



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudkyně Veroniky Juříčkové a soudce Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **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, Kdyně, zastoupené Mgr. Lukášem Regecem, advokátem, sídlem V Parku 2316/12, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č. j. 29843/19/5300-21445-708460, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 9. 2021, č. j. 57 Af 40/2019-93,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 9. 2021, č. j. 57 Af 40/2019-93, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č. j. 29843/19/5300-21445-708460, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 24 450 Kč do rukou jejího zástupce Mgr. Lukáše Regece, advokáta, ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Posuzovaná věc se týká otázky, zda byla daňová správa oprávněna registrovat žalobkyni jako plátkyni daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“).

[2] Žalobkyně poskytuje služby v oblasti připojení k internetu. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) u ní provedl kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a zjistil, že žalobkyně nikdy nepodnikala samostatně, ale byla ode dne zápisu organizační složky do obchodního rejstříku dne 31. 3. 2010 ve sdružení se společností Česká síť, s. r. o., která je plátcem DPH. To byl důvod k registraci žalobkyně k DPH podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012. Žalobkyně ovšem přihlášku k registraci k DPH nepodala.

[3] V září 2018 proto správce daně rozhodl, že z úřední povinnosti registruje žalobkyni jako plátce daně z přidané hodnoty se zpětnou účinností od 31. 10. 2010. V odůvodnění správce daně odkázal na zjištění z daňové kontroly a konstatoval, že společná ekonomická činnost žalobkyně a společnosti Česká síť, s. r. o., je vykonávána „nepřetržitě od samého počátku“, tedy ode dne zápisu organizační složky žalobkyně do obchodního rejstříku. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala.

[4] Žalovaný změnil rozhodnutí správce daně tak, že registruje žalobkyni zpětně již ke dni 31. 3. 2010 namísto dne 31. 10. 2010. Původní datum totiž neodpovídalo dni zápisu žalobkyně do obchodního rejstříku. Ztotožnil se se správcem daně, že žalobkyně ode dne zápisu organizační složky do obchodního rejstříku začala uskutečňovat společnou ekonomickou činnost se společností Česká síť, a to na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, která byla podle žalovaného uzavřena „ústně“.

[5] Krajský soud v Plzni žalobu, kterou žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala, zamítl. Podle krajského soudu nedošlo k prekluzi pravomoci správce daně registrovat žalobkyni jako plátce DPH. Registrace z úřední povinnosti pouze deklaruje právní stav, který nastal přímo ze zákona. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 Afs 329/2016-51, č. 3637/2017 Sb. NSS, o zániku registračního práva se s ohledem na skutkové odlišnosti případu na věc nevztahuje. Závěr o tom, že žalobkyně prováděla ekonomickou činnost v rámci sdružení, se opírá o celý soubor skutkových okolností, které byly dostatečně prokázány.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[6] Proti rozsudku podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[7] Stěžovatelka namítá, že pravomoc správce daně registrovat stěžovatelku jako plátce DPH zpětně ke dni 31. 3. 2010 prekludovala po třech letech od vzniku registračního důvodu, tedy dnem 31. 3. 2013. V té souvislosti se dovolává již citovaného rozsudku č. j. 10 Afs 329/2016-51 a zpochybňuje závěry krajského soudu, který z tohoto rozsudku odmítl vycházet.

[8] Stěžovatelka nesouhlasí ani se dnem, k němuž byla dodatečně registrována (31. 3. 2010). V tento den byla do obchodního rejstříku v ČR zapsána její organizační složka. Nebylo ale prokázáno, že k tomuto dni začala skutečně vykonávat ekonomickou činnost. V tomto ohledu je rozhodnutí žalovaného i krajského soudu nepřezkoumatelné.

pokračování

Před zahájením ekonomické činnosti v oblasti elektronických komunikací by nadto bylo nutné tuto skutečnost oznámit Českému telekomunikačnímu úřadu (§ 13 zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích), přičemž touto okolností se žalovaný nezabýval.

[9] Dále stěžovatelka zpochybňuje existenci sdružení se společností Česká síť. Existenci sdružení nelze dovodit jen z personálního propojení subjektů. Podotýká, že při přijetí kritérií žalovaného mělo mít případné sdružení i dalšího člena, který vykazuje stejnou míru personálního propojení. Existence sdružení nebyla dostatečně prokázána. K jeho vytvoření chyběla vůle stran. Organizační složka stěžovatelky zapsaná v ČR nemá právní osobnost, a proto nemohla uzavřít smlouvu o sdružení. Sdružení navíc nemá společný cíl, subjekty pracují nezávisle na sobě. Přenechala-li společnost Česká síť část své infrastruktury stěžovatelce, nejde o znak sdružení, ale o běžný jev, který se objevuje i v jiných oblastech, například v energetice, kde je infrastruktura podobně omezená. Společnosti spolu ani nesdílejí náklady, což se ostatně projevuje i v účetnictví. Krajský soud proto postavil své hodnocení na skutečnostech, které neodpovídají spisu. I když stěžovatelka k podnikání používala majetek společnosti Česká síť, nevypovídá tento fakt nic o existenci sdružení. Jediným nákladem, který stěžovatelka nenesla, je poplatek za konektivitu. Tu pro stěžovatelku bezplatně zajišťuje společnost Česká síť. Jiné náklady spočívající ve správě a klientském servisu ovšem nesla stěžovatelka.

[10] **Žalovaný** navrhl kasační stížnost zamítnout. K námitce prekluze uvádí, že rozhodnutím o dodatečné registraci byl pouze deklarován okamžik, kdy ze zákona vznikl důvod registrace, a nemá vliv na běh prekluzivních lhůt pro doměření DPH. Dále žalovaný uvádí, že pokládá rozsudek za přezkoumatelný. Existence sdružení byla dostatečně prokázána s ohledem na spolupráci se společností Česká síť, jejich personálním propojením osobou Ing. Rady a jednáním ve vzájemné shodě za účelem společného zisku. Již po zápisu organizační složky stěžovatelky do obchodního rejstříku v roce 2010 na ni společnost Česká síť převedla část svých klientů, jak plyne ze z bankovních výpisů, aniž by stěžovatelka disponovala infrastrukturou k poskytování internetového připojení.

[11] **Stěžovatelka** v replice setrvala na názoru, že její podnikání nevykazuje znaky sdružení. Nebylo prokázáno, že k podnikání používá majetek jiného subjektu. Není ani zřejmé, proč by řídicí osobou sdružení měl být Ing. Rada. Pokud jde o tvrzený převod zákazníků v roce 2010, týkal se malého množství, jen cca 15 % zákazníků, kteří navíc služby stěžovatelky sami vyhledali jako výhodnější na základě informací dostupných na webu.

[12] **Žalovaný** dále zaslal Nejvyššímu správnímu soudu doplnění svého vyjádření. V něm odkázal na rozsudek ze dne 10. 5. 2022, č. j. 10 Afs 137/2020-69, týkající se skutkově obdobné věci – dodatečné registrace k DPH u jiné osoby, které byla rovněž ve sdružení se společností Česká síť. Závěry tohoto rozsudku podle žalovaného plně dopadají na posuzovanou věc. Žalovaný dále poukázal na svá rozhodnutí z 18. 3. 2020 a 14. 12. 2021 týkající se odvolání ve věci dodatečných platebních výměrů na DPH. Z těchto rozhodnutí plyne, že společné poskytování ekonomické činnosti sdružením stěžovatelky a společnosti Česká síť trvalo ještě v prosinci 2017. Ještě v tom okamžiku byl tedy dán registrační důvod. Tříletá prekluzivní lhůta k registraci proto nemohla uplynout dříve než 31. 12. 2020. Dodatečná registrace tedy byla v posuzované věci provedena před jejím uplynutím.

[13] Na doplněné vyjádření žalovaného stěžovatelka dále nereagovala.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se skutkově související věci zabýval v rozsudku ze dne 10. 5. 2022, č. j. 10 Afs 137/2020-69. V posuzované věci neshledal důvod se od tam učiněných závěrů odchýlit. Stěžovatelka ostatně žádné námitky, pro které by to bylo namístež učinit, nevznesla. Ve shodě s odkazovaným rozsudkem tak Nejvyšší správní soud i v posuzované věci jako důvodnou shledal pouze námitku týkající se prekluze práva stěžovatelku dodatečně registrovat jako plátce DPH.

[17] Stěžovatelka byla registrována jako plátce DPH zpětně ke dni 31. 3. 2010. Podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, *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, se stává plátcem dnem uzavření této smlouvy.*

[18] Nejvyšší správní soud předně souhlasí se žalovaným i krajským soudem v tom, že činnost stěžovatelky a společnosti Česká síť naplňuje podmínku *smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy* s plátcem. Ze správního spisu plyne, že stěžovatelka a společnost Česká síť jsou personálně propojeny osobou Ing. Jaroslava Rady, který je vedoucím organizační složky (odštěpného závodu) stěžovatelky a statutárním orgánem (ředitelem) stěžovatelky, a zároveň jediným jednatelem a společníkem společnosti Česká síť. Stěžovatelka nemá vlastní zaměstnance a veškerou její činnost bezúplatně zajišťuje Ing. Jaroslav Rada. Stěžovatelka nevlastní ani nepronajímá žádný majetek a nenakupuje ani telekomunikační služby. V roce zápisu organizační složky stěžovatelky na ni byla převedena část klientů společnosti Česká síť.

[19] Vzhledem k faktickému chování společností, které jednají, jako by byly sdruženy, a k společné ovládající osobě je tedy opodstatněný závěr, že mezi stěžovatelkou a společností Česká síť byla konkludentně uzavřena *smlouva o sdružení*, případně *jiná obdobná smlouva*. V tomto ohledu se úvahy správce daně, žalovaného i krajského soudu opírají o dostatečné důkazní podklady, které se stěžovatelce nepodařilo nijak konkrétně zpochybnit.

[20] Nedůvodná je námitka, že k uzavření smlouvy o sdružení či jiné obdobné smlouvy chyběla vůle stran. Jednání obou společností směřovalo ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění. I s přihlédnutím k jejich personálnímu propojení spočívajícímu v tom, že totožná osoba projevovala vůli obou společností, je jejich jednání projevem společné vůle obou společností sdružit se ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění. Ani námitka, že zde chyběl společný cíl, který by sdružení sledovalo, není důvodná. Nejvyšší správní soud nepokládá za nutné se vyjadřovat k tomu, zda je skutečně společný cíl nutným znakem smlouvy o sdružení i jiné obdobné smlouvy, který bylo nutné prokázat. V posuzované věci sice nelze jednoznačně určit, jaký cíl či záměr sdružení sledovalo, to

pokračování

ovšem neznamená, že zde žádný nebyl – s ohledem na jednání Ing. Jaroslava Rady, který personálně propojuje obě společnosti a koordinoval i jejich činnost, jeho jednání muselo mít nějaký cíl či záměr (srov. obdobně již citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 137/2020-69, bod 21). Nadto v objektivní rovině lze identifikovat cíl spočívající právě ve společném uskutečňování ekonomické činnosti. Námitka, že v posuzované věci chyběl společný cíl, který by sdružení sledovalo, tedy není důvodná.

[21] Námitka, že je nepřezkoumatelný závěr o datu registrace, je rovněž nedůvodná. Tvrzení stěžovatelky, že nebylo zkoumáno, kdy došlo ke skutečnému zahájení ekonomické činnosti, není zcela pravdivé. Ze správního spisu plyne, že správce daně srovnáním údajů o bankovních transakcích zjistil, že již v roce 2010 společnost Česká síť převedla na stěžovatelku část klientů. S ohledem na personální propojení je nadto přesvědčivý závěr, že již zápis organizační složky stěžovatelky do obchodního rejstříku byl činěn se záměrem ji sdružit se společností Česká síť. Obstojí tedy závěr, že smlouva o sdružení či jiná obdobná smlouva byla konkludentně uzavřena již dnem zápisu.

[22] Otázka, zda s Českou sítí uzavřela smlouvu o sdružení či jinou obdobnou smlouvu i jiná společnost, která by tedy rovněž měla být dodatečně registrována k DPH, je z hlediska posouzení zákonnosti registrace stěžovatelky irelevantní. Nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) je námitka, v níž stěžovatelka poukázala na to, že po zápisu organizační složky do českého rejstříku nemohla ihned začít podnikat, ale nejprve se musela registrovat u Českého telekomunikačního úřadu. Takovou námitku totiž stěžovatelka neuplatnila v žalobě, i když mohla.

[23] Den zápisu do obchodního rejstříku, tedy 31. 3. 2010, je tedy dnem uzavření smlouvy o sdružení či jiné obdobné smlouvy, a k tomuto dni 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. Zbývá tedy posoudit námitku, že v té době již uplynula prekluzivní lhůta k tomu, aby správce daně stěžovatelku registroval zpětně ke dni 31. 3. 2010.

[24] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 Afs 329/2016-51, č. 3637/2017 Sb. NSS, dovodil, že právo registrovat daňový subjekt z moci úřední jako plátce daně z přidané hodnoty zaniká ve lhůtě podle § 20 odst. 2 daňového řádu. 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. Nejvyšší správní soud 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, ve kterých bylo registračním důvodem také překročení zákonného obratu (rozsudek ze dne 26. 9. 2019, č. j. 8 Afs 265/2017-55, bod 35; rozsudek ze dne 8. 11. 2019, č. j. 8 Afs 48/2018-38, bod 19).

[25] V rozsudku č. j. 10 Afs 137/2020-69 Nejvyšší správní soud vyložil tuto judikaturu tak, že prekluzivní lhůta k provedení registrace z moci úřední „*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*“ (bod 28). Toto pravidlo se přitom dle citovaného rozsudku uplatní

i pro jiné registrační důvody, než je překročení zákonného obratu. V posuzovaném případě tedy neobstojí názor krajského soudu, který se problematikou prekluze podrobněji nezabýval a rozsudek č. j. 10 Afs 329/2016-51 označil za neaplikovatelný pro skutkové odlišnosti.

[26] V posuzovaném případě není zřejmé, zda v září 2018 již uplynula tříletá prekluzivní lhůta k dodatečné registraci stěžovatelky k DPH ke dni 31. 3. 2010. Není totiž jasné, dokdy trval registrační důvod, a odkdy tedy začala prekluzivní lhůta případně běžet. Obsah správního spisu i úvahy správce daně, žalovaného a krajského soudu se vztahují k ekonomické činnosti prováděné v roce 2010 a v roce 2013, jehož se týkala daňová kontrola. Dokdy trvala společná ekonomická činnost stěžovatelky se společností Česká síť, ovšem jasné není.

[27] Nejvyšší správní soud nemůže přihlídnout k úvahám, které v této souvislosti žalovaný učinil v rozhodnutích v jiných řízeních, jichž se žalovaný dovolává. Tato rozhodnutí nejsou předmětem nynějšího přezkumu. Aby rozhodnutí žalovaného mohlo obstát, musela by (ve spojení s prvostupňovým rozhodnutím správce daně) obsahovat dostatečně skutkově podloženou úvahu umožňující učinit si úsudek o tom, že prekluzivní lhůta v době registrace ještě marně neuplynula. Tak tomu ale v posuzovaném případě není.

[28] V dalším řízení tedy žalovaný doplní důkazy o tom, že stěžovatelka poskytovala zdanitelná plnění společně se společností Česká síť alespoň tři roky před registrací, a že tedy v době registrace ještě neuplynula prekluzivní lhůta. Pokud to nebude možné, rozhodnutí správce daně vydané v prvním stupni zruší a řízení o registraci zastaví (srov. shodně rozsudek č. j. 10 Afs 137/2020-69, bod 37).

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. přistoupil také ke zrušení rozhodnutí žalovaného, neboť krajský soud by s ohledem na výše uvedené závěry neměl jinou možnost, než tak sám učinit. Věc proto vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[30] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníku řízení, který ve věci úspěch neměl.

[31] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích). V řízení před krajským soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za žalobu a 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku [položka 18 bod 2 písm. a) a položka 20 přílohy k zákonu o soudních poplatcích]. Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem zastoupena společností oprávněnou k poskytování daňového poradenství a v řízení před Nejvyšším správním soudem byla zastoupena advokátem. Zástupce v řízení před krajským soudem dle vyhlášky č. 177/1996 Sb.,

pokračování

o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), učinil tyto úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby a sepis návrhu na přiznání odkladného účinku žaloby. Za převzetí a přípravu zastoupení a sepis žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] náleží odměna 2 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Za sepsání návrhu na odkladný účinek žaloby náleží odměna ve výši jedné poloviny z 3 100 Kč [§ 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální náhrada hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Návrh na přiznání odkladného účinku není výslovně zmíněn v § 11 advokátního tarifu, nicméně § 11 odst. 2 písm. a) advokátního tarifu výslovně uvádí návrh na předběžné opatření, dojde-li k němu po zahájení řízení. Podle § 11 odst. 3 advokátního tarifu za úkony právní služby neuvedené v odstavcích 1 a 2 náleží odměna jako za úkony, jimž jsou svou povahou a účelem nejbližší. Návrh na vydání předběžného opatření a návrh na přiznání odkladného účinku jsou instituty obdobné, a proto soud přiznal za tento návrh odměnu ve výši jedné poloviny. V řízení před Nejvyšším správním soudem zástupce stěžovatelky učinil tyto úkony právní služby: podání kasační stížnosti a repliky [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za úkony právní služby v řízení o kasační stížnosti náleží odměna 2 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů ve výši 15 450 Kč a zaplacené soudní poplatky ve výši 9 000 Kč, tak představuje částku 24 450 Kč. K zaplacení náhrady nákladů byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce. Žalovaný na náhradu nákladů řízení jako neúspěšný účastník nemá právo.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. února 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu