ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **CESKA SIT LLC,** se sídlem Rosecrans Street 305/3802, 921 10 San Diego, Spojené státy americké, jednající prostřednictvím CESKA SIT LLC - organizační složka, IČ 29075157, se sídlem Boženy Němcové 120, Domažlice, zast. Mgr. Ing. Vítem Křivánkem, advokátem, se sídlem V Parku 2316/12, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č. j. 29849/19/5300-21445-708460, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2022, č. j. 30 Af 21/2019-113,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2022, č. j. 30 Af 21/2019-113, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1]Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Domažlicích (dále jen „správce daně“), rozhodnutím ze dne 24. 9. 2018, č. j. 1780947/18/2305-00510-400538, podle § 129 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z moci úřední registroval žalobkyni jako plátkyni daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) s tím, že podle čl. II bodu 1 přechodných ustanovení zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, a podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve znění účinném do 31. 12. 2012, je plátkyní DPH ode dne 25. 7. 2009.

[2]Důvodem pro registraci žalobkyně plátkyní DPH byla skutečnost, že její organizační složka vykonává od svého založení spolu se společností Česká síť s.r.o. (dále jen

„společnost Česká síť“) a dalšími dvěma organizačními složkami zahraničních právnických osob (CESKA SIT OPTICS LLC - organizační složka a KDYNSKI INTERNET LLC - organizační složka) činnosti, které vykazují všechny znaky sdružení ve smyslu § 829 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník z roku 1964“). Ekonomická činnost všech čtyř členů sdružení totiž byla uskutečňována ve vzájemném konsensu a společnost Česká síť poskytovala svůj majetek organizačním složkám, které by bez její aktivní podpory nemohly uskutečňovat ekonomickou činnost (poskytování internetového připojení). Ve smyslu § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH se tak organizační složky staly plátkyněmi DPH, neboť uzavřely smlouvu o sdružení se společností Česká síť, která již byla takovou plátkyní. Jelikož jejím jediným jednatelem a člověkem, který řídí organizační složky zahraničních právnických osob, je Ing. Jaroslav Rada, byla naplněna i přípustná možnost uzavření smlouvy o sdružení ústní formou. Společným účelem sdružení je poskytování služeb internetového připojení, přičemž nerozhoduje, který účastník sdružení poskytne připojení konkrétnímu zákazníkovi. Účastníci sdružení společně uskutečňují plnění s nárokem na odpočet DPH, společnost Česká síť tento nárok uplatňuje a výstupy z uskutečněných plnění mají všichni členové sdružení. Proto byl ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu skutečný obsah činnosti jednotlivých organizačních složek zahraničních právnických osob i společnosti Česká síť posouzen jako jednání ve sdružení podle § 829 a násl. občanského zákoníku z roku 1964.

[3]Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 7. 2019, č. j. 29849/19/5300-21445-708460, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobkyně zamítl a uvedené rozhodnutí správce daně potvrdil.

[4]Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 31. 5. 2022, č. j. 30 Af 21/2019-113, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného jako nedůvodnou zamítl.

[5]V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že neshledal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí. Z jeho obsahu ve spojení s rozhodnutím o registraci je totiž zřejmé, že daňové orgány určily za okamžik vzniku plátcovství DPH den, kdy došlo k zápisu organizační složky žalobkyně do obchodního rejstříku, neboť v něm nabyla oprávnění podnikat na českém území a začala uskutečňovat společnou ekonomickou činnost s jiným plátcem DPH na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy.

[6]Následně krajský soud předeslal, že při svém rozhodování vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2022, č. j. 10 Afs 137/2020-69, který se týkal již zmíněné organizační složky zahraniční právnické osoby CESKA SIT OPTICS LLC jako jiného účastníka předmětného sdružení a v němž byly zodpovězeny všechny otázky významné pro posuzovanou věc. Podle tohoto judikátu bylo ohledně námitky prekluze pravomoci správce daně registrovat plátce DPH rozhodné určit okamžik, kdy naposledy uskutečňoval ekonomickou činnost v rámci sdružení s jeho ostatními účastníky. V tento okamžik totiž počala běžet tříletá prekluzivní lhůta, v níž muselo dojít k pravomocné registraci k DPH. Daňové orgány přitom vycházely z toho, že žalobkyně i v době vydání rozhodnutí o registraci, respektive žalobou napadeného rozhodnutí, vykonávala ekonomickou činnost v rámci sdružení, což je významná skutková odlišnost od případu řešeného ve věci sp. zn. 10 Afs 137/2020, v níž Nejvyšší správní soud na podkladě zprávy o daňové kontrole dovodil, že sdružení trvalo do listopadu 2014, a tudíž daňové orgány byly povinny provést registraci organizační složky zahraniční právnické osoby CESKA SIT

OPTICS LLC do listopadu 2017, a nikoliv až v září 2018. Ačkoliv tedy byly obecné závěry vyjádřené v uvedeném judikátu přiléhavé a krajský soud je aplikoval, musel v posuzované věci s ohledem na odlišné skutkové zjištění o trvání registračního důvodu i v době rozhodnutí obou daňových orgánů, jež žalobkyně nijak nerozporovala, dovodit, že prekluzivní lhůta pro registraci žalobkyně k DPH marně neuplynula.

[7]Dále se krajský soud zabýval námitkou o nesprávnosti závěru daňových orgánů o existenci sdružení ve smyslu § 829 a násl. občanského zákoníku z roku 1964. V této souvislosti poukázal na zjištění daňových orgánů o personální a majetkové propojenosti žalobkyně a společnosti Česká síť prostřednictvím Ing. Jaroslava Rady, jakož i o neuskutečňování zdanitelných plnění samostatně žalobkyní, která neměla žádné vlastní zaměstnance, nedisponovala vlastním či pronajatým majetkem, nenakupovala telekomunikační služby a nenesla další náklady související s výkonem ekonomické činnosti, například na řídící činnost, reklamu, marketing, provoz kanceláře a technických místností, když tyto činnosti pro ni zajišťovala společnost Česká síť. Dále daňové orgány prokázaly, že v roce 2009 a 2010 byla pro žalobkyni převedena část klientů společnosti Česká síť, přičemž poskytování služeb těmto klientům žalobkyní nebylo doprovázeno nákupem nebo nájmem technického zařízení pro přenos dat ani nákupem telekomunikačních služeb. Materiálně-technickou základnu a zajišťování telekomunikačních služeb tak žalobkyni poskytovala společnost Česká síť. Samotný nesouhlas žalobkyně s těmito závěry daňových orgánů nemůže zpochybnit jejich správnost, a to zvláště za situace, kdy neuvedla žádné konkrétní skutečnosti nasvědčující tomu, že neprovozovala ekonomickou činnost v rámci sdružení spolu s dalšími zúčastněnými subjekty.

[8]Rovněž tak se krajský soud neztotožnil s námitkou, podle níž daňové orgány neidentifikovaly společný cíl sdružení. Jím totiž bylo poskytování internetového připojení zákazníkům, jak vyplývá z rozhodnutí správce daně o registraci. I kdyby tento cíl nebyl z chování účastníků zřejmý, nemělo by to žádný vliv na existenci smlouvy o sdružení či smlouvy obdobné, jak vyplývá ze zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 137/2020.

[9]Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že jediným nákladem, který žalobkyně nenesla, byl poplatek za konektivitu, který však byl v zanedbatelné výši. Žalobkyně totiž tuto skutečnost v průběhu daňového řízení netvrdila, a žalovaný se jí proto nemohl zabývat. Stejný závěr učinil krajský soud i ve vztahu k námitce, podle níž nebyla provedena dostatečná analýza nákladů jednotlivých organizačních složek ve vztahu k jejich ekonomické činnosti, jejíž potřeba vyplývala za skutečnosti, že žalobkyně nepotřebovala kancelář, reklamu, marketing a využívala obchodních zástupců. Žalobkyni totiž nic nebránilo k výzvám správce daně tyto skutečnosti prokázat. Tvrzení o neexistenci formální smlouvy či o absenci společné vůle ke sdružení jsou pak v rozporu se zjištěným skutkovým stavem věci, a nejsou tak jakkoliv způsobilá zvrátit správnost skutkových zjištění, z nichž vycházely daňové orgány.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10]Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost. V jejím doplnění učiněném v měsíční lhůtě stanovené

ve výzvě soudu uvedla, že ji podává z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[11]V kasační stížnosti stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud jen převzal argumentaci daňových orgánů ohledně data registrace k DPH ke dni zápisu její organizační složky do obchodního rejstříku, aniž se zabýval časovým určením jejího skutečného zahájení ekonomické aktivity a jednání ve vazbě na údajné podnikatelské aktivity ve sdružení, což jsou skutečnosti podstatné pro posouzení rozhodného okamžiku vzniku plátcovství. Podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH se totiž osoba povinná k dani stává plátcem uzavřením smlouvy o sdružení, a proto den registrace ve veřejném rejstříku bez dalšího neznamená, že nový subjekt započne svou podnikatelskou činnost či uzavře smlouvu o sdružení. Krajský soud odmítl i zbývající argumentaci stěžovatelky, aniž konkrétně uvedl, v čem spočívá její nesprávnost. Například nevzal v úvahu skutečnost, že stěžovatelka podniká v odvětví, které je regulováno a vyžaduje k výkonu ekonomické činnosti oznámení jejího zahájení Českému telekomunikačnímu úřadu. Napadený rozsudek se tak v uvedeném směru přiklonil k hodnocení žalovaného, jenž v rozporu se zákonem předjímal jednání jednotlivých subjektů bez řádného zjištění konkrétního faktického stavu a přejal a dotvořil vzorce smluvních jednání jen na základě vlastních domněnek bez zjištění relevantních skutečností.

[12]Dále stěžovatelka namítla zánik práva na její registraci jako plátkyně DPH. Krajský soud totiž jen přejal závěr žalovaného, že registrační důvod spočívající ve výkonu její ekonomické činnosti v rámci sdružení trval také v době vydání rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů, aniž blíže specifikoval podstatu tohoto důvodu a skutečnosti, které jej založily. Přitom žalovaný trvání registračního důvodu neosvědčil, a proto právo registrovat stěžovatelku k DPH zaniklo ještě před vydáním rozhodnutí o registraci.

[13]Stěžovatelka také namítla nesprávnost závěru daňových orgánů a krajského soudu o existenci domnělého sdružení, který neodpovídá reálné povaze vztahů mezi dotčenými subjekty. V žalobě přitom popsala, na základě jakých skutečností se domnívá, že ekonomickou aktivitu její i dalších organizačních složek zahraničních právnických osob a společnosti Česká síť nelze považovat za činnost v rámci sdružení, a proto se nelze ztotožnit s krajským soudem, že v tomto směru nic nenamítala. Žalovaný nepřiměřeně přejal a dotvořil vzorce smluvních ujednání jen na základě vlastních domněnek bez zjištění relevantních skutečností a řádně neprokázal, že tyto subjekty podnikají jako kvazi společnost. Ing. Jaroslav Rada, prostřednictvím něhož měly být propojeny, totiž v předmětném roce vystupoval i v dalších společnostech, z nichž jedna působila v oblasti telekomunikací s obdobným rozsahem poskytovaných služeb jako stěžovatelka, přičemž nebyla označena za součást sdružení. Navíc podle § 829 odst. 1 občanského zákoníku z roku 1964 může sdružení právně vzniknout jen dobrovolným projevem vůle stran stvrzeným smlouvou, avšak ze všech skutkových okolností je zřejmé, že zde žádný právní úkon směřující ke vzniku sdružení nebyl. Veřejná moc pak není způsobilá nahradit autonomní vůli jednotlivých smluvních stran. Žalovaným akcentovaný prvek sdružení spočívá převážně v tom, že jedna společnost nese veškeré či alespoň hlavní náklady na poskytování ekonomických činností za ostatní subjekty a do této role dosazuje společnost Česká síť. Tento závěr však není správný, jelikož ve skutečnosti je převážná většina nákladů spojená s poskytováním služeb hrazena organizačními složkami zahraničních

právnických osob, a tedy i stěžovatelkou, které žalovaný mylně přisoudil některé náklady jiných subjektů v domnění, že jsou nezbytné k vykonávání ekonomické činnosti. Stěžovatelka tak stejně jako jiné dotčené subjekty poskytují služby nezávisle na sobě a žádná z entit při výkonu své ekonomické činnosti nekrátí fiskální příjmy České republiky.

[14]Konečně stěžovatelka namítla, že i kdyby její faktické jednání bylo možné posoudit jako činnost v rámci sdružení s dalšími subjekty, nemohla být registrována k DPH kvůli rozporu § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). V tomto ohledu stěžovatelka požádala o položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie.

[15]S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[16]Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že pokud krajský soud při posouzení otázky rozhodného okamžiku pro zpětnou registraci stěžovatelky k DPH v podrobnostech odkázal na rozhodnutí žalovaného, nelze v tomto směru považovat jeho rozsudek za nepřezkoumatelný. Shodují-li se totiž žalobní námitky s odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž či jinými slovy říkat totéž, a naopak je vhodné si správné závěry žalovaného přisvojit se souhlasnou poznámkou, jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Tvrzení stěžovatelky, že žalovaný nezkoumal, kdy došlo ke skutečnému zahájení její ekonomické aktivity, nebylo uplatněno v žalobě ani ve dvouměsíční lhůtě k jejímu doplnění, a proto k němu nelze podle § 104 odst. 4 s. ř. s. přihlížet.

[17]Dále žalovaný uvedl, že na základě protokolů o místních šetřeních z roků 2015 a 2018 a úředního záznamu z roku 2016 byl učiněn závěr, podle něhož společnost Česká síť a ostatní členové sdružení společně podnikali, přičemž ve způsobu jejich podnikání nebyly oproti roku 2013 zjištěny žádné změny. Proto je správný závěr krajského soudu, že registrační důvod trval i ke dni rozhodnutí o registraci, v důsledku čehož nedošlo k zániku práva na provedení tohoto úkonu správce daně. Tvrzení stěžovatelky, že žalovaný tyto skutečnosti neosvědčil a prekluzívní lhůta k její registraci marně uplynula, nebylo uplatněno v žalobě ani ve dvouměsíční lhůtě k jejímu doplnění, a proto k němu nelze podle § 104 odst. 4 s. ř. s. přihlížet.

[18]Žalovaný také uvedl, že existence sdružení byla potvrzena v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 137/2020, který se týkal jiné organizační složky zahraniční právnické osoby, jak již bylo zmíněno. Stěžovatelka přitom neuskutečňovala zdanitelná plnění samostatně, nýbrž společně se společností Česká síť, neboť nedisponovala zaměstnanci, majetkem a nenakupovala služby. Rovněž nenesla další náklady, jako například za řídící činnost, reklamu, marketing, provoz kanceláře a technických místností, které pro ni zajišťovala společnost Česká síť. Ta také byla majitelkou přenosové soustavy a v rámci ní umožňovala stěžovatelce provozovat ekonomickou činnost. Dále byla společnost Česká síť se stěžovatelkou personálně propojena. Tato skutková zjištění stěžovatelka nikterak nevyvrátila, a proto nelze dospět k závěru, že by spolupráce těchto subjektů probíhala jinak, než bylo zjištěno v daňovém řízení. V žalobě pak argumentovala pouze tím, že sdružení neexistovalo, a tudíž ani nebyl důvod pro její registraci. Tvrzení

stěžovatelky, že žalovaný si ve vztahu k existenci sdružení domýšlel souvislosti a předjímal jednání jednotlivých subjektů, že za jeho další součást nepovažoval společnost, v níž také vystupoval Ing. Jaroslav Rada a že každý subjekt poskytoval služby nezávisle na jiném, nebyla uplatněna v žalobě ani ve dvouměsíční lhůtě k jejímu doplnění, a proto k nim není možné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. přihlížet.

[19]To samé se podle žalovaného týká i kasační námitky o rozporu českého práva se směrnicí o DPH.

[20]S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[21]Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Ta odkázala na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[22]Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písmena b) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*. Konečně podle písmena d) tohoto ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[23]V posuzované věci byla stěžovatelka registrována plátkyní DPH, neboť podle závěru obou daňových orgánů, s nímž se ztotožnil i krajský soud, uskutečňovala svou ekonomickou aktivitu v rámci sdružení se společností Česká síť a dvěma organizačními složkami zahraničních právnických osob.

[24]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*. Podle § 829 odst. 1 občanského zákoníku z roku 1964, *několik osob se může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu*.

[25]K povaze naposledy uvedeného ustanovení se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 10. 5. 2022, č. j. 10 Afs 137/2020-69, v němž uvedl, že sdružení mohlo sloužit také k podnikatelským záměrům, vznikalo uzavřením smlouvy o sdružení, v níž byl dohodnut společný účel a potřebná činnost účastníků sdružení či to, že účastníci poskytnou majetkové prostředky, přičemž právní formu smlouvy zákon nestanovil, postačila tak i forma ústní a nedostatek písemné formy neměl vliv na vznik závazkového

vztahu, jestliže jej strany potvrzovaly vlastním chováním, jak vyplývá také z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 24. 11. 2010, sp. zn. 28 Cdo 3158/2010. S těmito závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje i pro účely dané věci, a proto nemůže přisvědčit dílčím námitkám stěžovatelky, že nebyl učiněn žádný právní úkon formou dobrovolného projevu vůle stvrzeného smlouvou směřující ke vzniku sdružení a že veřejná moc není způsobilá nahradit takovou autonomní vůli jednotlivých smluvních stran. Pokud by totiž strany vznik takového závazkového vztahu potvrzovaly svým vlastním chováním v rámci realizace ekonomické činnosti, uzavřely by smlouvu o sdružení, případně jinou obdobnou smlouvu konkludentně.

[26]V daňovém řízení byla existence sdružení ve smyslu § 829 občanského zákoníku z roku 1964 a účast stěžovatelky v něm dovozena rovněž ze zjištění, že jí materiálně-technickou základnu a zajišťování telekomunikačních služeb poskytovala společnost Česká síť, neboť sama neměla žádné vlastní zaměstnance, vlastní či pronajatý majetek, nenakupovala telekomunikační služby a nenesla další náklady související s výkonem ekonomické činnosti, a to na řídící činnost, reklamu, marketing, provoz kanceláře a technických místností, které jí poskytovala také společnost Česká síť, s níž byla navíc stěžovatelka personálně propojena prostřednictvím Ing. Jaroslava Rady.

[27]Správnost těchto skutkových zjištění však stěžovatelka v žalobě zpochybnila. Konkrétně uvedla, že zmíněné subjekty poskytují telekomunikační služby a výnosy z nich zdaňují nezávisle na sobě. Přenechávání síťové soustavy ostatním subjektům není v segmentu trhu, který je při poskytování služeb existenčně závislý na síťové infrastruktuře, nic neobvyklého a podobá se sdílení vybudované přenosové sítě při poskytování elektrické energie. Rovněž tak neodpovídá skutečnosti, že společnost Česká síť zajišťuje náklady na kancelář pro ostatní subjekty ve sdružení, neboť tyto nejsou přímo podřaditelné pod jakoukoliv složku, která je navíc pro svou činnost nepotřebuje. Stejně tak je možné pohlížet na náklady na reklamu a marketing směřující k poskytování služeb, které organizační složky nenabízely. V letech 2009 a 2010, kdy organizační složky vznikly, byla 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 a poskytnuté služby byly jednotlivým organizačním složkám fakturovány napřímo. Již během těchto let získaly organizační složky převážnou většinu zákazníků a v následujícím období se klientské portfolio výrazným způsobem nezměnilo. Organizační složky za účelem nahrazení zákazníků, kteří se odstěhovali či zemřeli, již nevyvíjely další reklamní činnost. Taková aktivita by totiž nebyla racionální ani ekonomická, neboť noví zákazníci byli získáváni prostřednictvím doporučení stávajících spokojených klientů. V průběhu určitého období přitom vždy docházelo k dorovnání počtu klientů. Tyto skutečnosti jsou jednoduše prokazatelné z výpisů z bankovních účtů, které si mohou daňové orgány obstarat.

[28]S těmito žalobními námitkami se však krajský soud ve svém rozsudku nikterak nevypořádal a pouze zmínil, že samotný nesouhlas stěžovatelky s uvedenými závěry daňových orgánů nemůže zpochybnit jejich správnost, a to zvláště za situace, kdy neuvedla žádné konkrétní skutečnosti nasvědčující tomu, že neprovozovala ekonomickou činnost v rámci sdružení spolu s dalšími zúčastněnými subjekty. Stěžovatelka však tyto skutečnosti v žalobě náležitě specifikovala, a proto bylo povinností krajského soudu se jimi zabývat.

Jelikož však takto nepostupoval, je zapotřebí konstatovat, že napadený rozsudek neobsahuje rozhodné důvody pro v něm učiněný závěr o účasti stěžovatelky ve sdružení a z toho vyplývající nutnosti ji podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, registrovat jako plátkyni DPH. V tomto směru je tedy rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[29]To samé platí i ve vztahu k dalšímu závěru krajského soudu o neuplynutí prekluzivní lhůty pro registraci stěžovatelky k DPH za použití § 20 odst. 2 daňového řádu, podle něhož má daňový subjekt povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně jen po dobu běhu lhůty pro stanovení daně. Tento závěr byl v napadeném rozsudku učiněn v návaznosti na zmíněný judikát sp. zn. 10 Afs 137/2020, podle něhož je z hlediska pravomoci správce daně registrovat plátce DPH rozhodný okamžik, kdy naposledy uskutečňoval ekonomickou činnost v rámci sdružení s jeho ostatními účastníky. Krajský soud následně poukázal na skutečnost, podle níž oproti citovanému rozhodnutí vycházely v nyní posuzované věci daňové orgány z toho, že žalobkyně vykonávala ekonomickou činnost v rámci sdružení v době vydání rozhodnutí o registraci, respektive žalobou napadeného rozhodnutí. V tomto směru odkázal krajský soud na pasáž rozhodnutí správce daně, v níž se však toliko uvádí, že společná ekonomická činnost stěžovatelky a společnosti Česká síť je vykonávána nepřetržitě od samého počátku, a proto jako datum účinnosti registrace stěžovatelky k DPH byl určen den jejího založení. V této části rozhodnutí správce daně bylo tedy odůvodněno stanovení vzniku plátcovství stěžovatelky k DPH, a nikoliv okamžiku ukončení její ekonomické činnosti v rámci sdružení. Uvedená otázka ostatně nebyla v rozhodnutí o registraci řešena, neboť se v něm správce daně vůbec nezabýval tím, zda nedošlo k prekluzi tohoto jeho oprávnění. To samé platí i ohledně rozhodnutí o odvolání, v jehož části, na kterou krajský soud také odkázal, žalovaný jen shrnul uvedené zjištění správce daně o společné ekonomické činnosti společnosti Česká síť a stěžovatelky nepřetržitě od zápisu její organizační složky do obchodního rejstříku, kdy získala oprávnění podnikat na českém území. Jelikož tedy rozhodnutí obou daňových orgánů neobsahovalo žádná konkrétní skutková zjištění, z nichž by bylo možné dovodit, že stěžovatelka vykonávala ekonomickou činnost v rámci sdružení i v době vydání rozhodnutí o registraci, musel krajský soud náležitě objasnit, jaké důkazní prostředky obsažené v daňovém spise nasvědčují této skutečnosti, což však rovněž neučinil.

[30]Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný i ohledně data registrace stěžovatelky k DPH ke dni zápisu její organizační složky do obchodního rejstříku. Stěžovatelka totiž v žalobě uvedla, že podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, v rozhodném znění, je z hlediska stanovení okamžiku vzniku plátcovství zapotřebí posuzovat skutečné jednání daňového subjektu související s jeho činností v rámci sdružení, přičemž den registrace ve veřejném rejstříku bez dalšího neznamená, že nově registrovaný subjekt v tentýž okamžik započne svou podnikatelskou činnost nebo dokonce uzavře smlouvu o sdružení. Krajský soud však tuto žalobní námitku nevypořádal a jen se spokojil s konstatováním o přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí z hlediska stanovení vzniku plátcovství ke dni zápisu organizační složky stěžovatelky do obchodního rejstříku, ačkoliv právě nesprávnost tohoto závěru daňových orgánů byla v žalobě napadena.

[31]Lze tedy shrnout, že ohledně závěrů krajského soudu o účasti stěžovatelky ve sdružení podle § 829 občanského zákoníku z roku 1964, o neuplynutí prekluzivní lhůty pro její registraci jako plátkyni DPH a o vzniku tohoto jejího plátcovství ke dni 25. 7. 2009 je

napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, v důsledku čehož byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Za této situace se Nejvyšší správní soud nemohl ke zbývajícím kasačním námitkám zabývat otázkami zákonnosti napadeného rozsudku a správnosti či dostatečnosti skutkových zjištění učiněných v daňovém řízení.

IV. Závěr

[32]S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud bude v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen v dalším řízení náležitě vypořádat žalobní námitky ohledně tří zmíněných aspektů posuzované věci. Teprve až poté bude moci učinit spolehlivý závěr o tom, zda byly splněny všechny zákonné podmínky pro registraci stěžovatelky k DPH ke dni 25. 7. 2009.

[33]O náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. června 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu