



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj), soudce Mgr. Aleše Smetanky a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobce: **CESKA SIT OPTICS LLC**
sídlem Rosecrans Street 305/3802, 921 10 San Diego, USA
zastoupený 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. 17229/23/5300-21441-702127,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2023, č. j. 17229/23/5300-21441-702127, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a byla potvrzena rozhodnutí – platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

„prvoinstanční orgán“) ze dne 24. 3. 2022, č. j. 392022/22/2305-50522-40656, č. j. 415853/22/2305-50522-40656, č. j. 417032/22/2305-50522-40656, č. j. 418924/22/2305-50522-40656, č. j. 426987/22/2305-50522-40656, jimž prvoinstanční orgán doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2019 a od 1. 1. 2020 do 1. 3. 2020.

II.

Žaloba

2. Žalobce úvodem žaloby shrnul dosavadní průběh správního řízení a uvedl, že než se žalobce 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 – jehož výsledkem byl Rozsudek NSS – 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.
3. Ustanovení § 99 daňového řádu 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.“
4. Ze znění ustanovení je zřejmé, že se na zde posuzovaný případ může vztahovat pouze generální pravidlo obsažené v 1. odstavci mířící obecně na všechny druhy předběžných otázek. 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 řízení.
5. 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 v odlišném řízení.
6. Na základě výše vyjmenovaných aspektů je žalobce přesvědčen, že žalovaný byl bez dalšího povinen posoudit jako předběžnou otázku to, zda je/byl žalobce platně registrován k dani z přidané hodnoty.
7. Pokud tedy žalovaný v bodě 21 Rozhodnutí o odvolání namítá, že veškeré žalobcem uplatněné námitky míří proti samotné registraci, dovoluje si žalobce oponovat, že se těmito body věnuje oprávněně, neboť spadají do působnosti ustanovení § 99 odst. 1 daňového

řádu. Je to totiž právě absence registrace k DPH, která činí řízení o Platebních výměrech bezpředmětným.

8. 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 a rovněž zrušení prvního rozhodnutí o odvolání. Celou záležitostí se bude nyní zabývat krajský soud. Žalobce je nadále přesvědčen, že registrace k dani z přidané hodnoty neproběhla v souladu se zákonem a že rozhodnutí o registraci (resp. rozhodnutí odvolacího orgánu) nesplňuje požadavky na něj kladené Nejvyšším správním soudem³, neboť žalovaný neodstranil vytýkané nedostatky spojené s prokázáním trvání registračního důvodu.
9. Ve správní žalobě podané dne 18. 7. 2023 proti druhému rozhodnutí o odvolání⁴ žalobce konstatoval, že je toho názoru, 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 uvedl, že namítané rozhodnutí je stíženo vadou spočívající v aplikaci tuzemské právní úpravy odporující unijnímu právu, zásadám a principům harmonizovaného systému DPH. Povinností žalovaného je 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 bráná 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 Rozhodnutí o odvolání. Z tohoto důvodu se žalobce v následujícím textu žaloby vyjádří k okolnostem, jež v samotném důsledku zapříčiňují, že žalovaný nemohl stanovit za předmětná zdaňovací období daň z přidané hodnoty.
10. Že je další řízení ve věci prejudiciální otázky schopné klíčový způsobem ovlivnit a ve svém důsledku i zvrátit závěr předmětného řízení, je možné naznačit také ve vztahu k řízení ve věci registrace společnosti Ceska sit llc, IČO: 290 75 157 (dále jen „Ceska sit llc“) k dani z přidané hodnoty. V dané věci byl nedávno vydán rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2023 sp. zn. 4 Afs 225/2022. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku zrušil rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2022, č. j. 30 Af 21/2019-113, který potvrzoval postup a závěr orgánu finanční správy o registraci subjektu k DPH.
11. S ohledem na podobnost posuzovaných subjektů a jejich povinnosti k registraci lze očekávat, že krajský soud, který se bude nyní registrací žalobce zabývat, promítne do svého hodnocení také závěry zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 afs 225/2022. Dle žalobce lze odkázat na vyjádřené právní názory Nejvyššího správního soudu mimo jiné ve vztahu k účasti Ceska sit llc na sdružení, když v bodě 28. soud 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.“
12. Nejvyšší správní soud se rovněž 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

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

krajský soud náležitě objasnit, jaké důkazní prostředky obsažené v daňovém spise nasvědčují této skutečnosti, což však rovněž neučinil.“ Nejvyšší správní soud následně označil napadený rozsudek za nepřezkoumatelný „ohledně data registrace stěžovatelky k DPH ke dni zápisu její organizační složky do obchodního rejstříku.“⁵

13. Žalobce se domnívá, že i v jeho případě odvolací orgán pochybil, pokud bez dalšího potvrdil Rozhodnutí o registraci. Žalobce se domnívá, že přijetím uvedeného závěru nedošlo k dostatečnému prověření skutečného způsobu výkonu ekonomické činnosti žalobce ani k řádnému zohlednění všech skutečností.
14. Žalobce je přesvědčen, že uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 afs 225/2022, stejně tak jako Rozhodnutí o registraci zásadní mírou ovlivňuje další postup ve zde předmětném řízení. V tomto ohledu lze tedy 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 vycházející z předchozí zkušenosti, pravidel, a rozhodování typově podobných případů, vedoucí k zamezení existence libovůle při výkladu právního předpisu.
15. Neexistence sdružení a rozpor českého práva s unijní směrnici
16. S odkazem na výše uvedené má žalobce za to, že zde existují rozpory, pro které je toto řízení dle jeho názoru 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 ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu a který spočívá ve správném zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. 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 meritů věci.
17. Neexistence společnosti/sdružení
18. Žalobce si zde dovolí ve stručnosti shrnout několik aspektů, které považuje za podstatné pro posouzení existence společnosti. Žalobce je přesvědčen, že pro hodnocení napadeného Rozhodnutí o odvolání se jedná o otázku bezprostředně související a současně otázku, jak již bylo naznačeno výše, plně v souladu s ustanovením § 99 daňového řádu.
19. Podle názorů soudů, které se k problematice sdružení již v jiných řízeních vyjadřovali (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 LLC – organizační složka, DIČ: CZ29075157, a KDYNKY INTERNET LLC – organizační složka, DIČ: CZ29096821)⁸, 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.
20. 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. Žalobce je přesvědčen, že v průběhu odvolacího řízení o Rozhodnutí o registraci předložil za součinnosti ostatních organizačních složek zahraničních právnických osob dokumenty, ze kterých vyplývá, že žalovaný nemohl žalobce registrovat k DPH z důvodu neexistence společnosti právě kvůli absenci vůle k jejímu vzniku. Žalobce předložil faktury, smlouvy Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

a objednávky za období mezi lety 2013–2018. Tyto dokumenty se pojí s výkonem samostatné ekonomické činnosti, jež byla žalobcem vykonávána nezávisle na jiných subjektech. Důležité je připomenout, že právní podstatou společnosti je závazek, který vznikne na základě smlouvy. Již samotné znění ustanovení § 829 občanského zákoníku podává jasné mantinely pro právní výklad sdružení. Odst. 1 citovaného ustanovení uvádí: „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 „zdánlivé“ existenci sdružení mezi výše uvedenými subjekty označit za právně zcela nesprávný, neb vůle zúčastněných subjektů na založení sdružení, jako esenciální prvek, zcela chybí.

21. 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 ustanovení § 37 občanského zákoníku), osobou způsobilou k činění právních úkonů, s možným předmětem plnění, nesmí být odporující zákonu, nesmí obcházet zákon a nesmí se přičít dobrým mravům, neboť jinak by šlo o právní úkon neplatný.
22. 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.
23. 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.
24. 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 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.“⁹
25. 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 prohlašována sdružení z ekonomicky samostatných subjektů.

26. Žalobce neprojevil vůli uzavřít smlouvu o sdružení ke dni 15. 10. 2009, ani k jinému datu. Žádná z entit, ani žalobce (či snad jiné organizační složky zahraničních subjektů), při výkonu své ekonomické činnosti neprojevily vůli, že by se chtěly stát součástí společnosti (sdružení). Nad to od samého počátku řízení takové tvrzení vyvracely.
27. V návaznosti na uvedené zde žalobce připomene, že 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 přdestřel, že zatímco společnost Česká síť s.r.o. poskytuje veřejnou telekomunikační službu a také další služby jako IPTV a služby přenosu dat, žalobce, KDYNKY INTERNET LLC organizační složka ani CESKA SIT LLC organizační složka tyto služby nikdy neposkytovaly a vzhledem k licenčnímu oprávnění ani poskytovat nemohou.
28. Rozpor českého práva s unijní směrnici
29. Dalším důvodem, pro který žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného uvedenými v Rozhodnutí o odvolání je rozpornost zákonné konstrukce registrace k DPH, jenž 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. Nad to se opět jedná o otázku předběžnou splňující vlastnosti uvedené v ustanovení § 99 daňového řádu.
30. Žalobce je tak toho názoru, že není možné na zde posuzovaný případ aplikovat zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“), a to pro rozpor s právem Evropské unie (dále také „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“).
31. Samotný institut sdružení byl upraven v ustanovení § 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.
32. 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.
33. Zákon o dani z přidané hodnoty zakotvil úpravu registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti specificky¹⁰ od obecných pravidel registrace a od procesních práv a povinností „běžných“ plátců DPH.
34. Ve vztahu k registraci plátce DPH v ustanovení § 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,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

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.

35. 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.
36. Ustanovení § 94 odst. 2 c) zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 12. 2012 uvádí:
37. *(2) Osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, která*
38. *c) 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.*
39. 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.
40. Vzhledem k této specifické právní úpravě byli povinni k registraci k DPH i společníci – osoby povinné k dani, které samy ekonomickou činností vykonávající mimo aktivity společnosti nepřesáhly zákonem stanovený obrat, ani nenaplnily jiná kritéria pro povinnou registraci k DPH.
41. 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 změny.
42. 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 postupů 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.“ (zdůrazněno žalobcem)
43. Z uvedeného dle žalobce zřetelně vyplývá, že si byl zákonodárce vědom, že přijetím speciální právní úpravy vztahující se ke společností a jejich společníkům jako plátcům DPH, vytvořil právní nesoulad mezi Směrnicí o DPH a tuzemskou právní úpravou.
44. Dále v textu důvodová zpráva ke zrušení ustanovení § 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

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

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.“

45. V souvislosti se zrušením ustanovení § 6a zákona o dani z přidané hodnoty došlo rovněž ke změně ustanovení § 94 téhož zákona.
46. Člen skupiny tímto, tak jako každá jiná osoba povinná k dani, nyní postupuje podle ustanovení § 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).
47. 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.
48. 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 DPH). Pokud by však národní legislativa byla nejednoznačná a zdánlivě by danou věc upravovala odchylně a v neprospěch plátce DPH, pak ze znění směrnice může daný plátce dovolat (a negovat tak aplikaci národní legislativy).
49. Žalobce v této souvislosti uvádí, 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.
50. 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 bezpodmínečné a dostatečně přesné, jednotlivci se jich mohou dovolat před národním soudem, pokud stát směrnicí buď neprovedl nebo ji provedl nesprávně.“ (podtrženo žalobcem) 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 bezpodmínečné a dostatečně přesné.“

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

51. 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 nějž 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.
52. 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 bezpodmínečnosti¹² a dostatečné přesnosti¹³, 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.
53. Jelikož Směrnice o DPH nezakládá speciální pravidla pro jeho situaci, měla by být aplikována pravidla obecná¹⁴. 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 ve čl. 287 Směrnice o DPH poskytuje státům přistoupičím 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 ustanovení § 6 odst. 1, podle kterého do systému DPH „zařadí“ pouze ty osoby povinné k dani, které překročí obrát za 12 bezprostředně předcházejících měsíců 2 mil. Kč (částka byla od roku 2023 navýšena). Uvedené zakládá stav, při kterém subjekty, jejichž roční obrát nedosahuje určené hranice, nemohou být bez splnění jiné podmínky a bez vlastní vůle registrováni k dani k přidané hodnotě.
54. 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.
55. 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.
56. 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).
57. V kontextu posuzovaného případu je minimálně patrné, že do českého právního řádu byla začleněna právní úprava, která stanovovala práva a povinnosti nad rámec působnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Směrnice o DPH, a tím nepřiměřeně zatížila daňové subjekty provádějící ekonomickou činnost v českém právním prostředí.

58. 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.
59. 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.
60. 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, jenž své služby poskytovali bez DPH jako neplátcí, již není schopen přenést na konečného zákazníka, jak by za normálních okolností se 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.
61. Žalobce si zde dovolí zdůraznit, 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 civilně právních jako samostatný a nezávislý subjekt.
62. 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 DPH. 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*¹⁵.
63. 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.
64. S odkazem na vše výše uvedené má žalobce 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.

65. Podle názoru žalobce zde existují okolnosti, které zřetelně naznačují, že závěry uváděné v Rozhodnutí o odvolání 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.
66. 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.
67. Žalobce si zde dovolí zdůraznit, že po celou dobu řízení před správci 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 civilně právních jako samostatný a nezávislý subjekt.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

68. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhnul její zamítnutí.
69. Žalovaný požadavek žalobce a jeho odůvodnění jednoznačně odmítá, když vyvrací námitky žalobcem uplatněné. Ve svém vyjádření odkazuje žalovaný na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání žalobce, jakož i na spisový materiál. Pro úplnost žalovaný uvádí, že spisový materiál vztahující se k registračnímu řízení byl předložen Krajskému soudu v Plzni ke sp. zn. 57 Af 8/2023.
70. K návrhu žalobce na zrušení rozhodnutí prvostupňového správce daně žalovaný uvádí, 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.
71. 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 [zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „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.
72. Jak je uvedeno v bodech [21] a [22] 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 č.j. 14975/23/5300-21441-702127 ze dne 16.5.2023, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti

rozhodnutí o registraci, které nabylo právní moci dne 18.5.2023 a žaloba podaná proti tomuto rozhodnutí je vedena u zdejšího soudu pod sp. zn. 57 Af 8/2023 (věc nebyla doposud rozhodnuta). Jestliže tedy v žalobě vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 57 Af 9/2023 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 zdejším soudem 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. 57 Af 8/2023. 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: Ad 1) Posouzení prejudiciální otázky – registrace k DPH [12] V souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) soud vychází při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

73. 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 18.5.2023 rozhodnutím č.j. 14975/23/5300-21441-702127 ze dne 16.5.2023. 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 15.10.2009. 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 [21] a [22] 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 23. 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 meritě věci, žalovaný uvádí, že rozhodnutí o registraci žalobce k DPH nebylo zrušeno rozsudkem NSS, žalobce byl platně registrován k DPH ke dni 15.10.2009. Jak již bylo dále výše uvedeno, nadto rozhodnutí o registraci, které bylo vydáno v jiném samostatném řízení nabylo právní moci dne 18.5.2023, 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 15.10.2009, které nabylo právní moci dne 18.5.2023, 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. 57 Af 9/2023) 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 č.j. 14975/23/5300-21441-702127 ze dne 16.5.2023, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti rozhodnutí o registraci, vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 57 Af 8/2023, zdejší soud tedy bude registrační řízení přezkoumávat v jiném soudním řízení. Ad 2)

74. Žalovaný opětovně uvádí, 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. Pro úplnost uvádí, že předmětná námitka byla vypořádána žalovaným v bodech [61] a [62] rozhodnutí č.j. 14975/23/5300-21441-702127 ze dne 16.5.2023 a byla shledána nedůvodnou, toto pravomocné rozhodnutí (nabylo právní moci dne 18.5.2023) je nyní podrobena soudnímu přezkumu zdejším soudem ve věci žaloby sp. zn. 57 Af 8/2023.
75. V případě, že se krajský soud neztotožní s výše uvedeným návrhem, žalovaný k věci dále uvádí následující:
76. 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.
77. 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 (zvýraznění zde přidáno žalovaným) 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 obratu osob povinných dani (35000 EUR; čl. 287 Směrnice) ve sdružení (posléze ve společnosti) v rámci § 6 a § 94 odst. 2 ZDPH v tehdy platném a účinném znění.
78. 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. společností – 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).

79. 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.
80. 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.
81. 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.
82. 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 jejích 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.
83. 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. [23] 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.

84. Z výše uvedených důvodů je 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 15. 10. 2009 v souladu se zákonem.
85. Pokud si žalobce na str. 10 v bodu 47. 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.
86. Žalovaný uvádí, že žalobní námitka se týká registračního řízení, nikoli řízení vyměřovacího, pro které je irrelevantní, a proto navrhuje její odmítnutí, odkazuje přitom na již uvedené v bodech [11] až [13] tohoto vyjádření k žalobě. Pro úplnost uvádí, že předmětná námitka byla vypořádána žalovaným v pravomocném rozhodnutí č.j. 14975/23/5300-21441-702127 ze dne 16.5.2023 (nabylo právní moci dne 18.5.2023) a byla shledána nedůvodnou, toto rozhodnutí je nyní podrobena soudnímu přezkumu zdejším soudem ve věci žaloby sp. zn. 57 Af 8/2023. Otázka registrace žalobce k DPH tedy není otázkou ve smyslu § 99 daňového řádu, jak žalobce tvrdí.
87. V případě, že se krajský soud neztotožní s výše uvedeným návrhem, žalovaný k věci dále uvádí následující:
88. 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 neuskutečňuje zdanitelná plnění samostatně, 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 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 bodu, 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 obchodní společnost Česká síť majitelkou přenosové soustavy a v rámci ní umožňuje provozovat ekonomickou činnost žalobci (poskytování služeb internetu). Aniž by existoval a byl využíván majetek ve vlastnictví obchodní společnosti Česká síť, není možný výkon ekonomické činnosti žalobce. Jak bylo zjištěno, žalobce neměl žádné zaměstnance. Veškerou činnost žalobce zajišťuje Ing. J. R..

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Podnikání žalobce, využívajícího stejnou přenosovou soustavu ve vlastnictví obchodní společnosti Česká síť je závislé na této obchodní společnosti. Obchodní společnost Česká síť a žalobce jsou personálně propojenými osobami. Obchodní společnost Česká síť a žalobce ovládá stejná osoba – Ing. J. R. (jediný jednatel a společník obchodní 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. Závěr o vzniku sdružení je podrobně odůvodněn ve Zprávě o daňové kontrole (zejména na str. 3 až 5) a dále na straně druhé rozhodnutí o registraci a zejména pak v bodech [27] až [32], [35] až [47], [48] až [50] rozhodnutí č.j. 14975/23/5300-21441-702127 ze dne 16.5.2023. Přes výzvy prvoinstančního správce daně zaslané žalobci v rámci předmětné daňové kontroly (viz Zpráva o daňové kontrole), dále pak v písemnosti č.j. 33453/22/5300-21441-712772 ze dne 12.9.2022 (dále jen „Seznámení 1“), písemnosti č.j. 42156/22/5300-21441-712772 ze dne 11.11.2022 (dále jen „Seznámení 2“) a písemnosti č.j. 10712/23/5300-21441-702127 ze dne 22.3.2023 (dále jen „Seznámení 3“) vydaná žalovaným ve znovuoobnoveném odvolacím řízení po rozsudku NSS, žalobce shora uvedená skutková zjištění daňových orgánů v daňovém řízení jím předloženými důkazními prostředky nevyvrátil. Žalovaný si dovoluje odkázat na vyhodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem uvedené v Seznámení 2 a v bodech [39] až [47] rozhodnutí č.j. 14975/23/5300-21441-702127 ze dne 16.5.2023. Naopak žalovaný v souladu se závazným právním názorem vysloveným NSS v rozsudku NSS doplnil znovuoobnovené odvolací řízení o důkazy (viz body [36] až [38] rozhodnutí č.j. 14975/23/5300-21441-702127 ze dne 16.5.2023), prokazující skutečnost, že žalobce poskytoval zdanitelná plnění se společností Česká síť i po listopadu 2014, a to nejméně do konce roku 2018, tj., že žalobce byl rozhodnutím o registraci vydaným prvoinstančním správcem daně dne 24.9.2018 zaregistrován jako plátce DPH ode dne 15.10.2009, v prekluzivní lhůtě pro registraci.

89. Správce daně rozhodnutím o registraci zaregistroval žalobce jako plátce DPH, a to ke dni 15.10. 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 dalšími zahraničními právnickými osobami (CESKA SIT LLC a KDYNSKI INTERNET LLC), podnikajícími na území ČR prostřednictvím odštěpných závodů, zapsaných v obchodním rejstříku, činnosti, které vykazují všechny prvky sdružení, jak je předpokládá ust. § 829 a násl. občanského zákoníku, 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 ust. § 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 s obchodní společností Česká síť, která je plátcem DPH od 25. 11. 2005, smlouvu o sdružení. [30] 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

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 NSS ze dne 15.2.2023, č.j. 6 Afs 331/2021-61 (viz body 18. až 20.) a ve věci žalobce v rozsudku NSS (viz body 16. až 24.), kterými je Krajský soud v Plzni vázán i při posouzení této žaloby.

90. Ze závěrů uvedených v rozsudku NSS (viz jak uvedeno v bodu [3] tohoto vyjádření k žalobě), vyplývá, že NSS přisvědčil žalovanému a krajskému soudu, že v letech 2013 a 2014 byla existence sdružení bezesporu prokázána „přínejmenším do konce listopadu 2014“ (viz bod 32. rozsudku NSS). Rovněž v bodu 35. rozsudku NSS učinil NSS závazný právní názor, a to, že prekluzivní lhůta, v níž lze rozhodnout o registraci, nemá vliv na určení dne, odkdy má být osoba registrována jako plátce DPH, tj. že lze žalobce registrovat zpětně ke dni 15. 10. 2009, za podmínky, pokud žalovaný doplní odvolací řízení o důkazy o tom, že žalobce poskytoval zdanitelná plnění společně se společností Česká síť alespoň tři roky před registrací, že tedy v době registrace ještě neuplynula prekluzivní lhůta, což žalovaný v souladu se závazným právním názorem uvedeným v rozsudku NSS ve znovuoobnoveném odvolacím řízení po rozsudku NSS učinil (zejména zajistil důkazy prokazující, že žalobce byl smluvním dodavatelem internetového připojení pro obec Mutěňín, ale fakticky připojení dodávala společnost Česká síť i po listopadu 2014, a to nejméně do konce roku 2018).
91. Jak je uvedeno v bodu 32. rozsudku NSS, daňové orgány prokázaly, že registrační důvod (existence sdružení žalobce se společností Česká síť) existoval od října 2009 a trval přínejmenším do konce listopadu 2014, neboť v té době byl žalobce smluvním dodavatelem internetového připojení pro obec Mutěňín, ale fakticky připojení dodávala společnost Česká síť. Na základě důkazů doplněných žalovaným do znovuoobnoveného odvolacího řízení po rozsudku NSS (viz. např. protokoly o místních šetřeních v roce 2015 a v roce 2018 u zákazníků žalobce, společnosti Česká síť a zbylých členů sdružení; faktury vydané žalobcem pro obec Mutěňín; faktury vydané CESKA SIT LLC pro obec Draženov; účetní výkazy a zejména přílohy k účetní závěrce za r. 2015 a r. 2018 uložené ve Sbírce listin obchodního rejstříku společnosti Česká síť, žalobce a zbylých členů sdružení; bankovní výpisy společnosti Česká síť z r. 2009 a r. 2010 a žalobce z r. 2009 a r. 2010) bylo prokázáno, že ve zjištění daňových orgánů o existenci sdružení mezi žalobcem a společností Česká síť po listopadu 2014 u zákazníka žalobce obce Mutěňín nenastala v následujících letech ve způsobu společného výkonu ekonomické činnosti ve sdružení mezi Českou sítí a žalobcem žádná změna, a sdružení existovalo kontinuálně od roku 2009 nejméně do konce roku 2018.. [32] Žalovaný s odkazem na hodnocení všech důkazních prostředků získaných daňovými orgány a předložených žalobcem, obsažené v Seznámení 1, Seznámení 2 a Seznámení 3 a v bodech [36] až [47] rozhodnutí č.j. 14975/23/5300-21441-702127 ze dne 16.5.2023, které bylo učiněné v souladu se základními zásadami daňového řízení, zejm. v souladu s § 8 daňového řádu, trvá na tom, že ucelený soubor zjištěných skutečností prokazuje závěr daňových orgánů, že sdružení (ve smyslu občanského zákoníku) tvořené žalobcem, obchodní společností Česká síť a zbylými členy 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. Jak zcela správně přitom konstatoval NSS v bodu 35. rozsudku NSS, prekluzivní lhůta, v níž lze rozhodnout o registraci, nemá vliv na určení dne, odkdy má být osoba registrována jako plátce DPH. Jestliže tedy daňové orgány registrovaly žalobce v září 2018, tj. v prekluzivní lhůtě, jak výše uvedeno, mohly tak učinit i zpětně ke dni 25.7.2009, kdy byl žalobce zapsán do obchodního rejstříku, a tedy uzavřel smlouvu o sdružení.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

92. Jestliže žalobce poukazuje na odlišnost ekonomických činností žalobce, zbylých členů sdružení a společnosti Česká síť (viz str. 7 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 i NSS spatřovaly v předešlém soudním řízení účel předmětného sdružení v poskytování internetu. Jak vyhodnotil NSS v bodu 23. rozsudku NSS, pro existenci sdružení je podstatné, že žalobce poskytoval běžné připojení k internetu stejně jako společnost Česká síť a společnosti si mezi sebou převáděli některé zákazníky, jak je dle NSS patrné ze správního spisu. Tímto závazným právním názorem je krajský soud vázán i v tomto řízení. Jak bylo zjištěno a prokázáno daňovými orgány v doplněném odvolacím řízení po rozsudku NSS, i v NSS požadovaném období byl skutkový stav při poskytování běžného připojení k internetu u žalobce a společnosti Česká síť stejný.
93. Poukazuje-li žalobce na str. 4 žaloby (bod 18.) na rozsudek NSS ze dne 19.6.2023 č.j. 4 Afs 225/2022-39 (stěžovatel CESKA SIT LLC), žalovaný uvádí, že na rozdíl od této věci byl rozsudek krajského soudu zrušen pro nepřezkoumatelnost z důvodu nevypořádání žalobních námitek uvedených v bodu 27. předmětného rozsudku. V případě žalobce však nebyl rozsudek KS 1 zrušen pro nepřezkoumatelnost, ale z důvodu, že tříletá prekluzivní lhůta pro registraci žalobce k DPH (při zohlednění skutečnosti, že registrační důvod trval přinejmenším do listopadu 2014), by uplynula na konci listopadu 2017, přičemž rozhodnutí o registraci bylo správcem daně vydáno až v září 2018 (24. 9. 2018), a proto je třeba učinit doplnění řízení - blíže viz bod [3] tohoto vyjádření k žalobě. Krajský soud je tedy v řízení s žalobcem (sp. zn. 57 Af 8/2023) vázán závazným právním názorem vysloveným NSS v rozsudku NSS, nikoli v rozsudku, na který žalobce odkazuje. Žalovaný pak v souladu se závazným právním názorem NSS obsaženým v rozsudku NSS doplnil znovuobnovené odvolací řízení o důkazy, prokazující, že předmětné sdružení existovalo i v NSS požadovaném období, jak již bylo v tomto vyjádření k žalobě výše rozvedeno. Důkazní prostředky předložené žalobcem byly rovněž žalovaným řádně vyhodnoceny v souladu s § 8 daňového řádu (viz body [39] až [47] rozhodnutí č.j. 14975/23/5300-21441-702127 ze dne 16.5.2023), a to po předchozím žalobci zaslaném Seznámení 2, k němuž měl možnost se vyjádřit a navrhnout další důkazní prostředky. Žalobce v reakci na Seznámení 2 již další důkazní prostředky nepředložil.
94. 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 absentuje, žalovaný uvádí následující: K otázce existence společné vůle účastníků sdružení se vyslovil NSS již v rozsudku NSS při posuzování existence sdružení (viz body 16. až 23. rozsudku NSS) a krajský soud je v řízení vedeném pod sp. zn. 57 Af 8/2023 vázán tímto závazným právním názorem NSS uvedeným v rozsudku NSS, a proto již v tomto řízení nelze krajským soudem závěr o existenci předmětného sdružení a jeho trvání „přinejmenším do konce listopadu 2014“ (viz bod 32. rozsudku NSS) krajským soudem přezkoumávat. Nadto sdružení existovalo kontinuálně i po listopadu 2014, nejméně do konce roku 2018, jak bylo daňovými orgány v doplněném znovuobnoveném řízení po rozsudku NSS zjištěno a prokázáno (viz body [27] až [47] rozhodnutí č.j. 14975/23/5300-21441-702127 ze dne 16.5.2023), neboť způsob společného výkonu ekonomické činnosti všech členů sdružení nedoznal změn oproti zjištěním správce daně do listopadu 2014. Jak přitom uvedl NSS v bodu 18. rozsudku NSS, cit.: „Vzhledem k faktickému chování společností, které jednají, jako by byly sdruženy a k společné ovládající osobě souhlasí NSS se žalovaným i s krajským soudem v tom, že byla konkludentně uzavřena smlouva o

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

sdružení, případně jiná obdobná smlouva. Nedostatek písemné formy nemá vliv na vznik závazkového vztahu, jestliže jej strany potvrzují vlastním chováním...“. V bodu 19. rozsudku NSS, dále NSS uvedl, že cit.: „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.“ Jak bylo dále uvedeno v bodu 20. rozsudku NSS, žalobce, 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 trvaly i v po listopadu 2014 a to nejpozději 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 to 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 v NSS požadovaném období 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, které přitom trvalo i v NSS požadovaném období.

95. Jak již bylo uvedeno NSS v bodu 21. rozsudku NSS, cit.: „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.“ 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 NSS v bodu 23. rozsudku NSS. 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 NSS 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.
96. Žalovaný připomíná, že NSS v bodech 16. až 24. rozsudku NSS vyslovil souhlas se žalovaným a krajským soudem v tom, že činnost žalobce a společnosti Česká síť naplňuje podmínku smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, tj. vyslovil souhlas s existencí sdružení a potvrdil, že cit.: „Společnosti tak uzavřely smlouvu o sdružení (či smlouvu obdobnou) ke dni stěžovatelčina zápisu do obchodního rejstříku (15. 10. 2009)“. NSS

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rovněž v bodu 35. rozsudku NSS konstatoval, že lze žalobce podle § 94 odst. 2 písm. c) ZDPH registrovat k DPH zpětně ke dni 15.10.2009. Žalovaný byl ve znovuobnoveném odvolacím řízení po rozsudku NSS vázán tímto závazným právním názorem NSS, kterým je vázán i krajský soud v řízení vedeném pod sp. zn. 57 Af 8/2023, a proto již nelze shora uvedený právní názor NSS v soudním řízení před krajským soudem přezkoumávat.

IV.

Posouzení věci soudem

97. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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.
98. O žalobě soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť s tím oba účastníci vyslovili souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

V.

Rozhodnutí soudu

99. Soud neshledal žalobu důvodnou.
100. Úvodem je nezbytné předeslat, že těžiště žalobní argumentace v nyní projednávané věci se týkalo tvrzeného nesouladu českého právního řádu s evropskými předpisy v oblasti registraci k DPH. Žalobce uváděl, že nemohlo dojít k platnému zaregistrování k DPH, což představuje předpoklad k zákonnému vyměření daně. Při náhledu na tuto otázku vycházel soud (stejně jako žalobce) ze znění § 99 odst. 1 věta první a druhá daňového řádu, podle něhož platí, že *„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.“* Právě citovaná norma však podle mínění soudu možnost zpochybnění registrace žalobce k DPH v rámci řízení o vyměření daně jednoznačně vylučuje, když jde o otázku, o *„které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci“*, přičemž Odvolací finanční ředitelství jakožto příslušný orgán vydalo dne 16. 5. 2023 rozhodnutí č. j. 14975/23/5300-21441-702127 (dále jen „rozhodnutí o registraci“), jímž byla otázka registrace žalobce k DPH pravomocně vyřešena. Žalovaný v nyní projednávané věci proto ve smyslu shora citovaného ustanovení neměl jinou možnost než se rozhodnutím o registraci řídit a vycházet z něj ve svých úvahách.
101. S ohledem na právě uvedené nemůže tvrzený nesoulad registračního řízení s unijním právem způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť jde o tvrzení, které se netýká vyměření daně, tj. předmětu řízení v této věci, ale otázek výlučně řešených v rozhodnutí o registraci. Z tohoto důvodu ani nepřípadlo v úvahu položení předběžné otázky SD EU. Navíc soud doplňuje, že senát 57 v rozsudku ze dne 26. 1. 2024, č. j. 57 Af 8/2023 – 66 zamítl žalobu proti rozhodnutí o registraci, a zároveň dospěl k závěru o souladu české a unijní právní úpravy této otázky. Na tyto závěry soud zcela odkazuje.
102. Pokud se jedná o polemiku žalobce o neexistenci společnosti, pak je nezbytné uvést, že žalobní argumentace je stran této otázky naprosto plochá, jsou v ní uvedeny toliko zcela obecné právní úvahy nemající přímý vztah k projednávané věci, žalobce nijak konkrétně nereaguje na skutková zjištění daňových orgánů a na jejich závěry obsažené v napadeném rozhodnutí, nemohl se soud touto polemikou věcně zabývat a shledat ji důvodnou.

103. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI.

Náklady řízení

104. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovaný právo na náhradu jakýchkoli nákladů řízení neuplatňoval, 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 dne 23. 4. 2024

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu