



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně:

CESKA SIT OPTICS LLC

sídlem Rosecrans Street 3802/305, 921 10 San Diego, USA

jednající prostřednictvím

CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, IČ 29082391

sídlem Boženy Němcové 120, 344 01 Domažlice

zastoupena Mgr. Lukášem Regecem, advokátem

sídlem V parku 2316/12, 148 00 Praha 4

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2023, č. j. 14975/23/5300-21441-702127,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. se žalobkyně domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2023, č. j. 14975/23/5300-21441-702127 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 24. 9. 2018, č. j. 1780950/18/2305-00510-400538 (dále jen „*rozhodnutí o registraci*“), a toto potvrdil. Rozhodnutím o registraci zaregistroval správce daně žalobkyni k dani z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“ nebo „*daň*“) zpětně ke dni 15. 10. 2009. Správce daně rozhodnutí o registraci odůvodnil tím, že žalobkyně spolu se zbylými členy sdružení (organizační složky KDYNKY INTERNET LLC a CESKA SIT LLC) a společností Česká síť s. r. o. (dále jen „*společník*“) uskutečňují, ve vzájemném konsensu a podléhající řízení Ing. J. R., ekonomickou činnost, spočívající v poskytování internetového připojení. Členové sdružení (společnosti) společně uskutečňují plnění s nárokem na odpočet DPH, nárok na odpočet DPH uplatňuje společník, kdy výstupy z uskutečněných plnění mají všichni členové sdružení.
2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 7. 2019, č. j. 29848/19/5300-21445-708460 (dále jen „*první rozhodnutí*“), zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o registraci a toto rozhodnutí potvrdil. Žalobu žalobkyně proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl zdejší soud rozsudkem ze dne 14. 4. 2020, č. j. 57 Af 39/2019-51 (dále jen „*původní rozsudek*“). Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 5. 2022, č. j. 10 Afs 137/2020-69 (dále jen „*zrušující rozsudek*“), vyhověl kasační stížnosti žalobkyně a zrušil jak původní rozsudek, tak první rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
3. Nejvyšší správní soud přisvědčil žalovanému a zdejšímu soudu (viz body 2 a 16 zrušujícího rozsudku), že činnost žalobkyně a společníka naplňuje podmínku smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy (dále jen „*smlouva o sdružení*“) ve smyslu § 94 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „*zákon o DPH*“). Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že daňové orgány by zaregistrovaly žalobkyni k DPH v září 2018 až po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro její registraci, pokud prokázaly trvání registračního důvodu pouze do listopadu 2014, neboť v takovém případě by konec tříleté prekluzivní lhůty připadl na listopad 2017. Proto Nejvyšší správní soud zavázal žalovaného, aby zjistil, zda žalobkyně uskutečňovala zdanitelná plnění společně se společníkem alespoň tři roky před registrací. Současně Nejvyšší správní soud přisvědčil žalovanému, že v případě takového trvání registračního důvodu lze žalobkyni zaregistrovat k DPH zpětně ke dni 15. 10. 2009 (viz body 32 až 35 zrušujícího rozsudku).
4. Po zrušení prvního rozhodnutí vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým opětovně zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o registraci a potvrdil jej, neboť dospěl k závěru, že správce daně vydal rozhodnutí o registraci dne 24. 9. 2018 před uplynutím prekluzivní lhůty k registraci žalobkyně k DPH, protože žalobkyně byla členem sdružení až do konce roku 2018, resp. s daňovými dopady dle zákona o DPH do června 2017, a že členové sdružení podnikali společně a ve způsobu jejich podnikání nebyly oproti roku

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

2013 a 2014 žádné změny (body 35, 38 a 47 napadeného rozhodnutí). Žalovaný opřel popsany závěr o následující skutková zjištění:

- a) Společník nakupoval materiál potřebný pro výstavbu, údržbu a provoz sítě a nesl náklady na inzerci. Žalobkyně a zbylí členové sdružení nevykazovali žádný hmotný a nehmotný majetek, ani mzdové náklady. Společník poskytoval žalobkyni a zbylým členům sdružení majetek a služby, bez nichž by nemohli poskytovat služby, neboť společník zajišťoval a hradil nákup konektivity, pronájem objektů k umístění přístupových bodů, reklamní služby, nákup elektřiny, pronájem a provoz kanceláře. Společník nesl veškeré náklady na zajištění sítě nejen pro vlastní zákazníky, ale i pro zákazníky (koncové uživatele) žalobkyně. Část klientů společníka byla v letech 2009 a 2010 převedena bezúplatně na ostatní členy sdružení. Tato zjištění podle žalovaného vyplynula z daňových přiznání společníka k dani z příjmů právnických osob za rok 2015 až 2018, kdy společník vykázal hmotný a nehmotný majetek ke dni 31. 12. 2015 ve výši 2 905 000 Kč, ke dni 31. 12. 2016 ve výši 3 362 000 Kč, ke dni 31. 12. 2017 ve výši 3 755 000 Kč a ke dni 31. 12. 2018 ve výši 3 963 000 Kč, a z daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob žalobkyně a zbylých členů sdružení (viz body 36 a 37 napadeného rozhodnutí).
- b) Žalobkyně a zbylí členové sdružení při poskytování služby internetu využívali k přenosu dat přístupové body a zařízení pro přenos dat společníka. Zákazníci se připojovali v roce 2015 a 2016 prostřednictvím stejného přístupového bodu přes různé adresy vnitřní sítě do jedné veřejné adresy poskytnuté společností TANET WEST s. r. o. (dále jen „TANET“) - zákazníci používali stejného doménového správce „cust.tanet.cz/46.167.203.25“/ doména: „tanet.cz“. Přitom TANET napřímo spolupracovala pouze se společníkem, jemuž fakturovala plnění v podobě pronájmu datové sítě. Tato zjištění podle žalovaného vyplynula z e-mailové komunikace z roku 2016 a z protokolů o místních šetřeních z roku 2015. Z místních šetření u koncových uživatelů všech členů sdružení v roce 2018 bylo zjištěno, že zákazníci všech členů sdružení používají k připojení do internetu totožný přístupový kód. Přitom ani v tomto období žalobkyně a zbylí členové sdružení nevykazovali ani majetek, ani mzdové náklady a společník nesl náklady na zajištění sítě (viz bod 37 napadeného rozhodnutí).
- c) Žalobkyně společně se zbylými členy sdružení a společníkem poskytovali průběžně zdanitelná plnění mj. v období od března 2013 do 30. 6. 2017. CESKA SIT LLC kontinuálně od roku 2010 do 9. 12. 2015 poskytovala internetové připojení obci Draženov. Žalobkyně kontinuálně od 19. 3. 2013 do 30. 6. 2017 poskytovala internetové připojení obci Mutěšín. KDYNKY INTERNET LLC kontinuálně od roku 2010 do 10. 12. 2015 poskytoval internetové připojení Farnímu sboru českobratrské církve evangelické. Toto skutkové zjištění žalovaný dovodil ze smlouvy o poskytování služeb přístupu do sítě internet uzavřenou CESKA SIT LLC a Obecním úřadem Draženov v roce 2010, z místního šetření dne 9. 12. 2015, z daňových dokladů CESKA SIT LLC pro obec Draženov ze dne 26. 8. 2013, 26. 6. 2015, 26. 9. 2015, 26. 8. 2015, 26. 11. 2015 a 26. 10. 2015, dále ze smlouvy o poskytování služeb přístupu do sítě internetu uzavřenou mezi žalobkyní a obcí Mutěšín, včetně dodatku č. 1/2015 ze dne 15. 7. 2013 a žádosti o připojení k internetu ze dne 19. 3. 2013, dále z faktur vydaných žalobkyní pro obec Mutěšín, dále z místního šetření dne 10. 12. 2015 u Farního sboru českobratrské církve

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

evangelické a z jejich smlouvy o poskytování služeb přístupu do sítě internet uzavřené v roce 2010 se zbylým členem sdružení KDYNSKY INTERNET LLC (viz body 38 a 47 napadeného rozhodnutí).

5. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný vyjádřil i k důkazním prostředkům předloženým žalobkyní, jimiž prokazovala samostatné podnikání jednotlivých členů sdružení, následovně (viz body 39 až 46 napadeného rozhodnutí):
- a) Daňové doklady vystavené advokátem za právní služby poskytnuté žalobkyni a zbylým členům sdružení většinou neprokazují, co bylo předmětem právních služeb, kdy u části z nich mělo jít o uplatnění pohledávek od koncových odběratelů. Podle žalovaného skutečnost, že každý z členů sdružení v omezené míře provádí správu svých činností, nemůže mít v kontextu komplexních zjištění na závěry daňových orgánů vliv.
 - b) Daňové doklady vystavené účetním za vedení účetnictví a zpracovávání účetních závěrek žalobkyně a zbylých členů sdružení nesvědčí o samostatnosti podnikání jednotlivých členů sdružení, neboť i subjekty podnikající v rámci sdružení musí vést účetnictví a náklady na jeho vedení jsou jejich provozními náklady.
 - c) Pachtovní smlouvy uzavřené členy sdružení s Ing. J. R. o dočasném užívání míst a pronájem zařízení pro poskytování internetu v tuzemském sídle všech členů sdružení nesvědčí pro samostatnost podnikání jednotlivých členů sdružení, neboť Ing. J. R. fakticky ovládá všechny členy sdružení.
 - d) Faktury za správu nebyly v rozporu s § 76 daňového řádu v českém jazyce a žalovaný k nim tedy nepřihlížel, přičemž dodal, že se zjevně jedná o poplatky za správu mateřských společností žalobkyně a zbylých členů sdružení, tedy režijní náklady vzniklé bez ohledu na formu a způsob provozování ekonomické činnosti v ČR.
 - e) První série faktur a vyúčtování, týkající se nákladů na provoz sítě, prokazuje, že žalobkyně hradila společenství vlastníků jednotek na adrese sídla své tuzemské organizační složky spotřebu elektrické energie za provoz zařízení pro poskytování internetu, kdy však zařízení pro poskytování internetu bylo Ing. J. R. propachtováno členu sdružení KDYNSKY INTERNET LLC. Podle žalovaného tak tyto doklady existenci sdružení prokazují a nikoli vyvracejí, neboť žalobkyně hradí elektrickou energii spotřebovanou zařízením od subjektu KDYNSKY INTERNET LLC, jemuž bylo toto zařízení propachtováno Ing. J. R.. Pokud jde o fakturu vystavenou Společenstvím pro dům Branislavova 1418, Beroun, za *pronájem části střechy k umístění antény za rok 2016* na účet odběratele CESKA SIT LLC a fakturu s protokolem o odečtu vystavenou Společenstvím vlastníků bytových jednotek Pod Vrchem 61 a 63, Plzeň, na účet žalobkyně s definovaným plněním jako *s odvoláním na uzavřenou Smlouvu o výpůjčce Vám fakturujeme za spotřebu el. energie ze r. 2018 dle odečtu v počtu 152 kwh*, tyto též neprokazují samostatnost podnikání jednotlivých členů sdružení, neboť prokazují jen, že zanedbatelnou část eventuálních nákladů na provoz společné sítě nesly také jiné subjekty než pouze společník, kdy však tyto náklady jsou vynakládány na provoz společné sítě, která je využívána všemi členy sdružení.

- f) Dvě dohody o sdílení sítí a dat uzavřené mezi zbylými členy sdružení se společností TOWER Net s.r.o. (dále jen „TOWER“) potvrzují bezúplatné vzájemné sdílení sítě, což nevyvrací závěr o existenci sdružení, přičemž TOWER je taktéž plně ovládána Ing. J. R..

II.

Žaloba

6. Žalobkyně předně namítala rozpor § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 a § 6a zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2013 s unijní směrnicí Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Podle žalobkyně směrnice ani jiný předpis unijního práva ve vztahu k DPH neupravoval specifickou problematiku společnosti dle občanského práva, a proto byla zákonem č. 170/2017 Sb. zvláštní pravidla obsažená v zákoně o DPH zrušena, podle důvodové zprávy pro nesoulad se směrnicí. Nyní člen skupiny postupuje podle § 94 odst. 1 zákona o DPH a jeho registrační povinnost je závislá na překročení obrátu. Žalobkyně poukázala i na rozpornost posouzení žalovaného v bodě 61 napadeného rozhodnutí, kde (i) měl *rovnocenné postavení* osob jak za důvod právní úpravy, tak i za důvod zavedení její změny, a (ii) právní úpravu měl za souladnou s unijním právem EU, ale současně důvodem její změny mělo být zajištění souladu se směrnicí. Podle žalobkyně by tedy pro rozpor s bezpodmínečnou a přesnou směrnicí, jejím smyslem a účelem neměla být aplikována úprava zákona o DPH, která plátcovství v neprospěch daňového subjektu spojuje s účastenstvím ve společnosti bez splnění standardních podmínek povinného plátcovství, tudíž by podle žalobkyně měl nastoupit přímý účinek směrnice (zejména čl. 9 a násl. a čl. 281 a násl.). Žalobkyně poukázala na to, že zjištění správce daně o existenci společnosti, představuje sankci, neboť doměřenou DPH na výstupu z plnění žalobkyně a dalších členů, poskytujících služby bez DPH jako neplátcí, nelze přenést na konečného zákazníka, jak by to podle směrnice mělo být. Žalobkyně navrhla, aby zdejší soud předložil SDEU předběžnou otázku, zda je (byla) v rozporu se smyslem čl. 9 odst. 1 a čl. 193 směrnice vnitrostátní právní úprava povinné registrace členů sdružení k DPH.
7. Dále žalobkyně tvrdila, že ekonomickou činnost nevykonávala v rámci sdružení, neboť chyběla vůle subjektů ke vzniku sdružení, což prokázala předložením faktur, smluv a objednávek za období let 2013 až 2018, jež svědčily o jejím nezávislém výkonu samostatné ekonomické činnosti. Žalobkyně poukázala na to, že § 829 občanského zákoníku pro sdružení vyžaduje existenci vůli minimálně dvou osob společně kooperovat za účelem dosažení předem smlouveného cíle. Žalobkyně rovněž tvrdila, že žalovaný nesprávně a v rozporu s § 8 daňového řádu bez zohlednění vzájemných souvislostí hodnotil důkazní prostředky, když nevypořádal všechny skutečnosti bez ohledu na to, zda svědčily ve prospěch, či neprospěch žalobkyně. Žalobkyně spороvala závěr žalovaného v bodě 45 napadeného rozhodnutí tím, že smlouvy uzavřely dvě odlišné právnické osoby, a proto smlouvy zavazuje jen je, nikoli osoby fyzické, kdy není rozhodné, že za právnické osoby jednal pan Ing. J. R.. Žalobkyně se dále dovolávala zohlednění odlišnosti ekonomických činností a potřeb dotčených subjektů. Zahájení výkonu ekonomické činnosti žalobkyně podléhalo oznámení Českému telekomunikačnímu úřadu. Společník poskytuje veřejnou telekomunikační službu a také další služby jako internetovou televizi a služby přenosu dat, avšak žalobkyně a ostatní organizační složky zahraničních právnických osob takové služby nikdy neposkytovaly a poskytovat nemohly. Neveřejná telekomunikační služba je specifická jak neveřejností nabídky, tak jejím provozem (systém MESH), což odůvodňuje

i to, že není potřeba kupovat některé komponenty či konektivity. Podle žalobkyně je s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2023, č. j. 4 Afs 225/2022-39, bod 28, závěr žalovaného na str. 14 napadeného rozhodnutí nedostatečný. Žalobkyně dále nesouhlasila s bodem 47 napadeného rozhodnutí, neboť pro posouzení rozhodného okamžiku vzniku plátcovství je zapotřebí posuzovat skutečné jednání daňového subjektu související s činností v rámci sdružení, kdy nestačí zjistit den registrace ve veřejném rejstříku - proto měly, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2023, č. j. 4 Afs 225/2022-39, bod 30, daňové orgány zkoumat, kdy došlo ke skutečnému zahájení ekonomické aktivity žalobkyně a svá rozhodnutí odůvodnit. Dále se žalobkyně věnovala důkazním prostředkům, o něž žalovaný opřel závěr o existenci sdružení do konce roku 2018. Žalobkyně namítla, že v podání ze dne 18. 10. 2022 uvedla, že nově předložené důkazní prostředky nebyly získány v souladu s právním předpisem a základními zásadami daňového řízení, ani neprokazují trvání registračního důvodu, avšak žalovaný v napadeném rozhodnutí tyto námitky žalobkyně (kromě místního šetření a úředního záznamu) pominul. Přitom žalobkyně v daňovém řízení namítala, že místní šetření byla provedena v rozporu se zákonem, neboť nebylo zřejmé, jak správce daně vygeneroval parametry internetového připojení, a způsob zachycení informací tak není v souladu se zákonem, jelikož nebyl získán transparentně a důvěryhodně. Žalobkyně popřela, že by z protokolů o místních šetření vyplývalo, že se žalobkyně, společník, ostatní organizační složky zahraničních právnických osob a jejich zákazníci připojují prostřednictvím přístupových bodů poskytovaných společnostmi TANET. Dále žalobkyně namítla, že úřední záznam ze dne 18. 5. 2016, č. j. 1607700/16 (dále jen „ÚZ“), vykazuje rozpor s § 63 daňového řádu, neboť postrádá časový údaj o jeho vyhotovení a identifikaci úřední osoby. Pokud k tomu žalovaný v bodě 68 napadeného rozhodnutí uvedl, že nejde o úřední záznam, ale o e-mailovou komunikaci, což však nesnižuje jeho důkazní hodnotu, žalobkyně k tomu zdůraznila, že se mohla v dobré víře vzhledem k jeho označení a vzhledem k jeho obsahu včetně podpisu domnívat, že jde o úřední záznam, a proto tento důkazní prostředek pro nedostatek formálních náležitostí nesměl být použit. Žalobkyně dodala, že ÚZ neobstojí ani po obsahové stránce, neboť z něho není zřejmé, zda Jiří Karban prokazatelně odebírá internet od společníka a zda se jedná o jednu síť pro všechny tři uživatele. Sdělení Ing. Petra Buriána na str. 2 ÚZ, že data šla pod stejnou cestou a že se s *největší pravděpodobností jedná o stejnou síť u všech tří uživatelů*, není dle žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2023, č. j. 4 Afs 225/2022-39, bod 27, schopno vypovědět o skutečných obchodních vztazích mezi zmíněnými subjekty, jelikož v jeden moment prochází *stejnou cestou* internetu velká část celorepublikových dat. Neveřejné adresy začínající označením 10. používá každý dle svého uvážení a využívají je všichni internetoví poskytovatelé - poté co data opustí hraniční router, není možné ovlivnit *datovou cestu*, kterou využijí. Proto podle žalobkyně tato data nanejvýš dokazují, že v České republice je nedostatek optické infrastruktury na páteřních linkách, či že se vše agreguje na síť UPC, avšak nedokazují nic o spolupráci žalobkyně s jinými subjekty. Bylo na žalovaném, aby prokázal a odůvodnil, že způsob síťového připojení není standardní IT praxí. Žalobkyně shrnula, že data z příkazového řádku vzhledem ke své podstatě existenci sdružení prokazovat nemohou, a proto prekluzivní lhůta pro registraci marně uplynula.

8. Žalobkyně konečně poukázala na následující procesní pochybení žalovaného. Žalovaný v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu při odeslání doplněných důkazních prostředků datovou schránkou neposlal zástupci žalobkyně přílohy protokolů o místním šetření z

roku 2018, čímž bylo žalobkyni znemožněno na tyto listiny reagovat - žalobkyně musela na toto pochybení žalovaného upozornit, na což žalovaný reagoval seznámením se zjištěnými skutečnostmi ze dne 11. 11. 2022. Dále se žalovaný dříve dopustil nekonsistentního tvrzení, jelikož v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 22. 3. 2023 uvedl, že členem sdružení je společník, žalobkyně a ostatní zahraniční organizační složky právnických osob, nicméně dále v textu dospěl k tomu, že *daňový subjekt poskytoval zdanitelná plnění společně se společností Česká síť a zbylým členem sdružení Kdynsky*. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí uvedl, že se měl vyjádřit jinak, ale uvedené nedostatky znemožnily žalobkyni obratem adekvátně reagovat, na nedostatky musela žalovaného opakovaně upozorňovat, a i přesto, že žalovaný je následně napravil, domáhala se žalobkyně toho, aby byly zohledněny v kontextu posouzení celé věci.

9. Žalobkyně navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí i rozhodnutí o registraci a řízení zastavil.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. K prvnímu okruhu žalobních námitek žalovaný s odkazem na body 61 a 62 napadeného rozhodnutí uvedl, že Česká republika při vstupu do EU dne 1. 5. 2004 v souladu s čl. 281 směrnice stanovila s ohledem na obtíže při uplatňování běžného režimu DPH z důvodu specifické činnosti a struktury podmínky a meze, co se týče výpočtu obratu osob povinných dani ve sdružení v rámci § 6 a § 94 odst. 2 zákona o DPH. Absence speciální úpravy směrnice pro sdružení neznámá, že by taková vnitrostátní úprava odporovala základnímu principu fungování unijních pravidel. Ani zrušení zvláštních pravidel sdružení zákonem č. 170/2017 Sb. neodůvodňuje závěr o unijní nonkonformitě předmětných ustanovení zákona o DPH, neboť podle důvodové zprávy tohoto zákona šlo o to, že dosavadní úprava činila v praxi problémy, že společnost nemá právní subjektivitu, není účetní jednotkou ani daňovým subjektem. Právě aplikační potíže, nikoli rozpor mezi se směrnicí, vedly zákonodárce ke zrušení úpravy registrace a postupů při správě DPH u sdružení, resp. společností. Větu důvodové zprávy (čl. 2.3.1 důvodové zprávy), že zákon o DPH tak bude uveden do souladu se směrnicí i obecnými principy DPH, nemínil zákonodárce to, že zrušením speciální úpravy bude odstraněn právní nesoulad se směrnicí, ale jen to, že nové podmínky v zákoně o DPH budou postaveny na samostatném působení každého člena společnosti, který bude nově postupovat podle obecných ustanovení zákona o DPH. Žalobní námitky týkající se doměření DPH společníkovi byly podle žalovaného irelevantní.
11. Pokud jde o druhý okruh žalobních námitek, žalovaný se k němu vyjádřil takto. Žalobkyně v průběhu daňového řízení nevyvrátila skutková zjištění daňových orgánů, že žalobkyně od svého vzniku neuskutečňuje samostatně zdanitelná plnění, neboť nedisponuje majetkem a nenakupuje služby (konektivita, elektřina), bez nichž nelze činnost provozovat, nenese další náklady související s výkonem činnosti jako např. řídicí činnost, reklama, marketing, náklady na provoz kanceláře a technických místností, které žalobkyni bezúplatně poskytuje společník. Daňové orgány zjistily, že zákazníci žalobkyně se připojují z různých sítí prostřednictvím stejného přístupového bodu. Žalovaný zdůraznil, že Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil závazný právní názor, že v období od října 2009 do konce listopadu 2014 byla existence sdružení prokázána, kdy odkázal na to, že v listopadu 2014 byla žalobkyně smluvním dodavatelem internetového

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

připojení pro obec Mutěnin, ale fakticky připojení dodával společník. Žalovaný dokazováním doplněným po zrušujícím rozsudku prokázal, že u zákazníka žalobkyně obce Mutěnin nenastala v následujících letech ve způsobu společného výkonu ekonomické činnosti ve sdružení mezi společníkem a žalobkyní žádná změna. Faktury vydané žalobkyní obci Mutěnin prokazují, žalobkyně obci poskytovala plnění spočívající v přístupu do sítě internet nepřetržitě od uzavření smlouvy v roce 2013. Správce daně místními šetřeními ze dne 9. 12. 2015, 10. 12. 2015, 23. 11. 2018, 28. 11. 2018, 29. 11. 2018 a ze dne 3. 12. 2018 ověřil trvání existence sdružení v letech 2015, 2016 a 2018, neboť nenastala změna ve způsobu společného výkonu ekonomické činnosti sdružení oproti rokům 2013 a 2014. Skutečnost, že žalobkyně s ostatními členy sdružení společně podnikala beze změny oproti roku 2013 a 2014, vyplynula i z veřejně dostupných účetních závěrek za rok 2015 až rok 2018 uložených v obchodním rejstříku - společník vykázal hmotný a nehmotný majetek v řádech milionů korun, přičemž žalobkyně a zbylí členové sdružení nevykázali žádný hmotný a nehmotný majetek a neměli mzdové náklady. Žalovaný shrnul, že ucelený soubor zjištěných skutečností prokázal závěr daňových orgánů, že sdružení tvořené žalobkyní, společníkem a zbylými členy existovalo kontinuálně od roku 2009 nejméně do konce roku 2018, tudíž právo registrovat žalobkyni k DPH dne 24. 9. 2018 nemohlo prekludovat. K žalobním námitkám vztahujícím se k ÚZ žalovaný uvedl, že *výpis trasy* internetového připojení zákazníka společníka, pana J. K., je stejný jako u dalšího zákazníka společníka, paní J. M., a proto informace v něm obsažené lze využít. E-mailová korespondence přitom nebyla stěžejním ani jediným důkazem, na základě kterého byl daňovými orgány učiněn závěr o existenci sdružení, přičemž žalobkyně nepředložila relevantní důkazy, které by vyvrátily správcem daně opatřenými důkazy zjištěný ucelený soubor skutečností. Žalobní tvrzení o možné změně MAC adresy a IP adresy jsou podle žalovaného ničím nepodloženými tvrzeními. Vzhledem k personálnímu propojení osobou Ing. J. R. je důvodný závěr, že smlouvy uzavřené zbylými účastníky sdružení se společností TOWER neprokazují samostatnost výkonu podnikání jednotlivých členů sdružení a nevyvrací zjištění daňových orgánů o existenci předmětného sdružení zahrnujícího žalobkyni a společníka. Žalovaný nerozporoval žalobní tvrzení, že jednotliví členové uskutečňují i odlišnou ekonomickou činnost než žalobkyně, avšak zdůraznil, že pro existenci sdružení není podmínkou, aby všichni jeho členové vykonávali pouze shodnou ekonomickou činnost. Podle žalovaného byla dále žalobní argumentace týkající se systému MESH obecná a nepodložená.

12. Konečně ke třetímu okruhu žalobních námitek žalovaný uvedl, že žalobkyní namítané procesní vady byly v odvolacím řízení před vydáním napadeného rozhodnutí napraveny, resp. žalobkyně jimi nemohla být krácena na svých právech.
13. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV.

Posouzení věci soudem

14. Soud o žalobě rozhodoval ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť žádný z účastníků řízení s takovým postupem nevyslovil nesouhlas (žalobkyně se nevyjádřila k výzvě soudu ze dne 21. 7. 2023, č. j. 57 Af 8/2023-45, a žalovaný k výzvě soudu ze dne 21. 7. 2023, č. j. 57 Af 8/2023-46).
15. V souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

16. Žaloba je nedůvodná.

Žalobní námitky týkající se otázek závazně vyřešených ve zrušujícím rozsudku

17. Právními názory Nejvyššího správního soudu, vyslovenými ve zrušujícím rozsudku, je zdejší soud vázán a byl jimi vázán i žalovaný [srov. § 110 odst. 4 s. ř. s. a § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s. a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS].
18. Soud předesílá, že podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, publ. ve Sb. NSS pod č. 1723/2008, je třeba závazným právním názorem rozumět ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o aplikaci a interpretaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se tento soud zabýval ke kasačním námitkám, nebo jímž se zabýval nad jejich rámec v mezích § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., ledaže dojde ke změně skutkových nebo právních poměrů.
19. Dále platí, že zdejší soud je vázán závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku nejen v rozsahu, ve kterém Nejvyšší správní soud shledal důvody kasační stížnosti žalobkyně opodstatněnými, tj. neztotožnil se s dílčím názorem krajského soudu, avšak i v rozsahu, ve kterém žalobkyni za pravdu nedal, tedy akceptoval názor vyslovený zdejším soudem v původním rozsudku (srov. např. recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2023, č. j. 5 Afs 107/2022-36, bod 38, odkazující na rozsudek ze dne 30. 1. 2009, č. j. 4 Ads 19/2008–188).
20. Při posuzování důvodnosti žaloby tak bylo prvořadým úkolem soudu vymezit, jaké otázky byly již závazně zodpovězeny Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku.
21. Ve zrušujícím rozsudku posuzoval Nejvyšší správní soud dvě otázky relevantní pro nynější rozhodnutí zdejšího soudu.
22. Zaprvé šlo o kasační přezkum závěru zdejšího soudu o existenci sdružení žalobkyně se společností, protože žalobkyně neuskutečňovala zdanitelná plnění samostatně, ale jen ve spolupráci se společníkem, s nímž byla i personálně propojena, a s jeho aktivní podporou (viz bod 3 první odrážka zrušujícího rozsudku).
23. Zadruhé šlo o kasační přezkum závěrů zdejšího soudu, že (i) pravomoc správce daně k registraci žalobkyně nezanikla v důsledku prekluze a že (ii) správce daně byl oprávněn provést registraci i za zdaňovací období, u nichž již uplynula lhůta pro stanovení daně (viz bod 3 třetí odrážka zrušujícího rozsudku).
24. Žalobkyně omezila rozsah kasačního přezkumu ve své kasační stížnosti (i) na rozporování existence sdružení s argumentací, že k vytvoření sdružení chyběla vůle stran, že žalobkyně nemá ani právní osobnost, že sdružení nemá společný cíl a subjekty pracují nezávisle na sobě, kdy přenechání části své infrastruktury je běžným jevem a společnosti spolu nesdílejí náklady, dále (ii) na rozporování dne vzniku sdružení 15. 10. 2009 s odůvodněním, že tehdy žalobkyně nezačala skutečně podnikat a nemohla tak ani konkludentně uzavřít smlouvu o sdružení a konečně (iii) na rozporování závěru o tom, že právo správce daně registrovat žalobkyni neprekludovalo (viz body 4 až 6 zrušujícího rozsudku).
25. Nejvyšší správní soud se ve zrušujícím rozsudku k první sporné otázce týkající se existence sdružení vyjádřil tak, že aproboval názor vyslovený zdejším soudem v původním rozsudku. Nejvyšší správní soud explicitně ve zrušujícím rozsudku uvedl, že činnost žalobkyně a společníka naplňovala podmínku smlouvy o sdružení, a tento svůj závěr

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dovodil z toho, že fakticky jednají jako by byly sdruženy a mají společnou ovládající osobu, konkrétně jsou ovládány Ing. J. R., přičemž žalobkyně nemá zaměstnance (veškerou její činnost bezúplatně zajišťuje Ing. J. R.), žalobkyně nevlastní ani si nepronajímá žádný majetek a nenakupuje ani telekomunikační služby (technické vybavení, připojení k internetu či marketing pro žalobkyni zajišťuje společník - ve smlouvách a na daňových dokladech žalobkyně jsou odkazy na e-mail, webové stránky či telefon společníka) a matka žalobkyně podle amerického správce daně na adrese svého amerického sídla nepodniká (body 16 až 18 zrušujícího rozsudku).

26. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že:

- společné uskutečňování zdanitelných plnění žalobkyně a společníka bylo projevem jejich společné vůle, která byla vůlí ovládajícího Ing. J. R.. Nejvyšší správní soud vyloučil, že by smlouva nebyla uzavřena pro nedostatek vůle stran nebo pro nedostatek společného cíle (body 19 až 21 zrušujícího rozsudku)

- poskytování jiných služeb žalobkyní a společníkem nevylučovalo existenci smlouvy ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění, neboť žalobkyně poskytovala běžné připojení k internetu stejně jako společník a mezi sebou si převáděli některé zákazníky (bod 23 zrušujícího rozsudku)

- Ing. J. R. žalobkyni zapsal do obchodního rejstříku se zjevným úmyslem ji sdružit se společníkem a tak společností uzavřely smlouvu o sdružení ke dni zápisu žalobkyně do obchodního rejstříku dne 15. 10. 2009 (body 24 a 32 zrušujícího rozsudku).

27. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku k druhé sporné otázce týkající se prekluze vyslovil obecný právní názor, že právo registrovat plátce DPH z moci úřední zaniká až uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, která začne běžet ve chvíli, kdy registrační důvod, přetrvávající ve více zdaňovacích obdobích, trval naposledy (bod 28 zrušujícího rozsudku). Pokud správce daně registruje k DPH před uplynutím prekluzivní lhůty, může tak učinit i zpětně k jakémukoli dřívějšímu dni, kdy byla smlouva o sdružení uzavřena (bod 35 zrušujícího rozsudku). Ve věci žalobkyně kasační soud dospěl k závěru, že daňové orgány prokázaly, že registrační důvod žalobkyně trval do konce listopadu 2014, protože *v té době byla žalobkyně smluvním dodavatelem internetového připojení pro obec Mutěňín, ale fakticky připojení dodával společník* (bod 32 zrušujícího rozsudku). Kasační soud proto uložil daňovým orgánům, aby skutkově zjistily, zda žalobkyně poskytovala zdanitelná plnění společně se společníkem i po listopadu 2014, tj. alespoň tři roky před registrací (body 33 a 37 zrušujícího rozsudku).

28. Soud shrnuje, že žalovaný byl vázán (stejně jako je nyní zdejší soud vázán) závaznými právními názory kasačního soudu, že žalobkyně se společníkem uzavřela dne 15. 10. 2009 smlouvu o sdružení, která byla projevem jejich společné vůle a společného cíle, aniž by uzavření smlouvy vylučovalo, že účastníky smlouvy nebyly poskytovány totožné služby. Dalším závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu bylo to, že žalovaný směl žalobkyni registrovat k DPH zpětně k jakémukoli dřívějšímu dni, kdy byla smlouva o sdružení uzavřena, a že prokáže-li žalovaný, že žalobkyně poskytovala zdanitelná plnění společně se společníkem do září 2015, nedošlo k prekluzi.

29. Soud shledal nedůvodnými všechny námitky, které žalobkyně vznesla v žalobě opakovaně poté, co již byly Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku závazně posouzeny. Posouzením kasačního soudu byl totiž vázán jak žalovaný, tak je jím samozřejmě vázán i zdejší soud.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

30. Žalobkyně, jak bylo výše uvedeno, ve své kasační stížnosti namítla, že neuzavřela se společníkem smlouvu o sdružení, protože k vytvoření sdružení chyběla vůle stran a sdružení nemělo společný cíl. Tuto námitku vypořádal Nejvyšší správní soud závazně tak, že činnost žalobkyně a společníka naplňovala podmínku smlouvy o sdružení, společné uskutečňování zdanitelných plnění žalobkyně a společníka bylo projevem jejich společné vůle, přičemž explicitně vyloučil, že by smlouva nebyla uzavřena pro nedostatek vůle stran nebo pro nedostatek společného cíle. Vzhledem k tomuto závaznému právnímu názoru nebyla důvodnou nynější žalobní námitka, že chyběla vůle subjektů ke *vzniku* sdružení, příp. vůle k dosažení předem smluveného cíle, resp. že žalobkyně neměla v úmyslu vykonávat ekonomickou činnost ve sdružení.
31. Nejvyšší správní soud též závazně rozhodl otázku odlišného charakteru služeb poskytovaných žalobkyní a společníkem. Kasační soud dospěl k závěru, že odlišný charakter poskytovaných služeb nevyvrací závěr o vzniku sdružení a společném uskutečňování zdanitelných plnění spočívajících v poskytování běžného připojení k internetu. Soud proto nepřisvědčil nynější žalobní námitce, odkazující na odlišnosti ekonomických činností a potřeb žalobkyně a společníka. Uvedla-li žalobkyně v žalobě na podporu této námitky, že na rozdíl od žalobkyně společník poskytuje veřejnou telekomunikační službu, internetovou televizi a přenos dat, šlo o námitku nepřipustnou, protože takto žalobkyně v žalobě proti prvnímu rozhodnutí neargumentovala (viz dále *Nepřípustné žalobní námitky*). Odkazovala-li žalobkyně na bod 28 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2023, č. j. 4 Afs 225/2022-39, kdy se dovolávala zamezení libovůle při výkladu právního předpisu, nemohl s ní soud souhlasit: Žalobkyně necitovala celý bod 28 uvedeného rozsudku, avšak i z žalobkyní citovaného torza je zřejmé, že kasační soud v této jiné věci dospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti závěru zdejšího soudu pro nedostatek důvodů – kasační soud se tedy *věcně* tamní žalobní argumentací vůbec nezabýval.
32. Neopodstatněnou z obdobných důvodů shledal soud i nynější žalobní námitku, že daňové orgány nezjišťovaly, kdy došlo ke skutečnému zahájení ekonomické aktivity žalobkyně, resp. kdy byla uzavřena smlouva o sdružení, ač to podle žalobkyně mělo být pro posouzení rozhodného okamžiku vzniku plátcovství rozhodné. Nejvyšší správní soud totiž učinil závazný právní názor, že žalobkyně uzavřela se společníkem smlouvu o sdružení ke dni zápisu žalobkyně do obchodního rejstříku dne 15. 10. 2009. Odkazovala-li žalobkyně na bod 30 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2023, č. j. 4 Afs 225/2022-39, necitovala celý bod 30 uvedeného rozsudku. Ale i zde z citované části bodu rozsudku jasně vyplývá, že kasační soud v této jiné věci dospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti závěru zdejšího soudu pro nedostatek důvodů – kasační soud opět neposuzoval *věcně* tamní žalobní argumentaci.

Nepřípustné žalobní námitky

33. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu zabývající se otázkou přípustnosti žalobních námitek poté, co soud dřívější rozhodnutí správního orgánu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, platí, že okruh potenciálně přípustných žalobních námitek je omezen, a to s ohledem na koncentrační a dispoziční zásadu a na vázanost správního orgánu právním názorem soudu. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007–119, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *další postup ve správním řízení nepřímou určují důvody v úspěšné žalobě. Žaloba proti "novému" rozhodnutí bude tedy ve většině případů přípustná jen co do námitky, že správní orgán nerespektoval právní názor vyslovený soudem. Vedle toho jsou*

ovšem přípustné i námitky, že v řízení po zrušení správního rozhodnutí soudem a novým správním rozhodnutím došlo k "novému" porušení zákona, tj. k porušení, ke kterému v původním správním řízení nedošlo, případně mohou být namítány i vady "původního řízení", které se však projeví až v nezákonnosti nového správního řízení nebo které byly podstatné až po zrušení nového rozhodnutí. Třeba dodat i to, že žalobce může úspěšně v nové žalobě uvést znovu i ty žalobní důvody, které nevedly ke zrušení původního správního rozhodnutí jen proto, že soud zrušil napadené rozhodnutí z jiných důvodů, aniž by se těmito žalobními důvody zabýval (např. se ve zrušujícím rozsudku nezabýval namítanou neúplností dokazování, neboť správní rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost, apod.). Naopak nemohou být úspěšné, až na některé výjimky, žalobní body, které mohly být uplatněny v zákonné lhůtě již v původní žalobě. Stejně tak nemohou obstát důvody, které byly sice uvedeny již v první žalobě, ale nebyly krajským soudem posouzeny jako opodstatněné (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 3. 2001, č. j. 5 A 167/99 - 253, který byl uveřejněn pod č. 798 Správní judikatury č. 3/2001).

34. Podle zdejšího soudu není žádný důvod pro to, aby uvedené závěry Nejvyššího správního soudu neplatily v případě, že krajský soud projednává žalobu proti v pořadí druhému správnímu rozhodnutí, které správní orgán vydal poté, co jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno nikoli krajským soudem, nýbrž Nejvyšším správním soudem. Nejvyšší správní soud totiž v citovaném rozsudku svou úvahu neomezil na případ zrušení správního rozhodnutí krajským soudem, přičemž smysl koncentrace dopadá na obě varianty zrušení shodně. Po účastníkovi totiž obecně lze spravedlivě požadovat, aby v souladu s principem vigilantibus iura a dispoziční zásadou uplatnil veškeré důvody, z nichž dovozuje nezákonnost správního rozhodnutí, již v první žalobě, pokud tak učinit může.
35. Soud tedy konstatuje, že v nynější věci není přípustná žádná žalobní námitka, která mohla být žalobkyní uplatněna již v žalobě proti prvnímu rozhodnutí, ale uplatněna nebyla.
36. Žalobkyně v žalobě namítla, že zahájení výkonu její ekonomické činnosti podléhalo oznámení Českému telekomunikačnímu úřadu. Tutéž námitku uplatnila žalobkyně i v řízení o své kasační stížnosti a reagoval na ni Nejvyšší správní soud v bodě 36 zrušujícího rozsudku. Nejvyšší správní soud zde posoudil námitku jako nepřípustnou, když uvedl, že tuto námitku žalobkyně neuplatnila v žalobě, *i když mohla*. Jelikož tedy šlo o námitku, kterou žalobkyně mohla uplatnit v žalobě proti prvnímu rozhodnutí, a neuplatnila ji, šlo o žalobní námitku nepřípustnou proti napadenému rozhodnutí.
37. Za nepřípustnou měl soud i žalobní námitku, odvolávající se na faktický systém fungování neveřejné telekomunikační služby, neveřejnost nabídky a systém MESH. Jakkoli šlo o zcela obecná tvrzení, je zřejmé, že jde o argumentaci, kterou žalobkyně mohla uplatnit již v žalobě proti prvnímu rozhodnutí, ale neuplatnila ji.

Námitka rozporu s unijním právem

38. Soud k tomuto okruhu žalobních námitek konstatuje, že jej žalobkyně v předchozí žalobě nevznesla. Proto si soud nejprve kladl otázku, zda v intencích výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007-119, může k tomuto okruhu žalobních námitek přihlédnout. Soud dospěl k závěru, že se nejedná o nepřípustné žalobní námitky, neboť rozporem vnitrostátního práva s právem unijním by se soud mohl zabývat z úřední povinnosti bez ohledu na žalobní námitky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2019, č. j. 2 Azs 113/2019-24, bod 24, a tam odkazovaná judikatura). Jde o potvrzení možnosti soudů členských států jít nad rámec vnitrostátního procesu coby prodloužení principu přednosti a plné účinnosti práva EU.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

39. Žalobkyně v žalobě namítla rozpor § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH a § 6a zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2013 se směrnicí. Soud proto následně konstatuje obsah žalobkyní sporovaných ustanovení zákona o DPH.
40. § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012 stanovil: *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.*
41. § 6a zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2013 stanovil: *Osoba povinná k dani, která a) uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s jinými osobami povinnými k dani na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, je plátcem ode dne, kdy se stal plátcem kterýkoli z ostatních účastníků sdružení, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve, b) uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne uzavření této smlouvy.*
42. Žalobkyně uzavřela smlouvu o sdružení ke dni 15. 10. 2009. Její plátcovství je tedy nutno posuzovat ke dni 15. 10. 2009. Tehdy byl účinný § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012. § 6a zákona o DPH nabyl účinnosti až účinností novely zákona o DPH č. 502/2012 Sb. ke dni 1. 1. 2013. Žalovaný tudíž nepochybil, když § 6a zákona o DPH v napadeném rozhodnutí neaplikoval (srov. např. bod 29 napadeného rozhodnutí). Nebyl-li § 6a zákona o DPH žalovaným použit, nemohl se jeho údajný a žalobkyní namítaný nesoulad se směrnicí negativně dotknout práv žalobkyně vydáním napadeného rozhodnutí. Žalobní námitky týkající se nesouladu § 6a zákona o DPH se směrnicí tedy již z tohoto důvodu nemohly být důvodné.
43. Též u směrnice bylo samozřejmě rozhodné její znění ke dni 15. 10. 2009.
44. V první větě bodu 5 preambule směrnice je uvedeno, že *systém DPH dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvíceobecněji a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce, jakož i poskytování služeb.*
45. V bodě 22 preambule směrnice je uvedeno, že je třeba zdanit veškeré telekomunikační služby spotřebovávané uvnitř Společenství, aby se předešlo narušení hospodářské soutěže v této oblasti.
46. Čl. 1 odst. 2 směrnice stanoví: *„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“*
47. Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice je předmětem DPH *poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.*
48. Podle čl. 9 odst. 1 směrnice se rozumí *„osobou povinnou k dani“ jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. „Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost mj. osob poskytujících služby.*

49. Podle čl. 10 směrnice *podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána "samostatně", jak stanoveno v čl. 9 odst. 1, vylučuje ze systému DPH zaměstnance a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.*
50. Čl. 24 odst. 1 a 2 směrnice stanoví, že „Poskytnutím služby“ se rozumí *každé plnění, které není dodáním zboží a „Telekomunikačními službami“ služby vztahující se k přenosu, vysílání a příjmu signálů, slov, obrazů a zvuků nebo informací jakéhokoli druhu po drátě, radiovými, optickými nebo jinými elektromagnetickými prostředky, včetně souvisejícího převedení či postoupení práv na užívání zařízení pro takový přenos, vysílání či příjem, včetně poskytnutí přístupu do celosvětových informačních sítí.*
51. Článek 193 směrnice stanovuje povinnost osoby povinné k dani odvést daň, s výjimkou případů dle čl. 194 až 199 a čl. 202.
52. Podle ustálené judikatury SDEU je pro výklad ustanovení unijního práva třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (viz např. rozsudek velkého senátu SDEU ze dne 5. 9. 2023, sp. zn. C-137/21, *Evropský parlament proti Evropské komisi*, bod 56).
53. Cílem směrnice je zavést společný systém daně z přidané hodnoty. Pro účely jednotného uplatňování této směrnice je nutné, aby pojmy, které definují rozsah její působnosti, jako jsou zdanitelné plnění, osoba povinná k dani nebo ekonomická činnost, byly vykládány autonomně a jednotně, a to bez ohledu na účel nebo výsledky daných plnění (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 29. 9. 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016-29, publ. ve Sb. NSS pod č. 3552/2017, bod 19).
54. Čl. 9 odst. 1 směrnice vymezuje osoby povinné k dani širokým způsobem založeným na samostatnosti při výkonu ekonomické činnosti v tom smyslu, že všechny fyzické a právnické osoby, veřejné i soukromé, jakož i entity bez právní osobnosti, které objektivně splňují stanovená kritéria, jsou považovány za osoby povinné k dani z přidané hodnoty. Pro určení, zda posuzovaná jednotka vykonává ekonomickou činnost samostatně, je rozhodující, zda provádí svou činnost vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, jakož i to, zda nese hospodářské riziko spojené s výkonem takové činnosti atp. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016-29, publ. ve Sb. NSS pod č. 3552/2017, body 21 a 22).
55. Není sporu o tom, že žalobkyně vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost s vlastním hospodářským rizikem za úplatu poskytovala internetové připojení svým zákazníkům. Byla tedy nepochybně „osobou povinnou k dani“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice, neboť optikou směrnice samostatně vykonávala ekonomickou činnost spočívající v poskytování služeb. Úplatné poskytování služeb žalobkyní, jakožto osobou povinnou k dani, tak podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice muselo být předmětem DPH. Prvním dílčím závěrem tedy je, že směrnice neobsahuje žádné obecné ustanovení, které by žalobkyni ze systému DPH vylučovalo.
56. Čl. 281 směrnice zní: *Členské státy, které by se mohly setkat s obtížemi při uplatňování běžného režimu DPH na malé podniky z důvodu jejich činnosti nebo struktury, mohou za podmínek a v mezích, které samy stanoví, a po konzultaci s výborem pro DPH uplatňovat zjednodušené*

postupy vyměřování a výběru daně, například režimy daňového paušálu, nemají-li za následek snížení daně.

57. Podle čl. 282 směrnice se osvobození a úlevy podle tohoto oddílu [pozn. zdejšího soudu: tj. články 282 až 292] vztahují na dodání zboží a poskytnutí služeb malými podniky.
58. Článek 287 bod 7 směrnice stanoví, že *Česká republika může poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu 35 000 EUR v národní měně při kurzu platném ke dni jejímu přistoupení.*
59. Z uvedených ustanovení směrnice vyplývá, že směrnice nezakládá osobám povinným na dani právo na osvobození od daně – pouze stanoví, že Česká republika je může osvobodit v případě nižšího obratu. Druhým dílčím závěrem soudu tedy je, že zvláštní ustanovení směrnice nezaložilo žalobkyni právo na osvobození od daně.
60. Žalobkyně v žalobě k tvrzenému rozporu zákona o DPH se směrnicí konkrétně argumentovala tak, že vnitrostátní úprava na rozdíl od směrnice považovala žalobkyni za plátce DPH z titulu její účasti ve sdružení, aniž dosáhla zákonem stanovenou hranici pro obrat (viz body 19, 22 a 23 žaloby). Tato námitka nemohla být důvodnou, protože, jak bylo výše vysvětleno, směrnice ze systému DPH žalobkyni nevyloučila a právo žalobkyně na osvobození od daně nezaložila. Žalobkyně se dovolává svého osvobození od daně z titulu směrnice, ale směrnice právo na osvobození od daně v závislosti na obratu nekonstituuje.
61. Argumentovala-li žalobkyně důvodovou zprávou zákona č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní (viz body 24 až 26 žaloby), z níž žalobkyně dovozuje, že zde zákonodárce potvrdil, že novelou odstraňuje nesoulad mezi novelizovanými ustanoveními zákona o DPH a směrnicí, resp. obecnými principy DPH, nemohl jí soud přisvědčit.
62. Zaprvé, i kdyby v důvodové zprávě bylo uvedeno, že dosavadní vnitrostátní právní úprava odporuje unijnímu právu, nejde o výklad práva, jímž by byl soud vázán. V důvodové zprávě vysvětluje její autor důvody, které ho vedly ke konkrétnímu navrženému legislativnímu řešení. Jde tedy o interpretační pomůcku v případě, že vzniknou obtíže při výkladu právní normy - může napomoci při hledání významu, smyslu či účelu interpretovaného právního předpisu. Posouzení, zda vnitrostátní a unijní právo vykazují rozpor, je však na soudu. Bylo by v rozporu s principem dělby moci v neprospěch moci soudní, kdyby byl soud vázán v důvodové zprávě vyjádřeným názorem zákonodárce o rozporu vnitrostátního práva s unijním právem, neboť v takovém případě by byl zákonodárce zároveň i autoritativním interpretem právních norem. Důvodnost námitky rozporu vnitrostátního práva s právem unijním tak nemohl založit samotný argument, že v důvodové zprávě je vyjádřen názor o takovém rozporu.
63. Zadruhé, z důvodové zprávy nevyplývá, že by její autor (vláda ČR) dospěl k závěru, že dosavadní regulace sdružení v zákoně o DPH je v rozporu se směrnicí. Vláda v důvodové zprávě nekonstatovala rozpor mezi novelizovanými ustanoveními zákona o DPH a směrnicí, resp. obecnými principy DPH. V obecné části důvodové zprávy se v části *Komplexní uchopení problematiky specifické úpravy registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti (dříve sdružení)* po úvodním vysvětlení principů společného podnikání více osob v rámci sdružení osob výslovně uvádí, že *unijní právo předmětnou problematiku nijak neupravuje* a že důvodem novely zákona o DPH je dosavadní specifická úprava registrace a postupů při správě daně u společnosti, která činí v praxi problémy, následně v textu popsané (viz bod 1.3.1. důvodové zprávy). V navazujících pasážích

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

důvodové zprávy je pak konstatováno, že zrušením specifické úpravy u společnosti bude zákon o DPH uveden do souladu se směnicí a obecnými principy daně z přidané hodnoty (viz důvodová zpráva: body 2.3.1. a 3.3.1. obecné části a komentář k bodům 5, 9, 15, 18, 62, 96, 97, 102, 104, 105, 107 a 116 zvláštní části). Z toho je zřejmé, že podle vlády novelizovaná právní úprava *nebyla* v rozporu se směnicí, nýbrž obsahovala regulaci, již směrnice neřešila, a rozhodla se specifickou vnitrostátní úpravu zrušit a následovat obecnou regulaci směrnice. Vláda nekonstatovala, že by dosavadní specifická právní úprava odporovala příkazům směrnice.

64. Soud souhlasí se žalovaným (viz bod 61 napadeného rozhodnutí), že Česká republika v souladu s výše citovanými čl. 281 a násl. směrnice byla oprávněna stanovit podmínky osvobození od DPH v návaznosti na obrat ve výši stanovené směnicí. Vnitrostátní úprava, pokud specificky pro členy sdružení nevázala osvobození od DPH na obrat, není v žádném rozporu se směnicí. Soud neshledal žádný rozpor v posouzení žalovaného. Žalovaný neuvedl, tak jak tvrdí žalobkyně v žalobě, že by důvodem *zavedení změny bylo rovnocenné postavení a zamezení zneužití podmínek DPH*, nýbrž že důvodem *zavedení specifické úpravy registrace* bylo, aby měly všechny osoby rovnocenné postavení a aby nebyla využívána výhoda zůstat neplátcem DPH (srov. body 29 a 30 žaloby a bod 61 napadeného rozhodnutí). Žalovaný ani netvrdil, že *zákon o DPH doznal změn z důvodu zajištění jeho souladu se směnicí*: V bodě 62 napadeného rozhodnutí žalovaný totiž uvedl, že „[z] *argumentace odvolatele vyplývá, že ZDPH doznal změn zákonem č. 170/2017 Sb., kdy došlo ke zrušení § 6a ZDPH a změně § 94 ZDPH, jak daňový subjekt uvádí z důvodu zajištění souladu ZDPH se Směrnicí* (zvýraznění přidáno zdejší soudem) [...] “. Z právě uvedeného je zcela zřejmé, že žalovaný rekapituloval právní názor žalobkyně vyjadřující, že ke změně zákona o DPH zákonem č. 170/2017 Sb. došlo z důvodu zajištění souladu zákona o DPH se směnicí, a nejednalo se tedy o právní názor žalovaného. Soud nesouhlasí ani s žalobním tvrzením, že z argumentace žalovaného nelze pro její vnitřní rozpornost seznat, zda žalovaný spatřoval vnitrostátní právní úpravu souladnou či rozpornou s unijním právem. Z celého bodu 61 napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný posoudil vnitrostátní úpravu za souladnou s unijním právem, kdy i explicitně uvedl, že *tato specifická úprava registrace* [registrace dle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH – pozn. soudu] *nebyla v ZDPH upravena v rozporu se směnicí*.
65. Další žalobní námitky byly dosti obecné: Žalobkyně bez konkrétní argumentace takto namítla (viz body 31 a 39 žaloby), že vnitrostátní úprava *je v rozporu s principy a zásadami směrnice a odporuje základnímu principu fungování pravidel DPH tak, jak je vnímá unijní prostředí*. Žalobkyně však neuvedla žádné konkrétní principy a zásady směrnice či základní principy fungování DPH, s nimiž by vnitrostátní právní úprava měla být v rozporu. Žalobkyně podmiňovala své právo dovolat se regulace obsažené ve směnici (viz bod 32 žaloby) dvěma alternativními podmínkami: pokud je vnitrostátní úprava v rozporu se směnicí, nebo pokud je vnitrostátní úprava nejednoznačná. Nekonkretizovala však, v čemž vnitrostátní úprava směnici odporuje, resp. proč je nejednoznačná. Stejně tak žalobkyně neuvedla, jaký konkrétní smysl a účel směrnice žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí nezohlednil (viz bod 36 žaloby). Žalobkyně ani neuvedla, jakých konkrétních subjektivních práv plynoucích ze směrnice se dovolává, ani jaké povinnosti jí uložila vnitrostátní právní úprava nad rámec (působnosti) směrnice (viz body 36, 31 a 41 žaloby). Soud tyto obecné námitky nemohl domýšlet a argumentačně dotvářet (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2022, č. j. 4 Afs 185/2020-40, bod 28;

či ze dne 2. 8. 2023, č. j. 1 Afs 48/2023-39, bod 22) a vzhledem ke své obecnosti nemohly být důvodné.

66. Měl-li by soud body 37 a 38 žaloby vyložit tak, že žalobkyně argumentuje tím, že směrnice daňové postavení členů sdružení speciálně nereguluje, a proto se bez ohledu na vnitrostátní úpravu musí se členy sdružení nakládat stejně jako se subjekty, které členy sdružení nejsou, ani tehdy by o důvodnou námitku jít nemohlo. Ze směrnice totiž, jak bylo výše vysvětleno, vyplývá daňová povinnost osoby povinné k dani, ale nevyplývá z ní právo na osvobození od daně vázané na obrat. Takové osvobození je v pravomoci členských států, které jsou omezeny hranicí obratu stanovenou ve směrnici. Jinými slovy, směrnice nezakládá právo na osvobození od daně z titulu obratu. Ostatně žalobkyně sama v bodě 37 uvádí, že čl. 281 a násl. směrnice *dává unijním státům možnost* „změkčit“ standardní systém fungování DPH. Soud k odkazu žalobkyně na čl. 9 a čl. 281 a násl. směrnice opakuje, že z nich pro člena sdružení vyplývá jediné: pokud takový subjekt v rámci své samostatné ekonomické činnosti poskytuje za úplatu službu, podléhá systému DPH ze směrnice, a to bez ohledu na jeho obrat. Podmínky osvobození od DPH z titulu obratu a otázka, zda vůbec bude toto osvobození přiznáno, je v pravomoci členských států. Jinak řečeno, dovolává-li se žalobkyně přímého účinku čl. 9 a čl. 281 a násl. směrnice, soud takovému požadavku nemohl vyhovět již jen z tohoto důvodu, že z těchto ustanovení směrnice právo žalobkyně na osvobození od DPH nevyplývá. Soud se tedy sice shodl s žalobkyní, že směrnice o DPH neobsahuje zvláštní pravidla týkající se okamžiku vzniku plátcovství DPH v případě osob povinných k dani, které uzavřou smlouvu o sdružení s plátcem DPH podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, nicméně směrnice neobsahuje žádné ustanovení, které by bránilo tomu, aby se osoba povinná k dani stala plátcem DPH ke dni uzavření smlouvy ve smyslu § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH. Směrnice považuje za subjekty daně osoby povinné k dani (srov. čl. 9 odst. 1 a čl. 193 směrnice). Podle směrnice o DPH se tak systému DPH účastní osoby povinné k dani. Vnitrostátní právo na základě čl. 287 směrnice vyjímá některé osoby povinné k dani ze systému DPH (srov. § 6 zákona o DPH). Podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH mohla nabýt postavení plátce daně a stát se tak účastníkem systému DPH dle vnitrostátního práva pouze osoba povinná k dani. Ustanovení § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH nešlo nad rámec směrnice, neboť za účastníka systému DPH dle vnitrostátního práva v postavení plátce daně považovalo za splnění tam uvedených podmínek osobu povinnou k dani, která je ale dle směrnice účastna v systému DPH. Toto ustanovení zákona o DPH nezahrnovalo do systému DPH subjekt, který by dle směrnice o DPH nebyl účastníkem systému DPH, tedy by nebyl osobou povinnou k dani. Pokud § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH zahrnuje do systému DPH osobu povinnou k dani bez ohledu na výši jí dosahovaného obratu, neodporuje taková právní úprava ani cílům sledovaným směrnicí v podobě co nejvšeobecnějšího výběru této daně (srov. čl. 1 odst. 2 či bod 5 preambule směrnice o DPH). Smyslem a účelem § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH je „*zahrnutí plnění vymezených v § 2 společně uskutečněných účastníky sdružení bez právní subjektivity v případech, kdy je alespoň jeden z těchto účastníků plátcem DPH, do systému DPH, když se z důvodu nedostatku právní subjektivity plátcem DPH nemůže stát samo sdružení a plnění uskutečňovaná v rámci sdružení nejsou realizovaná tímto sdružením. Předmětná právní úprava, která stanoví, že uzavřením smlouvy o sdružení bez právní subjektivity s plátcem DPH se plátcem DPH stává i subjekt, který jím dosud nebyl, tak umožňuje podrobit DPH plnění realizovaná společně účastníky sdružení bez obtíží spojených s určováním a prokazováním, zda vůbec a v jakém rozsahu plnění uskutečněná v rámci sdružení podléhají DPH za situace, kdy se*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

na jejich uskutečnění podílí spolu s členy sdružení, kteří jsou plátcí DPH, i členové, kteří plátcí DPH nejsou“ (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2016, č. j. 15 Af 134/2013-61, publ. pod č. 3529/2017 Sb. NSS). Z výše uvedeného je zřejmé, že § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH nebyl v rozporu s žádným s žalobkyní odkazovaných článků směrnice o DPH ani s cílem sledovaným směrnicí v podobě co nejvšeobecnějšího výběru DPH.

67. Soud dodává k přímému účinku směrnice, jehož se žalobkyně dovolávala, že přímý účinek směrnice nelze vztahovat ke směrnici jako celku, nýbrž vždy je nutno posoudit způsoblost přímého účinku konkrétního ustanovení směrnice (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 1. 2022, č. j. 11 A 78/2021-31, publ. pod č. 4311/2022 Sb. NSS, bod 41 a tam citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie; shodně i BOBEK, M., BŘÍZA, P., HUBKOVÁ, P. *Vnitrostátní aplikace práva Evropské unie*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2022, s. 228 a 229), přičemž předpokladem přímého účinku směrnice je její chybějící nebo nesprávná implementace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 7 As 186/2012-31). Námitky, jimiž se žalobkyně dovolávala přímého účinku směrnice jako celku, tak nemohly být důvodné. Z konkrétních článků směrnice se žalobkyně dovolávala přímého účinku čl. 9 směrnice. Článek 9 odst. 2 směrnice neměl v projednávané věci žádný význam. Článek 9 odst. 1 směrnice byl transponován do § 5 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Žalobkyně soudu nepředložila žádnou konkrétní argumentaci, z níž by vyplývalo, že transpozice čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH do § 5 odst. 1 a 2 zákona o DPH nebyla provedena správně, resp. že by se vady implementace měly vliv na napadené rozhodnutí. Ustanovení § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH nebylo transpozicí čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH. Navíc, jak je uvedeno výše, čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH pouze vymezoval obsah pojmu osoby povinné k dani, nijak tedy neupravoval okamžik, k němuž se osoba povinná k dani ve smyslu § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH stává plátcem daně.
68. Argumentace žalobkyně týkající se nemožnosti doměřit jí daň a tvrzení, že jí doměřená daň je ekonomickým trestem, byla mimoběžná s předmětem projednávaného případu, neboť ten se netýká doměření daně žalobkyní, nýbrž registrace žalobkyně k DPH, konkrétně určení okamžiku, ke kterému se žalobkyně stala plátcem DPH. Ze stejného důvodu byla mimoběžná i argumentace namítající nesprávnost doměření daně tzv. určenému společníkovi.
69. Zdejší soud nepokládal SDEU předběžnou otázku formulovanou žalobkyní v žalobě. Směrnice neobsahovala podle zdejšího soudu žádná pravidla, s nimiž by vnitrostátní právní úprava obsažená v § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH byla v rozporu, a nebyla tak dána žádná norma unijního práva, která by pro svůj výklad vyžadovala odpověď SDEU. Normy obsažené v čl. 9 odst. 1, čl. 193 a čl. 287 směrnice o DPH považuje soud za zcela jasné ve smyslu doktríny *acte clair* (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, CILFIT, věc C-283/81). Vnitrostátní právní úprava byla v souladu s jedním z cílů sledovaných směrnicí v podobě co nejvšeobecnějšího výběru této daně. Ve směrnici o DPH nebylo obsaženo žádné ustanovení, které by bránilo zaregistrovat k DPH osobu povinnou k dani podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH.
70. Zdejší soud si je vědom toho, že usnesením ze dne 29. 11. 2023, č. j. 10 Afs 66/2023-70, předložil Nejvyšší správní soud SDEU dvě předběžné otázky: 1. *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*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

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? 2. Záviseí 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? O těchto předběžných otázkách vede SDEU řízení pod sp. zn. C-796/23.

71. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2023, č. j. 3 Azs 275/2022-28, č. 4479/2023 Sb. NSS, platí, že krajský správní soud, v řízení před nímž vyvstane otázka výkladu unijního práva dle druhého pododstavce čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, nemá povinnost přerušit jím vedené řízení a vyčkat rozhodnutí SDEU, i když ví o jiném, před SDEU již probíhajícím řízení, jehož předmětem je zodpovězení stejné právní otázky týkající se výkladu unijního práva. Krajský správní soud sice není vázán povinností přerušit řízení, avšak má vždy možnost postupovat dle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. a raději vyčkat rozhodnutí SDEU, pokud je to postup s ohledem na okolnosti případu vhodný.
72. Zdejší soud pro přerušení řízení o žalobě žalobkyně neshledal důvody vzhledem k obsahu předběžných otázek položených SDEU. Pokud by kasační soud byl jiného názoru, může řízení o případné kasační stížnosti proti tomuto rozsudku přerušit do vynesení rozsudku SDEU.
73. Soud závěrem doplňuje, že dosavadní judikatura týkající se výkladu § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH neshledala toto ustanovení rozporným se směrnicí (srov. již citovaný rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2016, č. j. 15 Af 134/2013-61, č. 3529/2017 Sb. NSS, dále zrušující rozsudek nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2023, č. j. 6 Afs 331/2021-61 – rozsudky se souladem tohoto zákonného ustanovení vnitrostátního práva se směrnicí explicitně nezabývaly, ale šlo o otázku, kterou mohly řešit ex officio).

Ostatní žalobní námitky

74. Soud opakuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně byla členem sdružení se společníkem (nejméně) do 30. 6. 2017, a že ve způsobu společného podnikání sdružení nedošlo oproti roku 2013 a 2014 k žádné změně. Tento závěr žalovaný odůvodnil skutkovými zjištěními o fungování sdružení, kdy společník poskytoval žalobkyni a zbylým členům sdružení majetek a služby (nákup konektivity, pronájem objektů k umístění přístupových bodů, reklamní služby, nákup elektriny, pronájem a provoz kanceláře), bez nichž by žalobkyně a zbylí členové sdružení nemohli poskytovat služby dodávané svým zákazníkům, neboť sami nevykazovali žádný hmotný a nehmotný majetek, ani mzdové náklady. Jinými slovy, společník nesl veškeré náklady na zajištění služeb, které poskytoval svým zákazníkům, i těch, které poskytovali svým zákazníkům žalobkyně a zbylí členové sdružení. Pro poskytování služeb svým zákazníkům využívala žalobkyně přístupové body zajištěné společníkem. Takto např. žalobkyně kontinuálně od 19. 3. 2013 do 30. 6. 2017 poskytovala internetové připojení obci Mutěín.
75. K jednotlivým žalobním bodům uvádí soud následující.
76. Žalobní námitka, že žalovaný nesprávně a v rozporu s § 8 daňového řádu bez zohlednění vzájemných souvislostí hodnotil důkazní prostředky předložené žalobkyní, odmítl je jako důkaz a nevypořádal všechny skutečnosti bez ohledu na to, zda svědčily ve prospěch, či neprospěch žalobkyně, byla žalobkyní formulována příliš obecně. Neuvedla-li žalobkyně,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

jaké *konkrétní* důkazní prostředky předložené žalobkyní byly žalovaný jako důkaz odmítnuty, jaké *konkrétní* skutkové zjištění žalovaného vyplývající z těchto důkazních prostředků bylo vadné a proč, resp. proč *konkrétně* žalovaný nedostal své povinnosti hodnotit důkazní prostředky ve vzájemných souvislostech, nebyl soud povinen vzhledem k dispoziční zásadě tato údajná pochybení sám vyhledávat a posuzovat. Proto soud k této žalobní námitce se stejnou mírou obecnosti uvádí, že žalovaný v bodech 39 až 46 napadeného rozhodnutí, jak je výše v tomto rozsudku podrobně rozvedeno, specifikoval důkazní prostředky předložené žalobkyní a vysvětlil, proč je vyhodnotil jednotlivě i v jejich souhrnu tak, že žádný z nich ani všechny dohromady nevyvrací závěr o existenci sdružení v rozhodné době.

77. Dále žalobkyně s odkazem na bod 45 napadeného rozhodnutí namítla, že smlouvy uzavřely dvě odlišné právnické osoby, a proto smlouvy zavazují jen je, a nikoli osoby fyzické, kdy není na závalu, že za zúčastněné právnické osoby jednal pan Ing. R.. V poznámce pod čarou žalobkyně dodala, že dohody o sdílení sítí a dat byly uzavřeny „mezi zbylými členy sdružení“ a společností TOWER, která uzavřela s žalobkyní i se zbylými organizačními složkami zahraničních právnických osob dohodu o sdílení sítě a konektivity ze dne 1. 1. 2015. Z toho žalobkyně dovodila, že všechny společnosti mohou mít stejnou cestu paketu a u části sítě jsou obdobné parametry připojení (obdobná konfigurace). Předmětem dohody mezi společností TOWER a žalobkyní je vzájemný provoz dat, dat zákazníků a partnerů a provoz na pronajaté infrastruktuře včetně dispozice dispozici propojení s dalšími sítěmi. Sdílení je rovné, a tudíž si každá společnost nese svoje náklady spojené jak s provozem, tak s údržbou či obnovou technických zařízení samostatně.
78. Tato žalobní námitka se vztahuje k odvolací námitce žalobkyně, kdy žalobkyně s odkazem na dohody o sdílení sítí a dat uzavřené mezi zbylými členy sdružení a společností TOWER namítala, že nespolupracuje se společností TANET, jak uváděl žalovaný v seznámení s důkazními prostředky ze dne 12. 9. 2022, č. j. 33453/22/5300-21441-712772, a uvedla stejné tvrzení jako ve výše citované poznámce pod čarou v žalobě (viz body 32, 33 a 41 podání žalobkyně ze dne 18. 10. 2022 č. j. 39139/22).
79. Odvolací námitku vypořádal žalovaný v bodech 69 až 71 ve spojení s bodem 37 napadeného rozhodnutí. Žalovaný popřel, že by tvrdil, že žalobkyně spolupracuje se společností TANET – jen uvedl, že zákazníci členů sdružení se připojují prostřednictvím přístupových bodů poskytovaných společností TANET, která napřímo spolupracuje pouze se společníkem. Žalobkyní předložené dohody, uzavřené mezi společností TOWER a zbylými členy sdružení, nevylučují spolupráci společnosti TANET se společníkem, spočívající v pronájmu datové sítě společníkovu a žalobkyní nezpochybňovanou. Žalobkyní namítaná stejná cesta paketu a konfigurace u žalobkyně a zbylých členů sdružení podle žalovaného svědčí o existenci sdružení, jehož členy jsou personálně propojené společnosti (jednatelem společnosti TOWER je opět Ing. J. R.). V bodě 45 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že dvě dohody o sdílení sítí a dat uzavřené mezi zbylými členy sdružení se společností TOWER potvrzují bezúplatné vzájemné sdílení sítě TOWER a sítě provozované sdružením, což nesvědčí o samostatném podnikání členů sdružení. Dále v tomto bodě napadeného rozhodnutí žalovaný poukázal na to, že TOWER je taktéž plně ovládána Ing. J. R.. „*Jedná se tedy o smlouvy, které uzavřel J. R. „sám se sebou“ a postrádají potřebnou vypovídací schopnost. Výše uvedené důkazní prostředky tedy*

nemají ve vztahu k prokázání samostatnosti podnikání jednotlivých členů sdružení žádný relevantní dopad.“

80. Žalobní námitka nebyla důvodná.
81. Žalovaný posoudil obě dohody o sdílení sítí a dat tak, že jednak jde o smlouvu mezi TOWER a CESKA SIT LLC (obě právnické osoby) a jednak o smlouvu mezi TOWER a KDYNKY INTERNET LLC (též obě právnické osoby). Žalovaný netvrdil, že smlouvy zavazují nějaké fyzické osoby. Žalovaný jen, aniž by závěry o tom, kdo s kým smlouvy uzavřel, jakkoli relativizoval, poukázal na to, že Ing. J. R. ovládá nejen společníka, žalobkyni a zbylé členy sdružení, ale i společnost TOWER. Žalovaný dospěl k závěru, že předložené dvě smlouvy neprokazují samostatné podnikání členů sdružení, tedy nevyvracejí zjištění o existenci sdružení. Větu žalovaného se slovním spojením „*sám se sebou*“ a tvrzení o nedostatku vypovídající schopnosti je nutno číst v kontextu celého bodu 45 napadeného rozhodnutí tak, že Ing. J. R. v případě těchto dvou smluv jednal za všechny zúčastněné právnické osoby a že zjištění z předmětných dvou smluv (bezúplatné vzájemné sdílení sítě TOWER a sítě provozované zbylými členy sdružení) nejsou relevantní pro zodpovězení rozhodné právní otázky, zda se žalobkyně podílela (materiálem, prací apod.) na poskytování internetového připojení, které účtovala svým zákazníkům, nebo zda tyto náklady nesl společník. Soud závěry žalovaného aprobejuje a dodává, že žalobkyně v žalobě nespороvala závěr žalovaného, že dohody o sdílení sítí a dat uzavřené mezi zbylými členy sdružení se společností TOWER potvrzují bezúplatné vzájemné sdílení sítě TOWER a sítě provozované sdružením, což nespovědí o samostatném podnikání členů sdružení. Navíc, žalobkyni předložené dohody o sdílení sítí a dat se vůbec netýkají žalobkyně – žalobkyně není smluvní stranou, ani podle svého obsahu nejsou dohody uzavírány v její prospěch. I proto dohody nemohou vyvracet závěr žalovaného o faktickém zapojení žalobkyně do sdružení.
82. Ač by soud od žaloby sepsané advokátem neočekával, že žalobkyně vtělí žalobní bod do poznámky pod čarou (viz poznámka č. 13 na str. 9 žaloby), z procesní opatrnosti zde uvedenou argumentaci za žalobní námitku považoval. Opodstatněnou ji však neshledal.
83. Žalobkyně zde tvrdila, že dohodu o sdílení sítí a dat se společností TOWER uzavřela i sama žalobkyně. Bez ohledu na relevanci takového tvrzení soud uvádí, že žalobkyně uzavření takové smlouvy v daňovém řízení neprokázala. I kdyby však žalobkyně prokázala, že stejnou smlouvu jako zbylí členové sdružení se společností TOWER uzavřela, nevyvrátilo by to závěr o existenci sdružení (zahrnujícího nejméně společníka a žalobkyni) v rozhodné době. Skutečnost, že žalobkyně i zbylí členové sdružení pro poskytování služeb internetového připojení svým zákazníkům mohli využívat síť TOWER, nic nevypovídá o tom, zda se žalobkyně podílela na faktickém poskytování internetového připojení svým zákazníkům. Tvrdí-li žalobkyně, že spolu se zbylými členy sdružení využívali pro pakety stejné cesty, resp. obdobné konfigurace připojení, není soudu, stejně jako žalovanému, zřejmé, proč by to mělo svědčit pro samostatné podnikání. Soud dodává, že zde žalobkyně společnosti CESKA SIT LLC a KDYNKY INTERNET LLC sama označila za „zbylé členy sdružení“, ač existenci sdružení ve zbytku žaloby popírala.
84. Žalobkyně dále v žalobě namítla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí pominul (kromě místního šetření a ÚZ) námitku žalobkyně v podání ze dne 18. 10. 2022, že nově zajištěné důkazní prostředky nebyly získány v souladu s právním předpisem a základními zásadami daňového řízení, ani neprokazují trvání registračního důvodu. Tato žalobní námitka byla

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

formulována zcela obecně. Neuvedla-li žalobkyně, jaké *konkrétní* důkazní prostředky a s jakou *konkrétní* argumentací žalobkyně v podání ze dne 18. 10. 2022 napadla, z jakých *konkrétních* důvodů byly *konkrétní* důkazní prostředky získány protiprávně, resp. jaké *konkrétní* skutkové zjištění žalovaného vyplývající z těchto důkazních prostředků bylo vadné a proč, nebyl soud povinen vzhledem k dispoziční zásadě tato údajná pochybení sám vyhledávat a posuzovat.

85. Další žalobní námitky se týkaly místních šetření. Námitky nebyly důvodné.
86. Soud z protokolu o místním šetření u obce Mutěňín ze dne 10. 12. 2015 ověřil, že při něm byly vygenerovány parametry internetového připojení tohoto zákazníka žalobkyně, z nichž je zřejmé, že k internetovému připojení zákazník žalobkyně využívá doménového správce TANET. Shodný přístupový bod internetového připojení byl zjištěn u zákazníků spolčenika a zbylých členů sdružení (8. 12. 2015, zákazník spolčenika, J. K., protokol *tracert:www.seznam.cz* – 9. 12. 2015, zákazník člena sdružení CESKA SIT LLC, obec Draženov, protokol o místním šetření – 9. 12. 2015, zákazník člena sdružení KDYNSKY INTERNET LLC, Farní sbor Českobratrské církve evangelické ve Kdyni, protokol o místním šetření).
87. Z protokolu o místním šetření ze dne 29. 11. 2018 vyplynulo, že vygenerováním parametrů internetového připojení obce Mutěňín jako zákazníka žalobkyně bylo zjištěno, že k internetovému připojení zákazník žalobkyně využívá přístupový bod „br-c-5820c1.ispalliance.cz [93.91.144.181]“. Shodný přístupový bod internetového připojení byl zjištěn při místních šetřeních u zákazníků spolčenika a zbylých členů sdružení (23. 11. 2018, zákazník spolčenika, J. M. – 28. 11. 2018, zákazník člena sdružení CESKA SIT LLC, obec Draženov – 3. 12. 2018, zákazník člena sdružení KDYNSKY INTERNET LLC, Farní sbor Českobratrské církve evangelické ve Kdyni).
88. Namítla-li žalobkyně, že z protokolů o místních šetření nebylo zřejmé, jak správce daně vygeneroval parametry internetového připojení a jak správce daně důkazní prostředek u zákazníka získal, nebylo lze jí přisvědčit. Každý z protokolů obsahuje údaj o tom, že správce daně za přítomnosti zástupce zákazníka zjišťoval trasu jeho internetového připojení a výstupy tohoto zjištění vytiskl jako přílohu protokolu o místním šetření. Z příloh protokolů z místního šetření je zřejmé, že byl využit příkaz *tracert* s údajem o cíli *www.seznam.cz* (stejně tak i u zákazníka spolčenika J. K.). Následně byl výstup tohoto programu, který identifikuje všechny uzly trasy internetového připojení od zdrojového počítače do zadaného cíle, vytištěn. Z protokolů o výstupu programu *tracert* je tedy naprosto zřejmé, jak byly zjištěny přístupové body zákazníka k internetovému připojení, a postup při jejich zjištění je transparentní a přezkoumatelný.
89. Dále žalobkyně namítla, že z protokolů o místních šetření nevyplývá, že žalobkyně, spolčeník, zbylí členové sdružení a jejich zákazníci se připojují prostřednictvím přístupových bodů poskytovaných společnostmi TANET.
90. Námitka je nedůvodná, protože žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyslovil závěr sporovaný žalobkyní. Žalovaný v bodě 37 napadeného rozhodnutí své závěry rozlišil ve vztahu jednak k období 2015 a 2016 a jednak k roku 2018, kdy v každém z těchto dvou období se zákazníci spolčenika, žalobkyně a zbylých členů sdružení připojovali do sítě internet přes *tentýž* přístupový bod. V případě prvního období se zákazníci *všech* členů sdružení připojovali přes přístupový bod doménového správce „cust.tanet.cz/46.167.203.25“/ doména: „tanet.cz“. V případě druhého období se zákazníci

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

všech členů sdružení připojovali přes přístupový bod „br-c-5820c1 .ispalliance.cz [93.91.144.181]“. Žalovaný v netvrdil, že se zákazníci členů sdružení připojovali v letech 2015, 2016 a 2018 ke stejnému přístupovému bodu a že tento bod poskytla společnost TANET. Takový závěr učinil žalovaný jen ve vztahu k období 2015 a 2016 a jde o závěr logický, vzhledem k názvu doménového správce. Ve vztahu k roku 2018 žalovaný jen zjistil, že se zákazníci všech členů sdružení připojují ke stejnému přístupovému bodu („br-c-5820c1 .ispalliance.cz [93.91.144.181]“). To znamená, že nedošlo k žádné změně ve fungování sdružení – žalobkyně a zbylí členové sdružení sice svým zákazníkům poskytují plnění v podobě internetového připojení, ale nijak se materiálem, prací ani jako objednatel u subdodavatele nepodílejí na jeho zajištění. To zajišťuje společník. Proto bylo významné zjištění, že se zákazníci všech členů sdružení připojují do stejného přístupového bodu, bez ohledu na to, kdo ho (společníkovi) poskytl.

91. Dále žalobkyně namítla, že ač žalovaný v bodě 68 napadeného rozhodnutí posoudil ÚZ jako e-mailovou komunikaci bez vlivu na její důkazní hodnotu, žalobkyně se mohla v dobré víře vzhledem k jeho označení a k jeho obsahu včetně podpisu domnívat, že jde o úřední záznam. Z toho žalobkyně dovodila, že tento důkazní prostředek neměl být pro nedostatek formálních náležitostí použit.
92. Námitka nebyla důvodná. Soudu není zřejmé, jak se mohlo negativně dotknout procesních práv žalobkyně, že žalovaný chybně v soupisu důkazních prostředků označil ÚZ jako úřední záznam, ač o úřední záznam podle § 63 daňového řádu nešlo. Obsah ÚZ je naprosto jasný a nikde v něm odkaz na to, že by se mělo jednat o úřední záznam ve smyslu § 63 daňového řádu, není. Obsah ÚZ nevytváří žádné pochybnosti o tom, zda jde či nejde o úřední záznam. Fakt, že byl chybně v soupisu důkazních prostředků označen jako úřední záznam, se procesních práv žalobkyně nijak dotknout nemohl. Žalobkyně ani nevysvětlila, proč by to, že se mohla ze soupisu důkazních prostředků domnívat, že o úřední záznam jde, mělo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. ÚZ tedy jako důkazní prostředek tedy použit být mohl a soud žalobkyni nepřisvědčuje, že by jeho procesní použitelnost mělo způsobovat nesplnění *formálních náležitostí*.
93. Dále žalobkyně namítla, že z ÚZ není zřejmé, zda J. K. prokazatelně odebírá internet od společníka, a že ÚZ nedokazuje, že se jedná o jednu síť pro všechny tři uživatele.
94. Soud nejprve konstatuje, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že ÚZ směřuje k prokázání jediné skutečnosti, a to že počítač J. K., zákazníka společníka, k internetovému připojení využíval přístupový bod „cust.tanet.cz/46.167.203.25“, tedy tentýž přístupový bod jako zákazníci žalobkyně a zbylých členů sdružení v roce 2015 tak, jak bylo u nich zjištěno při místních šetřeních. V tomto směru jde o důkazní prostředek použitelný, neboť J. K., stejně jako při místních šetřeních správce daně, uvedený přístupový bod zjistil po zadání příkazu *tracert* s údajem o cíli *www.seznam.cz*. Skutečnost, že J. K. byl v době pořízení výstupu z programu *tracert* zákazníkem společníka, vyplývá z jeho vlastního tvrzení v předmětném e-mailu ze dne 8. 12. 2015. Jistě nelze důkazní sílu tohoto emailu přeceňovat, ale z obsahu spisu žádné důvodné pochybnosti o jeho pravdivosti nevznikají, a především, žalobkyně proti němu konkrétně nebrojila, důkazy toto zjištění vyvracející nenavrhovala. Navíc, i kdyby ÚZ, jehož důkazní potenciál je omezen na v něm zahrnutý e-mail ze dne 8. 12. 2015, nemohl být podkladem pro skutková zjištění žalovaného, znamenalo by to jen to, že nebylo prokázáno, jaký přístupový bod používali v roce 2015 a 2016 zákazníci společníka. Nelze však přehlížet, že bylo prokázáno, že společnost TANET fakturovala plnění v podobě pronájmu datové sítě jen

jedinému členu sdružení, a to společníkovi. Jiným členům sdružení nic neúčtovala. A přesto zákazníci žalobkyně a zbylých členů sdružení v tomto období prokazatelně používali při svém internetovém připojení, přístupové body společnosti TANET. I kdyby tedy z ÚZ nebylo učiněno žádné skutkové zjištění, byla by ostatní skutková zjištění žalovaného ve svém souhrnu dostatečnou oporou pro závěr o existenci sdružení v rozhodné době.

95. Soud v této souvislosti poukazuje na to, že ÚZ již Nejvyšší správní soud ve věci společníka hodnotil, přičemž v bodě 23 rozsudku ze dne 8. 2. 2023, č. j. 1 Afs 191/2022-37, konstatoval toto: „*Správce daně místním šetřením dne 8. 12. 2015 (úřední záznam ze dne 18. 5. 2016, č. j. 1607700/16/2305–00562–403445) také ověřil výpis trasy připojení osobního PC na internet, resp. ověřil parametry internetového připojení, u třetí osoby J. K. jako zákazníka žalobce [pozn. zdejšího soudu: žalobcem v tomto řízení byl společník]. Zjistil přitom, že zákazník – odběratel služeb používá doménového správce „cust.tanet.cz/46.167.203.25“/doména: tanet.cz.“*
96. Soud souhlasí s žalobkyní, že ÚZ nedokazuje, že se jedná o jednu síť pro všechny tři uživatele. Ale žádné takové zjištění žalovaný neučinil. V bodě 68 napadeného rozhodnutí žalovaný jen konstatoval: „*Předmětný e-mail zachycuje „výpis trasy internetového připojení k www.seznam.cz“ na počítači od poskytovatele služeb Česká síť, panu K. J.*“ Nemohlo jít proto o důvodnou žalobní námitku, pokud žalobkyně vyvracela závěr, který žalovaný neučinil. Body 85 až 88 žaloby vnímal jako rozvedení jednoho a téhož, právě v základu vypořádaného, žalobního bodu. Pokud žalobkyně v bodě 85 žaloby uvedla, že Nejvyšší správní soud v bodě 27 rozsudku ze dne 19. 6. 2023, č. j. 4 Afs 225/2022-39, uvedl „*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.*“, pak pominula, že Nejvyšší správní soud v tomto bodě uváděl nikoli svá zjištění a závěry, nýbrž tvrzení tamního žalobce CESKA SIT LLC [viz úvod tohoto bodu rozsudku Nejvyššího správního soudu: „*Správnost těchto skutkových zjištění však stěžovatelka v žalobě zpochybnila. Konkrétně uvedla, že (...).*“].
97. Žalobkyně dále namítla procesní pochybení žalovaného, který jí zprvu nedoručil přílohy protokolů o místních šetřeních z roku 2018 a své pochybení napravit až po upozornění žalobkyně.
98. Námitka nebyla důvodná, protože žalobkyní vytčená procesní vada nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jelikož žalovaný podle žalobních tvrzení procesní nedostatek napravit, neexistuje žádný vztah mezi vadou řízení a zákonností napadeného rozhodnutí – napravená procesní vada nemohla žalobkyni zkrátit na jejích procesních právech.
99. Soud neshledal důvodnou ani poslední žalobní námitku, jíž žalobkyně žalovanému vytkla, že v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 22. 3. 2023 na jednom místě nezmínil jako člena sdružení CESKA SIT LLC. Žalobkyně sama v žalobě konstatovala, že žalovaný chybu napravit (viz bod 73 napadeného rozhodnutí). Soud konstatuje, že nešlo ani o procesní vadu, nýbrž pouze o písařskou chybu, neboť ze všech písemností žalovaného je naprosto zřejmé, že za člena sdružení společnost CESKA SIT LLC považuje. Jelikož žalovaný podle žalobních tvrzení pochybení napravit, nemohlo žalobkyni zkrátit na jejích procesních právech s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Závěr

100. Soud shrnuje, že žalobkyně v žalobě nespороvala zjištění žalovaného ve vztahu k rozhodnému období o tom, že výlučně společník zajišťoval a hradil konektivitu, pronájem objektů k umístění přístupových bodů, reklamní služby, nákup elektřiny, pronájem a provoz kanceláře, a že žalobkyně a zbylí členové sdružení nevykazovali žádný hmotný a nehmotný majetek, ani mzdové náklady, ač poskytovali svým zákazníkům zdanitelné plnění v podobě internetového připojení. Žalovaným učiněné závěry o existenci sdružení, jehož byla žalobkyně členem a jehož členy ovládal Ing. J. R., až do konce roku 2018, resp. s daňovými dopady dle zákona o DPH do června 2017, a o tom, že členové sdružení podnikali společně a ve způsobu jejich podnikání nebyly oproti roku 2013 a 2014 žádné relevantní změny, v mezích žalobních námitek při soudním přezkumu obstály. Soud souhlasí se žalovaným, že uzavření a trvání smlouvy o sdružení, bylo prokázáno. Žalobkyně i v řešeném období neuskutečňovala zdanitelná plnění samostatně, neboť nedisponovala zdroji, jimiž by internetové připojení mohla sama svým zákazníkům poskytovat (konektivita, elektřina, technická i administrativní zařízení). Výlučně společník bezúplatně zajišťoval plnění nutné pro to, aby ostatní členové sdružení mohli poskytovat svým zákazníkům internetové připojení prostřednictvím jediného a téhož přístupového bodu. Žalovaný tedy splnil závazný pokyn Nejvyššího správního soudu v bodě 37 zrušujícího rozsudku a bezpečně prokázal, že žalobkyně poskytovala zdanitelná plnění společně se společností v rámci sdružení alespoň tři roky před registrací, tj. v září 2015. Soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, že § 94 odst. 2 písm. c), resp. § 6a zákona o DPH byly v rozporu se směrnicí.
101. Soud neshledal žádný z žalobkyní uplatněných žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

*V.**Náklady řízení*

102. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II rozsudku podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému, kterému však v řízení nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, publ. pod č. 3228/2015 Sb. NSS). Proto soud náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 26. ledna 2024

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.