



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mráky ve věci žalobkyně: **CESKA SIT OPTICS LLC**, Rosecrans Street 305, San Diego, USA, jednající prostřednictvím CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, Boženy Němcové 120, Domažlice, zastoupené advokátem Mgr. Lukášem Regecem, V Parku 12, Praha 11, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 16. 5. 2023, čj. 14975/23/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 1. 2024, čj. 57 Af 8/2023-66,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Soud se v této věci opakovaně zabývá registrací žalobkyně jako plátkyně daně z přidané hodnoty. Souhlasí se závěry dosavadního řízení, v němž byla prokázána činnost žalobkyně ve sdružení se společností Česká síť v roce 2015 i později. Krom toho má za to, že právní úprava, která do půli roku 2017 ukládala členům sdružení registrovat se jako plátcí DPH, nebyla v rozporu s uniijním právem.

1. Popis věci

[2] Žalobkyně poskytuje služby v oblasti připojení k internetu. Finanční úřad pro Plzeňský kraj u ní provedl kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a zjistil, že žalobkyně nikdy nepodnikala samostatně, ale že byla ode dne zápisu organizační složky do obchodního rejstříku (15. 10. 2009) ve sdružení se společností Česká síť, s. r. o. To byl důvod k registraci k DPH [§ 94 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o

dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012]. Správce daně ji proto v září 2018 registroval se zpětnou účinností od 15. 10. 2009. Žalobkyně podala proti rozhodnutí o registraci odvolání, to ale žalovaný zamítl.

[3] Žalobkyně neuspěla se svými námitkami ani u Krajského soudu v Plzni, který přisvědčil daňovým orgánům, a žalobu rozsudkem ze dne 14. 4. 2020 (čj. 57 Af 39/2019-51) zamítl.

[4] Žalobkyně proto podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. NSS ji rozsudkem ze dne 10. 5. 2022 (čj. 10 Afs 137/2020-69) shledal důvodnou, rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Podle NSS činnost žalobkyně a společnosti Česká síť naplňovala podmínku smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy. Ke dni uzavření takové smlouvy byla žalobkyně povinna se zaregistrovat k DPH. Protože to neudělala, mohly o její registraci rozhodnout daňové orgány z moci úřední. K registraci jim přitom běžela tříletá prekluzivní lhůta, která se přerušila a začala běžet znovu v každém zdaňovacím období, v němž registrační důvody přetrvávaly. Právo daňových orgánů registrovat plátce by proto zaniklo až s koncem té lhůty, která začne běžet ve chvíli, kdy registrační důvod trval naposledy. Protože daňové orgány prokázaly trvání registračního důvodu jen do listopadu 2014, ale žalobkyni registrovaly až v září 2018 (tedy po více než třech letech), nebylo postaveno najisto, zda v té době už neuplynula prekluzivní lhůta pro její registraci. Žalovaný měl proto v dalším řízení zjistit, zda žalobkyně poskytovala zdanitelná plnění společně se společností Česká síť alespoň tři roky před registrací, a tedy zda v době registrace prekluzivní lhůta neuplynula.

[5] Žalovaný v dalším řízení doplnil vlastní dokazování a zhodnotil důkazy předložené žalobkyní. Dospěl k závěru, že žalobkyně poskytovala zdanitelná plnění společně se společností Česká síť a dalšími subjekty (jako KDYNKY INTERNET LLC – organizační složka, nebo CESKA SIT LLC – organizační složka) přinejmenším do konce roku 2018. Pokud ji tedy správce daně registroval v září 2018, učinil tak před uplynutím prekluzivní lhůty. Odvolání proto žalovaný opět zamítl.

[6] Žalobkyně se znovu bránila u Krajského soudu v Plzni, ten ale její žalobu zamítl. Krajský soud nepovažoval za důvodné námitky týkající se dokazování a hodnocení jednotlivých důkazů. Dále neshledal rozpor § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH – týkající se registrace člena sdružení – se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (*směrnice o DPH*). Vliv na řízení o žalobě neměly ani předběžné otázky položené Soudnímu dvoru Evropské unie v kasačním řízení vedeném se společností Česká síť pod sp. zn. 10 Afs 66/2023, a proto krajský soud řízení nepřerušil.

2. Argumenty stran v kasačním řízení

2.1 Kasační stížnost

[7] Žalobkyně podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost (NSS ji proto nadále bude označovat jako *stěžovatelku*). Považuje jej za nepřezkoumatelný: s jejími žalobními námitkami se totiž krajský soud nevypořádal dostatečně.

pokračování

[8] Stěžovatelka trvá na tom, že žalovaný nezískal nově použité důkazní prostředky v souladu se zákonem a se zásadami daňového řízení. Navíc jimi ani neprokázal, že stěžovatelka byla účastna ve sdružení.

[9] Konkrétně spatřuje stěžovatelka problém v tom, jak byla provedena místní šetření. Správce daně provedl místní šetření tak, že přímo kontaktoval vybrané zákazníky jiných osob ve sdružení a u nich vygeneroval parametry připojení. Tento proces ale blíže nepopsal, a tak není jasné, jak byl tento důkaz získán. Správce daně navíc jen přepokopíroval příkazový řádek s adresou připojení a nevyužil možnost vyfotit obrazovku nebo jinak věrohodně doložit, že správce daně získal důkaz u uvedeného zákazníka. Správce daně nevyužil ani přístroje na diagnostiku sítě. Místní šetření proto neprovedl transparentně a důvěryhodně. Stěžovatelka poukazuje také na to, že adresu síťového připojení je možné libovolně měnit. Informace získané při místním šetření tak nemohou prokázat účast stěžovatelky ve sdružení.

[10] Neobstojí ani dokument ze dne 18. 5. 2016. Žalovaný jej označil jako úřední záznam, i když formální zákonné požadavky kladené na úřední záznamy nesplňoval. Postrádal údaj o tom, kdy byl vyhotoven, a označení osoby, která ho vyhotovila. Stěžovatelka nesouhlasí s odůvodněním krajského soudu, podle kterého nejde o úřední záznam, ale o listinný důkaz zachycující e-mailovou komunikaci. Na dokumentu je totiž nečitelný ruční podpis, což není pro e-mailovou komunikaci obvyklé. Krajský soud sám navíc dokument označuje jako úřední záznam. Dokument pak nesplňuje ani obsahové náležitosti, protože informace z příkazového řádku je v něm jen zkopírována, a tak podobně jako protokoly o místních šetřeních neprokazuje účast stěžovatelky ve sdružení.

[11] Stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, jak krajský soud posoudil námitky o nesprávném hodnocení důkazů předložených stěžovatelkou v odvolacím řízení. Podle krajského soudu stěžovatelka neuvedla, jakých chyb se žalovaný dopustil. To ale stěžovatelka vymezila v žalobě. Její důkazy navíc v souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka nebyla účastna ve sdružení. To plyne například z daňových dokladů nebo pachtovní smlouvy. Krajský soud i žalovaný ale hodnotili důkazy jednotlivě, vytrhávali je ze souvislostí a vyvozovali z nich jen skutečnosti nepříznivé pro stěžovatelku. Postupovali proto v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů.

[12] Dále stěžovatelka poukazuje na to, že žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi nezmínil jednoho člena sdružení, společnost CESKA SIT LLC. Krajský soud má sice pravdu, že žalovaný toto pochybení později napravil a že tato skutečnost nezasáhla do stěžovatelčích práv, i tak to ale svědčí o nedůsledném přístupu žalovaného, ke kterému by NSS měl přihlídnout.

[13] Podle stěžovatelky nebyla povinnost registrovat člena sdružení v souladu s unijním právem. Do června 2017 totiž platilo, že pokud se jeden z členů sdružení stal plátcem daně, stali se plátcem ze zákona i ostatní členové bez ohledu na to, že nedosahovali pro registraci jinak potřebného obrátu. Směrnice ani jiný unijní předpis však takové pravidlo nestanovily. To byl také důvod, proč zákonodárce změnil zákon o DPH novelou č. 170/2017 Sb. Jak vysvětluje důvodová zpráva k této novele, zákonodárce zrušil zvláštní pravidla týkající se sdružení, aby odstranil nesoulad se směrnicí a obecnými principy daně z přidané hodnoty.

Stěžovatelka proto nesouhlasí s krajským soudem, že tato úprava byla zrušena kvůli aplikačním obtížím.

[14] Krajský soud měl navíc přerušit řízení vzhledem k položeným předběžným otázkám. Závěr Soudního dvora totiž může podstatně ovlivnit postavení stěžovatelky: pokud by zněl tak, že daň má být stanovena samostatně každému členu sdružení, musela by ji stěžovatelka – byla-li by nyní registrována jako plátce DPH – zaplatit. Stěžovatelka by však nebyla v takovém případě schopna daň získat od svých zákazníků, neboť většinu z nich tvoří koneční spotřebitelé.

2.2 Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný souhlasil se závěry krajského soudu. Napadený rozsudek je podle něj přezkoumatelný, neboť se krajský soud řádně zabýval podstatou žalobní argumentace. Stěžovatelčina účast ve sdružení navíc byla jednoznačně prokázána a důkazy o ní žalovaný získal v souladu se zákonem: v daňových řízeních vedených se stěžovatelkou nebo společností Česká síť, případně na základě výzvy k poskytnutí údajů od obce Mutěňín. Z protokolů o místních šetřeních plyne, že podle smluv sice poskytovala připojení k internetu stěžovatelka a další členové sdružení, ale fakticky je zajišťovala vždy jen společnost Česká síť. Postup správce daně při místním šetření je navíc transparentně popsán v protokolu, a je proto přezkoumatelný. To vše krajský soud řádně objasnil. Dostatečně se vypořádal také s námitkou, že dokument ze dne 18. 5. 2016 nemá náležitosti úředního záznamu. Tento dokument navíc není jediným důkazem o sdružení.

[16] Krajský soud také přesvědčivě vysvětlil, proč povinnost registrovat člena sdružení neodporuje unijní úpravě. Je sice pravda, že směrnice registraci členů sdružení neupravuje, to ale neznamená, že by národní úprava odporovala unijnímu právu. Český zákonodárce ostatně mohl sám vymezit některé podmínky týkající se plátcovství daně. Rozpor s unijním právem neplyne ani z důvodové zprávy k novele č. 170/2017 Sb. Vliv na tuto věc neměly ani předběžné otázky.

3. Právní hodnocení

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] *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* [§ 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH].

[19] Osoby se mohou sdružit, aby dosáhly sjednaného účelu. Taková sdružení nemají způsobilost k právům a povinnostem (§ 829 občanského zákoníku z roku 1964; obdobným institutem je v aktuální úpravě *společnost* podle § 2716 občanského zákoníku z roku 2012).

3.1 Přezkoumatelnost napadeného rozsudku

pokračování

[20] Rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Krajský soud se totiž vypořádal s podstatou stěžovatelčiny argumentace a řádně vysvětlil, proč ji nepovažuje za důvodnou (rozsudky ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS; ze dne 24. 4. 2014, čj. 7 Afs 85/2013-33; a ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43, bod 41). Stěžovatelka ani neuvádí, že by krajský soud nějaké námitky opomněl nebo je vypořádal nepřezkoumatelným způsobem. Na odůvodnění krajského soudu naopak věcně reaguje, což samo o sobě svědčí o jeho přezkoumatelnosti.

[21] Podle NSS je namístě poukázat také na to, že krajský soud postupoval při odůvodnění nadměru pečlivě: se stěžovatelčinými námitkami se vypořádal na patnácti stranách (strany 8 až 22 rozsudku), jeho hodnocení bylo přitom věcně a reagovalo na konkrétní žalobní body, a to například i na dílčí námitky vtělené do poznámek pod čarou (body 82 a 83 rozsudku). Krajskému soudu není v tomto směru co vytknout.

3.2 Důkazy o existenci sdružení

[22] Stěžovatelka dále zpochybňuje důkazy o existenci sdružení. Konkrétně namítá nezákonné získání důkazů – protokolů o místním šetření a dokumentu ze dne 18. 5. 2016 – a vedle toho i nesprávné hodnocení důkazů předložených jí samotnou.

[23] Předtím, než NSS přistoupí k vypořádání těchto námitek, poukáže podobně jako krajský soud na to, že existencí *smlouvy o sdružení nebo jiné podobné smlouvy* uzavřené mezi stěžovatelkou a společností Česká síť se zabýval už v rozsudku 10 Afs 137/2020. Ze správního spisu byly už tehdy patrné okolnosti, které ve svém souhrnu svědčily o tom, že stěžovatelka a společnost Česká síť fakticky jednaly ve vzájemné shodě a byly financovány společností Česká síť:

- Obě společnosti ovládala stejná osoba, Ing. Jaroslav Rada. Ten byl vedoucím organizační složky (*nově odstěpného závodu*) stěžovatelky v ČR. Zároveň byl ředitelem statutárního orgánu stěžovatelčina zřizovatele, tedy zahraniční mateřské společnosti CESKA SIT OPTICS LLC v USA. Dále byl jediným jednatelem a společníkem společnosti Česká síť.
- Stěžovatelka neměla vlastní zaměstnance. Veškerou její činnost bezúplatně zajišťoval Ing. Jaroslav Rada.
- Stěžovatelka nevlastnila ani si nepronajímala žádný majetek a nenakupovala ani telekomunikační služby (připojení k internetové síti). Technické vybavení, připojení k internetu či marketing zajišťovala pro stěžovatelku společnost Česká síť. Ve smlouvách či na daňových dokladech vyhotovených stěžovatelkou byly odkazy na e-mail, webové stránky či telefon společnosti Česká síť.
- Mateřská společnost nebyla v USA kontaktní a podle amerického správce daně na adrese svého sídla nepodnikala.

[24] Protože oba subjekty fakticky jednaly, jako by byly sdruženy, a byly ovládány jednou osobou, dospěl NSS k závěru, že činnost stěžovatelky a společnosti Česká síť naplňuje podmínku smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, a to ode dne stěžovatelčina zápisu do obchodního rejstříku (15. 10. 2009). Trvání smlouvy bylo prokázáno do listopadu 2014.

[25] Žalovaný pak v novém odvolacím řízení předložil důkazy o tom, že sdružení trvalo také po listopadu 2014. Šlo o protokoly z místních šetření, záznam e-mailové komunikace

ze dne 18. 5. 2016, odvolací rozhodnutí ve věci stanovení daně z přidané hodnoty společnosti Česká síť za období let 2015 až 2018 a účetní závěrky stěžovatelky, společnosti Česká síť a dalších členů sdružení za období let 2015 až 2018. Z těchto dokumentů plynou následující skutečnosti:

- Podle *protokolů o místních šetřeních a e-mailové komunikace* správce daně prověřil v prosinci 2015, květnu 2016 a prosinci 2018 internetové připojení u obce Mutěňín (zákazníka stěžovatelky), u J. K. (zákazníka společnosti Česká síť), u farního sboru Českobratrské církve evangelické ve Kdyni (zákazníka společnosti KDYNSKY INTERNET LLC – organizační složka) a u obce Draženov (zákazníka CESKA SIT LLC – organizační složka). Všechny tyto osoby se připojovaly k internetu prostřednictvím jednoho přístupového bodu zajišťovaného společností Tanet. Stěžovatelka tedy využívala spolu s dalšími členy sdružení stejný způsob internetového připojení.
- Podle *odvolacích rozhodnutí* však internetové připojení od společnosti Tanet nakupovala jen společnost Česká síť, nikoli stěžovatelka nebo další členové sdružení.
- Podle *účetních závěrek a odvolacích rozhodnutí* stěžovatelka nevlastnila v letech 2015 až 2018 vybavení k poskytování internetového připojení. To i v těchto letech zajišťovala společnost Česká síť.

[26] Stěžovatelka a společnost Česká síť tedy i nadále jednaly tak, jako by byly sdruženy. Jejich činnost proto naplnila podmínku *smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy* i v roce 2015 a později.

[27] Nelze přitom přisvědčit námitce, podle které žalovaný nezískal nově předložené důkazní prostředky v souladu se zákonem nebo zásadami daňového řízení. Stěžovatelka totiž ani v žalobě, ani nyní v kasační stížnosti nevysvětlila, v čem konkrétně spočívá pochybení žalovaného. Na to stěžovatelku upozornil už krajský soud a NSS s ním souhlasí. Žalovanému navíc nelze vytknout, jak při získání a provedení těchto důkazů postupoval: dokumenty si obstaral v jiných daňových řízeních, řádně je založil do odvolacího spisu, stěžovatelku pak seznámil s obsahem a hodnocením těchto dokumentů a umožnil jí na ně reagovat.

[28] Důvodná není námitka o nepřezkoumatelném a nedůvěryhodném provedení místních šetření. Podle stěžovatelky správce daně nepopsal, jak získal příkazový řádek s adresou připojení, do protokolů o místním šetření jej navíc jen překopíroval. To ale není pravda. Správce daně v každém protokolu, kterým zjišťoval internetové připojení, popsal svůj postup a přiložil k němu výstup z diagnostického nástroje *tracert* popisující trasu internetového připojení. Takový výstup nelze sám o sobě považovat za nedůvěryhodný. Žalovaný proto nepochybil, pokud si zároveň nepořizoval snímky obrazovky nebo nevyužíval přístroj na diagnostiku sítě. V tomto případě navíc nevyšlo najevo, že by výstup z diagnostického nástroje *tracert* neodpovídal skutečnosti. To ostatně netvrdí ani stěžovatelka, která jen upozorňuje na možnost změnit adresu příkazového řádku.

[29] NSS dále nepovažoval za důvodnou námitku, podle které jako důkaz neobstojí dokument ze dne 18. 5. 2016, neboť jde o e-mailovou komunikaci, kterou žalovaný označil za úřední záznam, i když zákonné požadavky kladené na úřední záznam nesplňuje. Stěžovatelka má pravdu, že žalovaný označil e-mailovou komunikaci za úřední záznam, a to v úředním záznamu ze dne 29. 8. 2022, kterým tuto komunikaci vložil do odvolacího spisu. Stěžovatelka má také pravdu v tom, že komunikace je listinným důkazem, ne úředním záznamem. Nesprávné označení komunikace však nezasahuje do stěžovatelčiných práv ani

pokračování

nečiní tento důkaz nepoužitelným, jak vysvětlil už krajský soud. Vadou není ani to, že na dokumentu zachycujícím e-mailovou komunikaci je ručně poznamenáno číslo jednací a připojen ruční podpis.

[30] Z e-mailové komunikace pak plyne, že J. K. (zákazník společnosti Česká síť) využíval k internetovému připojení stejný přístupový bod jako zákazníci stěžovatelky a dalších členů sdružení. Informace z příkazového řádku diagnostického nástroje *tracert* je v e-mailu sice jen zkopírována, to však nezpochybňuje její pravdivost. Především přihlédně-li soud i k dalším výstupům z nástroje *tracert*, podle kterých byli i zákazníci ostatních členů sdružení připojeni k internetu prostřednictvím stejného přístupového bodu.

[31] Přesvědčivý není ani stěžovatelčin nesouhlas s tím, jak krajský soud hodnotil její námitky, které se týkaly nesprávného hodnocení důkazů předložených stěžovatelkou v odvolacím řízení. Stěžovatelka v žalobě jen velmi obecně uvedla, že žalovaný nehodnotil tyto důkazy podle zásady volného hodnocení důkazů. Konkrétně zpochybnila jen hodnocení dohody o sdílení sítě a dat se společností Tower. Krajský soud proto reagoval na obecná tvrzení také jen obecně a poukázal na podrobné hodnocení žalovaného v bodech 39 až 46 napadeného rozhodnutí. Blíže se zabýval jen námitkou směřující proti hodnocení dohody. NSS považuje postup krajského soudu za správný. Už dříve NSS vysvětlil, že míra podrobnosti žalobních bodů do značné míry předurčuje to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není totiž namístě, aby soud spekulativně domýšlel za žalobce další argumenty nebo si vybíral skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

[32] Dokumenty předložené stěžovatelkou navíc nebyly s to vyvrátit výše uvedená zjištění o její účasti ve sdružení. NSS má ve shodě s žalovaným za to, že z nich plynou tyto skutečnosti:

- Podle *daňových dokladů vystavených Mgr. A. W.* poskytoval tento advokát stěžovatelce a dalším členům právní služby. Jejich předmět však z dokladů buď nelze určit, nebo šlo o uplatnění pohledávek za koncovými odběrateli internetového připojení. Z dokladů tak sice plyne, že stěžovatelka v určité míře sama spravovala své záležitosti (například si sama platila advokátní služby), to ale nevylučuje předcházející zjištění o úzkém personálním a majetkovém propojení stěžovatelky s ostatními členy sdružení. Tyto doklady tedy nesvědčí o stěžovatelčině samostatném podnikání.
- *Daňové doklady vystavené V. K.* svědčí o vedení účetnictví a zpracování účetních závěrek pro stěžovatelku a další členy sdružení. Stěžovatelka si tedy sama platila za vedení účetnictví. Vést účetnictví však byla její zákonná povinnost. Tyto náklady by tedy musela vynaložit bez ohledu na účast ve sdružení. Doklady proto nesvědčí o samostatném podnikání.
- *Pachtovní smlouvy* jsou smlouvami mezi Ing. Jaroslavem Radou a stěžovatelkou, případně jinými členy sdružení o pronájmu zařízení k poskytování internetu. Protože však Ing. Jaroslav Rada ovládá všechny členy sdružení, nemohou takové smlouvy (uzavřené mezi ním jako fyzickou osobou a ním jako osobou spravující stěžovatelku nebo jiného člena sdružení), svědčit o tom, že stěžovatelka, případně jiný člen sdružení, podniká samostatně.
- Z *daňových dokladů vystavených za správu zabraničních společností* plyne, že stěžovatelka a další členové sdružení platili za správu svých mateřských společností. Doklady však nemohou prokázat

stěžovatelčino samostatné podnikání, protože náklady na správu mateřské společnosti by musela vynaložit bez ohledu na účast ve sdružení.

- *Daňové doklady, kterými byly stěžovatelce a dalším členům sdružení účtovány náklady za elektrickou energii spotřebovanou na provoz zařízení pro poskytování internetového připojení, za pronájem střechy k umístění antény nebo jiných prostor*, svědčí o tom, že stěžovatelka a další členové sdružení nesli určitou část nákladů na provoz internetové sítě. To ale neprokazuje jejich samostatné podnikání. Náklady se totiž týkají jedné společné sítě a navíc se vážou k zařízením, která si všechny tyto subjekty pronajímaly od Ing. Jaroslava Rady. Nejde tedy ani tak o náklady samostatné jako spíš o rozúčtování společných nákladů na provoz jedné sítě.
- *Dohody o bezúplatném sdílení sítí a dat* uzavřeli jiní členové sdružení se společností Tower, a tak nemohou prokázat samostatné podnikání stěžovatelky. Nesvědčí navíc ani o samostatném podnikání jiných členů sdružení, neboť ti jsou stejně jako společnost Tower ovládáni Ing. Jaroslavem Radou.

[33] Z důkazů předložených stěžovatelkou tak v souhrnu plyne, že do určité míry sice spravovala své záležitosti samostatně – sama platila za právní služby nebo za zpracování účetnictví –, to ale neprokazuje samostatné podnikání. Důkazy naopak svědčily o majetkovém a personálním propojení stěžovatelky s dalšími subjekty a o jejich vzájemném sdružení.

[34] Takto hodnotil důkazy už žalovaný a později (byť implicitně) krajský soud. Nelze tedy souhlasit se stěžovatelčíným tvrzením, že by k důkazům přistupovali izolovaně, hodnotili je jednostranně nebo nepřihlíželi k dalším okolnostem případu, a tedy že by postupovali v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů.

[35] To, že žalovaný nezmínil v seznámení se zjištěnými skutečnostmi společnost CESKA SIT LLC a toto opomenutí napravil až později, považuje NSS – stejně jako krajský soud – za pouhé písařské pochybení, které nijak nesvědčí o nedůsledném přístupu žalovaného.

3.3 Soulad povinnosti registrovat členy sdružení s unijním právem

[36] Protože stěžovatelka uzavřela se společností Česká síť a dalšími subjekty smlouvu o sdružení či smlouvu obdobnou, byla povinna zaregistrovat se k dani z přidané hodnoty [§ 95 odst. 2 písm. c) zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012].

[37] Podle stěžovatelky se však toto pravidlo neuplatní, neboť odporuje unijnímu právu. Směrnice o DPH totiž povinnost registrovat členy sdružení výslovně nestanoví, a navíc český zákonodárce tuto povinnost zrušil pro nesoulad s unijním právem.

[38] NSS námitce nepřisvědčil. Stěžovatelka má sice pravdu v tom, že unijní úprava registraci členů sdružení neupravuje, to ale nevylučuje zvláštní českou úpravu. Krajský soud podrobně popsal, že společný unijní systém daně z přidané hodnoty je založen na širokém zdanění spotřeby zboží a služeb. Osobou povinnou k takové dani je pak jakákoliv osoba vykonávající samostatnou ekonomickou činnost. Podle směrnice je tedy k dani povinen v podstatě každý, kdo vykonává samostatnou ekonomickou činnost. Směrnice přitom sama nestanoví podmínky osvobození od daně. Přímo tedy nezakládá ani právo na takové osvobození, jak se mylně domnívá stěžovatelka. Umožňuje však členským státům, aby si stanovily vlastní zjednodušené postupy při vyměřování a výběru daně, například aby od daně osvobodily osoby na základě jejich obrátu.

pokračování

[39] Český zákonodárce této možnosti využil a stanovil zvláštní pravidlo, že plátcem daně je osoba povinná k dani, jejíž obrat přesáhne za dvanáct předcházejících měsíců zákonem stanovenou částku (§ 6 zákona o DPH). To však nebylo jediné zvláštní pravidlo týkající se plátcovství: do června 2017 platilo, že plátcem daně je také osoba povinná k dani, která uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu (*později smlouvu o společnosti*) s plátcem daně z přidané hodnoty, byť sama nedosahuje požadovaného obratu [§ 95 odst. 2 písm. c) zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012; respektive § 6a zákona o DPH ve znění do 30. 6. 2017]. Takové osoby pak byly povinny registrovat se k dani.

[40] Směrnice tedy nevylučuje úpravu týkající se registrace členů sdružení, naopak se zvláštní úpravou v jednotlivých členských státech počítá. Povinnost registrovat členy sdružení tak neodporuje unijnímu právu jen proto, že směrnice tuto povinnost výslovně neupravuje.

[41] Nesoulad povinnosti registrovat členy sdružení s unijním právem nelze dovozovat ani z toho, že zákonodárce tuto povinnost k 1. 7. 2017 zrušil. Podle důvodové zprávy k novele č. 170/2017 Sb. byly důvodem pro změnu právní úpravy praktické aplikační obtíže plynoucí z toho, že sdružení, respektive společnost, nemá samostatnou právní osobnost (bod 1.3.1 obecné části důvodové zprávy). Zákonodárce dále v důvodové zprávě vysvětlil, proč nová úprava odpovídá unijnímu právu i obecným principům a proč je ji třeba zavést. Má totiž navazovat na obecná pravidla podle směrnice, konkrétně vycházet z principu samostatného působení každého člena sdružení. Měla by také přispět k přehlednějšímu podnikání, zlepšení výběru daní, snížení nadměrné administrativní zátěže a řešení praktických problémů (body 2.3.1 a 3.3.1 obecné části důvodové zprávy).

[42] Je pravda, že důvodová zpráva ve zvláštní části uvádí, že povinnost registrovat členy sdružení se ruší „z důvodu uvedení zákona o dani z přidané hodnoty do souladu se směrnicí“, jak na to upozorňuje stěžovatelka. To je však nutné vykládat – s ohledem na znění obecné části – tak, že nová právní úprava navazuje na obecnou úpravu směrnice, nikoli tak, že původní právní úprava odporovala unijnímu právu. To ve svém rozsudku správně vysvětlil už krajský soud.

3.4 Předběžné otázky položené v řízení 10 Afs 66/2023

[43] Krajský soud nepochybil, pokud nepřerušil řízení kvůli předběžným otázkám položeným Soudnímu dvoru Evropské unie v kasačním řízení vedeném se společností Česká síť pod sp. zn. 10 Afs 66/2023. Tyto otázky znějí takto:

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

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

[44] Podstatou otázek je, zda za odvedení daně z přidané hodnoty odpovídá tzv. určený společník (zde společnost Česká síť) za celé sdružení, nebo zda odpovídá každý člen sdružení

samostatně. Jde v nich tedy o to, zda byla stěžovatelka povinna daň přiznat nebo zaplatit. NSS rozumí tomu, že odpověď na tyto otázky bude mít podstatný dopad do stěžovatelčích práv. Nyní vedené řízení se však netýká stěžovatelčiny povinnosti daň přiznat nebo zaplatit, ale (teprve) povinnosti člena sdružení se k dani registrovat. Tuto povinnost předběžné otázky nezpochybnil; naopak NSS tehdy vycházel z toho, že sdružení tu existovalo (bod 29 předkládacího usnesení). Sporné podle něj bylo jen to, zda by se (navzdory existenci sdružení) nemělo určení konkrétní osoby povinné k dani odvíjet od toho, kdo se zákazníky konkrétně jednal (body 31, 39, 43 a 48 tamtéž).

[45] Předběžné otázky proto nemají na toto řízení bezprostřední vliv, a tak řízení nebylo nutné přerušit do doby, než Soudní dvůr na otázky odpoví.

4. Závěr a náklady řízení

[46] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 16. ledna 2025

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu