majetkovou propojenost žalobkyně a společnosti Česká síť s.r.o. prostřednictvím Jaroslava Rady, na skutečnost, že žalobkyně neuskutečňovala zdanitelná plnění samostatně, neboť nedisponovala vlastním či pronajatým majetkem a nenakupovala služby, bez čehož nebylo možné provozovat ekonomickou činnost, jíž provozovala. Dle daňových orgánů žalobkyně rovněž nenesla další náklady související s výkonem ekonomické činnosti, jako např. náklady na řídicí činnost, reklamu, marketing,

náklady na provoz kanceláře a technických místností. Tyto prostředky žalobkyni zajišťovala společnost Česká síť s.r.o. Dále daňové orgány poukázaly na to, že v roce 2009 a 2010 byla na žalobkyni převedena část klientů společnosti Česká síť s.r.o., přičemž poskytování služeb těmto klientům žalobkyní nebylo doprovázeno nákupem nebo nájmem technického zařízení pro přenos dat, ani nákupem telekomunikačních služeb. Žalobkyně uplatňovala v nákladech pouze práce na údržbě zákazníků, přičemž nenesla další náklady související s poskytovanými službami (poskytování IPTV, telekomunikačních služeb, pronájem a umístění příslušenství k zařízení pro přenos dat v síti Internet, spotřeba elektrické energie za provozování stanic pro přenos dat, správa IPTV serverů atp.). Žalobkyně rovněž neměla žádné zaměstnance, neměla žádný vlastní ani pronajatý majetek a nenakupovala telekomunikační služby. Materiálně-technickou základnu a zajišťování služeb nutných pro poskytování telekomunikačních služeb poskytovala žalobkyni společnost Česká síť s.r.o. a tato rovněž nesla významnou část nákladů, poskytovala majetek a zajišťovala další činnosti pro společnou činnost.

41. Stran žalobních námitek o neexistenci vůle a jejího projevu směřujícího ke vzniku sdružení soud poukazuje na to, že prostý nesouhlas žalobkyně se závěry daňových orgánů nemůže způsobit nezákonnost jejich rozhodnutí a vyvrátit správnost jejich závěrů (srov. již citovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 9. 2021, č.j. 57 Af 40/2019-93, bod [62]). Žalobkyně nenabídla žádnou konkurující verzi reality, která by poukazovala na nesprávnost závěru daňových orgánů a nesprávnost jimi zjištěného skutkového stavu. Jinak řečeno, žalobkyně neuvedla žádné konkrétní skutečnosti nasvědčující tomu, že by spolupráce mezi žalobkyní a dalšími účastníky sdružení probíhala jinak, než jak uváděly daňové orgány. V bodě [19] rozsudku ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„nemůže odhlédnout ani od personálního propojení společností v osobě Ing. Jaroslava Rady, který je zcela ovládá. Jeho vůle je také vůlí obou společností. Směřuje-li tedy chování společností ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění, nelze to považovat za náhodu, ale za projev společné vůle. NSS proto nepřisvědčil námitce, že by smlouva nebyla uzavřena pro nedostatek vůle stran.“*
42. S žalobkyní lze souhlasit, že důkazní břemeno stran výkonu ekonomické činnosti žalobkyní v rámci sdružení leželo na daňových orgánech. Ty jej s ohledem na výše uvedené skutečnosti unesly (k tomu srov. již citovaný rozsudek ze dne 14. 4. 2020, č.j. 57 Af 39/2019-51, bod [41]: *„Za situace, kdy jeden ze zúčastněných subjektů na podnikání bezplatně přenechává druhému materiální vybavení a poskytuje služby nezbytné pro podnikání, a daňový subjekt nepřednese a neprokáže žádné vlastní vysvětlení tohoto stavu, je závěr o sdružení správný.“*). Následně tedy bylo na žalobkyni, aby prokázala, že se rozhodné skutečnosti odehrály jinak, tedy že neprovozovala ekonomickou činnost v rámci sdružení společně s dalšími zúčastněnými subjekty. Žalobní námitka stran neexistence vůle a jejího projevu směrem k vytvoření sdružení žalobkyní a jeho ostatními účastníky tak byla nedůvodná. Pro úplnost soud dodává, že správnost těchto závěrů byla potvrzena i Nejvyšším správním soudem v již citovaném rozsudku ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69, body [17] a [18].
43. K námitkám stran absence právní subjektivity organizační složky podniku zahraniční právnické osoby a její nezpůsobilosti k právním úkonům soud uvádí, že tato námitka byla mimoběžná s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž v bodě [24] napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že *„noselem právní subjektivity je v daném případě zahraniční právnická osoba, která na území České republiky vstupuje do právních vztahů prostřednictvím její organizační složky“*. Sporovaný závěr o právní subjektivitě organizační složky tedy z napadeného rozhodnutí nevyplývá, protože žalovaný výslovně v napadeném rozhodnutí

- vedl, že nositelem právní subjektivity byla v tomto případě zahraniční právnická osoba, která na území ČR vstupuje do právních vztahů prostřednictvím své organizační složky. Nad rámec uvedeného soud dodává, že překážkou existence smlouvy o sdružení nebylo ani to, že její stranou byla žalobkynina organizační složka, která neměla plnou právní subjektivitu a jejíž jednání musela schválit žalobkyně. Žalobkyně, jak zahraniční společnost, tak její česká organizační složka, byla zcela ovládána Jaroslavem Radou, který fakticky rozhodoval o tom, jakou formou žalobkyně bude podnikat. Jeho zřejmou vůli, aby žalobkyně uskutečňovala zdanitelná plnění společně se společností Česká síť s.r.o., je proto třeba vykládat jako vůli a souhlas zahraniční společnosti CESKA SIT LLC, která právní osobnost má (srov. bod [20] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69).
44. Žalobkyně rovněž namítala, že daňové orgány neidentifikovaly společný cíl sdružení. Tomuto tvrzení soud nepřisvědčil. Již ze závěru správce daně na str. 2 rozhodnutí o registraci vyplývalo, že žalobkyně by bez společnosti Česká síť s.r.o. nebyla schopna poskytovat služby přístupu do sítě Internet. Z této strany rozhodnutí o registraci zcela zřejmě vyplývá, že společným cílem a účelem existence sdružení byla poskytování služeb internetového připojení zákazníkům [správce daně výslovně uvedl, že „společným účelem sdružení je poskytování služeb internetového připojení, přičemž nerozhoduje, kdo (který účastník sdružení) tomu kterému zákazníkovi toto připojení poskytne.“; k obdobné žalobní námitce v podobné skutkové situaci srov. bod (36) rozsudku ze dne 14. 4. 2020, č.j. 57 Af 39/2019-51]. I kdyby tento cíl nebyl chování účastníků sdružení zřejmý, nemělo by toto vliv na existenci smlouvy o sdružení či smlouvy obdobné (k tomuto v podrobnostech bod [21] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69).
45. Soud neshledal důvodné ani námitky, že jediným nákladem, který žalobkyně nenesla, byl poplatek za konektivitu, který však byl v zanedbatelné výši. Žalobkyně uvedené skutečnosti v průběhu daňového řízení netvrdila, žalovaný proto nemohl pochybit, pokud neexistující tvrzení nevypořádal. Stejný závěr činí soud i ve vztahu k žalobní námitce, že nebyla provedena dostatečná analýza nákladů jednotlivých organizačních složek ve vztahu k jejich ekonomické činnosti, že žalobkyně nepotřebovala kancelář, reklamu a marketing, že byli využíváni obchodní zástupci a jak byly přerozdělovány náklady a výnosy - žalobkyni ničeho nebránilo k výzvám prvoinstančního orgánu tyto skutečnosti prokazovat. Tvrzená neexistence formální smlouvy či prosté tvrzení o neexistenci společné vůle ke sdružení je v rozporu se skutečně zjištěným stavem věci - tato tvrzení tak nejsou jakkoli způsobila zvrátit správnost skutkových zjištění, ze kterých správní orgány vycházely.
46. K dílčí námitce, že by se existence sdružení musela promítnout v žalobkynině účetnictví, soud uvádí, že účetnictví má být „odrazem skutečných ekonomických procesů daňového subjektu. Pokud však daňový subjekt úmyslně či z nedbalosti nezaznamenává tyto procesy, nemůže se toho dovolávat ve svůj prospěch.“ (srov. bod [22] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69).
47. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, postupoval dle § 78 odst. 7 s. ř. s. a žalobu zamítl.

[V] Náklady řízení

48. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá

žádný z účastníků právo.

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 31. 5. 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu