

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Česká síť s. r. o.**, Boženy Němcové 120, Domažlice, zast. advokátem Mgr. Ing. Vitem Křivánkem, V parku 2316/12, Praha 4 – Chodov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2021, čj. 47225/21/5300-21441-712772, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2023, čj. 57 Af 4/2022-62,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládá předběžná otázka:

Je v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména s čl. 9 odst. 1 a čl. 193 této směrnice, situace, ve které na základě zvláštní vnitrostátní úpravy daně z přidané hodnoty pro tzv. společnosti (sdružení osob bez právní osobnosti) odpovídá za odvedení daně za celou společnost tzv. určený společník, přestože s koncovým zákazníkem ve věci poskytnutí služeb jednal jiný společník?

Závisí soulad této situace se směrnicí 2006/112/ES na tom, zda tento jiný společník vykročil z pravidel pro jednání ve věcech společnosti a jednal s koncovým zákazníkem vlastním jménem?

II. Řízení o kasační stížnosti se přerušuje.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobkyně (v řízení před Nejvyšším správním soudem *stěžovatelka*) je společnost s ručením omezeným se sídlem v České republice. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (správce daně) vydal v listopadu 2020 celkem dvanáct dodatečných platebních výměrů, kterými doměřil stěžovatelce daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden až prosinec 2017. Za každé zdaňovací období (každý měsíc roku 2017) správce daně stanovil daň ve výši 30 713 Kč (celkem tedy 368 556 Kč) a uložil ji povinnost uhradit penále (celkem 73 704 Kč). Stěžovatelka se neúspěšně odvolala u Odvolacího finančního ředitelství (žalovaného), poté

neuspěla ani se žalobou u krajského soudu. Nyní se stěžovatelka brání kasační stížností před Nejvyšším správním soudem.

[2] Rozhodnutí daňových orgánů i krajského soudu vycházejí z následujících okolností. Stěžovatelka v roce 2017 spolupracovala s několika korporacemi se sídlem v USA, které skrze odštěpné závody působily v Česku (šlo o právnické osoby CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC, a CESKA SIT LLC). Všechny právnické osoby (stěžovatelka a tři americké korporace, respektive jejich odštěpné závody působící v Česku) poskytovaly koncovým zákazníkům služby (především připojení k internetu). Každá z právnických osob jednala s jinou skupinou zákazníků, a to vlastním jménem. Každá z právnických osob tak měla za rok 2017 tržby za poskytování služeb (pro ilustraci v případě odštěpných závodů amerických korporací šlo o roční tržby ve výši od 645 000 Kč až 748 000 Kč).

[3] Mezi stěžovatelkou a americkými korporacemi však existovaly vazby, na základě kterých daňové orgány a krajský soud dospěly k závěru o faktické existenci tzv. *společnosti* (tj. sdružení osob bez právní osobnosti) podle § 2716 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. Jednatel a jediný společník stěžovatelky byl současně vedoucím odštěpných závodů všech tří amerických právnických osob (za odštěpné závody podepisoval i smluvní dokumentaci, a to mj. tak, že při tom uváděl některé kontaktní údaje stěžovatelky, např. internetové stránky či e-mailovou adresu). Jako jediný tedy fakticky řídil jak stěžovatelku, tak odštěpné závody tří zmíněných korporací. Stěžovatelka také již v letech 2009 a 2010 bezúplatně převedla na odštěpné závody amerických korporací přes 170 svých dosavadních klientů. Stěžovatelka poskytovala odštěpným závodům potřebnou infrastrukturu a sama nakupovala konektivitu (všichni zákazníci byli např. připojeni k internetu přes stejný přístupový bod). Odštěpné závody amerických korporací naopak nevykazovaly žádný hmotný ani nehmotný majetek, neměly žádné mzdové náklady.

[4] Daňové orgány dovodily, že na základě zvláštních pravidel v českém zákonu o DPH pro společnosti podle § 2716 občanského zákoníku stěžovatelka jako tzv. *určený společník* odpovídala za odvedení DPH za celou společnost. Správce daně proto vypočetl stěžovatelčinu DPH tak, že do základu daně zahrnul jak zdanitelná plnění uskutečněná stěžovatelkou v roce 2017, tak výnosy odštěpných závodů korporací – členů společnosti.

[5] Stěžovatelka nyní v kasační stížnosti zpochybňuje celou řadu dílčích závěrů, které vedly k doměření DPH. Mimo jiné namítla, že speciální úprava DPH pro tzv. společnosti, respektive jejich společníky, podle českého zákona byla v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1). Česká úprava totiž ve výsledku vedla k tomu, že správce daně stěžovatelce doměřil daň z tržeb nikoli jen samotné stěžovatelky, ale z tržeb celé daňovými orgány označené společnosti. Stěžovatelka se brání právě proti doměření daně z tržeb odštěpných závodů amerických korporací, které dle daňových orgánů spadaly do rámce společnosti.

[6] Žalovaný s touto argumentací naopak nesouhlasí. Zvláštní úprava pro společnosti podle něj v rozporu s unijním právem nebyla. Zákonodárce zrušil předchozí úpravu nikoli pro rozpor s unijním právem, ale pro problémy s její aplikací.

pokračování

II. Použitelné právo EU a vnitrostátní právo

Právo EU

[7] Podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES se osobou povinnou k dani rozumí *jakákoli osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti*. Ekonomickou činností se pak podle téhož ustanovení směrnice rozumí *veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj*.

[8] Podle čl. 11 směrnice 2006/112/ES po konzultaci s výborem pro DPH *může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami*. Členský stát, který využije možnost stanovenou v prvním pododstavci, *může přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení*.

[9] Podle čl. 28 směrnice 2006/112/ES *jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama*.

[10] Podle čl. 193 směrnice 2006/112/ES je daň *povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202*. Směrnice 2006/112/ES následně v čl. 282 až 292 upravuje možnosti osvobození od daně z přidané hodnoty. Podle čl. 287 směrnice 2006/112/ES *členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení*. Podle čl. 287 bodu 7) směrnice pro Českou republiku platí jako limit částka 35 000 EUR.

Vnitrostátní právo – vymezení tzv. společnosti

[11] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, upravuje v § 2716 a následujících tzv. *společnost*, tedy sdružení osob bez právní osobnosti (jde o tradiční institut římského práva, latinsky *societas*). Podle § 2716 odst. 1 občanského zákoníku platí, *že zaváže-li se smlouvou několik osob sdružit jako společníci za společným účelem činnosti nebo věci, vzniká společnost*. Ke vzniku společnosti není potřeba, aby smlouva byla písemná.

[12] Podle § 2719 odst. 1 občanského zákoníku ve společnosti platí, *že peněžní prostředky a užitelné věci, jakož i věci určené podle druhu vložené do společnosti, se stávají spoluvlastnictvím společníků, kteří vklady přispěli; jiné věci se stávají jejich spoluvlastnictvím jen tehdy, byly-li oceněny penězi*. Spoluvlastnické podíly společníků se určí poměrem hodnot majetku, který každý společník do společnosti vložil.

[13] Pokud jde o rozhodování ve věcech společnosti, podle § 2729 odst. 1 občanského zákoníku *rozhodnutí o záležitostech společnosti se přijímají většinou hlasů; každý společník má jeden hlas.* Ve věcech správy společnosti občanský zákoník v § 2730 mj. uvádí, že *společníci si mohou rozdělit působnost při spravování společných záležitostí způsobem, jaký uznají za vhodný. Neučiní-li to, je každý společník vzhledem k těmto záležitostem příkazníkem ostatních společníků.* Podle § 2731 odst. 1 občanského zákoníku *správou společných věcí mohou společníci pověřit někoho ze svého středu, anebo i třetí osobu.*

[14] Pro práva společníků společnosti navzájem mj. platí, že podle § 2727 odst. 1 občanského zákoníku *společník nesmí bez souhlasu ostatních společníků činit na vlastní nebo cizí účet nic, co má vzhledem ke společnému účelu konkurenční povahu. Stane-li se tak, mohou se ostatní společníci domáhat, aby se tento společník takového jednání zdržel.* Podle § 2727 odst. 2 platí, že *jednal-li společník na vlastní účet, mohou se ostatní společníci domáhat, aby bylo jednání společníka prohlášeno za učiněné na společný účet. Jednal-li společník na cizí účet, mohou se ostatní společníci domáhat, aby jim bylo ve prospěch společného účtu postoupeno právo na odměnu nebo aby jim byla vydána odměna již poskytnutá. Tato práva zanikají, pokud nebyla uplatněna do tří měsíců ode dne, kdy se podnikatel o jednání dozvěděl, nejpozději však rok ode dne, kdy k jednání došlo.*

[15] Nejdůležitější pro nynější věc jsou pak ustanovení ohledně práv a povinností společníků ve vztahu k třetím osobám. Podle § 2736 občanského zákoníku mj. platí, že *z dluhů vzešlých ze společné činnosti jsou společníci zavázáni vůči třetím osobám společně a nerozdílně.* Podle § 2737 *jedná-li společník ve společné záležitosti s třetí osobou, považuje se za příkazníka všech společníků. Ujednají-li si společníci něco jiného, nelze to namítnout vůči třetí osobě, která jedná v dobré víře. Jednal-li společník ve společné záležitosti s třetí osobou vlastním jménem, mohou ostatní společníci uplatňovat práva z toho vzniklá, třetí osoba je však zavázána jen vůči tomu, kdo s ní právně jednal. To neplatí, bylo-li třetí osobě známo, že společník jedná na účet společnosti.*

Vnitrostátní právo – daňová úprava

[16] Na soukromoprávní úpravu společnosti navazovala úprava daňová. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), obsahoval do 30. 6. 2017 speciální úpravu DPH pro osoby povinné k dani, které byly společníky společnosti podle § 2716 občanského zákoníku. Do 30. 6. 2017 šlo o jediný možný režim DPH pro tyto společnosti. Od 1. 7. 2017 novela č. 170/2017 Sb. změnila zákon o DPH a zvláštní režim pro tyto společnosti zrušila. Od této změny postupuje ve věcech DPH každý společník společnosti individuálně podle obecných ustanovení zákona o DPH. Na základě přechodného ustanovení v novele však bylo možné použít původní zvláštní režim DPH pro společnosti až do konce roku 2018. Důvodová zpráva k novele č. 170/2017 Sb. naznačuje možný nesoulad dosavadní úpravy se směrnicí 2006/112/ES. Podle důvodové zprávy bude totiž zákon o DPH novelou „*uveden do souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty a obecnými principy daně z přidané hodnoty.*“ Blíže však důvodová zpráva tento (údajný) nesoulad zákona o DPH a směrnice nevysvětlila.

[17] Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH je osobou povinná k dani *osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.*

pokračování

Osoba povinná k dani se pak stává *plátcem* daně typicky tehdy, pokud podle § 6 odst. 1 zákona o DPH její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne stanovenou částku (v době rozhodování žalovaného to byl 1 milion korun). Níže rozebraná zvláštní úprava pro společnosti však stanovila jiné „cesty“ ke statusu plátce či povinnosti, které se lišily od běžných plátců DPH.

[18] Zvláštní úprava pro společnosti se také lišila od pravidel DPH pro tzv. skupinu kapitálově nebo jinak spojených osob (tedy institut, který v § 5a násl. zákona o DPH prováděl čl. 11 směrnice 2006/112/EU). Zákon o DPH v § 5a odst. 1 výslovně uváděl, že „*člen skupiny nesmí být současně společníkem společnosti*“ - nebylo tak možné být současně společníkem „společnosti“ a součástí skupiny. Lze zdůraznit, že **daňové orgány netvrdí, že stěžovatelka byla součástí skupiny.**

[19] Pokud jde o samotnou zvláštní úpravu DPH pro společnosti, podle zákona o DPH ve znění platném pro nynější věc platilo následující (dále jsou uvedena jen nejdůležitější ustanovení).

[20] Pro výpočet obratu pro účely DPH podle § 4a odst. 3 zákona o DPH platilo, že *do obratu osoby povinné k dani, která je společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, se zahrnuje obrat dosahovaný a) touto osobou samostatně mimo společnost a b) celou společností.*

[21] Zvláštní pravidlo existovalo i pro určení osoby plátce. Podle § 6a zákona o DPH *osoba povinná k dani, která a) je společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne, kdy se stal plátcem kterýkoli z ostatních společníků, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve, b) se stane společníkem společnosti, v jejímž rámci uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem, je plátcem ode dne, kdy se stala společníkem.* Plátce pak podle § 94 odst. 2 zákona o DPH musel podat *příhlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stal plátcem.* Podle § 95 téhož zákona také platilo, že *pokud se osoba povinná k dani, která je společníkem společnosti, stane plátcem, je o tom povinna informovat ostatní společníky do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala plátcem.*

[22] Podle § 100 odst. 4 zákona o DPH *plátcí, kteří jsou společníky téže společnosti, jsou povinni vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Tuto evidenci vede za společnost určený společník, který za společnost plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní společníky.* Dále zákon o DPH v § 101b odst. 2 říkal, že *plátce, který jako určený společník vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za společnost, je povinen uvést ve svém daňovém přiznání plnění s nárokem na odpočet daně a daň ze své činnosti a plnění s nárokem na odpočet daně a daň z činnosti celé společnosti. Ostatní společníci v daňovém přiznání uvádějí pouze plnění s nárokem na odpočet daně a daň ze své vlastní činnosti.*

[23] Pro úplnost lze dodat, že role určeného společníka se projevovala také v otázce uplatňování nároku na odpočet DPH. Základním pravidlem podle § 74 odst. 7 zákona o DPH bylo, že tento nárok u zdanitelných plnění použitých k činnosti společnosti uplatňoval právě určený společník.

III. Rozbor předběžné otázky

[24] Před bližším rozbohem samotné předběžné otázky považuje NSS za užitečné učinit dvě poznámky.

[25] Zaprvé, logicky se nabízí otázka, zda lze situaci stěžovatelky vůbec podřadit pod institut „společnosti“ podle § 2716 občanského zákoníku. Stěžovatelka v kasační stížnosti popírala, že by její spolupráce s americkými korporacemi naplňovala znaky společnosti. Nejvyšší správní soud nicméně došel k předběžnému právnímu závěru, že se o společnost podle § 2716 občanského zákoníku materiálně jednalo. Spolupráci stěžovatelky ostatně již Nejvyšší správní soud posuzoval a vždy dospěl k závěru, že struktura podnikání naplňovala znaky společnosti podle § 2716 občanského zákoníku (šlo buď o daňové povinnosti stěžovatelky v jiných zdaňovacích obdobích, nebo o povinnosti dalších společníků, srov. např. rozsudky ze dne 10. 5. 2022, čj. 10 Afs 137/2020-69, body 16 násl., ze dne 15. 2. 2023, čj. 6 Afs 331/2021-61, body 18-19).

[26] Zadruhé, žalovaný před předložením předběžné otázky zpochybnil, zda může Nejvyšší správní soud ke stěžovatelčině námitce ohledně rozporu mezi českým a unijním právem vůbec přihlídnout. Podle žalovaného totiž takto stěžovatelka argumentuje poprvé až v kasační stížnosti a tato námitka je nepřijatelná. Nejvyšší správní soud nicméně dospěl k závěru, že se touto otázkou zabývat může. Protože krajský soud sporná ustanovení vnitrostátního práva k žalobní argumentaci aplikoval, jde v podstatě o otázku, zda soud aplikoval správný právní předpis. Takovou otázkou se Nejvyšší správní soud musí zabývat v řízení o kasační stížnosti vždy, a to i bez návrhu.

[27] K vlastní analýze předkládané otázky uvádí soud následující.

[28] Sporná úprava v zákonu o DPH se projevovала několikero způsoby. Zaprvé, status plátce se u společníka společnosti podle § 2716 občanského zákoníku neodvíjel jen od jeho individuální ekonomické činnosti, resp. vlastního obratu. Závisel též na obratu celé společnosti (§ 4a odst. 3 zákona o DPH), případně na statusu plátce jiného ze společníků. Zadruhé, pro společnost byla klíčová role tzv. určeného společníka. Ten měl plnit za společnost všechny povinnosti, včetně odvedení DPH za celou společnost.

[29] K závěru o existenci společnosti v této věci dospěly daňové orgány (protože pro existenci společnosti není nutná písemná smlouva, daňové orgány tak mohly učinit). Stěžovatelka naopak existenci společnosti po celou dobu popírá. Byly to proto daňové orgány, kdo také označil tzv. určeného společníka – v nynější věci stěžovatelku. Vycházely přitom z její role ve společnosti (srov. bod [3] shora). A právě stěžovatelce proto doměřily DPH za celou společnost.

[30] Stěžovatelka vidí rozpor zvláštní úpravy v českém zákoně o DPH a směrnice 2006/112/ES v tom, že jako daňovými orgány označená osoba (určený společník) musí odvést DPH nejenom ze svých vlastních plnění, ale rovněž z plnění dalších osob, které daňové orgány označily jako společníky společnosti (právě tato plnění jsou v nynější věci sporná). Stěžovatelka v podstatě namítá, že ve vztahu k transakcím jiných osob mají být osobami povinnými k dani právě ony osoby. A právě tyto osoby mají podle čl. 193 směrnice

pokračování

daň odvést. Stěžovatelka tvrdí, že má být osobou povinnou k dani podle čl. 9 odst. 1 směrnice jen ve vztahu ke své vlastní činnosti a má odpovídat za odvedení DPH jen z těch plnění, která sama uskutečnila.

[31] Nejvyšší správní soud výhrady stěžovatelky sdílí. Stěžovatelka podle soudu neměla odpovídat za odvedení DPH z transakcí uskutečněných mezi jinými osobami a konečnými zákazníky, byť stěžovatelka a jiné osoby tvořily společnost podle § 2716 občanského zákoníku. Soud však považuje za nezbytné si tento názor potvrdit.

[32] Obecně platí, že osoba povinná k dani podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES je odpovědná za odvedení DPH z její ekonomické činnosti podle čl. 193 směrnice. Zákon o DPH nicméně odpovědnost za odvedení DPH za celou společnost přenesl bez výjimky na určeného společníka – v nynější věci stěžovatelku. Pokud však určený společník není ve vztahu ke transakcím, ze kterých má odvést DPH, zároveň osobou povinnou k dani podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, je podle NSS jeho odpovědnost za odvedení DPH z těchto transakcí v rozporu s čl. 193 směrnice.

[33] V nynější věci je tak klíčové ověřit, kdo je ve vztahu ke sporným transakcím mezi jinými společníky společnosti a konečnými zákazníky (tedy transakcemi, ze kterých stěžovatelka *nechce* odvádět DPH) osobou povinnou k dani podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES. Případně je též třeba posoudit, zda se vzhledem k tomu, že v nynější věci jde o poskytování služeb, neuplatní čl. 28 směrnice.

[34] Cílem směrnice 2006/112/ES je zavést společný systém DPH. Směrnice proto přiznává této dani velmi širokou působnost. Pro účely jednotného uplatňování směrnice je tedy nutné, aby byly pojmy, které definují rozsah její působnosti, jako jsou pojmy *zdanitelné plnění, osoba povinná k dani a ekonomická činnost*, vykládány autonomně a jednotně (rozsudek velkého senátu SDEU ze dne 29. 9. 2015, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, bod 26).

[35] Podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES je osobou povinnou k dani *jakákoli* osoba, která splňuje další podmínky tam uvedené. Čl. 9 odst. 1 směrnice tedy definuje pojem *osoba povinná k dani* široce. Osobou povinnou k dani mohou být všechny fyzické a právnické osoby, veřejné i soukromé, jakož i entity bez právní osobnosti. Podstatné je, aby tyto osoby či entity *samostatně* vykonávaly *ekonomickou činnost* (rozsudek SDEU ze dne 16. 9. 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, body 39-40).

[36] Ekonomická činnost je vykonávána *samostatně*, pokud ji dotčená osoba vykonává svým jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost. Podstatné je též, zda tato osoba nese hospodářské riziko spojené s výkonem této činnosti (srov. již cit. rozsudek *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, bod 41, nebo rozsudek SDEU ze dne 12. 10. 2016, *Nigl*, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 28).

[37] Tato kritéria zajišťují, že nabyvatel může s právní jistotou využít práva na odpočet daně. K tomu totiž podle čl. 226 bodu 5 směrnice 2006/112/ES potřebuje fakturu s plným jménem a adresou osoby povinné k dani. Údaj na faktuře si ale může ověřit pouze v případě,

že ví, kdo vůči němu navenek vystupoval (srov. stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 23. 4. 2020, ve věci *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:310, bod 41).

[38] Závěru o samostatnosti, resp. samostatném výkonu ekonomické činnosti, nebrání skutečnost, že mezi subjekty, které připadají v úvahu jako osoby povinné k dani podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, existuje určitá míra spolupráce (již cit. rozsudek ve věci *Nigl*, C-340/15, bod 31, srov. též stanovisko generálního advokáta Szpunara ze dne 30. 6. 2016 v téže věci, EU:C:2016:505, bod 21, kde generální advokát uvádí, že ani *blízká* spolupráce nemusí nutně znamenat podřízenost jinému subjektu).

[39] A z judikatury SDEU též plyne, že v případech, kdy člen sdružení jedná se zákazníky (uzavírá smlouvy) vlastním jménem, bez zmínky o sdružení či jeho dalších členech, ustupuje obsah smlouvy o sdružení do pozadí (sdružení je ekvivalentem společnosti dle podle § 2716 českého občanského zákoníku, oba mají původ v římskoprávní *societas*). Soudní dvůr např. určil jako osobu povinnou k dani podle čl. 9 odst. 1 směrnice toho z obchodních partnerů, který vlastním jménem uzavřel kupní smlouvy k nemovitostem a ve vztahu k třetím osobám vystupoval bez zmínky o partnerství či o totožnosti druhého partnera. Roli zde nehrála skutečnost, že druhý z partnerů významným způsobem financoval nabytí nemovitosti nebo že důležitá ekonomická rozhodnutí přijímali oba partneři společně (srov. *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, body 43-48). Soudní dvůr též jako osobu povinnou k dani určil člena sdružení, který byl uveden v kupní smlouvě, bez ohledu na to, že prodej nemovitostí spadl do rámce společných závazků členů sdružení v dané věci (srov. rozsudek ze dne 13. 2. 2023, *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, body 74-77).

[40] V případě poskytování služeb je možné osobu povinnou k dani určit též podle čl. 28 směrnice 2006/112/EU. Článek 28 vytváří právní fikci dvou totožných služeb poskytovaných postupně. Má za to, že subjekt, který se podílí na poskytování služeb a je komisionářem, nejprve obdrží služby od subjektu, na jehož účet jedná a který je komitentem, a poté sám tyto služby poskytne zákazníkovi (rozsudek ze dne 4. 5. 2017, *Komise v. Lucembursko*, C-274/15, EU:C:2017:333, bod 86). Pro použití čl. 28 musí existovat jednak pověření, při jehož výkonu komisionář jedná na účet komitenta při poskytnutí služeb, jednak musí být dána totožnost přijatých a poskytovaných služeb (rozsudek ze dne 12. 11. 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 51).

[41] Podle Nejvyššího správního soudu v nynější věci nicméně nelze dovodit žádné pověření ve smyslu čl. 28 směrnice 2006/112/ES. Samotnou společnost podle § 2716 občanského zákoníku ani nelze jednoduše připodobnit ke vztahu komisionáře a komitenta.

[42] V případě sporných transakcí s koncovými zákazníky nejednala přímo stěžovatelka, ale jiní společníci. České právo *nepočítá* s tím, že by osobou povinnou k dani mohla být přímo společnost podle § 2716 občanského zákoníku. Vzhledem k závěru o existenci společnosti se též *nemohla* uplatnit ustanovení o daňové skupině a ani daňové orgány netvrdí, že by se uplatnit měla (srov. bod [18] shora).

[43] Podle Nejvyššího správního soudu je proto za osoby povinné k dani v těchto transakcích nutné označit ostatní společníky, kteří se zákazníky jednali, nikoli stěžovatelku. Nejvyšší správní soud má nicméně pochybnosti, zda lze tento závěr učinit již na základě

pokračování

toho, kdo ze společníků v dané transakci se zákazníky jednal, nebo zda je nutné blíže zkoumat okolnosti, za kterých se tak dělo (především skutečnost, že jiní společníci jednali v podstatě vlastním jménem).

[44] Jak již soud uvedl výše, nynější věc je specifická tím, že daňové orgány existenci společnosti dovodily až dodatečně. To rovněž znamená, že v nynější věci není žádná písemná společenská smlouva, ze které by šlo ověřit, jak si společníci nastavili práva a povinnosti uvnitř společnosti. Soud tak musí předpokládat, že společnost měla fungovat přesně tak, jak uvádí shora citovaná ustanovení § 2716 násl. občanského zákoníku.

[45] V případě sporných transakcí jednal s koncovým zákazníkem vždy některý ze společníků, nikoli sama stěžovatelka. Pro tyto situace, kdy ve společné věci jedná navenek *jeden* ze společníků, platí jako standard způsob jednání popsáný v § 2737 odst. 1 občanského zákoníku (od něj se omezeně lze odchýlit, ale společenskou smlouvou, která zde fakticky chybí). Pokud společník tento standard následuje, jedná ve společné věci jako příkazník všech společníků a na základě jejich plné moci (kterou mu musí společníci udělit, samotný institut příkazu nezahrnuje zastoupení). Ve výsledku tento společník jedná *jménem a na účet všech společníků* a na základě jeho jednání vzniká solidární závazek všech společníků podle § 2736 občanského zákoníku.

[46] Postup podle § 2737 odst. 1 občanského zákoníku není jediný způsob, jak mohou společníci jednat ve věci společnosti. Pokud například jednají společně *všichni* společníci, jejich jednání vede ke stejnému výsledku - vzniku solidárního závazku všech společníků. Případy, kdy může jednání *jednoho* ze společníků *ve výsledku* zavázat všechny společníky, se však od sebe liší. Kromě standardního jednání v souladu s § 2737 odst. 1 totiž může jeden ze společníků také jednat nejprve vlastním jménem a na vlastní účet (tedy nezávisle na společnosti). Ostatní společníci pak mohou jeho jednání dodatečně schválit, mohou jej převzít. Rozdíl mezi jednáním podle § 2737 odst. 1 a právě uvedeným postupem je v tom, jak moc *samostatně* společník vystupuje. V prvním případě je společník určitým způsobem napojen na ostatní společníky, v druhém případě nejprve jedná v podstatě nezávisle. To může být podstatné i pro určení osoby povinné k dani na základě kritéria *samostatnosti* v čl. 9 odst. 1 směrnice. Postup podle § 2737 odst. 1 občanského zákoníku je totiž tím *nejméně samostatným* způsobem, jak může jeden ze společníků ve společné záležitosti jednat.

[47] Nejvyšší správní soud má pochybnosti, zda lze vycházet pouze z toho, že ve sporných transakcích s koncovými zákazníky jednal vždy jeden ze společníků. Podle soudu je tak vhodné posoudit **způsob, kterým právnické osoby sdružené ve společnosti jednaly s konečnými zákazníky**. Ze správního spisu plyne, že další společníci (prostřednictvím svých odštěpných závodů) jednali s koncovými zákazníky vlastním jménem. Smlouvy o poskytování služeb neuzavírala stěžovatelka. Podle soudu na tom nic nemění ani to, že ve smluvní dokumentaci byly uvedeny některé kontaktní údaje stěžovatelky (viz bod [3] shora). Ze správního spisu též neplyne, že by ve smlouvách se zákazníky či jindy při jednání s nimi jiní společníci zmiňovali stěžovatelku způsobem, který by se dal připodobnit k jejímu označení za společníka.

[48] Z okolností nynější věci také plyne, že klíčovou roli v zajištění nezbytné infrastruktury a kapacity připojení hrála stěžovatelka, nikoli další společníci. Vzhledem k personálnímu propojení byla činnost společníků s velkou pravděpodobností

koordinovaná. Podle soudu jde však v podstatě o „interní“ záležitosti v rámci společnosti, které vzhledem k tomu, že společníci jednali vlastním jménem, musí v nynější věci ustoupit do pozadí (srov. k tomu judikaturu cit. v bodu [38] shora).

[49] Nejvyšší správní soud se tedy domnívá, že ve sporných transakcích, ve kterých se zákazníci jednali jiní společníci, nemohla být stěžovatelka osobou povinnou k dani podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES. V takovém případě je ale uplatnění zvláštní úpravy v českém zákoně s tím výsledkem, že stěžovatelka odpovídá za odvedení DPH ze všech sporných transakcí, v rozporu s čl. 193 této směrnice.

IV. Závěr

[50] Nejvyšší správní soud proto pokládá Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžnou otázku:

Je v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména s čl. 9 odst. 1 a čl. 193 této směrnice, situace v nynější věci, ve které na základě zvláštní vnitrostátní úpravy DPH pro společnosti (sdružení osob bez právní osobnosti) odpovídá za odvedení DPH za celou společnost tzv. určený společník, přestože s koncovým zákazníkem ve věci poskytnutí služeb jednal jiný společník?

Závisí soulad této situace se směrnicí 2006/112/ES na tom, zda tento jiný společník vykročil z pravidel pro jednání ve věcech společnosti a jednal s koncovým zákazníkem vlastním jménem?

[51] Současně s položením předběžné otázky bylo třeba přerušit řízení [§ 48 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního]. Jakmile Soudní dvůr o předložené otázce rozhodne, bude Nejvyšší správní soud v řízení pokračovat.

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. listopadu 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu