



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jana Šmakala a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobce: **CESKA SIT LLC**, sídlem Rosecrans Street 3802/305, 921 10 San Diego, Spojené státy americké, jednající prostřednictvím CESKA SIT LLC – organizační složka, sídlem Boženy Němcové 120, 344 01 Domažlice
právně zastoupen advokátem Mgr. Ing. Vitem Křivánkem, sídlem V parku 2316/12, 148 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2023, č.j. 16594/23/5300-21441-711671,

takto:

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou ze dne 25. 7. 2023, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“ či „krajský soud“) doručenou téhož dne, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2023, č.j. 16594/23/5300-21441-711671 (dále též jen „napadené rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta žalobcova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj – platebním výměřům – ze dne 24. 3. 2022, č.j. 429396/22/2305-50522-400656, č.j. 446951/22/2305-50522-400656, č.j. 448957/22/2305-50522-400656, č.j. 449712/22/2305-50522-400656 a č.j. 451053/22/2305-50522-400656 a tato rozhodnutí byla potvrzena. Platebními výměry byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2019 ve výši vlastní daně 41 208 Kč, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019 ve výši vlastní daně 50 735 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019 ve výši vlastní daně 40 140 Kč, za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2019 ve výši vlastní daně 38 528 Kč, resp. za zdaňovací období od 1. 1. 2020 do 1. 3. 2020 ve výši vlastní daně 25 896 Kč.
2. Žalobce požadoval též zrušení platebních výměřů a zastavení řízení.

II.

Žaloba

3. Žalobce v úvodní části žaloby označené jako „I. Popis skutkového stavu předcházejícího podání žaloby“, konstatoval, že prvostupňový správce daně rozhodnutím ze dne 24. 9. 2018, č.j. 1780947/18/2305-00510-400538 (dále též jen „Rozhodnutí o registraci“), zaregistroval žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“), a to ke dni 25. 7. 2009. Tato registrace proběhla zpětně ke dni zapsání žalobce do obchodního rejstříku, neboť dle názoru prvostupňového správce daně vzniklo k tomuto dni oprávnění zahraniční právnické osoby, resp. žalobce, podnikat na území České republiky. Proti Rozhodnutí o registraci se žalobce odvolal, načež odvolací orgán vydal dne 26. 7. 2019 rozhodnutí č.j. 29849/19/5300-21445-708460, kterým odvolání zamítl a Rozhodnutí o registraci potvrdil (dále též jen „Rozhodnutí o odvolání o registraci“). Proti Rozhodnutí o odvolání [o registraci] podal žalobce ke krajskému soudu správní žalobu. Řízení bylo vedeno pod sp.zn. 30 Af 21/2019. Soud žalobu dne 31. 5. 2022 zamítl (dále též jen „Rozsudek krajského soudu“). Proti zamítavému rozsudku brojil žalobce prostřednictvím kasační stížnosti. Žalobce namítal nesprávnost jeho registrace jako plátce daně DPH s tím, že správce daně podle něj nezkoval nákladovost jednotlivých organizačních složek ve vztahu k jejich ekonomickým činnostem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 6. 2023, č.j. 4 Afs 225/2022-39 (dále též jen „Rozsudek NSS“) zrušil Rozsudek krajského soudu, který potvrzoval, že prvostupňový správce daně byl svým rozhodnutím ze dne 24. 9. 2018 oprávněn registrovat žalobce k DPH. Rozsudkem NSS bylo současně stanoveno, že se posuzovaná věc vrací krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku zkoval, zda měl žalovaný pádný důvod k registraci žalobce k dani z přidané hodnoty, přičemž dospěl k názoru, že krajský soud se dostatečně nevypořádal s žalobcovými námitkami, jež se týkaly propojení síťové soustavy, aktivit v podobě marketingových kampaní apod. (viz bod [27] až [30] Rozsudku NSS). Není tedy zcela postaveno na jisto, že mělo dojít k registraci žalobce k dani z přidané hodnoty, jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí. Na podkladě výroku Rozhodnutí o registraci, resp. na základě Rozhodnutí o odvolání o registraci, prvostupňový správce daně v nyní posuzovaném řízení stanovil daň z přidané hodnoty za posuzovaná zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 1. 3. 2020, a to prostřednictvím platebních výměřů. Následně proti těmto žalobce brojil pomocí odvolání. Žalobce byl toho názoru, že nemohlo dojít ke stanovení daně za předmětná zdaňovací období, jelikož nebyl v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb.,

o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“), ve znění účinném do 31. 12. 2013, zaregistrován k DPH. Jinými slovy, podle názoru žalobce mu nemohla za předmětná zdaňovací období vzniknout daňová povinnost. Tento názor zastává žalobce doposud. Žalovaný nicméně odvolání žalobce zamítl, přičemž podle jeho názoru bylo Rozhodnutí o registraci vydáno v souladu s právními předpisy a nepředstavuje tak nezákonný zásah do práv žalobce. S tímto žalobce nesouhlasí. Žalobce je nadále přesvědčen, že žalovaný nemohl bez dalšího vydat napadené rozhodnutí. A to vzhledem k tomu, že ve zde předmětném případě žalovaný nebyl a ani v současné situaci není oprávněn činit další kroky ke stanovení daně z přidané hodnoty.

4. V další části žaloby uvozené slovy „II. Posouzení prejudiciální otázky – registrace k DPH“ žalobce uvedl, že než se přesune k jednotlivým důvodům, proč nemohla být stanovena daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období, chtěl by se nejprve vyjádřit k obecnému posuzování prejudiciálních otázek v daňovém řízení. V této souvislosti žalobce připomíná, že již v rámci odvolacího řízení namítal, že výše uvedené řízení o registraci k DPH zavazovalo žalovaného k určitému postupu v nyní vedeném řízení. Tímto je myšlena povinnost žalovaného hodnotit námitky žalobce, jež se týkají jeho nezákonné registrace k DPH, jako otázky prejudiciální (předběžné), jelikož tyto bezprostředně souvisí se zde předmětným řízením.
5. Ustanovení § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) upravuje, jak mají orgány finanční správy nakládat s výše zmíněnými prejudiciálními otázkami, které se v řízení mohou vyskytnout:
 - (1) *Vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí.*
 - (2) *Správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu.*
6. Ze znění ustanovení je dle žalobce zřejmé, že na zde posuzovaný případ se může vztahovat pouze generální pravidlo obsažené v odstavci 1 mířící obecně na všechny druhy předběžných otázek¹. První věta tohoto ustanovení je formulována natolik široce, že se týká všech otázek, které se v daňovém řízení mohou vyskytnout. Předběžnou otázkou je i taková otázka, o které sice přísluší rozhodovat témuž správci daně, ale v jiném (samostatném) řízení, s jiným předmětem řízení². Prejudiciální otázka se vyznačuje následujícími znaky: 1) jedná se o otázku, jejíž vyřešení je nezbytné pro rozhodování ve věci, 2) otázka není přímo předmětem daného řízení, 3) může být samostatným předmětem jiného řízení a 4) rozhodnutí přísluší orgánu veřejné moci. K poslednímu lze doplnit, že předběžná otázka může vzniknout i ve vztahu k rozhodnutí správce daně, avšak

¹ Odstavec 2 je poté speciálním ustanovením pro zde zmíněné druhy předběžných otázek. Registrace k DPH ze své povahy nenaplňuje znaky spáchání trestného činu, přestupku nebo jiného správního deliktu, současně se nejedná o otázku osobního stavu.

² Uvedené potvrzuje i komentářová literatura, viz např. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád: Komentář. [Systém ASPI]; nebo LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 99 [Předběžná otázka]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 465.

v odlišném řízení. Na základě vyjmenovaných aspektů je žalobce přesvědčen, že žalovaný byl bez dalšího povinen posoudit jako předběžnou otázku to, zda žalobce je/byl platně registrován k dani z přidané hodnoty. Pokud tedy žalovaný v bodě 18 napadeného rozhodnutí namítá, že veškeré žalobcem uplatněné námitky míří proti samotné registraci, dovoluje si žalobce oponovat, že se těmto bodům věnuje oprávněně, neboť spadají do působnosti § 99 odst. 1 daňového řádu. Je to totiž právě absence registrace k DPH, která činí řízení o platebních výměrech bezpředmětným. Byl to navíc žalobce, který na tuto skutečnost žalovaného upozorňoval, tj. uváděl, že nemohlo dojít k platnému zaregistrování k DPH. Žalobce v této souvislosti připomíná, že na základě Rozsudku NSS došlo ke zrušení Rozsudku krajského soudu. Celou záležitostí se bude nyní zabývat krajský soud. Krajský soud nyní musí do svého nového rozsudku promítnout závěry, jež uvedl Nejvyšší správní soud v Rozsudku NSS. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku ve vztahu k účasti žalobce na sdružení konstatoval že „[s]těžovatelka však tyto skutečnosti v žalobě náležitě specifikovala, a proto bylo povinností krajského soudu se jimi zabývat. Jelikož však takto nepostupoval, je zapotřebí konstatovat, že napadený rozsudek neobsahuje rozhodné důvody pro v něm učiněný závěr o účasti stěžovatelky ve sdružení a z toho vyplývající nutnosti ji podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, registrovat jako plátkyni DPH.“. Současně se Nejvyšší správní soud zabýval okamžikem registrace k DPH, když uvedl: „[j]elikož tedy rozhodnutí obou daňových orgánů neobsahovalo žádná konkrétní skutková zjištění, z nichž by bylo možné dovodit, že stěžovatelka vykonávala ekonomickou činnost v rámci sdružení i v době vydání rozhodnutí o registraci, musel krajský soud náležitě objasnit, jaké důkazní prostředky obsažené v daňovém spise nasvědčují této skutečnosti, což však rovněž neučinil.“ Nejvyšší správní soud následně závěrem označil napadený Rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný „ohledně data registrace stěžovatelky k DPH ke dni zápisu její organizační složky do obchodního rejstříku“³.

7. S ohledem na uvedené je tak žalobce nadále přesvědčen, že registrace k dani z přidané hodnoty neproběhla v souladu se zákonem. Žalobce má za to, že žalovaný postupoval při svém hodnocení nesprávně a že jeho závěr co do procesního hlediska i meritorního posouzení existence společnosti (z důvodu údajného členství ve společnosti byl žalobce registrován k dani z přidané hodnoty) nemůže obstát. Žalobce taktéž v kasační stížnosti proti Rozhodnutí o odvolání o registraci uvedl, že namítané rozhodnutí je stíženo vadou spočívající v aplikaci tuzemské právní úpravy odporující unijnímu právu, zásadám a principům harmonizovaného systému DPH. Povinností žalovaného bylo aplikovat pouze ta ustanovení vnitrostátních předpisů, která neodporují unijním předpisům. Posledně jmenovaný aspekt je podle žalobce závažným zásahem do jeho práv, který má být orgány finanční správy brán v potaz i v tomto řízení. S ohledem na uvedené je žalobce přesvědčen, že otázka souladnosti českého práva s právem unijní a obecně otázka existence společnosti měla být posouzena jako otázka prejudiciální. Bez tohoto posouzení nemohl žalovaný podle názoru žalobce přikročit k vydání napadeného rozhodnutí. Z tohoto důvodu se žalobce v následujícím textu žaloby vyjádří k okolnostem, které v samotném důsledku zapříčiňují, že žalovaný nemohl stanovit za předmětná zdaňovací období daň z přidané hodnoty.
8. V tomto ohledu lze dle žalobce odkázat nejen na vyjádřené právní názory Nejvyššího správního soudu, ale také na základní zásady správy daní, tedy například na posuzování prejudiciálních otázek, princip předvídatelnosti práva v podobě legitimního očekávání

³ Viz bod 30 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2023, sp.zn. 4 Afs 225/2022

vycházejícího z předchozí zkušenosti, pravidel a rozhodování typově podobných případů, vedoucí k zamezení existence libovůle při výkladu právního předpisu.

9. V další části žaloby uvozené slovy „*III. Neexistence sdružení a rozpor českého práva s unijní směrnici*“ žalobce uvedl, že s odkazem na výše uvedené má za to, že zde existují rozpory, pro které je toto řízení bezpředmětné, a to z důvodu neexistence platného rozhodnutí o registraci. Bez posouzení níže uvedených důvodů nemůže dojít k řádnému naplnění cíle správy daní, který je zakotven v § 1 odst. 2 daňového řádu a který spočívá ve správném zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady⁴. Níže uvedené námitky tak měly být podle názoru žalobce posuzovány jako otázky prejudiciální. Jinými slovy, žalovaný měl skutečnosti, kterým se žalobce věnuje níže, zkoumat, než dospěl k jakémukoliv rozhodnutí o merituu věci.

III.A Neexistence společnosti/sdružení

10. Žalobce uvedl, že si zde dovolí ve stručnosti shrnout několik aspektů, které považuje za podstatné pro posouzení existence společnosti. Žalobce je přesvědčen, že pro hodnocení napadeného rozhodnutí se jedná o otázku bezprostředně související a současně otázku, jak již bylo naznačeno výše, plně v souladu s § 99 daňového řádu.
11. Podle názorů soudů⁵, které se k problematice sdružení již v jiných řízeních vyjadřovaly (tyto se týkaly jak žalobce, tak i společnosti Česká síť s.r.o., DIČ: CZ26088983 (dále jen „*Česká síť*“) a dalších odštěpných závodů zahraničních právnických osob [CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, DIČ: CZ29082391 (dále jen „*CESKA SIT OPTICS LLC*“), a KDYNKY INTERNET LLC – organizační složka, DIČ: CZ29096821 (dále jen „*KDYNKY INTERNET LLC*“)]⁶, není potřebná písemná smlouva ke vzniku sdružení. Soudy judikovaly, že sdružení může vzniknout i na základě vlastního chování subjektů v rámci realizace ekonomické činnosti. Tímto jednáním je uzavřena smlouva o sdružení, případně jiná obdobná konkludentní smlouva.
12. Žalobce je srozuměn s judikaturou soudů, které se k problematice sdružení již v jiných řízeních vyjadřovaly (ať už ve vztahu k žalobci, tak i ke společnosti Česká síť či ostatním organizačním složkám zahraničních právnických osob) a které uvedly, že ke vzniku sdružení není potřebná písemná smlouva. Podstatnou náležitostí smlouvy je však stále vůle stran ke vzniku sdružení. Ta ve zde posuzovaném případě absentuje. Již samotné znění § 829 občanského zákoníku podává jasné mantinely pro právní výklad sdružení. Odst. 1 citovaného ustanovení uvádí, že *několik osob se může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu*. Jazykovým i teleologickým výkladem nelze dospět k jinému závěru, než že sdružení vyjadřuje vůli minimálně dvou osob společně kooperovat za účelem dosažení předem smluveného cíle. Sdružení může právně vzniknout jen a pouze dobrovolným projevem vůle stran stvrzený smlouvou. Argumentem a contrario lze závěr správce daně o „*zdanlivé*“ existenci sdružení mezi výše uvedenými subjekty označit za právně zcela nesprávný, neb vůle zúčastněných subjektů na založení sdružení, jako esenciální prvek, zcela chybí. Smlouva o sdružení, odraz vůle a projevu stran, je z hlediska právní teorie právním úkonem (bilaterálním či multilaterálním). Aby byl právní úkon platný, musí být učiněn svobodně, vážně, určitě a srozumitelně (viz § 37 občanského zákoníku), osobou způsobilou k činění právních úkonů, s možným předmětem plnění,

⁴ NOVÁKOVÁ, Petra. § 1 [Vymezení pojmů]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 2.

⁵ Například „*R NSS*“ nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2022, sp.zn. 10 Afs 137/2020.

⁶ Souhrnně v textu také jako „*organizační složky zahraničních právnických osob*“.

nesmí být odporující zákonu, nesmí obcházet zákon a nesmí se přičít dobrým mravům, neboť jinak by šlo o právní úkon neplatný. Aby mohl právní úkon (smlouva) přivodit soukromoprávní a v daném případě i veřejnoprávní důsledky (viz příslušná ustanovení o sdružení v zákoně o dani z přidané hodnoty), musel by být platný. Nicméně, ze všech skutkových okolností je zcela zřejmé, že tu žádný právní úkon směřující ke vzniku sdružení nebyl a není. Žalobce je přesvědčen, že k vytvoření sdružení zde chyběla vůle subjektů. Pokud právní úkon absentuje, není vůbec možné hovořit o ekonomické činnosti ve sdružení. Zároveň není představitelné, že by vyšší autorita (např. správní orgán) vytvořila ze dvou ekonomických subjektů bez jejich vůle, či dokonce proti jejich vůli, sdružení. Žalobce má za to, že by tímto v každém případě došlo právě k narušení popisovaného principu svobody vůle a jejího projevu.

13. Žalobce dále uvedl, že žalovaným akcentovaný prvek sdružení (společnosti) spočívá převážně v tom, že jedna společnost nese veškeré, popřípadě hlavní a nosné náklady na poskytování ekonomických činností za ostatní organizační složky. Žalobce trvá na svém názoru, že uvedené tvrzení se nezakládá na pravdě, jelikož ve skutečnosti je převážná většina nákladů spojená s poskytováním služeb hrazena zahraničními organizačními složkami, a tedy i žalobcem. V jiných případech nemá tato informace vypovídací schopnost o skutečných obchodních vztazích mezi zmíněnými subjekty. Příkladem může být využívání přenosové sítě, kdy ve skutečnosti je to tak, že v jeden moment prochází „stejnou cestou“ internetu velká část celorepublikových dat. Nejvyšší správní soud ve zde již citovaném Rozsudku NSS, v bodě 27, ve vztahu k užívání síťové soustavy 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.“*
14. Dle žalobce není přípustné, aby soukromoprávně sdružení neexistovalo, ovšem veřejnoprávně (daňově) ano. Smyslem a účelem specifických pravidel v zákoně o dani z přidané hodnoty byl ten, aby v případě, že dojde na základě autonomie vůle k vytvoření sdružení, byla dána pravidla pro administraci tohoto subjektu bez právní subjektivity, nikoli aby byla ex offio prohlášována sdružení z ekonomicky samostatných subjektů. Žalobce neprojevil vůli uzavřít smlouvu o sdružení ke dni 25. 7. 2009, ani k jinému datu. Žádná z entit ani žalobce (či snad jiné organizační složky zahraničních subjektů) při výkonu své ekonomické činnosti neprojevili vůli, že by se chtěli stát součástí společnosti (sdružení). Nadto od samého počátku řízení takové tvrzení vyvraceli.
15. Dle žalobce je taktéž nutné vzít v potaz odlišnost ekonomických činností jednotlivých subjektů ve sdružení. Subjekty domnělého sdružení se odlišují například v rozsahu služeb, které poskytují. V tomto si dovolí žalobce odkázat na své odvolání, ve kterém již předestřel, že zatímco společnost Česká síť poskytuje veřejnou telekomunikační službu a také další služby jako IPTV a služby přenosu dat, žalobce, KDYNSKY INTERNET LLC – organizační složka ani CESKA SIT OPTICS LLC - organizační složka tyto služby nikdy neposkytovali a vzhledem k licenčnímu oprávnění ani poskytovat nemohou.

III.B Rozpor českého práva s unijní směrnici

16. Dalším důvodem, pro který žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného uvedenými v napadeném rozhodnutí, je rozpornost zákonné konstrukce registrace k DPH, jež byla založena českým právním řádem, se zněním a smyslem unijní směrnice. Byť se tento argument vztahuje toliko k registraci (a nikoli dani jako takové), je dle žalobce s ohledem na schopnost daň stanovit toliko registrovanému subjektu stejně relevantní, jako důvody

dříve zmíněné. Nadto se opět jedná o otázku předběžnou splňující vlastnosti uvedené v § 99 daňového řádu.

17. Žalobce je tak toho názoru, že není možné na zde posuzovaný případ aplikovat zákon o dani z přidané hodnoty, a to pro rozpor s právem Evropské unie (dále též jen „EU“). Konkrétně se jedná o nesoulad se Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“ nebo „Směrnice“).
18. Samotný institut sdružení byl upraven v § 829 „starého“ občanského zákoníku. Posléze byl tento institut s účinností občanského zákoníku, tj. ode dne 1. 1. 2014, nahrazen institutem společnost při zachování jeho věcného obsahu. Sdružením je dle komentáře k občanskému zákoníku myšlen závazkový vztah vzniklý ze smlouvy. Podstata spočívá ve smluvním závazku alespoň dvou osob sdružit se za společným účelem činnosti nebo věci, anebo obojí. Sdružení, není právnickou ani fyzickou osobou, nemá tzv. právní osobnost (právní subjektivitu), tj. nemůže být nositelem práv a povinností, mít odpovědnost za své jednání, nabývat práva či zavazovat se k povinnostem.
19. Zákon o dani z přidané hodnoty zakotvil úpravu registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti specificky⁷ od obecných pravidel registrace a od procesních práv a povinností „běžných“ plátců DPH. Ve vztahu k registraci plátce DPH v § 6a zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013, bylo stanoveno:

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.⁸

20. Jinými slovy, stal-li se tedy jeden společník společnosti plátcem, ze zákona se plátcem stali i ostatní společníci společnosti, a to bez ohledu na to, že např. nedosáhli zákonem stanovenou hranici pro obrat.
21. Ustanovení § 94 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012, uvádí, že *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.*
22. Součástí zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění do 30. 6. 2017, byla ustanovení, jejichž předmětem byla specifická úprava registrace, postupů při správě daně z přidané hodnoty a uplatňování DPH u společnosti. Původní právní úprava vycházela z teze, že mezi společníky společnosti v zásadě nedochází k uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Své povinnosti na DPH, vzniklé z titulu jejich členství ve společnosti, plnili společníci prostřednictvím určeného společníka. Vzhledem k této specifické právní úpravě byli povinni k registraci k DPH i společníci – osoby povinné k dani, které samy ekonomickou činností vykonávají mimo aktivity společnosti

⁷ Za specifickou ji označila např. také důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, č. 170/2017 DZ.

⁸ Obdobně znělo dané ustanovení až do 30. 6. 2017.

nepřesáhly zákonem stanovený obrat, ani nenaplnily jiná kritéria pro povinnou registraci k DPH.

23. Směrnice o DPH ani jiný předpis unijního práva specifickou problematiku společnosti dle občanského práva ve vztahu k dani z přidané hodnoty nijak neupravoval a ani v současné době neupravuje. To také bylo základním důvodem, proč česká právní úprava dostala změn. Zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, změnil znění zákona o dani z přidané hodnoty, když zrušil zvláštní pravidla obsažená v ZDPH týkající se specifických pravidel u DPH pro společnosti. Tento krok byl odůvodněn nesouladem uvedeného zákonného znění se Směrnicí o DPH. Důvodová zpráva k tomuto zákonu zřetelně uvedla: „*V zákoně o dani z přidané hodnoty se ruší specifická úprava registrace a postupu při správě daně z přidané hodnoty u společnosti z důvodu uvedení zákona o dani z přidané hodnoty do souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty a obecnými principy daně z přidané hodnoty.*“ Z uvedeného dle žalobce zřetelně vyplývá, že si byl zákonodárce vědom, že přijetím speciální právní úpravy vztahující se ke společnostem a jejich společníkům jako plátcům DPH vytvořil právní nesoulad mezi Směrnicí o DPH a tuzemskou právní úpravou. Dále v textu důvodová zpráva ke zrušení § 6a ZDPH uvádí, že nové podmínky v zákoně o dani z přidané hodnoty jsou postaveny na samostatném (individuálním) působení každého společníka (člena) společnosti, a jsou v souladu s obecnými principy daně z přidané hodnoty. „*V této souvislosti se zrušuje ustanovení upravující počítání obratu osoby povinné k dani, která je společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně. Dosud se do obratu osoby povinné k dani, která je společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, zahrnoval obrat dosahovaný touto osobou samostatně mimo společnost a obrat dosahovaný celou společností. Nově společník společnosti postupuje podle obecných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Každý společník společnosti (osoba povinná k dani) sleduje obrat pro účely registrace k dani z přidané hodnoty sám za sebe.*“ V souvislosti se zrušením § 6a zákona o dani z přidané hodnoty došlo rovněž ke změně § 94 téhož zákona. Člen skupiny tímto, tak jako každá jiná osoba povinná k dani, nyní postupuje podle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, v platném a účinném znění a je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročil stanovený obrat (pokud tedy není povinen postupovat podle odstavce 2 tohoto ustanovení).
24. Žalobce je přesvědčen, že z výše uvedeného vyplývá, že dotčená ustanovení zakládající plátcovství osobám, které se staly účastníky společnosti, stejně tak právní úprava, na základě které dochází ke zdanění činnosti jednotlivých členů sdružení, kteří by za uplatnění standardních pravidel nedosáhli povinného plátcovství k DPH, a tedy jejich ekonomická činnost by nepodléhala dani z přidané hodnoty na výstupu na úrovni tzv. určeného člena společnosti, jdou nad rámec textu Směrnice o DPH a zároveň jsou dle žalobce v rozporu s jejími principy a zásadami, a jako taková by neměla být aplikována.
25. Směrnice o DPH zavádí společný systém daně z přidané hodnoty. Oblast daně z přidané hodnoty představuje vysoce harmonizované prostředí. Jednotlivé členské státy Evropské unie jsou povinny upravit si vnitrostátní úpravu daně z přidané hodnoty v mezích této směrnice. Podstatu harmonizace daňového prostředí je možné značně zjednodušeně popsat následujícími pravidly. Pokud by národní legislativa byla v rozporu se Směrnicí o DPH, může si daňový subjekt vybrat, zda bude postupovat podle směrnice nebo podle národní legislativy daného členského státu (například tedy podle zákona o dani z přidané hodnoty). Pokud by však národní legislativa byla nejednoznačná a zdánlivě by danou věc upravovala

odchylně a v neprospěch plátce DPH, pak se znění směrnice může daný plátce dovolat (a negovat tak aplikaci národní legislativy).

26. Žalobce v této souvislosti uvedl, že jednou z aplikačních vlastností práva EU je možnost jednotlivce dovolat se práv a povinností uvedených ve směrnici, která byla špatně provedená členským státem nebo nebyla do práva členského státu provedena včas. Aby pochybením členského státu netrpěla práva jednotlivců, SDEU v rámci svých pravomocí rozvinul tzv. teorii bezprostředního účinku směrnice, jejímž prostřednictvím dochází k zacelování mezer v primárním právu EU. Standardně jsou adresáty směrnice pouze členské státy a nikoliv jednotlivci. V případě bezprostředního účinku směrnice však dojde k modifikaci této základní vlastnosti práva EU a znění směrnice se mohou mimořádně dovolat i jednotlivci. Taková situace může nastat pouze za splnění určitých podmínek, které jsou blíže specifikovány v judikatorních závěrech SDEU. Jmenovitě žalobce uvádí dvě rozhodnutí, která pozměnila vnímání účinků práva EU. Ve věci 41/74 Van Duyn v. Home Office rozhodl SDEU takto: „*Vždy jsou-li ustanovení směrnice z obsahového hlediska bezpodmínečně a dostatečně přesná, jednotlivci se jich mohou dovolat před národním soudem, pokud stát směrnici buď neprovedl, nebo ji provedl nesprávně.*“ SDEU tuto definici následně parafrázoval také v rozhodnutí ve věci 148/78 Ratti: „*Je-li národní soud požádán jednotlivcem, jenž vyhověl ustanovením směrnice nezačleněného do národního práva zanedbáním členského státu, musí tomuto požadavku vyhovět, pokud příslušné ustanovení je bezpodmínečně a dostatečně přesné.*“ Právo EU je tímto schopno založit práva i povinnosti jednotlivcům. Nerespektováním ustanovení, z nichž jednotlivcům plynou práva a povinnosti (v případě směrnice jejím chybným provedením nebo neprovedením včas) maří členské státy konečný účel, pro něž tato ustanovení byla přijata. Tímto dochází k porušení základních principů fungování práva EU a rovněž k narušení jeho účinnosti. Následkem špatně provedené směrnice je oslabení práv jednotlivců.
27. Žalobce se domnívá, že Směrnice o DPH nebyla českým zákonodárcem správně provedena, resp. že do českého právního řádu byla začleněna právní úprava směřující nad rámec působnosti Směrnice o DPH. Směrnice současně splňuje podmínku bezpodmínečnosti⁹ a dostatečné přesnosti¹⁰, a je tedy schopna vyvolat bezprostřední účinek směrnice. Z tohoto důvodu se žalobce pokouší dovolat svých práv, které mu ze Směrnice o DPH vyplývají, před národním soudem. Prizmatem výše popsané zásady aplikační přednosti unijního práva před právem tuzemským by se měla i na žalobce vztahovat právě úprava unijní, neboť dle žalobce je naplněna aplikační hypotéza, tedy že dotčená právní úprava zákona o DPH platného v předmětném období neodpovídá textu Směrnice o DPH. Jelikož Směrnice o DPH nezakládá speciální pravidla pro jeho situaci, měla by být aplikována pravidla obecná¹¹. Relevantní pravidla vztahující se k předmětné věci lze ve Směrnici o DPH hledat primárně v čl. 9, kde se pojednává o tom, kdo je osobou povinnou k dani, a pak v čl. 281 a násl., ve kterých Směrnice o DPH dává unijním státům možnost „*změkčit*“ standardní systém fungování DPH. Například tím, že v čl. 287 Směrnice o DPH poskytuje státům přistoupiším po 1. 1. 1978 (tj. i České republice) prostor vyjmout ze systému DPH osoby povinné k dani, které by vzhledem k jejich velikosti (obrat do 1 mil. Kč) administrativa spojená s plněním povinností k DPH nepřiměřeně zatížila. Proto existuje v zákoně o dani z přidané hodnoty § 6 odst. 1, podle

⁹ Příslušné ustanovení Směrnice o DPH není podloženo jinou podmínkou (např. lhůta), přičemž není zde ani podmínka výkonu či účinků zásahu orgánu EU či členského státu.

¹⁰ Ustanovení Směrnice o DPH je dostatečně přesné, aby se ho žalobce mohl dovolat a národní soud aplikovat.

¹¹ Ke kterým se sám zákonodárce novelou zákona o DPH účinnou k 1. 7. 2017 ostatně uchýlil.

kterého [se] do systému DPH „zařadí“ pouze ty osoby povinné k dani, které překročí obrat za 12 bezprostředně předcházejících měsíců 2 mil. Kč (částka byla od roku 2023 navýšena). Uvedené zakládá stav, při kterém subjekty, jejichž roční obrat nedosahuje určené hranice, nemohou být bez splnění jiné podmínky a bez vlastní vůle registrovány k dani k přidané hodnotě. Směrnice o DPH v části týkající se zjednodušujících pravidel pro některé osoby povinné k dani však žádnou explicitní úpravu směrem ke společnosti ve smyslu civilistického pojetí nemá. Stejně tak nelze takovou nalézt ani v čl. 9 a násl., tj. u základního vymezení osoby povinné k dani.

28. Žalobce je pro vše uvedené přesvědčen, že výše specifikovaná zákonná ustanovení, která byla správcem daně aplikována a žalovaným aprobována, odporují základnímu principu fungování pravidel daně z přidané hodnoty tak, jak je vnímá unijní prostředí. Dospěje-li tedy soud k závěru, že žalobce měl být registrován k dani z přidané hodnoty pouze z toho důvodu, že jeho faktické jednání lze posoudit jako jednání ve společnosti s dalšími entitami, nelze takový závěr pro rozpor se Směrnicí o DPH akceptovat. Tím spíše nelze z daného vyvozovat další negativní důsledky pro žalobce v podobě doměření daně z přidané hodnoty z jeho ekonomické činnosti, stejně tak nelze považovat za právně správné, pakliže má být DPH doměřena tzv. určenému společníkovi (žalovaný za tohoto označil společnost Česká síť).
29. V kontextu posuzovaného případu je dle žalobce minimálně patrné, že do českého právního řádu byla začleněna právní úprava, která stanovovala práva a povinnosti nad rámec působnosti Směrnice o DPH, a tím nepřiměřeně zatížila daňové subjekty provádějící ekonomickou činnost v českém právním prostředí. Celá věc je z pohledu posouzení negativních daňových dopadů na žalobce o to tíživější, neboť dotčená speciální pravidla o společnosti jsou správcem daně aplikována toliko na základě jeho úsudku o tom, že tu existuje společnost a žalobce je její součástí, a nikoli dle svobodného projevu vůle žalobce a ostatních správcem daně vyjmenovaných subjektů. Domnělí účastníci společnosti tuto nikdy nekonstatovali, v rámci svých obchodních vztahů vystupovali sami a svým zákazníkům fakturovali bez DPH. Vzhledem k tomu, že zde došlo k nedobrovolné aplikaci pravidel vztahujících se ke společnosti, ačkoliv žalobce tuto nikde nedeklaroval, dosahují následky pro žalobce dramatických rozměrů. Konstatování existence společnosti správcem daně tímto představuje pro předpokládané účastníky ve své podstatě sankci, což dle názoru žalobce není optikou unijního práva přijatelné. Žalobce, resp. správcem daně určený společník se totiž nyní ocitá v situaci, kdy správcem daně a žalovaným doměřenou DPH na výstupu z plnění žalobce a dalších členů, kteří své služby poskytovali bez DPH jako neplátcí, již není schopen přenést na konečného zákazníka, jak by se za normálních okolností událo a jak konečně praví samotná Směrnice o DPH. Služby poskytnuté žalobcem jsou již dávno poskytnuty, zákazník žalobci uhradil fakturovanou cenu bez DPH. Doměřená daň z přidané hodnoty je tak ve výsledku ekonomickým trestem.
30. Žalobce zdůraznil, že po celou dobu řízení před správcem daně i v navazujícím řízení vždy projevoval svůj nesouhlas s existencí sdružení (či společnosti) a opakovaně podotýkal, že nemá v úmyslu vykonávat svou ekonomickou činnost ve sdružení (společnosti). Žalobce měl vždy v úmyslu vystupovat z pohledu daňových předpisů i předpisů civilněprávních jako samostatný a nezávislý subjekt. Žalobce po provedené rešerši judikatury Soudního dvora EU vztahující se k předmětné problematice nenašel žádný rozsudek tohoto soudu, který by se danou problematikou zabýval. S ohledem na vše výše uvedené si proto žalobce za účelem posouzení souladu specifických zákonných pravidel vztahujících se ke zdaňování daní z přidané hodnoty společnosti (dříve sdružení) dovoluje krajskému soudu

navrhnout, aby tento předložil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku mající odraz ve sporné aplikaci dotčených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce má za to, že nyní řešený případ je odlišný od všech případů dosud řešených Soudním dvorem EU, a proto na něj nelze vztáhnout výjimku z povinnosti předložit předběžnou otázku v rámci doktríny *acte clair*¹².

31. Žalobce se domnívá, že by reakce Soudního dvora EU na případnou předběžnou otázku mohla v této situaci zodpovědět, zda je (byla) v rozporu se smyslem článku 9 odst. 1 a článku 193 Směrnice o DPH specifická vnitrostátní právní úprava registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty stanovující, že osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, která uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, se stává plátcem dnem uzavření této smlouvy. Žalobce zde shledává jako problematický právě rozpor v přístupu specifického pravidla registrace k DPH ve vnitrostátním právu s jeho obecnými mantinely uvedenými ve Směrnici o DPH.
32. *Závěrem* (bod IV. žaloby) žalobce konstatoval, že s odkazem na vše výše uvedené má za to, že žalovaný postupoval při svém hodnocení nesprávně a že jeho závěr co do procesního hlediska i meritorního posouzení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období nemůže obstát. Podle názoru žalobce zde existují okolnosti, které zřetelně naznačují, že závěry uváděné v napadeném rozhodnutí jsou právně neudržitelné. Těmto se žalobce věnoval výše. Za dané situace není možné stanovit DPH za jednotlivá zdaňovací období, jelikož by stanovená daň odporovala zákonným ustanovením a nepřiměřeně tak zasahovala do práv a povinností žalobce. Žalobce zde závěrem připomíná, že namítané rozhodnutí je stíženo vadou spočívající v aplikaci tuzemské právní úpravy odporující unijnímu právu, zásadám a principům harmonizovaného systému DPH, přičemž současně odporuje také pravidlům pokrývajícím posuzování prejudiciálních otázek. Povinností žalovaného je zákonným způsobem aplikovat pouze ta ustanovení vnitrostátních předpisů, která neodporují unijním předpisům. Žalobce spatřuje rozpor mezi právy a povinnostmi, které zakládá Směrnice o DPH, a těmi, které zakládají zde zmíněná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 30. 6. 2017. S ohledem na uvedené má žalobce za to, že nemohl být platně registrován k dani z přidané hodnoty, což způsobuje zánik předmětu tohoto řízení, a tudíž neodstranitelný nedostatek podmínek řízení. Žalobce po celou dobu řízení před správcem daně i v navazujícím soudním řízení vždy projevoval svůj nesouhlas s existencí sdružení a opakovaně podotýkal, že nemá v úmyslu vykonávat svou ekonomickou činnost ve sdružení. Žalobce měl vždy v úmyslu vystupovat z pohledu daňových předpisů i předpisů civilněprávních jako samostatný a nezávislý subjekt.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

33. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul skutkový stav věci a žalobní námitky a poté uvedl, že požadavek žalobce a jeho odůvodnění jednoznačně odmítá, když vyvrací námitky žalobcem uplatněné. Ve svém vyjádření odkazuje žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i na spisový materiál. Pro úplnost žalovaný uvádí, že spisový materiál vztahující se k registračnímu řízení se nyní nachází u Krajského

¹² A to ve shodě se závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 10. 1982, CILFIT v. Ministero della Sanità, C-283/81.

soudu v Plzni u sp.zn. 30 Af 21/2019 a žalovaný na něho v rámci svého vyjádření k žalobě odkazuje.

34. K návrhu žalobce na zrušení platebních výměrů žalovaný uvedl, že např. podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, se platební výměr může zrušit jen tehdy, pokud neměl být vůbec vydán, nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat. Soudní řízení správní je ovládáno zásadou omezené kasace, jež jako základní pravidlo stanoví zrušit pouze odvolací rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8 2007, č.j. 1 As 60/2006-106, č. 1456/2008 Sb. NSS). V „*daňových věcech*“ soud může přistoupit ke zrušení rozhodnutí obou stupňů pouze v tom případě, kdy nelze v daňovém řízení pokračovat a je třeba je zastavit [daňový řád správci daně neumožňuje po „*zrušení*“ jeho rozhodnutí v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové; § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Tato situace však v případě žalobce nenastala.
35. Žalovaný dále konstatoval, že jak je uvedeno v bodech [18] a [19] napadeného rozhodnutí a v bodech [2] až [4] tohoto vyjádření k žalobě, žalobce v žalobě podané proti napadenému rozhodnutí brojí proti jinému samostatnému rozhodnutí žalovaného, a to rozhodnutí ze dne 26. 7. 2019, č.j. 29849/19/5300-21445-708460, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti Rozhodnutí o registraci, které nabylo právní moci dne 31. 7. 2019, a žaloba podaná proti tomuto rozhodnutí je vedena u krajského soudu pod sp.zn. 30 Af 21/2019 (věc nebyla doposud rozhodnuta). Jestliže tedy v žalobě vedené u krajského soudu pod sp.zn. 55 Af 8/2023 žalobce brojí proti jinému samostatnému řízení, a to řízení o registraci žalobce k DPH, nikoli proti výroku žalobou napadeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce podaná proti platebním výměrům na DPH za předmětná zdaňovací období, přičemž pro posouzení nyní přezkoumávané věci je podstatné, že předmětem soudního přezkumu jsou rozhodnutí daňových orgánů, která se týkají vyměření DPH za předmětná zdaňovací období (viz bod [1] tohoto vyjádření k žalobě), soud se nemůže v tomto soudním řízení zabývat žalobními námitkami směřujícími do jiného samostatného řízení – řízení o registraci žalobce k DPH, které nadto je přezkoumáváno zdejším soudem rovněž v samostatném soudním řízení, vedeném pod sp.zn. 30 Af 21/2019. Žalobce v podané žalobě vůbec nebrojí proti vyměření DPH za předmětná zdaňovací období, tj. proti způsobu stanovení DPH ani proti její výši. Žalobní námitky týkající se registrace žalobce k DPH proto z výše uvedených důvodů navrhuje žalovaný odmítnout. Neztotožní-li se krajský soud s návrhem na odmítnutí žalobních námitek, činí žalovaný k žalobním námitkám následující vyjádření:

K posouzení prejudiciální otázky – registrace k DPH

36. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/20022 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s.ř.s.*“) soud vychází při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Poukazuje-li žalobce na § 99 daňového řádu s tím, že žalovaný byl povinen ve shora vedeném vyměřovacím řízení posoudit jako předběžnou otázku to, zda žalobce je/byl platně registrován k DPH, žalovaný uvádí, že registrace žalobce k DPH byla posuzována v jiném samostatném řízení (viz body [2], [3] a [11] tohoto vyjádření k žalobě), které bylo pravomocně ukončeno dne 31. 7. 2019 rozhodnutím ze dne 26. 7. 2019, č.j. 29849/19/5300-21445-708460. Žalovaný v době rozhodování o odvolání proti platebním výměrům na DPH za předmětná zdaňovací období (napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 25. 5. 2023) vycházel ve věci registrace žalobce k DPH z tohoto pravomocného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání

žalobce podané proti Rozhodnutí o registraci, jímž byl žalobce registrován jakožto plátce DPH ode dne 25. 7. 2009. Žalovaný pro úplnost podotýká, že podané odvolání proti Rozhodnutí o registraci nemělo odkladný účinek (§ 109 daňového řádu). Odvolací námitky žalobce, které se týkaly shora uvedeného registračního řízení, tedy nebyly již předmětem řízení vyměřovacího, pro toto řízení byly irelevantní (viz body [18] až [20] napadeného rozhodnutí). Žalovaný vycházel v tomto řízení v otázce registrace žalobce z pravomocného Rozhodnutí o registraci. Žalobce se tedy mylí, pokud tvrdí, že žalovaný měl v tomto řízení prověřovat „registraci žalobce“. Uvádí-li žalobce v bodu 19. na str. 5 žaloby, že má za to, že (i) „zde existují rozpory, pro které je toto řízení dle jeho názoru bezpředmětné, a to z důvodu neexistence platného rozhodnutí o registraci“, dále pak že (ii) „bez posouzení níže uvedených důvodů nemůže dojít k řádnému naplnění cíle správy daní, který je zakotven v § 1 odst. 2 daňového řádu a který spočívá ve správném zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“, tj. žalovaný měl skutečnosti [(ne)existenci sdružení a rozpor českého práva se Směrnicí] „zkoumat, než dospěl k jakémukoliv rozhodnutí o merituu věci“, žalovaný uvádí, že rozhodnutí o registraci žalobce k DPH nebylo zrušeno Rozsudkem NSS, žalobce byl platně registrován k DPH ke dni 25. 7. 2009. Jak již bylo výše uvedeno, nadto Rozhodnutí o registraci, které bylo vydáno v jiném samostatném řízení, nabylo právní moci dne 31. 7. 2019, řízení o registraci tak bylo pravomocně skončeno. Prvoinstanční správce daně (ve vyměřovacím řízení na DPH za předmětná zdaňovací období) i žalovaný (v odvolacím řízení proti platebním výměrům na DPH za předmětná zdaňovací období) tedy vycházeli z Rozhodnutí o registraci, dle kterého byl žalobce registrován k DPH ke dni 25. 7. 2009, které nabylo právní moci dne 31. 7. 2019, tedy ještě před vydáním napadeného rozhodnutí (vydáno 25. 5. 2023). Vzhledem k tomu, že důvody pro registraci byly naplněny v registračním řízení (viz platné Rozhodnutí o registraci), došlo i k řádnému naplnění cíle správy daní zakotveného v § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný v této souvislosti poukazuje na skutečnost, že žalobce jak v odvolacím řízení proti předmětným platebním výměrům, tak v tomto žalobním řízení (sp.zn. 55 Af 8/2023) nebrojí proti vyměření DPH za předmětná zdaňovací období, tj. proti způsobu stanovení DPH, ani proti její výši, nýbrž brojí proti registraci žalobce k DPH, žalobní námitky tedy směřují do jiného samostatného řízení, a proto je z výše uvedených důvodů žalovaný navrhuje odmítnout. Jak již bylo žalovaným uvedeno v bodu [11] tohoto vyjádření k žalobě, žalobce podal žalobu proti rozhodnutí ze dne 26. 7. 2019, č.j. 29849/19/5300-21445-708460, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti rozhodnutí o registraci, vedenou u zdejšího soudu pod sp.zn. 30 Af 21/2019, zdejší soud tedy bude registrační řízení přezkoumávat v jiném soudním řízení.

K rozporu českého práva s unijní směrnici

37. Žalovaný opětovně uvedl, že žalobní námitka se týká registračního řízení, nikoli řízení vyměřovacího, pro které je irelevantní, a proto navrhuje její odmítnutí, odkazuje přitom na již uvedené v bodech [11] až [13] tohoto vyjádření k žalobě. V případě, že se krajský soud neztotožní s výše uvedeným návrhem, žalovaný k věci dále uvádí následující:
38. Žalovaný zásadně odmítá tvrzení žalobce, že není možné na jeho případ registrace k DPH aplikovat ustanovení ZDPH pro rozpor s právem EU, konkrétně pro nesoulad se Směrnicí.
39. Za prvé, Česká republika při vstupu do EU (k 1. 5. 2004) v souladu s čl. 281 Směrnice [dle něhož 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 vyměrování a výběru daně, například režimy daňového paušálu, nemají-li za následek snížení daně] stanovila – s ohledem na obtíže při uplatňování běžného režimu DPH z důvodu „specifické“ činnosti a struktury – podmínky a meze, co se týče výpočtu obrátu osob povinných dani (35 000 EUR; čl. 287 Směrnice) ve sdružení (posléze ve společnosti) v rámci § 6 a § 94 odst. 2 ZDPH v tehdy platném a účinném znění. Ačkoli má žalobce pravdu v tom, že Směrnice ohledně zjednodušených pravidel pro některé osoby povinné k dani žádnou „explicitní úpravu pro sdružení, resp. společnosti“, nemá – když právě z důvodu „specifické“ činnosti a struktury sdružení, resp. společností, neupravuje Směrnice speciální pravidla pro situaci stěžovatele v obecné části (čl. 9 a čl. 193), resp. ani ve zvláštní části týkající se zjednodušených pravidel pro některé osoby povinné k dani co se týče sdružení, resp. společnosti – neznamená to, že jím „zpochybňovaná“ ustanovení ZDPH, která byla správcem daně aplikována, kdy tato specifická úprava registrace plně odpovídá duchu Směrnice a „veřejností byla akceptována“, odporují základnímu principu fungování pravidel DPH jak je vnímá unijní prostředí (jak se nesprávně domnívá žalobce).

40. Za druhé, takový závěr nelze dovozovat ani z toho, že „zvláštní pravidla“ dopadající na sdružení (společnosti) byla zrušena zákonem č. 170/2017 Sb., přesněji řečeno z toho, co tvrdí žalobce, že z důvodové zprávy k tomuto zákonu zřetelně plyne, že si byl i sám zákonodárce vědom toho, že přijetím této speciální právní úpravy vytvořil „právní nesoulad“ mezi Směrnicí a ZDPH, která byla v rozporu s principy a zásadami Směrnice a jako taková by tak neměla být aplikována. Z důvodové zprávy k zákonu č. 170/2017 Sb. totiž jednoznačně vyplývá, že důvodem zrušení „specifické úpravy registrace a postupů při správě DPH u společnosti (dříve sdružení)“ bylo „pouze“ to, že tato úprava činila v praxi nemalé problémy, neboť v podnikatelské praxi se lze velmi často setkat se způsobem společného podnikání více osob v rámci sdružení osob. Podstata společnosti (či sdružení) je ve smluvním závazku alespoň dvou osob sdružit se za společným účelem činnosti nebo věci, anebo obojí. Dle toho se rozlišují společnosti pracovní, kapitálové či smíšené, společný účel ale není předepsán a může být tedy v mezích právního řádu jakýkoli, hospodářský (výdělečný) i nevýdělečný. Zákonodárce dále zdůraznil, že v souvislosti s úpravou v ZDPH je důležité si uvědomit, že společnost nemá právní subjektivitu, tj. nemůže být nositelem práv a povinností a nemůže v právních vztazích vystupovat svým jménem a nést odpovědnost za své jednání. Samostatně nemůže vystupovat před úřady (např. správcem daně, městem nebo obcí) a různými dalšími institucemi (např. bankami, pojišťovnami, leasingovými společnostmi). Práva a povinnosti nevznikají společnosti, ale pouze jejím společníkům, což v konečném důsledku znamená, že ekonomická činnost se může provádět pouze jménem konkrétních společníků společnosti, kteří se rozhodli podnikat společně na základě společenské smlouvy. Společnost není účetní jednotkou ani daňovým subjektem. Navrhovaná změna – za situace, kdy unijní právo předmětnou problematiku neupravuje – proto reaguje na různé potřeby společností (resp. sdružení), které se v praxi značně odlišují v závislosti na druhu ekonomické činnosti společnosti nebo rozsahu jejich aktivit. Jednotliví společníci musí být schopni odlišit ve svých evidencích nákupy pro společnost (resp. sdružení) od nákupů pro individuální činnost. Nedovolí-li to povaha přijatého plnění (např. elektřina nebo teplo), prokazují toto jiným věrohodným způsobem, který si zvolí a který jsou schopni obhájit. Určený společník za „společnou“ činnost společníků společnosti od 1. ledna 2017 nově již není oprávněn vystavovat za společnost (sdružení) daňové doklady, uvádět v daňovém přiznání, souhrnném hlášení, kontrolním hlášení údaje za uskutečňování ekonomické činnosti v rámci celé společnosti, vést za společnou činnost společníků společnosti evidenci dle § 100 ZDPH. Právě ony

„aplikační potíže“ – ne žalobcem tvrzený rozpor mezi Směrnicí a ZDPH – vedly zákonodárce ke zrušení úpravy registrace a postupů při správě DPH u sdružení, resp. společností, účinné do přijetí zákona č. 170/2017 Sb. Závěr žalobce, že sám zákonodárce si byl vědom toho, že přijetím speciální právní úpravy vytvořil „právní nesoulad“ mezi Směrnicí a tuzemskou právní úpravou, pak nelze dovozovat ani z věty (jak se domnívá žalobce), že „ZDPH tak bude uveden do souladu se Směrnicí i obecnými principy DPH“ (čl. 2.3.1 důvodové zprávy). Zákonodárce tím totiž nemínil to, co účelově namítá žalobce, že zrušením speciální úpravy bude odstraněn „právní nesoulad“ mezi Směrnicí a ZDPH, ale jen to, že nové podmínky v ZDPH budou postaveny na samostatném (tedy individuálním) působení každého společníka (člena) společnosti a nově společník společnosti bude postupovat podle obecných ustanovení ZDPH (a v souladu s nimi). Jinak řečeno, žalobce „úmysl zákonodárce“ dezinterpretuje.

41. Z výše uvedených důvodů je dle žalovaného nutno námitky žalobce, že Směrnice nebyla zákonodárcem správně provedena, resp. do českého právního řádu byla začleněna právní úprava jdoucí nad rámec působnosti Směrnice, tj. právní úpravu ZDPH v rozhodném znění není možné aplikovat pro rozpor s právem Evropské unie, odmítnout jako nedůvodné. Nejednalo se o žádné pochybení ČR při aplikaci Směrnice, jak žalobce tvrdí. Pravomocným Rozhodnutím o registraci byl žalobce zaregistrován k DPH ke dni 25. 7. 2009 v souladu se zákonem. Pokud si žalobce na str. 10 v bodu 61. žaloby cit.: „dovoluje krajskému soudu navrhnout, aby předložil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku mající odraz ve sporné aplikaci dotčených ustanovení zákona o DPH“, žalovaný s odkazem na uvedené v bodech [14] až [24] tohoto vyjádření k žalobě uvádí, že není třeba pokládat SDEU případnou předběžnou otázku, neboť ZDPH nebyl v rozporu se Směrnicí.

(Ne)existence sdružení

42. Žalovaný uvedl, že žalobní námitka se týká registračního řízení, nikoli řízení vyměřovacího, pro které je irelevantní, a proto navrhuje její odmítnutí, odkazuje přitom na již uvedené v bodech [11] až [13] tohoto vyjádření k žalobě. Pravomocné rozhodnutí č.j. 29849/19/5300-21445-708460 ze dne 26. 7. 2019, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti Rozhodnutí o registraci, je nyní podrobena soudnímu přezkumu zdejším soudem ve věci žaloby sp.zn. 30 Af 21/2019, k níž byl žalovaný předložen i spisový materiál, na který žalovaný odkazuje i v rámci tohoto vyjádření k žalobě. Otázka registrace žalobce k DPH tedy není otázkou ve smyslu § 99 daňového řádu, jak žalobce tvrdí. V případě, že se krajský soud neztotožní s výše uvedeným návrhem, žalovaný k věci dále uvádí následující:
43. U žalobce podnikajícího prostřednictvím organizační složky byla správcem daně provedena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce neuskutečňoval zdanitelná plnění samostatně, ale společně s obchodní společností Česká síť a dalšími účastníky sdružení [KDYNKY INTERNET LLC a CESKA SIT OPTICS LLC (dále též jen „zbylí členové sdružení“)] neboť nedisponuje majetkem (vlastním nebo pronajatým) a nenakupuje služby (konektivita, elektřina), bez čehož nelze činnost provozovat. Rovněž nenese další náklady související s výkonem činnosti jako např. řídicí činnost, reklama, marketing, náklady na provoz kanceláře a technických místností. Tento majetek a služby zajišťuje a poskytuje žalobci bezúplatně obchodní společnost Česká síť. Zákazníci žalobce a zbylých členů sdružení se připojují z různých sítí prostřednictvím stejného přístupového bodu („br-c-5820c1.ispalliance.cz [93.91.144.181]“) přes různé adresy vnitřní sítě do jednoho

bodou, resp. do jedné veřejné adresy poskytnuté společností Tanet. Zákazníci používají stejného doménového správce „cus.tanet.cz/46.167.203.25/“ doména: „tanet.cz“. Na základě výzvy správce daně adresované této společnosti bylo zjištěno, že společnost Tanet napřímo spolupracuje pouze se společností Česká síť, které fakturuje plnění v podobě pronájmu datové sítě. Tyto důkazní prostředky zcela zřetelně svědčí o tom, že společnost Česká síť nesla veškeré náklady na zajištění sítě, a to jak pro vlastní koncové uživatele, tak i pro koncové uživatele žalobce a zbylých členů sdružení. Společná ekonomická činnost v tomto případě tedy existuje a v příčinné souvislosti s ní pak existuje i sdružení. Česká síť, která je v postavení řídicího účastníka sdružení, má k dispozici hmotný a nehmotný majetek, nakupuje konektivitu. V daném případě je společnost Česká síť majitelkou přenosové soustavy a v rámci ní umožňuje provozovat ekonomickou činnost žalobci (poskytování služeb internetu). Bez toho, aniž by existoval a byl využíván majetek ve vlastnictví společnosti Česká síť, není možný výkon ekonomické činnosti žalobce. Jak bylo zjištěno, žalobce neměl žádné zaměstnance. Veškerou činnost žalobce zajišťuje Ing. J. R. Podnikání stěžovatele, využívajícího stejnou přenosovou soustavu ve vlastnictví obchodní společnosti Česká síť, je závislé na této obchodní společnosti. Společnost Česká síť a žalobce jsou personálně propojenými osobami. Společnost Česká síť a žalobce ovládá stejná osoba – Ing. J. R. (jediný jednatel a společník společnosti Česká síť), který je i vedoucím organizační složky žalobce. S ohledem na skutečnost, že jedinou osobou, která organizuje a řídí činnost společnosti Česká síť a žalobce, je pan J. R., nelze na jejich počínání hledět jinak než jako na koordinované konání ve vzájemné shodě sledující jediný (legitimní) cíl, kterým je dosažení zisku. Nebyl tak jednoznačně naplněn úmysl žalobce uvedený v předmětné žalobě v bodu 60.: „*Vystupovat z pohledu daňových předpisů i předpisů civilně právních jako samostatný a nezávislý subjekt*“. Závěr o vzniku sdružení je podrobně odůvodněn ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 28. 8. 2017, č.j. 1626660/17/2305-00562-403445 (dále jen „*Zpráva o daňové kontrole*“) (zejména na str. 5) a dále na straně druhé rozhodnutí (Rozhodnutí o registraci) a zejména pak v bodech [2] až [4], [14] až [21], [26] až [29] rozhodnutí č.j. 29849/19/5300-21445-708460. Přes výzvy prvoinstančního správce daně (viz Zpráva o daňové kontrole) žalobce shora uvedená skutková zjištění v daňovém řízení nevyvrátil a nepředestřel žádnou verzi skutkové reality, tj. jak jinak konkrétně spolupráce probíhala, která by předmětné závěry vyvracela.

44. Rovněž v soudním řízení vedeném u Krajského soudu v Plzni pod sp.zn. 30 Af 21/2019 žalobce svá obecná tvrzení nijak neprokazuje, neboť k nim nepředložil žádné důkazy. Správce daně Rozhodnutím o registraci zaregistroval žalobce jako plátce DPH, a to ke dni 25. 7. 2009, kdy byla organizační složka žalobce zapsána do obchodního rejstříku. Od tohoto dne vzniklo oprávnění žalobce jakožto zahraniční právnické osoby podnikat na území České republiky. Na základě zjištění z daňové kontroly provedené u žalobce na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (viz Zpráva o daňové kontrole) správce daně konstatoval, že odštěpný závod žalobce vykonává od svého založení, resp. vzniku společně se společností Česká síť a následně i dalšími zahraničními právnickými osobami (CESKA SÍŤ OPTICS LLC a KDYNKY INTERNET LLC), podnikajícími na území ČR prostřednictvím odštěpných závodů, zapsaných v obchodním rejstříku, činnosti, které vykazují všechny prvky sdružení, jak je předpokládá § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013. Společná ekonomická činnost žalobce, společnosti Česká síť a zbylých členů sdružení byla vykonávána nepřetržitě od samého počátku, tedy ode dne vzniku oprávnění žalobce podnikat na území České republiky a byla uskutečňována ve vzájemném konsenzu (viz, jak již bylo uvedeno v předchozím bodu tohoto vyjádření). Ve smyslu § 94 odst. 2 písm.

- c) ZDPH, ve znění platném a účinném do 31. 12. 2012, se tak žalobce podnikající prostřednictvím organizační složky stal plátcem DPH, neboť uzavřel se společností Česká síť, která je plátcem DPH od 25. 11. 2005, smlouvu o sdružení.
45. Existence předmětného sdružení byla Krajským soudem v Plzni potvrzena v rozsudcích (i) ze dne 8. 10. 2019, č.j. 57 Af 24/2018-93 (žalobce Česká síť), (ii) ze dne 30. 9. 2021, č.j. 57 Af 40/2019-93 (ve věci registrace společnosti KDYNSKY INTERNET LLC jako plátce DPH) a (iii) ze dne 14. 4. 2020, č.j. 57 Af 39/2019-51 (ve věci registrace společnosti CESKA SIT OPTICS LLC jako plátce DPH). Žalovaný poukazuje na právní závěry uvedené ve výše uvedených rozsudcích s tím, že byly potvrzeny i v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2023, č.j. 6 Afs 331/2021-61 (viz body 18. až 20.) a ze dne 10. 5. 2022 č.j. 10 Afs 137/2020-69 (viz body 16. až 24.), kterými je Krajský soud v Plzni vázán i při posouzení této žaloby.
46. K zániku práva registrovat daňový subjekt jako plátce DPH se vyjádřil Nejvyšší správní soud v bodech 25. až 36. rozsudku ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69 (dále jen „rozsudek CESKA SIT OPTICS LLC“), kdy tyto právní závěry lze vztáhnout i na případ žalobce a krajský soud je jimi vázán i v tomto řízení, ve kterém byl žalobce registrován v září 2018 (rozhodnutí o registraci ze dne 24. 9. 2018). Jak bylo uvedeno i Nejvyšším správním soudem, v letech 2013 a 2014 byla existence sdružení bezesporu prokázána. Správce daně a taktéž žalovaný, jakožto odvolací orgán, existenci sdružení posuzovali v rámci prvostupňového řízení a navazujícího odvolacího řízení u společnosti Česká síť, a to za zdaňovací období roku 2015, 2016, 2017 a 2018. Daňové orgány přitom prokázaly, že registrační důvod trval nejméně do konce roku 2018, jak je uvedeno v rozhodnutích žalovaného (odvolacího orgánu) č.j. 8996/20/5300-21441-708460 (dále jen „rozhodnutí o odvolání 1“), č.j. 47225/21/5300-21441-712772 (dále jen „rozhodnutí o odvolání 2“) a č.j. 12155/22/5300-21441-712772 (dále jen „rozhodnutí o odvolání 3“) [ve věci] společnosti Česká síť.
47. Jak již vyplývá z rozhodnutí o odvolání 1, kterým byla zamítnuta odvolání podaná společností Česká síť proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2015 a dále za zdaňovací období leden 2016 až prosinec 2016, kterými byla doměřena DPH za předmětná zdaňovací období společnosti Česká síť, jakožto řídicímu účastníku sdružení, z titulu společného výkonu ekonomické činnosti ve sdružení se zahraničními právníky osobami (CESKA SIT LLC, CESKA SIT OPTICS LLC a KDYNSKY INTERNET LLC), předmětné sdružení existovalo i v těchto zdaňovacích obdobích, neboť dle zjištění správce daně nenastala oproti zdaňovacím obdobím leden 2013 až prosinec 2013 změna ve způsobu společného výkonu ekonomické činnosti ve sdružení společnosti Česká síť a shora uvedených zahraničních právnických osob. Žalovaný v podrobnostech odkazuje na body [3], [24] až [36] rozhodnutí o odvolání 1. Ačkoli krajský soud rozsudkem ze dne 31. 5. 2022, č.j. 77 Af 15/2020-104, rozhodnutí o odvolání 1 zrušil, učinil tak pouze z důvodu nesplnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek, nikoli z důvodu neexistence sdružení. Jak vyplývá z bodu 90. tohoto rozsudku, krajský soud sice neposuzoval existenci sdružení, avšak odkázal v této věci na recentní rozsudek CESKA SIT OPTICS LLC. Z rozhodnutí o odvolání 1 – viz body [32] a [35] vyplývá, že správce daně místními šetřeními ze dne 9. 12. 2015 (viz protokol č.j. 1835434/15/2305-00562-404750 ve věci CESKA SIT LLC u odběratele služeb - obce Draženov), ze dne 9. 12. 2015 (viz protokol č.j. 1835435/15/2305-00562-404750 ve věci KDYNSKY INTERNET LLC u odběratele služeb – Farního sboru ČCE ve Kdyni), ze dne 10. 12. 2015 (viz protokol č.j. 1840096/15/2305-00562-404750 ve věci CESKA SIT

OPTICS LLC u odběratele služeb – obce Mutěnin), ze dne 8. 12. 2015 (viz úřední záznam ze dne 15. 5. 2016, č.j. 1607700/16/2305-00562-403445, ve věci společnosti Česká síť u odběratele J. K.) a dále místními šetřeními ze dne 23. 11. 2018 (č.j. 2022350/18/2305-00563-403445), ze dne 28. 11. 2018 (č.j. 2041678/18/2305-00562-403445 – CESKA SIT LLC), ze dne 29. 11. 2018 (č.j. 2041680/18/2305-00562-403445), ze dne 3. 12. 2018 (č.j. 2052735/18/2305-00562-403445), ověřil trvání existence předmětného sdružení i v těchto zdaňovacích obdobích, neboť nenastala změna ve způsobu společného výkonu ekonomické činnosti ve sdružení obchodní společnosti Česká síť a shora uvedených zahraničních právnických osob.

48. Jak vyplývá z protokolu ze dne 9. 12. 2015, č.j. 1835434/15/2305-00562-404750, smlouva o poskytování služeb přístupu do sítě internet, kterou v roce 2009 uzavřel žalobce s Obecním úřadem Draženov, byla i při místním šetření konaném dne 9. 12. 2015 stále v platnosti. Při místním šetření byly doloženy rovněž daňové doklady vydané žalobcem pro obec Draženov (faktury) s předmětem plnění – poplatek za služby přístupu do sítě internet např. ze dne 26. 2. 2013 (fa č. 13/01/0052), ze dne 26. 3. 2013 (fa č. 13/01/0240), ze dne 26. 4. 2013 (fa č. 13/01/0424), ze dne 26. 5. 2013 (fa č. 13/01/0605), ze dne 26. 6. 2013 (fa č. 13/01/0784), ze dne 26. 7. 2013 (fa č. 13/01/0963), ze dne 26. 08. 2013 (fa č. 13/01/1142), ze dne 26. 9. 2013 (fa č. 13/01/1318), ze dne 26. 10. 2013 (fa č. 13/01/1495), ze dne 26. 11. 2013 (fa č. 13/01/1671), ze dne 26. 12. 2013 (fa č. 13/01/1843), ze dne 31. 12. 2013 (fa č. 13/01/2015), ze dne 31. 12. 2014 (fa č. 14/01/1911), ze dne 26. 2. 2015 (fa č. 15/01/0046), ze dne 26. 3. 2015 (fa č. 15/01/0213), ze dne 26. 4. 2015 (fa č. 15/01/0373), ze dne 26. 5. 2015 (fa č. 15/01/0538), ze dne 26. 6. 2015 (fa č. 15/01/0704), ze dne 26. 7. 2015 (fa č. 15/01/0868), ze dne 26. 8. 2015 (fa č. 15/01/1030), ze dne 26. 09. 2015 (doklad č. 15/01/1189), ze dne 26. 10. 2015 (fa č. 15/01/1350), ze dne 26. 11. 2015 (fa č. 15/01/1510). Společné uskutečňování zdanitelného plnění taktéž vyplývá z místního šetření konaného dne 10. 12. 2015 v obci Mutěnin (viz protokol č.j. 1840096/15/2305-00562-404750), v rámci kterého správce daně ověřil poskytování internetového připojení obci Mutěnin účastníkem sdružení CESKA SIT OPTICS LLC. Žalovaný odkazuje zejména na Smlouvu o poskytování služeb přístupu do sítě Internetu ze dne 19. 3. 2013 uzavřenou mezi CESKA SIT OPTICS LLC a obcí Mutěnin, včetně Dodatku č. 1/2015 ke smlouvě č. 3621 ze dne 15. 7. 2013 a žádosti o připojení k internetu ze dne 19. 3. 2013. Současně byly také doloženy faktury vydané CESKA SIT OPTICS LLC pro obec Mutěnin, ze kterých vyplývá, že CESKA SIT OPTICS LLC dle předmětné smlouvy ze dne 19. 3. 2013 poskytovala plnění spočívající v přístupu do sítě internet nepřetržitě od uzavření smlouvy do 30. 6. 2017. Konkrétně se jedná o faktury č. 13/01/1902, č. 14/01/0107, č. 14/01/0259, č. 14/01/0409, č. 14/01/0558, č. 14/01/0710, č. 14/01/0860, č. 14/01/1010, č. 14/01/1160, č. 14/01/1308, č. 14/01/1453, č. 14/01/1596, č. 14/01/1741, č. 15/01/0097, č. 15/01/0239, č. 15/01/0522, č. 15/01/0663, č. 15/01/0943, č. 15/01/1079, č. 15/01/1215, č. 15/01/1346, č. 15/01/1476, č. 16/01/1440, č. 16/01/0216, č. 16/01/0343, č. 16/01/0473, č. 16/01/0606, č. 16/01/0744, č. 16/01/0884, č. 16/01/1023, č. 16/01/1160, č. 16/01/1298, č. 16/01/1440 a č. 16/01/1578, č. 17/01/0088, č. 17/01/0225, č. 17/01/0359, č. 17/01/0493 a č. 17/01/0628.
49. Také v rámci místního šetření konaného dne 10. 12. 2015 Farní sbor českobratrské církve evangelické předložil správci daně smlouvu o poskytování služeb přístupu do sítě internet uzavřenou v roce 2010 se zbylým členem sdružení KDYNSKY INTERNET LLC, která byla taktéž v době místního šetření v platnosti.
50. Rovněž z rozhodnutí o odvolání 2, kterým byla zamítnuta odvolání podaná společností Česká síť proti dodatečným platebním výměřům na DPH za zdaňovací období leden 2017

až prosinec 2017, kterými byla doměřena DPH za předmětná zdaňovací období společnosti Česká síť, jakožto řídicímu účastníku sdružení, z titulu společného výkonu ekonomické činnosti ve sdružení se zahraničními právníckými osobami (CESKA SIT LLC, CESKA SIT OPTICS LLC a KDYNKY INTERNET LLC) vyplývá, že v předmětných zdaňovacích obdobích nenastala dle zjištění správce daně oproti zdaňovacím obdobím leden 2013 až prosinec 2013 a srpen 2015 až prosinec 2015 a leden 2016 až prosinec 2016 změna ve způsobu společného výkonu ekonomické činnosti ve sdružení obchodní společnosti Česká síť a shora uvedených zahraničních právníckých osob. Žalovaný v podrobnostech odkazuje na body [5] a [6], dále pak body [31] až [44] rozhodnutí o odvolání 2 [viz např. výzvy na dodavatele žalobce (bod [39] rozhodnutí o odvolání 2), místní šetření u zákazníka společnosti Česká síť – J. M. (viz protokol č.j. 2022350/189/2305-00562-403445 ze dne 23. 11. 2018), místní šetření u zákazníka CESKA SIT LLC – obce Draženov (viz protokol č.j. 2041678/18/2305-00562-403445 ze dne 28. 11. 2018), místní šetření u zákazníka CESKA SIT OPTICS LLC – obce Mutěňín (viz protokol č.j. 2041680/18/2305-00562-403445 ze dne 29. 11. 2018), místní šetření u zákazníka KDYNKY INTERNET LLC – Farního sboru českobratrské církve evangelické ve Kdyni (viz protokol č.j. 2052735/18/2305-00562-403445 ze dne 3. 12. 2018), jak uvedeno v bodu [42] rozhodnutí o odvolání 2].

51. Skutečnost, že žalobce, společnost Česká síť a zbylí členové sdružení podnikali společně, kdy ve způsobu jejich podnikání nebyly oproti roku 2013 a 2014 zjištěny žádné změny, vyplývá i z veřejně dostupných účetních závěrek uložených v obchodním rejstříku. Společnost Česká síť nakupovala materiál potřebný pro výstavbu, údržbu a provoz sítě a nesla náklady na inzerci. Dle zjištění z účetních výkazů a zejména příloh k účetní závěrce za rok 2015 až rok 2018 uložených ve Sbírce listin obchodního rejstříku (veřejně dostupné na internetu) vyplývá, že společnost Česká síť vykazovala 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. Žalobce a zbylí členové sdružení nevykazují žádný hmotný a nehmotný majetek. Společnost Česká síť poskytuje žalobci a zbylým členům sdružení majetek a služby, bez nichž by nemohli službu (poskytování služeb internetu) poskytovat, kdy zajišťuje a hradí nákup konektivity, pronájem objektů k umístění přístupových bodů, reklamní služby, nákup elektřiny, pronájem a provoz kanceláře.
52. Uvedené podtrhuje zjištění, že z bankovních výpisů obchodní společnosti Česká síť vyplynulo, že část klientů společnosti Česká síť (177) byla v letech 2009, případně v roce 2010 převedena na ostatní členy sdružení bezúplatně (viz rozhodnutí žalovaného č.j. 47225/21/5300-21441-712772). Již v roce 2009 bylo na žalobce jako nového poskytovatele služeb přístupu do sítě internet převedeno z obchodní společnosti Česká síť celkem 30 klientů a v roce 2010 celkem 13 klientů (v podrobnostech žalovaný odkazuje na str. 8 Zprávy o daňové kontrole a dále na Sdělení o zahájení registračního řízení ze dne 25. 1. 2017, č.j. 99012/17/2305-00510-400538). Převod klientů byl zjištěn porovnáním údajů o jednotlivých bankovních transakcích („protiúctu“, „protikonta“, tj. čísla účtu klienta, ze kterého hradil poskytnuté služby) z bankovních výpisů obchodní společnosti Česká síť v letech 2008, 2009 a 2010 a žalobce z roku 2009 a 2010. Čísla účtů, z nichž byly hrazeny služby přístupu do sítě internet společnosti Česká síť, se objevila i na výpisech z účtů žalobce (tzn., že z těchto účtů bylo hrazeno žalobci). Tímto způsobem bylo prokazatelně zjištěno, že bylo převedeno na nového poskytovatele služeb přístupu do sítě internet, tj. žalobce, celkem 43 klientů společnosti Česká síť, a to bezúplatně. Všechny tyto informace

jsou na CD předloženém krajskému soudu dne 19. 1. 2021 (písemnost č.j. 43731/21/5100-41452-706053) ke sp.zn. 30 Af 21/2019.

53. Podstatnou skutečností rovněž je, že žalobce a zbylí členové sdružení využívají k přenosu dat přístupové body a zařízení pro přenos dat (sít) společnosti Česká síť. Poskytování služeb internetu žalobcem a zbylých členů sdružení vyplývá z e-mailové komunikace z roku 2016 a z protokolů o místních šetřeních z roku 2015, na jejichž základě bylo zjištěno, že zákazníci členů sdružení se připojují z různých sítí prostřednictvím stejného přístupového bodu („*br-c-5820c1.ispalliance.cz [93.91.144.181f*“) přes různé adresy vnitřní sítě do jednoho bodu, resp. do jedné veřejné adresy poskytnuté společností Tanet. Uvedené vyplynulo ze zjištění u zákazníka společnosti Česká síť pana J. K., zákazníka CESKA SIT OPTICS LLC obce Mutěšín, zákazníka KDYNSKY INTERNET LLC Farního sboru českobratrské církve evangelické a zákazníka CESKA SIT LLC obce Draženov, tj. že uvedení zákazníci používají stejného doménového správce „*cust.tanet.cz/46.167.203.25/*“ doména: „*tanet.cz*“. Jak vyplývá z rozhodnutí o odvolání 1, na základě výzvy dle § 57 daňového řádu adresované společnosti Tanet bylo zjištěno, že tato společnost napřímo spolupracuje pouze se společností Česká síť, které fakturuje plnění v podobě pronájmu datové sítě. Tyto důkazní prostředky zcela zřetelně svědčí o tom, že obchodní společnost Česká síť v letech 2015, 2016 a 2018 stejně jako v letech 2013 a 2014 nesla veškeré náklady na zajištění sítě, a to jak pro vlastní koncové uživatele, tak i pro koncové uživatele odvolatele a zbylých členů sdružení.
54. Správce daně dále osvědčil existenci sdružení taktéž v roce 2018, jak vyplývá i z rozhodnutí o odvolání 3, a to opět na základě místních šetření provedených u koncových uživatelů jednotlivých členů sdružení (viz jak uvedeno v bodech [32] a [33] tohoto vyjádření k žalobě), kdy opět dospěl ke zjištění, že všichni používají totožný přístupový bod. Předmětné sdružení existovalo i v těchto zdaňovacích obdobích, neboť dle zjištění správce daně nenastala oproti zdaňovacím obdobím leden 2013 až prosinec 2013 změna ve způsobu společného výkonu ekonomické činnosti ve sdružení obchodní společnosti Česká síť a shora uvedených zahraničních právnických osob. Žalovaný v podrobnostech odkazuje na body [4], [5], [35] až [38] rozhodnutí o odvolání 3. Závěry správce daně o existenci sdružení v letech 2015 až 2018 jsou podpořeny zjištěním, že obchodní společnost Česká síť v těchto letech nakupovala další komponenty potřebné pro budování a údržbu sítě, nesla náklady na reklamu celé společnosti a že žalobce a zbylí členové sdružení nevykázali v účetních výkazech žádný hmotný a nehmotný majetek a neměli mzdové náklady.
55. S ohledem na výše uvedené trvá žalovaný na tom, že sdružení (ve smyslu občanského zákoníku) tvořené žalobcem, obchodní společností Česká síť a zbylými členy sdružení existovalo kontinuálně od roku 2009 nejméně do konce roku 2018. Jestliže tedy daňové orgány žalobce registrovaly dne 24. 9. 2018, učinily tak v prekluzivní lhůtě k registraci.
56. Jak zcela správně přitom konstatoval Nejvyšší správní soud v bodu 35. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC, prekluzivní lhůta, v níž lze rozhodnout o registraci, nemá vliv na určení dne, odkdy má být osoba registrována jako plátc DPH. Jestliže tedy daňové orgány registrovaly stěžovatele v září 2018, tj. v prekluzivní lhůtě, jak výše uvedeno, mohly tak učinit i zpětně ke dni 25. 7. 2009, kdy byl stěžovatel zapsán do obchodního rejstříku, a tedy uzavřel smlouvu o sdružení.
57. Jestliže žalobce poukazuje na odlišnost ekonomických činností žalobce, zbylých členů sdružení a společnosti Česká síť (viz str. 6 žaloby), žalovaný uvádí, že nerozporuje tvrzení žalobce, že jednotliví členové uskutečňují i odlišnou ekonomickou činnost (poskytují i jiné

služby než žalobce), neboť pro existenci sdružení není podmínkou, aby všichni jeho členové vykonávali pouze shodnou ekonomickou činnost. Krajský soud spatřoval v Rozsudku KS účel předmětného sdružení v poskytování internetu. Jak vyhodnotil Nejvyšší správní soudu v bodu 23. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC, v obdobné věci jako je případ žalobce, a to u účastníka sdružení – CESKA SIT OPTICS LLC, pro existenci sdružení je podstatné, že žalobce poskytoval běžné připojení k internetu stejně jako společnost Česká síť a společnosti si mezi sebou převáděly některé zákazníky, jak je dle Nejvyššího správního soudu patrné ze správního spisu. Tímto závazným právním názorem je krajský soud vázán i v tomto řízení. Jak bylo zjištěno a prokázáno daňovými orgány skutkový stav při poskytování běžného připojení k internetu u žalobce a společnosti Česká síť je stejný (viz body [32] až [38] tohoto vyjádření k žalobě).

58. K tvrzení žalobce na str. 6 žaloby, že ke vzniku sdružení sice „není potřebná písemná smlouva“, ale podstatnou náležitostí smlouvy o sdružení je vůle stran ke vzniku sdružení, která absenteje, žalovaný uvádí následující:
59. K otázce existence společné vůle účastníků sdružení při posuzování existence sdružení se vyslovil Nejvyšší správní soudu již v rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC (viz body 16. až 23. tohoto rozsudku) a v bodech 25. a 26. Rozsudku NSS na tomto názoru setrval (viz, jak uvedeno v bodu [3] tohoto vyjádření k žalobě), a proto krajský soud je vázán jeho právním názorem. Nadto sdružení existovalo kontinuálně od roku 2009 nejméně do konce roku 2018, jak bylo daňovými orgány prokázáno (viz body [32] až [38] tohoto vyjádření k žalobě), neboť způsob společného výkonu ekonomické činnosti všech členů sdružení nedoznal změn oproti zjištěním správce daně uvedeným ve Zprávě o daňové kontrole. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud v bodu 18. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC: „Vzhledem k faktickému chování společností, které jednají, jako by byly sdruženy a k společné ovládací osobě souhlasí NSS se žalovaným i s krajským soudem v tom, že byla konkludentně uzavřena smlouva o sdružení, případně jiná obdobná smlouva. Nedostatek písemné formy nemá vliv na vznik závazkového vztahu, jestliže jej strany potvrzují vlastním chováním...“ V bodu 19. téhož rozsudku Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „nemůže odhlédnout ani od personálního propojení společností v osobě Ing. J. R., který je zcela ovládá. Jeho vůle je také vůlí obou společností. Směřuje-li tedy chování společností ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění, nelze to považovat za náhodu, ale za projev společné vůle. NSS proto nepřisvědčil námitce, že smlouva nebyla uzavřena pro nedostatek vůle stran.“ Rovněž v bodu 26. Rozsudku NSS bylo na shora uvedené poukázáno. Jak bylo dále uvedeno v bodu 20. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC, stěžovatel - CESKA SIT OPTICS LLC, a to jak zahraniční společnost, tak její česká organizační složka, byl zcela ovládán Ing. J. R., který fakticky rozhodoval o tom, jakou formou bude žalobce podnikat. Tyto skutečnosti přitom dle zjištění daňových orgánů byly shodné i u žalobce CESKA SIT LLC a trvaly kontinuálně od 25. 7. 2009 nejméně do konce roku 2018 (Ing. J. R. byl jediným jednatelem a společníkem obchodní společnosti Česká síť, který byl i vedoucím organizační složky žalobce, žalobce ani neměl zaměstnance a veškerou jeho činnost zajišťoval bezúplatně pan Ing. J. R.). Chování žalobce a společnosti Česká síť směřovalo i v tomto období ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění, což nelze považovat za náhodu, ale za projev společné vůle. S ohledem na skutečnost, že jedinou osobou, která organizovala a řídila činnost společnosti Česká síť a žalobce, byl od 25. 7. 2009 nejméně do konce roku 2018 pan J. R., který fakticky rozhodoval o tom, jakou formou bude žalobce podnikat, neboť žalobce jím byl zcela ovládán, nelze na počínání společnosti Česká síť a žalobce hledět jinak, než jako na koordinované konání ve vzájemné shodě sledující jediný

(legitimní) cíl, kterým je dosažení zisku. V tomto řízení je třeba přihlídnout i k historickému kontinuálnímu podnikatelskému chování žalobce a společnosti Česká síť.

60. Jak již bylo uvedeno Nejvyšším správním soudem v bodu 21. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC: „*Již z neobvykle složitého podnikatelského chování Ing. J. R. nadto patrné, že jednal s nějakým záměrem, neboť již od konce roku 2005 podnikal Ing. J. R. v oblasti přístupu k internetu se společností Česká síť. Později rozšířil své podnikání o další společnosti (české organizační složky svých amerických společností, které v USA nevyvíjely žádnou činnost a podnikaly jen jejich pobočky v ČR, mezi které patřila i stěžovatelka). Ing. J. R. tak investoval čas, energii a peníze do zřízení stěžovatelky a jiných společností, které podnikaly v podobné oblasti jako původní společnost Česká síť a byly na ní ekonomicky závislé. Musel proto mít nějaký cíl či záměr, se kterým řídil podnikání stěžovatelky a její činnost koordinovanou s činností společnosti Česká síť. To, že správci daně či později soudu nebyl obsah tohoto záměru znám, jim ovšem nebránilo v závěru o existenci smlouvy mezi společnostmi.*“ Uvedené platí i v případě žalobce. Pokud žalobce tvrdí, že poskytoval jiné služby než Česká síť, žalovaný trvá na tom, že pro věc je podstatné, že stejně jako Česká síť, žalobce poskytoval běžné připojení k internetu a mezi sebou si tyto subjekty převáděly některé zákazníky, jak ostatně konstatoval i Nejvyšší správní soud v bodu 23. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC. Žalobce v podané žalobě pouze obecně argumentuje o svobodě vůle a jejího projevu, ke svým tvrzením nedokládá žádné relevantní důkazy. Míra obecnosti uplatněného žalobního bodu určuje obecnost, s jakou se bude soud zabývat jeho posouzením (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č.j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS). Vzhledem k obecnosti těchto námitek, tyto tedy mají být stejnou měrou obecnosti krajským soudem vypořádány.

IV.

Posouzení věci soudem

61. Vzhledem k tomu, že žalobce ani žalovaný ve lhůtě dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu nevyjádřili nesouhlas s projednáním věci bez jednání, ač byli poučeni o tom, že v takovém případě se bude mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s. o věci samé bez jednání.
62. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
63. Jak vyplývá z výroku napadeného rozhodnutí, bylo jím zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno prvoinstančních rozhodnutí, kterými došlo k vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2019, 2. čtvrtletí roku 2019, 3. čtvrtletí roku 2019, 4. čtvrtletí roku 2019, a 1. 1. 2020 až 1. 3. 2020.
64. Žalobce v žalobě, obdobně jako v odvolacím řízení, zpochybňoval zákonnost vyměření daně z přidané hodnoty pouze z toho důvodu, že v jeho případě podle jeho názoru nebyly splněny podmínky pro jeho registraci plátce daně z přidané hodnoty, ke které došlo rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 24. 9. 2018, č.j. 1780947/18/2305-00510-400538, a to ke dni 25. 7. 2009. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č.j. 29849/19/5300-21445-708460, a prvoinstanční rozhodnutí bylo potvrzeno. Žalobce proti rozhodnutí žalovaného podal žalobu, která byla u Krajského soudu v Plzni vedena pod sp.zn. 30 Af 21/2019 a která v době vydání rozhodnutí soudu nebyla skončena.

65. Žalobce v žalobě správně upozornil na znění § 99 odst. 1 věta první daňového řádu, podle kterého vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán.
66. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2023, čj. 6 Afs 125/2021-56 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), uvedl: „Na závěru, že § 99 odst. 1 daňového řádu upravuje předběžné otázky, kterými jsou otázky, k jejichž řešení je příslušný jiný orgán, se shodují komentáře k daňovému řádu. Podle jednoho z komentářů podmínkou použití tohoto ustanovení je, že jde o otázku, k jejímuž řešení je „dána pravomoc zcela jiného správního orgánu nebo téhož správního orgánu (správce daně), ale v jiném řízení s jiným předmětem, případně soudu v některém ze soudních typů řízení“ (Baxa, J. § 99. In: Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K. a Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011).”
67. V nyní souzené věci se jednalo o správní rozhodnutí vydaná v nalézacích řízeních. V těchto řízeních byla předběžnou otázkou otázka, zda u žalobce byly či nebyly splněny podmínky pro jeho registraci jako plátce DPH. O této otázce však již bylo rozhodnuto v registračním řízení, jak uvedeno shora.
68. Žalovaný tak nemohl pochybit, když se pro existenci pravomocného rozhodnutí o splnění podmínek pro registraci žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty, nezabýval námitkami žalobce o tom, že podle jeho názoru podmínky pro registraci splněny nebyly. A to z toho důvodu, že byl rozhodnutím o předběžné otázce vázán. Z pohledu s předmětem řízení se míjejících námitek tak nelze považovat napadené rozhodnutí za nezákonné. Ze stejného důvodu zde nebyl ani důvod pro předložení věci Soudnímu dvoru Evropské unie k rozhodnutí o předběžné otázce, neboť i tímto návrhem žalobce směřoval do řízení registračního.

V.

Rozhodnutí soudu

69. Soud neshledal žádný z žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VI.

Odůvodnění neprovedení důkazů

70. Soud neprovedl žádný z navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VII.

Náklady řízení

71. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů 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 6. března 2024

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu