



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **KDYNSKY INTERNET LLC**, sídlem Rosecrans Street 3802/305,  
921 10 San Diego, Spojené státy americké, jednající  
prostřednictvím KDYNSKY INTERNET LLC – organizační  
složka, sídlem Na Tržišti 543, 345 06 Kdyně  
právně zastoupen advokátem Mgr. Ing. Vitem Křivánkem, sídlem  
V parku 2316/12, 148 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2024, č.j. 4198/24/5300-21441-711676,

takto:

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

Odůvodnění:

## I.

## Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Plzni dne 15. 4. 2024 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2024, č.j. 4198/24/5300-21441-711676 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“ či „*Rozhodnutí o odvolání*“ či „*Rozhodnutí žalovaného*“), kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 24. 9. 2018, č.j. 1780951/18/2305-00510-400538 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“ či „*rozhodnutí o registraci*“), ve věci žalobcovy registrace jako plátce daně z přidané hodnoty (dále též jen „*DPH*“). Změna prvoinstančního rozhodnutí spočívala ve změně dne, od něhož byl žalobce z moci úřední zaregistrován jako plátce daně z přidané hodnoty, a sice z původního údaje „*ode dne 31. 10. 2010*“ na nový údaj „*ode dne 31. 3. 2010*“.
2. Žalobce požadoval též zrušení prvoinstančního rozhodnutí a zastavení řízení.

## II.

## Žaloba

3. Žalobce uvedl, že v Rozhodnutí žalovaného nebyla otázka (ne)zákonnosti registrace k DPH žalobce zcela správně posouzena, žalobce nebyl zaregistrován k dani z přidané hodnoty v souladu se zákonem.
4. Žalobce v první řadě namítal *rozpor českého práva se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“ nebo „Směrnice“)*.
5. K tomu uvedl, že již v rámci odvolacího řízení namítal rozpor tuzemského práva – zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“ či „*zákon o dani z přidané hodnoty*“) – se Směrnicí o DPH. Konkrétně žalobce namítal, že není možné postupovat podle specifických pravidel uvedených v zákoně o dani z přidané hodnoty pro společnost (sdružení) vzniklou podle občanského zákoníku v situaci, kdy nota bene jde o aplikaci těchto specifických norem ex post, kdy si prvostupňový správce daně vytvořil o existenci tohoto spojení úsudek (v rámci daňové kontroly), doměřil DPH z činnosti organizačních složek zahraničních právnických osob určenému společníkovi - Česká síť s.r.o. a současně zaregistroval další tři organizační složky zahraničních právnických osob - žalobce, CESKA SIT LLC - organizační složka (dále též jen „*CESKA SIT LLC*“) a CESKA SIT OPTICS LLC - organizační složka (dále též jen „*CESKA SIT OPTICS LLC*“) - proti jejich vůli k plátcovství DPH. Žalovaný se k dané problematice vyjádřil v bodech 55–56 a 65 Rozhodnutí o odvolání, přičemž uvedl, že námítka žalobce, který shledává jako problematický právě rozpor v přístupu specifického pravidla registrace k DPH ve vnitrostátním právu s jeho obecnými mantinely uvedenými ve Směrnici o DPH, nejsou důvodné. Žalovaný současně uvedl, že i přesto, že byly předloženy předběžné otázky k Soudnímu dvoru Evropské unie (dále též jen „*SDEU*“), tak neexistuje žádné zákonné ustanovení, dle kterého by odvolací orgán mohl rozhodování o odvolání podaného ve věci registrace odložit do doby, než bude ukončeno soudní řízení u subjektu odlišného od odvolatele (žalobce). Vedle toho žalovaný uvedl, že předmětem soudního přezkumu vedeného se společností Česká síť s.r.o. (o předložených předběžných otázkách) není správnost postupu správce daně v řízení registračním jako ve zde řešeném případě, ale je jím řízení nalézací, jehož výsledkem je stanovení daně. K tomuto také viz níže.

6. Žalobce konstatoval, že s výše uvedeným závěrem nemůže souhlasit a má za to, že žalovaný aplikoval právo pouze mechanicky, způsobem abstrahující smysl a účel právní normy a tímto došlo k nesprávnému právnímu posouzení věci. Žalobce v průběhu odvolacího řízení informoval žalovaného, že byly předloženy dvě předběžné otázky, které podle jeho názoru se zde probíhajícím řízením souvisí. Konkrétní znění předběžných otázek lze nalézt v řízením vedeném se společností Česká síť s.r.o. (tj. dle žalovaného s řídicím členem sdružení, kterého je žalobce dle názoru žalovaného také členem). Tyto předběžné otázky byly předloženy Nejvyšším správním soudem, a to usnesením ze dne 29. 11. 2023 č. j. 10 Afs 66/2023-70 (dále též jen „*Usnesení*“). Nejvyšší správní soud v předmětném Usnesení zastává názor, že společnost Česká síť s.r.o., jako určený řídicí společník správcem daně, nemá nést povinnost hradit DPH z činnosti ostatních členů sdružení (jednotlivých organizačních složek zahraničních právnických osob). Nejvyšší správní soud explicitně uvádí, že má za to, že to platí za situace, kdy je ze všech okolností zřejmé, že toto sdružení (společnost) bylo zformováno až správcem daně následně. Vedle toho za situace, kdy ze spisu vyplývá, že ekonomicky aktivní osobou vůči konečným zákazníkům nebyla Česká síť s.r.o. jako taková, nýbrž právě organizační složky (mimo jiné žalobce). Nejvyšší správní soud se prostřednictvím předběžných otázek ptá SDEU, zda v případě, kdy s koncovými zákazníky jednaly jiné subjekty než řídicí člen sdružení, má být osobou povinnou zdanit tuto ekonomickou činnost právě Česká síť s.r.o. Soud ve svém Usnesení dochází k závěru, že v posuzovaném případě mají být osoby povinné provést zdanění přímo organizační složky zahraničních právnických osob, nikoli Česká síť s.r.o. Současně Nejvyšší správní soud tímto Usnesením přerušil jednání do odpovědi SDEU na výše uvedené předběžné otázky.
7. Žalobce vedle výše uvedeného rozporu, který je nyní před rozhodováním SDEU, poukázal i v daňovém řízení na další aspekt. V případě, že by SDEU ve svém rozhodnutí shledal nesoulad tuzemské úpravy s unijním právem, vyvstává otázka, zda měl vůbec prvostupňový správce daně pravomoc registrovat jednotlivé organizační složky zahraničních právnických osob (včetně žalobce) k dani z přidané hodnoty. A to primárně z důvodu toho, že pokud měly být jednotlivé organizační složky zahraničních právnických osob (vč. žalobce) zaregistrovány k dani z přidané hodnoty pouze z toho důvodu, že uzavřely smlouvu o sdružení, tak by v takové situaci nebyla v jejich případě splněna žádná zákonná podmínka pro povinnou registraci k DPH. V daném případě totiž obrat jednotlivých organizačních složek zahraničních právnických osob (vč. žalobce) za bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřesáhl zákonem stanovený obrat 1 mil. Kč (v období rozhodném pro tento případ), ani nebyla naplněna jiná kritéria pro povinnou registraci k DPH. V této souvislosti žalobce připomíná, že se roční tržby jednotlivých složek zahraničních právnických osob pohybovaly v rozmezí od 645 000 Kč do 748 000 Kč, tj. relativně hluboko pod 1 mil. Kč pro tehdy povinnou registraci z důvodu překročení obratu. Současně pokud by registrace žalobce k DPH nebyla zrušena, i přes případné shledání rozporu mezi tuzemským a unijním právem SDEU ve věci Česká síť s.r.o., tak by stěžovatel čelil nepříjemným důsledkům spočívající na tom, že by musel následně dodanit DPH ze své ekonomické činnosti za minulá zdaňovací období. Vzhledem k tomu, že drtivou většinu konečných zákazníků žalobce tvoří spotřebitelé, neplátcí DPH, je v zásadě vyloučeno, aby žalobce dodatečně doměřenou DPH byl jakkoli schopen od těchto zákazníků (zpětně) získat. S tím ruku v ruce logicky souvisí negativní ekonomický důsledek pro žalobce v podobě zmenšení jeho reálného majetku. Přitom je nutné zmínit, že jedna ze základních zásad harmonizovaného systému

DPH spočívá na tom, že konečným poplatníkem této daně je zákazník (spotřebitel). Pakliže bude poté, co bude žalobce ex post registrován, DPH doměřena žalobci, reálně to bude on, v jehož majetkové sféře se doměrek projeví. Nelze tak dle žalobce s odkazem na výše uvedené souhlasit s tvrzením žalovaného, který uvedl do bodu 56 Rozhodnutí o odvolání, že pokud své zákonné povinnosti žalobce nesplnil (neregistroval se k DPH z důvodu působení ve sdružení), nelze toto pochybení klást k tíži prvostupňového správce daně.

8. Navíc žalobce připomíná, že po celou dobu řízení před správcem daně i v navazujícím soudním řízení vždy projevoval svůj nesouhlas s existencí sdružení (či společnosti) a opakovaně namítal, 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. Podle jeho názoru má mít daňovou odpovědnost pouze sám za sebe jako samostatně jednající osoba, která on sám jedná vůči svým zákazníkům (navenek) vlastním jménem a na vlastní účet, a tedy na vlastní riziko. Obdobně by mělo být nahlíženo na ostatní jednotlivé organizační složky zahraničních právnických osob. Lze tedy zopakovat, že žalovaný je přesvědčen, že nelze aplikací protisystémových tuzemských právních norem, které navíc odporují principu zdaňování daní z přidané hodnoty zakotvenému ve Směrnici o DPH (daň platí až konečný spotřebitel), nyní v zásadě trestat (navíc ex post tvrzením správce daně) žalobce tím, že v konečném důsledku registrace žalobce k DPH povede až k doměření DPH z poskytnutých služeb, které žalobce uhradí, aniž by je zpětně vyinkasoval od svých zákazníků (spotřebitelů).
9. Žalobce se vzhledem k výše uvedenému domnívá, že ponechání jeho registrace k DPH představuje nepřiměřenou a neopodstatněnou zátěž, která je v rozporu s unijním právem. S ohledem na výše uvedené si žalobce dovoluje tuto svoji argumentaci rozvést.
10. Žalobce je nadále přesvědčen, že rozpor českého práva s unijní směrnici skutečně nastal. Samotný institut sdružení byl upraven v ustanovení § 829 „starého“ občanského zákoníku. Posléze byl tento institut s účinností „nového“ občanského zákoníku, tj. ode dne 1. 1. 2014, nahrazen institutem společnost při zachování jeho věcného obsahu. Sdružením je dle komentáře k občanskému zákoníku myšlen závazkový vztah vzniklý ze smlouvy. Podstata spočívá ve smluvním závazku alespoň dvou osob sdružit se za společným účelem činnosti nebo věci, anebo obojí. Sdružení není právnickou ani fyzickou osobou, nemá tzv. právní osobnost (právní subjektivitu), tj. nemůže být nositelem práv a povinností, mít odpovědnost za své jednání, nabývat práva či zavazovat se k povinnostem. Zákon o dani z přidané hodnoty zakotvil úpravu registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti specificky (za specifickou ji označila např. také důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní) od obecných pravidel registrace a od procesních práv a povinností „běžných“ plátců DPH. 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, 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 (obdobně znělo daně ustanovení až do 30. 6. 2017). 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. Ustanovení § 94 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012, uvádí: (2) Osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, která 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.

11. Žalobce dále uvedl, že součástí zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění do 30. 6. 2017, byla ustanovení, jejichž předmětem byla specifická úprava registrace, postupů při správě daně z přidané hodnoty a uplatňování DPH u společnosti. Původní právní úprava vycházela z teze, že mezi společníky společnosti v zásadě nedochází k uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Své povinnosti na DPH, vzniklé z titulu jejich členství ve společnosti, plnili společníci prostřednictvím určeného společníka. Vzhledem k této specifické právní úpravě byli povinni k registraci k DPH i společníci – osoby povinné k dani, které samy ekonomickou činností vykonávající mimo aktivity společnosti nepřesáhly zákonem stanovený obrat ani nenaplnily jiná kritéria pro povinnou registraci k DPH. Směrnice o DPH ani jiný předpis unijního práva specifickou problematiku společnosti dle občanského práva ve vztahu k dani z přidané hodnoty nijak neupravoval a ani v současné době neupravuje. To také bylo základním důvodem, proč česká právní úprava dostala změn. Zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, změnil znění zákona o dani z přidané hodnoty, když zrušil zvláštní pravidla obsažená v ZDPH týkající se specifických pravidel u DPH pro společnosti. Tento krok byl odůvodněn nesouladem uvedeného zákonného znění se Směrnicí o DPH. Důvodová zpráva k tomuto zákonu explicitně 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.*“ 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. 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 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.*“ Žalobce si je vědom, že text důvodové zprávy nemá sloužit jako výklad práva, jímž by byl soud nebo žalovaný vázán, nicméně žalobce má za to, že může sloužit jako určité vodítko při výkladu práva. Dle žalobce lze tedy z předmětné důvodové zprávy dovodit, že ke změně právní úpravy společnosti v ZDPH došlo kvůli tomu, že nebyly ctěny obecné principy daně z přidané hodnoty, které jsou postaveny na samostatném (individuálním) působení každé osoby. Tento obecný princip o individuálním působení každé osoby, který prostupuje ZDPH (resp. i Směrnicí o DPH, viz čl. 9 této směrnice), nebyl dle názoru žalobce promítnut do

ustanovení o společnosti v ZDPH. Uvedené je patrné například na tom, že se ve smlouvě o společnosti měli účastníci dohodnout, kdo z nich bude vést evidenci, podávat kontrolní hlášení, daňová přiznání, souhrnné hlášení a odvádět DPH pod svým daňovým identifikačním číslem, a to za všechny společníky sdružení. Ostatní společníci měli ve svých daňových tvrzeních uvádět jen skutečnosti týkající se jejich daňové povinnosti z činnosti mimo sdružení, pokud taková činnost byla vykonávána. Problémem tudíž není absence právní osobnosti společnosti a s tím spojené případné aplikační obtíže, ale to, že není splněna podmínka „samostatnosti“ při výkonu ekonomické činnosti společnosti/sdružení. Ostatně SDEU setrvale judikuje, že pojem „osoba povinná k dani“ má velmi široké pole působnosti a kromě fyzických a právnických osob tak zahrnuje i entity bez právní osobnosti, pokud samostatně uskutečňují ekonomickou činnost (viz rozsudek SDEU ze dne 29. 9. 2015 ve věci C-276/14, Gmina Wrocław v Minister Finansów). Jinými slovy, každá osoba, která má být osobou povinnou k dani má při výkonu ekonomické činnosti vystupovat vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, rovněž taková osoba nese hospodářské riziko spojené s výkonem těchto činností. Je tudíž těžké si představit, že by řídicí člen společnosti musel hradit DPH za ostatní členy společnosti. Uvedené jde proti smyslu institutu osoby povinné k dani, jelikož daňová povinnost se vždy váže ke konkrétnímu plátcovi daně z přidané hodnoty - zpravidla fyzické nebo právnické osoby. Současně podle SDEU svědčí o samostatnosti ekonomické činnosti i to, že si hospodářské subjekty obstarávají a samostatně organizují, v mezích stanovených zákonem, lidské a materiální zdroje nezbytné k výkonu jejich činnosti. Jakož i skutečnost, že nesou odpovědnost vyplývající ze smluvních vztahů, které uzavírají při výkonu jejich činnosti, a odpovědnost za škodu způsobenou třetím osobám v případě, kdy nejednali jako zástupci orgánu veřejné moci (rozsudek SDEU ze dne 4. 6. 1991 ve věci C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla). Skutečnost, že subjekt nese hospodářské riziko, tak představuje jednu z okolností, kterou je třeba vzít v úvahu při posouzení, jakým způsobem tento subjekt ekonomické činnosti vykonává. Dalšími okolnostmi, které mohou být podle judikatury zohledněny, jsou zejména provádění činnosti na vlastní jméno a na vlastní účet, existence vlastního majetku, možnost svobodně si určit podmínky výkonu práce, lidské a materiální prostředky a dále to, že subjekt nese smluvní odpovědnost a odpovědnost za škody způsobené třetím osobám. Až novelou zákona č. 170/2017 Sb. došlo k napravení této nešťastné právní konstrukce, kdy mohly nastat absurdní situace. Například pověřený společník mohl s odvoláním na přímý účinek Směrnice o DPH přiznat a odvést DPH jen z jeho skutečněného zdanitelného plnění, zatímco ostatní společníci se mohli dovolávat tuzemské zákonné úpravy. V souvislosti se zrušením ustanovení § 6a zákona o dani z přidané hodnoty došlo rovněž ke změně ustanovení § 94 téhož zákona. 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 obrát (pokud tedy není povinen postupovat podle odstavce 2 tohoto ustanovení). Žalovaný v bodě 55 Rozhodnutí o odvolání pomíjí text důvodové zprávy, když uvádí, že dřívější úprava nebyla v rozporu se Směrnicí: „[t]ato specifická úprava registrace nebyla v ZDPH upravena v rozporu se Směrnicí a veřejností byla akceptována. Důvodem jejího zavedení bylo, aby měly všechny osoby rovnocenné postavení a aby nebyla využívána výhoda zůstat „neplátcem“ DPH.“, přičemž v rozporu s uvedeným dále uvádí, že důvodem zavedení změny bylo rovnocenného postavení a zamezení zneužití podmínek DPH. Žalobce k výše uvedenému uvádí, že nerozumí konstrukci žalovaného, který na

jednu stranu tvrdí, že předmětná úprava registrace k DPH nebyla v ZDPH upravena v rozporu s právem EU, na druhou stranu z jeho argumentace následně vyplývá, že ZDPH doznal změn z důvodu zajištění souladu tuzemské úpravy se Směrnicí o DPH. Taková argumentace dle žalobce vykazuje prvky vnitřní rozpornosti, neboť z ní není zjevné, zda žalovaný spatřuje tuzemskou úpravu sdružení souladnou s unijním právem či nikoliv. Žalobce je naopak 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.

12. Předmětná 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). 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 (resp. jejích jednotlivých ustanovení) se mohou mimořádně dovolat i jednotlivci. Taková situace může nastat pouze za splnění určitých podmínek, které jsou blíže specifikovány v judikatorních závěrech SDEU. Jmenovitě žalobce uvádí dvě rozhodnutí, která pozměnila vnímání účinků práva EU. Ve věci 41/74 Van Duyn v. Home Office rozhodl SDEU takto: *„Vždy jsou-li ustanovení směrnice z obsahového hlediska bezpodmínečné a dostatečně přesné, jednotlivci se jich mohou dovolat před národním soudem, pokud stát směrnicí buď neprovedl nebo ji provedl nesprávně.“* SDEU tuto definici následně parafrázoval také v rozhodnutí ve věci 148/78 Ratti: *„Je-li národní soud požádán jednotlivcem, jenž vyhověl ustanovením směrnice nezačleněného do národního práva zanedbáním členského státu, musí tomuto požadavku vyhovět, pokud příslušné ustanovení je bezpodmínečné a dostatečně přesné.“* Právo EU je tímto schopno založit práva i povinnosti jednotlivcům. Nerespektováním ustanovení, z nichž jednotlivcům plynou práva a povinnosti (v případě směrnice jejím chybným provedením nebo neprovedením včas), maří členské státy konečný účel, pro 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. Žalobce se tak 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. Ustanovení Směrnice o DPH, která jsou pro tento případ relevantní a žalobce na ně v průběhu textu správní žaloby odkazoval, splňují podmínku bezpodmínečnosti [příslušné ustanovení Směrnice o DPH není podloženo jinou podmínkou (např. lhůta), přičemž zde není ani podmínka výkonu či účinků zásahu orgánu EU či členského státu] a dostatečné přesnosti (ustanovení Směrnice o DPH je dostatečně přesné, aby se ho žalobce mohl dovolat a národní soud aplikovat), a jsou tedy schopná vyvolat bezprostřední účinek. Z tohoto důvodu se žalobce pokouší dovolat svých práv, které mu ze Směrnice o DPH vyplývají, před národním soudem.

13. Prizmatem výše popsané zásady aplikační přednosti unijního práva před právem tuzemským by se měla i na žalobce vztahovat právě úprava unijní, neboť dle žalobce je naplněna aplikační hypotéza, tedy že dotčená právní úprava zákona o DPH platného v předmětném období neodpovídá textu Směrnice o DPH. Jelikož Směrnice o DPH nezakládá speciální pravidla pro jeho situaci, měla by být aplikována pravidla obecná (ke kterým se sám zákonodárce novelou zákona o DPH účinnou k 1. 7. 2017 ostatně uchýlil). Relevantní pravidla vztahující se k předmětné věci lze ve Směrnici o DPH hledat primárně v čl. 9, kde se pojednává o tom, kdo je osobou povinnou k dani, a pak v čl. 281 a násl., ve kterých Směrnice o DPH dává unijním státům možnost „změkčit“ standardní systém fungování DPH. Například tím, že v čl. 287 Směrnice o DPH poskytuje státům 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 obrat za 12 bezprostředně předcházejících měsíců 2 mil. Kč (částka byla od roku 2023 navýšena). Uvedené zakládá stav, při kterém subjekty, jejichž roční obrat nedosahuje určené hranice, nemohou být bez splnění jiné podmínky a bez vlastní vůle registrovány k dani k přidané hodnotě. Směrnice o DPH v části týkající se zjednodušujících pravidel pro některé osoby povinné k dani však žádnou explicitní úpravu směrem ke společnosti ve smyslu civilistického pojetí nemá. Stejně tak nelze takovou nalézt ani v čl. 9 a násl., tj. u základního vymezení osoby povinné k dani. Žalobce je pro vše uvedené přesvědčen, že výše specifikovaná zákonná ustanovení, která byla správcem daně aplikována a žalovaným arobována, odporují základnímu principu fungování pravidel daně z přidané hodnoty tak, jak je vnímá unijní prostředí. Dospěje-li tedy soud k závěru, že žalobce měl být registrován k dani z přidané hodnoty pouze z toho důvodu, že jeho faktické jednání lze posoudit jako jednání ve společnosti s dalšími entitami, nelze takový závěr pro rozpor se Směrnicí o DPH akceptovat. Tím spíše nelze z daného vyvozovat další negativní důsledky pro žalobce v podobě doměření daně z přidané hodnoty z jeho ekonomické činnosti, stejně tak nelze považovat za právně správné, pakliže má být DPH doměřena tzv. určenému společníkovi (žalovaný za tohoto označil společnost Česká síť s.r.o.). V kontextu posuzovaného případu je minimálně patrné, že do českého právního řádu byla začleněna právní úprava, která stanovovala práva a povinnosti nad rámec působnosti Směrnice o DPH, a tím nepřiměřeně zatížila daňové subjekty provádějící ekonomickou činnost v českém právním prostředí. Celá věc je z pohledu posouzení negativních daňových dopadů na žalobce o to tíživější, neboť dotčená speciální pravidla o společnosti jsou správcem daně aplikována toliko na základě jeho úsudku o tom, že tu existuje společnost a žalobce je její součástí, a nikoli dle svobodného projevu vůle žalobce a ostatních správcem daně vyjmenovaných subjektů. Domnělí účastníci společnosti tuto nikdy nekonstatovali, v rámci svých obchodních vztahů vystupovali sami

a svým zákazníkům fakturovali bez DPH. Vzhledem k tomu, že zde došlo k nedobrovolné aplikaci pravidel vztahujících se ke společnosti, ačkoliv žalobce tuto nikde nedeklaroval, dosahují následky pro žalobce dramatických rozměrů.

14. Žalobce dále uvedl, že celou dobu řízení před správci daně i v navazujícím 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. 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* (a to ve shodě se závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 10. 1982, *CILFIT v. Ministero della Sanità*, C-283/81). 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.
15. Žalobce dále uplatnil námitky stran *(ne)existence sdružení*.
16. Uvedl, že podle názorů soudů (například rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 225/2022 ze dne 19. 6. 2023 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 137/2020 ze dne 10. 5. 2022), které se k problematice sdružení již v jiných řízeních vyjadřovaly (tyto se týkaly jak žalobce, tak i společnosti Česká síť s.r.o. a ostatních organizačních složek zahraničních právnických osob), 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. 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 s.r.o. 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 dle názoru žalobce absentuje. Vedle toho si je žalobce vědom, že taktéž existuje ustálená praxe soudů, která říká, že žaloba proti „novému“ rozhodnutí bude ve většině přípustná jen co do námitky, že správní orgán nerespektoval právní názor vyslovený soudem. K tomuto žalobce uvádí, že vedle toho jsou ovšem přípustné námitky, že v řízení po zrušení správního rozhodnutí soudem a novým správním rozhodnutím došlo k „novému“ porušení zákona, tj. k porušení, ke kterému v

původním správním řízení nedošlo, případně mohou být namítány i vady „*původního řízení*“, které se však projeví až v nezákonnosti nového správního řízení nebo které byly podstatné až po zrušení nového rozhodnutí. Vzhledem k uvedenému je žalobce přesvědčen, že z důvodu předložení nových důkazních prostředků žalobcem, které podle něj prokazují, že žalobce nebyl součástí sdružení může nyní soud hodnotit i samotnou existenci sdružení. Žalobce je přesvědčen, že v průběhu odvolacího řízení po rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2023, č.j. 6 Afs 331/2021-61 (dále též jen „*rozsudek NSS*“) předložil za součinnosti ostatních organizačních složek zahraničních právnických osob dokumenty, ze kterých vyplývá, že žalovaný nemohl žalobce registrovat k DPH z důvodu neexistence společnosti z důvodu absence vůle k jejímu vzniku. Žalobce předložil faktury, smlouvy 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 „*zdanlivé*“ existenci sdružení mezi výše uvedenými subjekty označit za právně zcela nesprávný, neb vůle zúčastněných subjektů na založení sdružení, jako esenciální prvek, zcela chybí. Smlouva o sdružení, odraz vůle a projevu stran, je z hlediska právní teorie právním úkonem (bilaterálním či multilaterálním). Aby byl právní úkon platný, musí být učiněn svobodně, vážně, určitě a srozumitelně (viz 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. Aby mohl právní úkon (smlouva) přivodit soukromoprávní a v daném případě i veřejnoprávní důsledky (viz příslušná ustanovení o sdružení v zákoně o dani z přidané hodnoty), musel by být platný. Nicméně, ze všech skutkových okolností je zcela zřejmé, že tu žádný právní úkon směřující ke vzniku sdružení nebyl a není. Žalobce je přesvědčen, že k vytvoření sdružení zde chyběla vůle subjektů. Pokud právní úkon absentuje, není vůbec možné hovořit o ekonomické činnosti ve sdružení. Zároveň není představitelné, že by vyšší autorita (např. správní orgán) vytvořila ze dvou ekonomických subjektů bez jejich vůle, či dokonce proti jejich vůli, sdružení. Žalobce má za to, že by tímto v každém případě došlo k narušení principu svobody vůle a jejího projevu. 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.

17. V další části žaloby uplatnil žalobce námitky stran *hodnocení důkazních prostředků*.
18. Nejprve se žalobce zabýval *jím předloženými důkazními prostředky*. Konstatoval, že žalovaný všechny žalobcem předložené důkazní prostředky odmítl jako důkaz neprokazující neexistenci společnosti. Celé hodnocení považuje žalobce za nesprávně provedené, a nadto v rozporu s ustanovením § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále

jen „*daňový řád*“). Žalovaný dle názoru žalobce zjevně nehodnotil důkazy ve vzájemných souvislostech, tedy tak, jak mu ukládá zákon. Ustanovení § 8 daňového řádu zakotvuje základní zásadu správy daní, která stanoví, jak má správce daně postupovat při hodnocení důkazů. Tuto zásadu Nejvyšší správní soud vyložil následovně: „*Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovila, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musejí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75) Nelze tedy bez dalšího odmítnout každý důkaz jednotlivě, aniž by z obsahu Rozhodnutí žalovaného nevyplývala souhrnná hodnotící úvaha (zahrnující hodnocení všech důkazů ve vzájemné souvislosti).

19. Dle názoru žalobce žalovaný v Rozhodnutí o odvolání nepostupuje v souladu s uvedenou zásadou, jak ji chápe i Nejvyšší správní soud, když při právním hodnocení důkazů zdůrazňuje toliko vybrané, pro žalobce nepříznivé, skutečnosti. Z komentářové literatury vyplývá, že povinnost přihlídnout ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo, znamená pro správce daně vypořádat se se všemi skutečnostmi (skutkovými okolnostmi) bez ohledu na to, zda svědčí ve prospěch, či neprospěch daňového subjektu, a žádné důkazy neopominout [Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9]. Žalobce je naopak přesvědčen, že v průběhu odvolacího (resp. i prvostupňového) řízení předložil dostatek důkazů, které jednotlivě, ale zejména v souhrnu, jednoznačně prokazují jím uvedená tvrzení, a unesl tudíž své důkazní břemeno. Při samotném posuzování předložených důkazních prostředků žalobcem je třeba přihlídnout ke všem okolnostem, a to kupříkladu rovněž ke skutečnosti, že každý subjekt vykonával odlišnou ekonomickou činnost, se kterou byly spjaté i rozdílné nároky na provoz. Žalobce je tak přesvědčen, že předložené důkazní prostředky tvoří dílčí indicie, které ačkoliv samy o sobě nemusí mít důkazní potenciál, tak ve své podstatě tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů. Ve svém souhrnu tak jsou schopny prokázat, že žalobce nebyl součástí sdružení (společnosti). Tyto okolnosti tedy nelze posuzovat izolovaně, jak žalovaný v Rozhodnutí o odvolání činil, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dle názoru žalobce dostatečnou vypovídací potenci.
20. Uvedené lze dle žalobce demonstrovat i na tvrzení žalovaného, který v případě důkazního prostředku – daňové doklady vystavené za účelem fakturace elektrické energie či pronájmu míst pro umístění antén odvolatele a ostatních členů sdružení v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi č. j. 40118/23/5300-21441-711676 ze dne 30. 11. 2023 uvádí: „*Jedná se o důkazní prostředky prokazující, že zanedbatelnou část eventuálních nákladů na provoz společné sítě nesli také jiné subjekty než pouze Česká síť. Toto zjištění však žádným způsobem neprokazuje, že by tyto subjekty neoperovaly v rámci sdružení.*“ Nadto se žalobce domnívá, že hodnocení jednotlivých důkazních prostředků je ze strany žalovaného minimálně zavádějící a tendenční. Žalovaný se například v bodě 36 Rozhodnutí o odvolání vyjadřuje k dohodám o sdílení sítě a dat, kdy uvádí: „*Dále je nutno poukázat na skutečnost, že společnost TOWER Net je taktéž plně v dispozici J. R., který je jediným společníkem a zároveň jediným jednatelem. Jedná se tedy o smlouvy, které uzavřel J. R. „sám se sebou“ a neprokazují nezávislé uskutečňování ekonomické činnosti jednotlivými členy sdružení tak, jak odvolatel tvrdí.*“ Tyto

dohody byly uzavřeny mezi žalobcem a ostatními zahraničními právníckými osobami se společností TOWER Net (IČ: 291 01 760). Poslední jmenovaná společnost uzavřela s žalobcem i se zbylými organizačními složkami zahraničních právníckých osob dohody o sdílení sítě a konektivity ze dne 1. 1. 2015. Z tohoto důvodu mohou mít všechny společnosti stejnou cestu paketu a není tedy v rozporu ta skutečnost, že u části sítě je obdobná konfigurace (parametry připojení). Předmětem této dohody mezi společností TOWER Net a žalobce je vzájemný provoz svých dat, dat zákazníků a partnerů a provoz na své pronajaté infrastruktuře. Strany se dohodly, že nová infrastruktura je budována v koncensu a zajišťují provoz své části infrastruktury. Dále dávají k dispozici propojení s dalšími sítěmi. K provozu přistupují bez rozdílně. Sdílení je rovné, a tudíž si každá společnost nese svoje náklady spojené jak s provozem, tak s údržbou či obnovou technických zařízení samostatně. Současně se tady nabízí otázka, proč také tuto společnost neoznačil žalovaný za člena sdružení, pokud naplňuje všechny charakteristické rysy stejně jako u žalobce? Argumentace žalovaného se ve světle této informace jeví jako tendenční. Výběr jen některých ze subjektů s obdobným ekonomickým zaměřením dokládá účelovost konstrukce, kterou předložil prvostupňový správce daně a kterou bez dalšího žalovaný nekriticky převzal. Vedle toho uvedená informace není dle žalobce schopná vypovědět o skutečných obchodních vztazích mezi zmíněnými subjekty, jelikož ve skutečnosti je to tak, že v jeden moment prochází „stejnou cestou“ internetu velká část celorepublikových dat. Nejvyšší správní soud 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.“* (viz bod 27 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2023 sp. zn. 4 Afs 225/2022) Využívají je všichni internetoví poskytovatelé. Poté co data opustí hraniční router, není možné ovlivnit „datovou cestu“, kterou využijí. Tato data nanejvýš dokazují, že v České republice je nedostatek optické infrastruktury na páteřních linkách, či že se vše agreguje na síť UPC. Nedokazují však nic o spolupráci odvolatele s jinými subjekty. V této souvislosti je dle žalobce nutné doplnit, že každé síťové zařízení má z výroby přiřazenou MAC adresu, pomocí níž komunikuje s lokální sítí. V současné době lze i tuto adresu změnit. Taktéž IP adresu si nastavuje každý uživatel sám. Taková adresa může být jakákoliv, včetně adresy přidělené RIPE někomu jinému. Pouze na hraničním směrovači musí být taková, aby si „povídala“ se sousední, jinak se nevrátí odpověď. Změna názvu lze nastavit v počítači. Jedná se o soubor, kam se uvádí doménové jméno IP adresy. Počítač se může klidně jmenovat „www.seznam.cz“, ale jen pro ten jeden nastavený počítač. Zpoždění lze simulovat jednoduše pozdržením paketu nebo jen přepsat ve výsledném souboru. Způsob síťového připojení je tak dle žalobce standartní IT praxí. Pokud se žalovaný domnívá, že se o běžnou praxi nejedná, tak je naopak na něm, aby svůj názor přesvědčivě odůvodnil a aby současně předložil skutečnosti, na základě kterých takto usuzuje. Obzvláště v oblasti takto odborně náročné a technicky složité se nemůže žalovaný bez dostatečného odůvodnění vypořádat s tvrzeními žalobce pouze na základě svých domněnek spočívajících v účasti žalobce na sdružení. Současně tvrzení, které žalovaný uvedl k těmto dohodám, je nepřiměřeně zjednodušené, a tudíž nesprávné. Z předložených dohod je patrné, že smlouvy uzavřely dvě odlišné právnícké osoby. Jednání právnícké osoby zavazuje opět pouze právníckou osobu, nikoliv osoby fyzické, jak se snaží žalovaný svým tvrzením navodit. K tomuto by žalobce rád uvedl, že si je vědom, že žalovaný netvrdí, že by jednotlivé dohody zavazovaly fyzické osoby, jen se snaží poukázat na tendenční hodnocení důkazních prostředků, když

žalovaný uvedl, že tyto dohody z důvodu toho, že na obou stranách figuruje pan Ing. R., postrádají vypovídací schopnost. S tímto žalobce nemůže zásadně souhlasit, při uzavírání smluv vždy docházelo k jednání právnických osob, pan Ing. R. je toliko oprávněn vystupovat za oba subjekty, které smlouvu uzavřely. Jednání jedné fyzické osoby (zástupce) za dvě smluvní strany (právnické osoby) ostatně není záležitostí neobvyklou a při řádném splnění zákonných požadavků potom nelze takové jednání apriori považovat za vadné či jiným způsobem rozporné. K tomuto viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 5. 2011, sp. zn. 29 Cdo 4038/2009, ve kterém je uvedeno, že je podstatné, aby zástupce v takovém případě připojil pro obě obchodní firmy společností dvakrát svůj podpis na předmětný dokument, tj. za každou právnickou osobu. Takovéto jednání potom zavazuje obě smluvní strany. Současně Nejvyšší soud uvedl: „(...) nelze bez dalšího vycházet z toho, že tento projev vůle jednatel činil i jménem jiné právnické osoby, jejímž je statutárním orgánem či jeho členem (stejně jako projev vůle učiněný jménem obchodní společnosti jejím statutárním orgánem nezavazuje /bez dalšího/ i fyzickou osobu, jež v postavení statutárního orgánu tento projev vůle jménem obchodní společnosti učinila).“ Žalobce považuje tvrzení žalovaného za irelevantní, jelikož ze všech okolností případu lze dospět k závěru, že se jedná o důkazní prostředek s potřebnou vypovídací potencií, který obsahuje všechny náležitosti. Vzhledem k výše uvedenému považuje žalobce hodnocení tohoto důkazního prostředku žalovaným za vadné.

21. Dalším z aspektů, který měl být dle žalobce zohledněn, je odlišnost ekonomických činností zmíněných dotčených subjektů, a tedy odlišné potřeby každého ze subjektů. Žalobce připomíná, že podniká v odvětví, které je regulováno. Mimo jiné se řídí zákonem č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických komunikacích“). K výkonu ekonomické činnosti žalobce je tak ve smyslu ustanovení § 13 zákona o elektronických komunikacích zapotřebí oznámit zahájení výkonu činnosti Českému telekomunikačnímu úřadu. Zatímco společnost Česká síť s.r.o. poskytuje veřejnou telekomunikační službu a také další služby jako IPTV (internetová televize) a služby přenosu dat, žalobce a ostatní organizační složky zahraničních právnických osob tyto služby nikdy neposkytovaly a vzhledem k licenčnímu oprávnění ani poskytovat nemohou. Žalobce si zde ve vztahu k namítaným nákladům dovolí poukázat na skutečnost, že neveřejná telekomunikační služba je specifická jak neveřejností nabídky, tak systémem MESH. Za účelem komunikace zákazníci v této síti nevyužívají základnové stanice, jelikož postačují jednotlivé body. Uvedené vysvětluje odlišné zaměření každého ze subjektů a současně odpovídá na otázku, proč není nákup některých komponentů či konektivity potřeba. V porovnání s veřejnou telekomunikační sítí jsou zde zřetelně nižší náklady na provoz – není potřeba pořizovat servery, pojitka či pronajímat prostory. Společnost provozující MESH systém si vybírá zákazníky, které připojí, tak, aby celý systém fungoval. Samotná povaha MESH sítě tak dle názoru žalobce vysvětluje odlišné požadavky na provoz, než které předpokládá žalovaný. Z tohoto důvodu nemůže žalobce souhlasit s argumentací žalovaného, který v bodě 60 Rozhodnutí o odvolání uvedl, že „[v] předmětném řízení bylo prokázáno, že účelem sdružení bylo poskytování internetového připojení. Skutečnost, že ostatní členové sdružení snad poskytovali jiné spektrum služeb než odvolatel, je ve vztahu ke vzniku, resp. účelu sdružení irelevantní.“
22. K tomu též žalobce uvádí, že se k této problematice vyjádřil také Nejvyšší správní soud rozsudku ze dne 19. 6. 2023 sp. zn. 4 Afs 225/2022 (řízení vedené s CESKA SIT LLC – organizační složka), kdy v bodě 28. konstatoval, že „[s]těžovatelka však tyto skutečnosti v žalobě náležitě specifikovala, a proto bylo povinností krajského soudu se jimi zabývat. Jelikož

*vsak 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.“. V tomto ohledu lze tedy odkázat nejen na vyjádřené právní názory Nejvyššího správního soudu, ale také na základní zásady správy daní, tedy například princip předvídatelnosti práva v podobě legitimního očekávání vycházejícího z předchozí zkušenosti, pravidel a rozhodování typově podobných případů, vedoucího k zamezení existence libovůle při výkladu právního předpisu. Žalovaný se dále v Rozhodnutí o odvolání vyjadřoval také ke dni, od kterého měl být žalobce registrován k DPH. Žalovaný v Rozhodnutí o odvolání v bodě 38 konstatoval, že „[o]dvolací orgán na základě výše uvedeného uzavírá, že v daném případě byly naplněny všechny podmínky, na jejichž základě správce daně zaregistroval odvolatele tzv. zpětně, a to ke dni zápisu organizační složky odvolatele do obchodního rejstříku. Odvolacím orgánem bylo zjištěno, že správce daně zaregistroval odvolatele jako plátce od 31.10.2010, byť organizační složka odvolatele byla do obchodního rejstříku zapsána již ke dni 31.3.2010. Proto bylo odvoláním napadané rozhodnutí správce daně změněno tak, že odvolatel je plátcem DPH od 31.3.2010.“. V ustanovení § 94 odst. 2 písm. c) ZDPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, se uvádí, že se osoba povinná k dani stává plátcem okamžikem (dnem) uzavření smlouvy o sdružení. Z uvedeného ustanovení dle žalobce vyplývá, že je pro posouzení rozhodného okamžiku vzniku plátcovství zapotřebí posuzovat skutečné jednání daňového subjektu související s činností v rámci sdružení. Den registrace ve veřejném rejstříku bez dalšího neznamena, že nově registrovaný subjekt v tentýž okamžik započne svou podnikatelskou činnost či rovnou uzavře smlouvu o sdružení. Žalovaný, ostatně ani prvostupňový správce daně v rámci daňového řízení, nezkoumal, kdy došlo ke skutečnému zahájení ekonomické aktivity žalobce. Pouze bylo konstatováno, že žalovaný zaregistroval žalobce tzv. zpětně, a to ke dni zápisu organizační složky žalobce do obchodního rejstříku. Žalobce nicméně zůstává přesvědčen, že se měl žalovaný touto skutečností detailněji zabývat. Uvedený názor ostatně potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 6. 2023, sp. zn. 4 Afs 225/2022. V tomto zde již citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud rovněž zabýval okamžikem registrace k DPH, přičemž v daném řízení taktéž dříve odvolací orgán pouze shrnul zjištění správce daně o společné ekonomické činnosti společnosti Česká síť s.r.o. a stěžovatelky nepřetržitě od zápisu její organizační složky do obchodního rejstříku, kdy získala oprávnění podnikat na českém území. Nejvyšší správní soud vytknul neurčitost skutkových zjištění, když uvedl: „[j]elikož tedy rozhodnutí obou daňových orgánů neobsahovalo žádná konkrétní skutková zjištění, z nichž by bylo možné dovodit, že stěžovatelka vykonávala ekonomickou činnost v rámci sdružení i v době vydání rozhodnutí o registraci, musel krajský soud náležitě objasnit, jaké důkazní prostředky obsažené v daňovém spise nasvědčují této skutečnosti, což však rovněž neučinil.“ Nejvyšší správní soud následně označil napadený rozsudek za nepřezkoumatelný „ohledně data registrace stěžovatelky k DPH ke dni zápisu její organizační složky do obchodního rejstříku“ (viz bod 30 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2023, sp. zn. 4 Afs 225/2022). Žalobce se domnívá, že i zde žalovaný pochybil, pokud za okamžik rozhodný pro registraci žalobce bez dalšího označil den, kdy byl žalobce zapsán do obchodního rejstříku, a své rozhodnutí nijak neodůvodnil. Datum zvolené žalovaným pro registraci žalobce k dani z přidané hodnoty tak nepřipustně zjednodušuje způsob uzavírání smlouvy o sdružení, a nadto neodpovídá realitě. Žalobce se domnívá, že přijetím uvedeného závěru nedošlo k dostatečnému prověření skutečného způsobu výkonu ekonomické činnosti žalobce.*

23. K *důkazním prostředkům předloženým žalovaným* žalobce konstatoval, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení přidal do spisu také několik důkazních prostředků, které podle něj prokazují, že údajné sružení existovalo minimálně do roku 2018. S tímto žalobce seznámil prostřednictvím Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 1. 8. 2023, č. j. 26010/23/5300-21441-711676 (dále též jen „*Seznámení*“). Přílohou tohoto dokumentu byly následující písemnosti
- Výzva k poskytnutí informací č. j. 758111/15/2305-00561-403445 ze dne 20. 4. 2015
  - Odpověď na výzvu č. j. 955716/15/2305-00561-403445
  - Protokol o místním šetření č. j. 1835434/15/2305-00562-404750 ze dne 9. 12. 2015
  - Protokol o místním šetření č. j. 1835435/15/2305-00562-404702 ze dne 9. 12. 2015
  - Protokol o místním šetření č. j. 1840096/15/2305-00562-404750 ze dne 10.12.2015
  - Protokol o místním šetření č. j. 2052735/18/2305-00562-403445 ze dne 3. 12. 2018
  - Výzva k poskytnutí informací č. j. 135814/23/2305-00562-404702 ze dne 31. 1. 2023
  - Odpověď na výzvu č. j. 176706/23/2305-00562-404702 ze dne 7. 2. 2023
  - Poskytnuté smlouvy K. č. j. 1287749/23/2305-00562-400373 ze dne 16. 5. 2023
  - Poskytnuté smlouvy K. č. j. 1287784/23/2305-00562-400373 ze dne 29. 5. 2023
  - Poskytnuté smlouvy S. č. j. 1287807/23/2305-00562-400373 ze dne 2. 6. 2023
  - Úřední záznam č. j. 1287826/23/2305-00562-400373 ze dne 5. 6. 2023
  - Odpověď na výzvu č. j. 24110/23/2305-00562-400373 ze dne 13. 7. 2023
24. K výše uvedeným důkazním prostředkům se žalobce obsáhle vyjádřil v reakci ze dne 11. 9. 2023. Podle jeho názoru tyto nově předložené důkazní prostředky nebyly získány v souladu s právním předpisem a základními zásadami daňového řízení, nadto dle názoru žalobce tyto důkazní prostředky neprokazují trvání registračního důvodu v navazujícím období. Na tato tvrzení žalobce se žalovaný v Rozhodnutí o odvolání vyjádřil velice stručně, přičemž jeho argumentace směřovala pouze k místnímu šetření. Ostatní tvrzení žalobce byla žalovaným v textu Rozhodnutí o odvolání zcela pomínuta. Žalobce v reakci na Seznámení uvedl, že předmětná místní šetření byla provedena podle jeho názoru v rozporu se zákonem. Z obsahu protokolů o místních šetřeních vyplývá, že prvostupňový správce daně vygeneroval parametry připojení. Protokoly o místním šetření nicméně obsahovaly pouze formulaci „*správce daně vygeneroval parametry internetového připojení*“, není tedy zřejmé, jak tyto důkazy byly získány. Žalobce se může pouze domnívat, že tyto údaje byly získány prostřednictvím příkazového řádku, a to pouze na základě odlišnosti fontu, který je pro příkazový řádek typický (jedná se o Lucida Console nebo Consolas tj. rastrové fonty). Žalobce se může dále pouze domnívat, proč prvostupňový správce daně bez dalšího přistoupil k pouhému přepokopování příkazového řádku a nevyužil možnost vyfocení obrazovky nebo obdobného způsobu zachycení samotného postupu, který by prokazatelně dokazoval, že byl daný důkazní prostředek získán u blíže určeného zákazníka. Správce daně mohl kupříkladu využít certifikované přístroje na diagnostiku sítě, které jsou schopny kvalifikovat přenosovou šířku pásma kabeláže a s tím spojené připojení. Způsob zachycení informací tedy není dle názoru žalobce v souladu se zákonem, jelikož nebyl získán transparentně a důvěryhodně. Žalobce se domnívá, že byl zkrácen na svých právech, neboť důkazní prostředek v této podobě neprokazuje skutkový stav a

rovněž není schopen ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Vedle toho si žalobce dovolí opětovně zareagovat na prohlášení žalovaného, který uvedl v bodě 28 Rozhodnutí o odvolání, že na základě protokolů o místním šetření bylo zjištěno, že žalobce a zbylí členové (Česká síť s.r.o. a ostatní organizační složky zahraničních právnických osob) se spolu s jejich zákazníky připojují prostřednictvím přístupových bodů poskytovaných společností TaNET WEST s.r.o. (IČ: CZ26378191). Dle názoru žalobce ze zmíněných protokolů o místních šetření, které má žalobce k dispozici, tato informace nevyplývá. Žalovaný bohužel své tvrzení v Rozhodnutí o odvolání nijak dále nerozvádí, ani blíže neodkazuje na žádnou další skutečnost. Žalobce rozumí tomu, že se žalovaný nemusí v Rozhodnutí žalovaného vyjádřit ke každému argumentačnímu tvrzení samostatně, nicméně tento aspekt považuje v kontextu případu za podstatný. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobce nebylo možné oprávněně registrovat k dani z přidané hodnoty, neboť pravomoc žalovaného k tomuto již marně uplynula. Žalovaným nově předložené důkazní prostředky nemohou dle názoru žalobce tento závěr zvrátit. Žalobce se domnívá, že správce daně tak nadobro ztratil pravomoc žalobce registrovat k DPH, neboť prekluzivní lhůta pro registraci již nenávratně uplynula.

25. Závěrem žaloby žalobce uvedl, že žalovaný postupoval při svém hodnocení nesprávně, jeho závěr co do procesního hlediska i meritorního posouzení existence společnosti nemůže obstát. Žalobce již dříve uvedl, že napadené 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. 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. Žalobce po celou dobu řízení před správcem daně i v navazujícím soudním řízení vždy projevoval svůj nesouhlas s existencí sdružení a opakovaně podotýkal, že nemá v úmyslu vykonávat svou ekonomickou činnost ve sdružení. Žalobce měl vždy v úmyslu vystupovat z pohledu daňových předpisů i předpisů civilně právních jako samostatný a nezávislý subjekt.

### III.

#### Vyjádření žalovaného k žalobě

26. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě k žalobcem namítanému *rozporu českého práva s unijní směrnici* uvedl, že zásadně odmítá tvrzení žalobce, že není možné na jeho případ aplikovat ustanovení ZDPH pro rozpor s právem EU, konkrétně pro nesoulad se Směrnicí, jak uvedl v bodu [55] napadeného rozhodnutí, přičemž k uvedenému doplňuje následující:
27. Za prvé, Česká republika při vstupu do EU (k 1. 5. 2004) v souladu s čl. 281 Směrnice (dle něhož členské státy, které by se mohly setkat s obtížemi při uplatňování běžného režimu DPH na malé podniky z důvodu jejich činnosti nebo struktury, mohou za podmínek a v mezích, které samy stanoví, a po konzultaci s výborem pro DPH uplatňovat zjednodušené postupy vyměrování a výběru daně, například režimy daňového paušálu, nemají-li za následek snížení daně) stanovila – s ohledem na obtíže při uplatňování běžného režimu DPH z důvodu „specifické“ činnosti a struktury – podmínky a meze, co se týče výpočtu obratu osob povinných k dani (35 000 EUR; čl. 287 Směrnice) ve sdružení (posléze ve společnosti) v rámci § 6 a § 94 odst. 2 ZDPH, v tehdy platném a účinném znění. Ačkoli

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 žalobce v obecné části (čl. 9 a čl. 193), resp. ani ve zvláštní části týkající se zjednodušených pravidel pro některé osoby povinné k dani, co se týče sdružení, resp. společnosti – neznamená to, že jím „*zpochybňovaná*“ ustanovení ZDPH, která byla správcem daně aplikována, kdy tato specifická úprava registrace plně odpovídá duchu Směrnice a „*veřejností byla akceptována*“, odporují základnímu principu fungování pravidel DPH jak je vnímá unijní prostředí.

28. 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.
29. Z důvodové zprávy k zákonu č. 170/2017 Sb. totiž jednoznačně vyplývá, že důvodem zrušení „*specifické úpravy registrace a postupů při správě DPH u společnosti (dříve sdružení)*“ bylo „*pouze*“ to, že tato úprava činila v praxi nemalé problémy, neboť v podnikatelské praxi se lze velmi často setkat se způsobem společného podnikání více osob v rámci sdružení osob. Podstata společnosti (či sdružení) je ve smluvním závazku alespoň dvou osob sdružit se za společným účelem činnosti nebo věci, anebo obojí. Dle toho se rozlišují společnosti pracovní, kapitálové či smíšené, společný účel ale není předepsán a může být tedy v mezích právního řádu jakýkoli, hospodářský (výdělečný) i nevýdělečný. Zákonodárce dále zdůraznil, že v souvislosti s úpravou v ZDPH je důležité si uvědomit, že společnost nemá právní subjektivitu, tj. nemůže být nositelem práv a povinností a nemůže v právních vztazích vystupovat svým jménem a nést odpovědnost za své jednání. Samostatně nemůže vystupovat před úřady (např. správcem daně, městem nebo obcí) a různými dalšími institucemi (např. bankami, pojišťovnami, leasingovými společnostmi). Práva a povinnosti nevznikají společnosti, ale pouze jejím společníkům, což v konečném důsledku znamená, že ekonomická činnost se může provádět pouze jménem konkrétních společníků společnosti, kteří se rozhodli podnikat společně na základě společenské smlouvy. Společnost není účetní jednotkou ani daňovým subjektem. Navrhovaná změna – za situace, kdy unijní právo předmětnou problematiku neupravuje – proto reaguje na různé potřeby společností (resp. sdružení), které se v praxi značně odlišují v závislosti na druhu ekonomické činnosti společnosti nebo rozsahu 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. elektrina nebo teplo), prokazují toto jiným věrohodným způsobem, který si zvolí a který jsou schopni obhájit. Určený společník za „*společnou*“ činnost společníků společnosti od 1. ledna 2017 nově již není oprávněn vystavovat za společnost (sdružení) daňové doklady, uvádět v daňovém priznání, souhrnném hlášení, kontrolním hlášení údaje za uskutečňování ekonomické činnosti v rámci celé společnosti, vést za společnou činnost společníků společnosti evidenci dle § 100 ZDPH. Právě ony „*aplikační potíže*“ – ne žalobcem tvrzený rozpor mezi Směrnicí a ZDPH – vedly zákonodárce ke zrušení úpravy registrace a postupů při správě DPH u sdružení, resp. společností, účinné do přijetí zákona č. 170/2017 Sb. Závěr žalobce, že sám zákonodárce si byl vědom toho, že přijetím speciální právní úpravy vytvořil „*právní nesoulad*“ mezi Směrnicí a tuzemskou právní úpravou, pak

nelze dovozovat ani z věty (jak se domnívá žalobce), že „ZDPH tak bude uveden do souladu se Směrnicí i obecnými principy DPH“ (čl. 2.3.1 důvodové zprávy). Zákonodárce tím totiž nemínil to, co účelově namítá žalobce, že zrušením speciální úpravy bude odstraněn „právní nesoulad“ mezi Směrnicí a ZDPH, ale jen to, že nové podmínky v ZDPH budou postaveny na samostatném (tedy individuálním) působení každého společníka (člena) společnosti a nově společník společnosti bude postupovat podle obecných ustanovení ZDPH (a v souladu s nimi). Jinak řečeno, žalobce „úmysl zákonodárce“ dezinterpretuje.

30. V další části svého vyjádření se žalovaný zabíral vyhodnocením námítky rozporu českého práva s unijní směrnicí krajským soudem.
31. Uvedl, že námítky žalobce, že právní úpravu ZDPH, v rozhodném znění, není možné aplikovat pro rozpor s právem Evropské unie (Směrnicí) odmítl krajský soud jako nedůvodné v bodech 38. až 73. rozsudku ze dne 26. 1. 2024, č.j. 57 Af 8/2023-66 (dále též jen „rozsudek CESKA SIT OPTICS LLC“), v němž poskytl pregnantní výklad vztahu Směrnice a § 94 odst. 2 písm. c) ZDPH, na který žalovaný v rámci svého vyjádření k žalobě plně odkazuje a kterým je krajský soud vázán i v nyní přezkoumávané věci žalobce. Krajský soud v bodu 66. zmiňovaného rozsudku mimo jiné uvedl: „...dovolávala-li se žalobkyně přímého účinku čl. 9 a čl. 281 a násl. směrnice, soud takovému požadavku nemohl vyhovět již jen z tohoto důvodu, že z těchto ustanovení směrnice právo žalobkyně na osvobození od DPH nevyplývá. Soud se tedy sice shodl s žalobkyní, že směrnice o DPH neobsahuje zvláštní pravidla týkající se okamžiku vzniku plátcovství DPH v případě osob povinných k dani, které uzavřou smlouvu o sdružení s plátcem DPH podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, nicméně směrnice neobsahuje žádné ustanovení, které by bránilo tomu, aby se osoba povinná k dani stala plátcem DPH ke dni uzavření smlouvy ve smyslu § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH. Směrnice považuje za subjekty daně osoby povinné k dani (srov. čl. 9 odst. 1 a čl. 193 směrnice). Podle směrnice o DPH se tak systému DPH účastní osoby povinné k dani. Vnitrostátní právo na základě čl. 287 směrnice vyjímá některé osoby povinné k dani ze systému DPH (srov. § 6 zákona o DPH). Podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH mohla nabýt postavení plátce daně a stát se tak účastníkem systému DPH dle vnitrostátního práva pouze osoba povinná k dani. Ustanovení § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH nešlo nad rámec směrnice, neboť za účastníka systému DPH dle vnitrostátního práva v postavení plátce daně považovalo za splnění tam uvedených podmínek osobu povinnou k dani, která je ale dle směrnice účastna v systému DPH. Toto ustanovení zákona o DPH nezahrnovalo do systému DPH subjekt, který by dle směrnice o DPH nebyl účastníkem systému DPH, tedy by nebyl osobou povinnou k dani. Pokud § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH zahrnuje do systému DPH osobu povinnou k dani bez ohledu na výši jí dosažovaného obrátu, neodporuje taková právní úprava ani cílům sledovaným směrnicí v podobě co nejvíce obecnějšího výběru této daně (srov. čl. 1 odst. 2 či bod 5 preambule směrnice o DPH). Smyslem a účelem § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH je „zahrnutí plnění vymezených v § 2 společně uskutečněných účastníky sdružení bez právní subjektivity v případech, kdy je alespoň jeden z těchto účastníků plátcem DPH, do systému DPH, když se z důvodu nedostatku právní subjektivity plátcem DPH nemůže stát samo sdružení a plnění uskutečňovaná v rámci sdružení nejsou realizována tímto sdružením. Předmětná právní úprava, která stanoví, že uzavřením smlouvy o sdružení bez právní subjektivity s plátcem DPH se plátcem DPH stává i subjekt, který jím dosud nebyl, tak umožňuje podrobit DPH plnění realizovaná společně účastníky sdružení bez obtíží spojených s určováním a prokazováním zda vůbec a v jakém rozsahu plnění uskutečněná v rámci sdružení podléhají DPH za situace, kdy se na jejich uskutečnění podílí spolu s členy sdružení, kteří jsou plátcem DPH, i členové, kteří plátcem DPH nejsou“ (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2016, č. j. 15 Af

134/2013-61, publ. pod č. 3529/2017 Sb. NSS). Z výše uvedeného je zřejmé, že § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH nebyl v rozporu s žádným s žalobkyní odkazovaných článků směrnice o DPH ani s cílem sledovaných směrnicí v podobě co nejvšeobecnějšího výběru DPH.“

32. V bodu 67. shora uvedeného rozsudku krajský soud dále uvedl: „... Námitky, jimiž se žalobkyně dovolávala přímého účinku směrnice jako celku, tak nemohly být důvodné. Z konkrétních článků směrnice se žalobkyně dovolávala přímého účinku čl. 9 směrnice. Článek 9 odst. 2 směrnice neměl v projednávané věci žádný význam. Článek 9 odst. 1 směrnice byl transponován do § 5 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Žalobkyně soudu nepředložila žádnou konkrétní argumentaci, z níž by vyplývalo, že transpozice čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH do § 5 odst. 1 a 2 zákona o DPH nebyla provedena správně, resp. že by se vady implementace měly vliv na napadené rozhodnutí. Ustanovení § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH nebylo transpozicí čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH. Navíc, jak je uvedeno výše, čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH pouze vymezoval obsah pojmu osoby povinné k dani, nijak tedy neupravoval okamžik, k němuž se osoba povinná k dani ve smyslu § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH stává plátcem daně.“
33. Krajský soud se rovněž zcela správně vyjádřil k argumentaci žalobce uvedené v bodu 23. na str. 5 žaloby a v bodu 55. na str. 9 žaloby, když ve zmiňovaném rozsudku uvedl: „68. Argumentace žalobkyně týkající se nemožnosti doměřit jí daň a tvrzení, že jí doměřená daň je ekonomickým trestem, byla mimoběžná s předmětem projednávaného případu, neboť ten se netýká doměření daně žalobkyni, nýbrž registrace žalobkyně k DPH, konkrétně určení okamžiku, ke kterému se žalobkyně stala plátcem DPH. Ze stejného důvodu byla mimoběžná i argumentace namítající nesprávnost doměření daně tzv. určenému společníkovi.“ Shodně lze dle žalovaného uzavřít i v případě žalobce. V této souvislosti žalovaný pro úplnost uvádí, že soudní řízení ve věci doměření DPH společnosti Česká síť s.r.o. bylo krajským soudem rozhodnuto (i) rozsudkem č.j. 77 Af 15/2020-104 ze dne 31. 5. 2022 (ve věci doměření DPH za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2016), který byl na základě kasační stížnosti účastníka řízení zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 191/2022-37 ze dne 8. 2. 2023 a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení, který v této věci doposud nerozhodl, a (ii) rozsudkem č.j. 57 Af 4/2022-62 ze dne 31. 1. 2023 (ve věci doměření DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2017), kterým byla žaloba zamítnuta, o kasační stížnosti vedené u NSS pod sp. zn. 10 Afs 66/2023 nebylo doposud Nejvyšším správním soudem rozhodnuto.
34. Krajský soud v bodu 69. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC rovněž uvedl: „Zdejší soud nepokládal SDEU předběžnou otázku formulovanou žalobkyní v žalobě. Směrnice neobsahovala podle zdejšího soudu žádná pravidla, s nimiž by vnitrostátní právní úprava obsažená v § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH byla v rozporu, a nebyla tak dána žádná norma unijního práva, která by pro svůj výklad vyžadovala odpověď SDEU. Normy obsažené v čl. 9 odst. 1, čl. 193 a čl. 287 směrnice o DPH považuje soud za zcela jasné ve smyslu doktríny *acte clair* (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, CILFIT, věc C-283/81). Vnitrostátní právní úprava byla v souladu s jedním z cílů sledovaných směrnicí v podobě co nejvšeobecnějšího výběru této daně. Ve směrnici o DPH nebylo obsaženo žádné ustanovení, které by bránilo zaregistrovat k DPH osobu povinnou k dani podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH.“ Shodně lze dle žalovaného uzavřít i v případě žalobce.
35. Jestliže žalobce na str. 9 v bodu 61. žaloby poukazuje na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č.j. 10 Afs 66/2023-70, kterým byly Nejvyšším správním soudem předloženy SDEU dvě předběžné otázky: „1. Je v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména s čl. 9 odst. 1 a čl.

193 této směrnice, situace, ve které na základě zvláštní vnitrostátní 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 jedná jiný společník? 2. Záviseí soulad této situace se směrnicí 2006/112/ES na tom, zda tento jiný společník vykročil z pravidel pro jednání ve věcech společnosti a jednal s koncovým zákazníkem vlastním jménem?“, žalovaný uvádí, že vzhledem k obsahu těchto otázek a skutečnosti, že v tomto řízení s žalobcem je předmětem jeho registrace k DPH, nikoli doměření DPH žalobci či určenému společníkovi, přičemž Směrnice neobsahovala žádná pravidla, s nimiž by vnitrostátní právní úprava obsažená v § 94 odst. 2 písm. c) ZDPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, byla v rozporu (shodně uvedl krajský soud v bodu 69. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC), netýkají se dle žalovaného tyto předběžné otázky přezkoumávaného případu žalobce, tj. registrace žalobce k DPH, a proto není ani důvod pro přerušování řízení v této věci, jak uvedl i krajský soud v bodu 72. rozsudku CESKA SIT OPTICS. Nadto žalovaný a nyní i krajský soud jsou v tomto řízení vázáni závaznými právními názory Nejvyššího správního soudu vyslovenými v rozsudku NSS (viz body [3] až [5] tohoto vyjádření k žalobě).

36. V části vyjádření uvozené slovy „*Existence sdružení, hodnocení důkazních prostředků*“ uvedl žalovaný následující.

*Existence sdružení, společná vůle stran k vytvoření sdružení, zahájení ekonomické aktivity žalobce*

37. 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 s.r.o. Zákazníci žalobce, společnosti Česká síť s.r.o. a zbylých členů sdružení (CESKA SIT OPTICS LLC, CESKA SIT LLC) se připojují z různých sítí prostřednictvím stejného přístupového bodu, resp. používají stejného doménového správce „*cus.tanet.cz/46.167.203.25*“/ doména: „*tanet.cz*“ (viz protokoly o místních šetřeních u jednotlivých zákazníků). Provedenými místními šetřeními bylo zjištěno, že odběratelé žalobce, společnosti Česká síť s.r.o. a společnosti CESKA SIT OPTICS LLC měli shodné IP adresy (46.167.203.25), kdy přístup na internet byl všem odběratelům jmenovaných dodavatelů zajišťován prostřednictvím konektivity od společnosti TaNET West s.r.o., DIČ: CZ26378191 (dále též jen „*Tanet*“). Na základě výzvy správce daně adresované této společnosti bylo zjištěno, že společnost Tanet napřímo spolupracuje pouze se společností Česká síť s.r.o., které fakturuje plnění v podobě pronájmu datové sítě, kdy tyto důkazní prostředky zcela zřetelně svědčí o tom, že společnost Česká síť s.r.o. 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 s.r.o., která je v postavení řídicího účastníka sdružení, má k dispozici hmotný a nehmotný majetek, nakupuje konektivitu. V daném případě je společnost Česká síť s.r.o. majitelkou přenosové soustavy a v rámci ní umožňuje provozovat ekonomickou činnost žalobci (poskytování služeb internetu). Bez toho, aniž by existoval a byl využíván

majetek ve vlastnictví obchodní společnosti Česká síť s.r.o., není možný výkon ekonomické činnosti žalobce. Jak bylo zjištěno, žalobce neměl žádné zaměstnance. Veškerou činnost žalobce zajišťuje Ing. J. R. Podnikání žalobce, využívajícího stejnou přenosovou soustavu ve vlastnictví obchodní společnosti Česká síť s.r.o., je závislé na této obchodní společnosti. Obchodní společnost Česká síť s.r.o. a žalobce jsou personálně propojenými osobami. Obchodní společnost Česká síť s.r.o. a žalobce ovládá stejná osoba – Ing. J. R. (jediný jednatel a společník obchodní společnosti Česká síť s.r.o.), který je i vedoucím organizační složky žalobce. S ohledem na skutečnost, že jedinou osobou, která organizuje a řídí činnost společnosti Česká síť s.r.o. 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.

38. Shodně o existenci sdružení mezi společnostmi Česká síť s.r.o. a žalobcem uzavřel i Nejvyšší správní soud v bodech 14. až 23. rozsudku NSS: „Den zápisu do obchodního rejstříku, tedy 31.3.2010, je tedy dnem uzavření smlouvy o sdružení či jiné obdobné smlouvy, a k tomuto dni byla stěžovatelka povinna se zaregistrovat k DPH [§ 95 odst., 2 písm. c) zákona o DPH ve znění do 31.12.2012]“. Nejvyšší správní soud se také zabýval otázkou společné vůle stran k vytvoření sdružení a společného cíle sdružení, a to v bodu 20. rozsudku NSS, v němž uvedl: „Nedůvodná je námitka, že k uzavření smlouvy o sdružení či jiné obdobné smlouvy chyběla vůle stran. Jednání obou společností směřovalo ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění... Nadto v objektivní rovině lze identifikovat cíl spočívající právě ve společném uskutečňování ekonomické činnosti. Námitka, že v posuzované věci chyběl společný cíl, který by sdružení sledovalo, tedy není důvodná.“ Právními názory Nejvyššího správního soudu, vyslovenými v rozsudku NSS, je nyní zdejší soud vázán a byl jimi vázán i žalovaný ve znovuobnoveném odvolacím řízení po rozsudku NSS. Námitky žalobce, že (i) neuzavřel se společností Česká síť s.r.o. smlouvu o sdružení, protože k vytvoření sdružení chyběla vůle stran a sdružení nemělo společný cíl, (ii) námitka, že daňové orgány nezjišťovaly, kdy došlo ke skutečnému zahájení ekonomické aktivity žalobce, resp. kdy byla smlouva o sdružení uzavřena, a (iii) námitka, že žalovaný pochybil, pokud za okamžik rozhodný pro registraci žalobce bez dalšího označil den, kdy byl žalobce zapsán do obchodního rejstříku a své rozhodnutí nijak neodůvodnil, které byly již vypořádány Nejvyšším správním soudem v rozsudku NSS, kdy nebyly shledány důvodnými, je tedy třeba vzhledem k závaznému právnímu názoru Nejvyššího správního soudu, kterým je zdejší soud vázán, odmítnout pro nedůvodnost. Takto učinil krajský soud v bodech 30. až 32. rozsudku CESKA SÍŤ OPTICS LLC.
39. Krajský soud se rovněž v rozsudku ze dne 30. 9. 2021, č.j. 57 Af 40/2019-93 (dále též jen „rozsudek KS“) zabýval žalobcem tvrzenou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného č.j. 29843/19/5300-21445-708460 (dále též jen „rozhodnutí o odvolání 1“), neboť v předchozí žalobě byla uplatněna shodná žalobní námitka (námitka, že žalovaný pochybil, pokud za okamžik rozhodný pro registraci žalobce bez dalšího označil den, kdy byl žalobce zapsán do obchodního rejstříku a své rozhodnutí nijak neodůvodnil), a to v bodech 52. a 53. rozsudku KS, kdy nepřezkoumatelnost předmětného rozhodnutí nebyla krajským soudem shledána. Je třeba uvést, že rovněž v případě napadeného rozhodnutí se nejedná o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť v odůvodnění tohoto rozhodnutí jsou uvedeny důvody výroku rozhodnutí i informace o tom, jak se žalovaný vypořádal s návrhy a námitkami žalobce, viz body [21] a násl. napadeného rozhodnutí, přičemž v bodu [22] žalovaný výslovně uvedl: „Ve smyslu § 94 odst. 2 písm. c) ZDPH se tak odvolatel stal plátcem dnem uzavření smlouvy o sdružení s jiným plátcem (Česká síť), kdy za den uzavření této

*smlouvy je nutno považovat den zápisu daňového subjektu do obchodního rejstříku.*“ Žalovaný podrobně popsal, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce. Sama žaloba je důkazem toho, že žalobce závěrům žalovaného dostatečně porozuměl, když byl schopen na tyto závěry jednotlivými žalobními námitkami reagovat. Pokud žalovaný v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu po vyhodnocení zjištění z provedeného doplnění dokazování setrval na správnosti závěrů učiněných prvoinstančním správcem daně s tím, že napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí o registraci tak, že žalobce je plátcem DPH ode dne 31. 3. 2010, tj. ode dne, kdy byla organizační složka žalobce zapsána do obchodního rejstříku, postupoval zcela v souladu právním názorem Nejvyššího správního soudu, kterým byl ve znovuobnoveném odvolacím řízení po rozsudku NSS vázán (viz body 14. až 23. rozsudku NSS). Je třeba rovněž doplnit, že s rozporovanými důvody (výše uvedenou změnou právního názoru) žalovaný žalobce seznámil v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu písemností „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a Výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 18. 3. 2019, č.j. 11381/19/5300-21445-708460 a současně žalobce vyzval k možnému vyjádření se ve lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy.

#### *Odlišnost ekonomických činností*

40. Pokud se jedná o námitku odlišného charakteru služeb poskytovaných žalobcem a společností Česká síť s.r.o., žalovaný uvádí, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu zabývající se otázkou přípustnosti žalobních námitek poté, co soud dřívější rozhodnutí správního orgánu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, platí, že okruh potenciálně přípustných žalobních námitek je omezen, a to s ohledem na koncentrační a dispoziční zásadu a na vázanost správního orgánu právním názorem soudu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007-119 konstatoval, že „... další postup ve správním řízení nepřimo určují důvody v úspěšné žalobě. Žaloba proti „novému“ rozhodnutí bude tedy ve většině případů přípustná jen co do námitek, že správní orgán nerespektoval právní názor vyslovený soudem. Vedle toho jsou ovšem přípustné i námitky, že v řízení po zrušení správního rozhodnutí soudem a novým správním rozhodnutím došlo k „novému“ porušení zákona, tj. k porušení, ke kterému v původním správním řízení nedošlo, případně mohou být namítány i vady „původního řízení“, které se však projeví až v nezákonnosti nového správního řízení nebo které byly podstatné až po zrušení nového rozhodnutí. Třeba dodat i to, že žalobce může úspěšně v nové žalobě uvést znovu i ty žalobní důvody, které nevedly ke zrušení původního správního rozhodnutí jen proto, že soud zrušil napadené rozhodnutí z jiných důvodů, aniž by se těmito žalobními důvody zabýval (např. se ve zrušujícím rozsudku nezabýval namítanou neúplností dokazování, neboť správní rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost, apod.). Naopak nemohou být úspěšné, až na některé výjimky, žalobní body, které mohly být uplatněny v zákonné lhůtě již v původní žalobě. Stejně tak nemohou obstát důvody, které byly sice uvedeny již v první žalobě, ale nebyly krajským soudem posouzeny jako opodstatněné (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 3. 2001, č. j. 5 A 167/99-253, který byl uveřejněn pod č. 798 Správní judikatury č. 3/2001).“.
41. V tomto případě žalobce podává v pořadí druhou žalobu proti v pořadí druhému rozhodnutí správního orgánu (žalovaného), které žalovaný vydal poté, co jeho předchozí rozhodnutí bylo zrušeno nikoli krajským soudem, nýbrž Nejvyšším správním soudem. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku svou úvahu neomezil na případ zrušení správního rozhodnutí krajským soudem, přičemž smysl koncentrace řízení dopadá na obě

varianty zrušení shodně. Po účastníkovi totiž obecně lze spravedlivě požadovat, aby v souladu s principem *vigilantibus iura* a dispoziční zásadou uplatnil veškeré důvody, z nichž dovozuje nezákonnost správního rozhodnutí, již v první žalobě, pokud tak učinit může. Dle žalovaného tak v nynější zdejší soudem přezkoumávané věci není přípustná žádná žalobní námitka, která mohla být žalobcem uplatněna již v žalobě proti prvnímu rozhodnutí žalovaného, ale uplatněna nebyla. Takovouto žalobní námitkou je námitka odlišného charakteru služeb poskytovaných žalobcem a společností Česká síť s.r.o., a proto žalovaný s odkazem na shora uvedené navrhuje krajskému soudu její odmítnutí pro nepřípustnost. Za nepřípustnou ze stejných důvodů, je třeba považovat dle žalovaného i žalobní námitku odvolávající se na faktický systém fungování neveřejné telekomunikační služby, neveřejnost nabídky a systém MESH, dále žalobní námitku, že zahájení výkonu ekonomické činnosti žalobce podléhalo oznámení Českému telekomunikačnímu úřadu a žalobní námitku, že žalovaný neoznačil za člena sdružení TOWER Net. Jakkoli se jedná o obecná tvrzení žalobce, je zřejmé, že jde o argumentaci, kterou žalobce mohl uplatnit již v žalobě proti prvnímu rozhodnutí žalovaného (rozhodnutí o odvolání 1), ale neuplatnil ji. Shodně uzavřel krajský soud v bodech 33. až 37. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC.

42. Je třeba nad rámec uvedeného dále uvést, že námitka odlišného charakteru služeb poskytovaných žalobcem a společností Česká síť s.r.o. (na rozdíl od žalobce společnost Česká síť s.r.o. poskytuje veřejnou telekomunikační službu, internetovou televizi a přenos dat) byla posuzována Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69 (ve věci CESKA SIT OPTICS LLC), v němž kasační soud dospěl k závěru, že odlišný charakter poskytovaných služeb nevyvrací závěr o vzniku sdružení a společném uskutečňování zdanitelných plnění spočívajících v poskytování běžného připojení k internetu. Shodně uzavřel i žalovaný v bodu [60] napadeného rozhodnutí. V případě, že žalobní námitka nebude shledána nepřípustnou, žalovaný navrhuje její odmítnutí pro nedůvodnost, neboť nebyla Nejvyšším správním soudem shledána důvodnou v obdobné věci jako je případ žalobce, a to u dalšího účastníka sdružení CESKA SIT OPTICS LLC.
43. K tvrzení žalobce na str. 12 v bodu 77. žaloby, že každá společnost nese svoje náklady spojené jak s provozem, tak s údržbou či obnovou technických zařízení samostatně, žalovaný uvádí, že bylo na žalobci, aby v daňovém řízení toto tvrzení prokázal, což neučinil. (viz hodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem v bodech [31] až [39] napadeného rozhodnutí). Tato námitka byla posouzena krajským soudem v bodu 65. rozsudku KS: *„I případná dílčí pravdivost tvrzení žalobce však není způsobila zvrátit správnost ucelené skutkové verze reality zjištěné správními orgány v daňovém řízení. Zvláště pak za situace, když žalobce v rozporu s břemenem tvrzení a důkazním požaduje po správních orgánech, aby „provedly důkladnou analýzu nákladů, resp. nákladovosti jednotlivých organizačních složek ve vztahu k jejich ekonomické činnosti“, nepopírá, že „plnění v podobě přístupu ke konektivitě ve prospěch organizačních složek není plněním úplatným“, že „organizační složky nemají žádnou kancelář“ či že již „nepotřebují vyvíjet další reklamní činnost“.*“ Krajský soud je tímto právním posouzením vázán i v tomto řízení, neboť i nyní případná dílčí pravdivost tvrzení žalobce není způsobila zvrátit správnost komplexní skutkové verze reality zjištěné daňovými orgány, a proto žalovaný navrhuje odmítnutí žalobní námitky pro nedůvodnost.

#### *Hodnocení důkazních prostředků*

44. Jak je uvedeno žalovaným v bodech [21] až [39] napadeného rozhodnutí, skutečnost, že žalobce a obchodní společnost Česká síť s.r.o. uskutečňovali společnou ekonomickou

činnost na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy s plátcem DPH od 31. 3. 2010 i v Nejvyšším správním soudem požadovaném období byla dle zjištění daňových orgánů prokázána dalšími důkazními prostředky opatřenými v rámci doplnění odvolacího řízení, neboť oproti zjištěním ve zdaňovacím období leden 2013 až prosinec 2013 (viz body [21] a [22] tohoto vyjádření k žalobě) nenastala změna ve způsobu společného výkonu ekonomické činnosti ve sdružení společnosti Česká síť s.r.o., žalobce a zbylých členů sdružení. Na základě místních šetření provedených u koncových uživatelů jednotlivých členů předmětného sdružení provedených v r. 2015 (viz protokoly o místních šetřeních) bylo zjištěno, že odběratelé žalobce, společnosti Česká síť s.r.o. a CESKA SIT OPTICS LLC používají při připojení stejný přístupový bod, resp. používají stejného doménového správce „*cus.tanet.cz/46.167.203.25*“/ doména: „*tanet.cz*“, tj. i odběratel žalobce – Farní sbor Českobratrské církve evangelické ve Kdyni na Šumavě (dále též jen „*Farní sbor ČCE ve Kdyni*“) (viz protokol č.j. 1835435/15/2305-00562-404750). Provedenými místními šetřeními bylo prokázáno, že odběratelé žalobce, společnosti Česká síť s.r.o. a společnosti CESKA SIT OPTICS LLC měli shodné IP adresy (X.), kdy přístup na internet byl všem odběratelům jmenovaných dodavatelů zajišťován prostřednictvím konektivity od společnosti Tanet. U odběratele žalobce - Farní sbor ČCE ve Kdyni bylo provedeno místní šetření i v r. 2018 se zjištěním, že služby byly žalobcem poskytovány i v r. 2018 (viz protokol č.j. 2052735/18/2305-00562-403445). Kontinuita poskytování služeb žalobcem odběrateli Farní sbor ČCE ve Kdyni v období r. 2010 až r. 2017 byla zjištěna z dalších důkazních prostředků, a to (i) daňových dokladů vystavených žalobcem a (ii) smlouvy o poskytování služeb přístupu do sítě internet uzavřené dne 18. 8. 2010, opatřené na základě dvou výzev k poskytnutí údajů (viz bod [27] napadeného rozhodnutí). Žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobce, ačkoli byl správcem daně výzvou č.j. 98336/23/2305-00562-404702 ze dne 25. 1. 2023 vyzván, aby umožnil provedení šetření za účelem prověření (i) odběratelsko-dodavatelských vztahů, (ii) uzavřených smluv a (iii) přehledu hmotného a nehmotného majetku, a to za r. 2015 až r. 2020, na tuto výzvu reagoval podáním zaevidovaným dne 28. 2. 2023 pod č.j. 311823/23, ve kterém uvedl, že požadovanými důkazními prostředky nedisponuje a vyslovil nezákonnost požadavku správce daně, tj. sám důkazní prostředky prokazující jeho ekonomickou činnost nedoložil. Je třeba dále uvést, že v rámci doplnění odvolacího řízení provedl správce daně rovněž šetření u dalších odběratelů služeb žalobce (viz úřední záznam č.j. 1287826/23/2305-00562-400373 ze dne 8. 6. 2023), a to D. K., V. K., M. S. (viz bod [29] napadeného rozhodnutí), kdy i z těchto důkazních prostředků (smlouvy o poskytování služeb přístupu do sítě internet, včetně dodatků a daňových dokladů vystavených žalobcem za poskytování předmětných služeb v r. 2014, r. 2015 a r. 2016) a důkazních prostředků získaných od odběratele žalobce Š. Č. na výzvu k poskytnutí údajů č.j. 758111/15/2305-00561-403445 ze dne 7. 4. 2015 (smlouva o poskytování služeb přístupu do sítě internet, včetně dodatků a daňového dokladu vystaveného žalobcem za poskytování předmětných služeb v r. 2013) bylo prokázáno, že oproti zjištěním ve zdaňovacím období leden 2013 až prosinec 2013 (viz body [21] a [22] tohoto vyjádření k žalobě) nenastala změna ve způsobu společného výkonu ekonomické činnosti ve sdružení mezi žalobcem a společností Česká síť s.r.o.. Na daňových dokladech vystavených žalobcem za jím poskytované služby je uveden kontakt na e-mail: *ucetni@ceskasit.cz.*, z čehož je rovněž patrné propojení žalobce se společností Česká síť s.r.o. Z výše uvedených důkazních prostředků [zejména (i) ze smluv o poskytování služeb přístupu do sítě internetu a jejich dodatků, (ii) z daňových dokladů vystavených žalobcem a (iii) provedených místních šetření u odběratelů služeb]

jednoznačně vyplývá, že žalobce poskytoval zdanitelná plnění společně se společností Česká síť s.r.o. a zbylým členem sdružení CESKA SIT OPTICS LLC i po listopadu 2014, nepřetržitě, a to nejméně do června 2017. S vyhodnocením shora uvedených důkazních prostředků byl žalobce žalovaným seznámen v písemnosti „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a Výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ ze dne 1. 8. 2023, č.j. 26010/23/5300-21441-711676 (dále též jen „*Seznámení 1*“), kterým byl rovněž vyzván, aby se ke zjištěným skutečnostem a provedenému vyhodnocení vyjádřil ve lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy.

45. Žalobcem předložené důkazní prostředky na Seznámení 1, které byly přílohou vyjádření žalobce k Seznámení 1 zaevidovaného žalovaným pod č.j. 30822/23 (dále též jen „*Vyjádření 1*“) [(i) daňové doklady přijaté žalobcem jako odběratelem (resp. společnostmi CESKA SIT LLC a CESKA SIT OPTICS LLC) za účetní a právní služby, (ii) tři Pachtovní smlouvy, (iii) cizojazyčné doklady vystavené zahraniční společností za správu, (iv) daňové doklady za přijatá plnění (elektrická energie, pronájem míst pro umístění antén), jejichž odběratelem je buď žalobce nebo společnost CESKA SIT LLC či CESKA SIT OPTICS LLC) a (v) dvě Dohody o sdílení dat a sítí ze dne 15. 12. 2014 uzavřené mezi společností TOWER Net a žalobcem a mezi TOWER Net a společností CESKA SIT LLC], byly žalovaným vyhodnoceny v písemnosti „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a Výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ ze dne 30. 11. 2023, č.j. 40118/23/5300-21441-711676 (dále též jen „*Seznámení 2*“), ve kterém byl současně žalovaným vyzván k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem ve lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy. Žalobcem předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé vyvrátit zjištění z důkazních prostředků získaných daňovými orgány (viz bod [26] tohoto vyjádření k žalobě) o tom, že žalobce provozoval společnou ekonomickou činnost se společností Česká síť s.r.o. na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy s plátcem DPH nepřetržitě od 31. 3. 2010 nejméně do června 2017, o čemž byl žalobce seznámen v Seznámení 2, na které reagoval podáním zaevidovaným žalovaným pod č.j. 14/24 (dále též jen „*Vyjádření 2*“), k němuž již další důkazní prostředky nepředložil, pouze doplnil odvolací námítky proti rozhodnutí o registraci, které žalovaný vypořádal v bodech [31] až [39] a [64] napadeného rozhodnutí.
46. Žalobce v podané žalobě na str. 11 pouze obecně nesouhlasí s hodnocením důkazních prostředků provedeným žalovaným, k němuž neuvádí ničeho konkrétního o tom, jaké důkazní prostředky byly opomenuty z hodnocení žalovaného či které nebyly hodnoceny jednotlivě a ve vzájemném souhrnu. Žalovaný tvrzení žalobce zásadně odmítá s odkazem na spisový materiál a provedené hodnocení důkazních prostředků v Seznámení 1, Seznámení 2 a napadeném rozhodnutí. Míra obecnosti uplatněného žalobního bodu určuje obecnost, s jakou se bude soud zabývat jeho posouzením (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č.j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS). Vzhledem k obecnosti těchto námitek žalovaný navrhuje zdejšímu soudu, aby tyto námítky byly stejnou měrou obecnosti vypořádány. Shodně uzavřel krajský soud v bodu 76. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC.
47. K tvrzení žalobce, že důkazní prostředky získané daňovými orgány nebyly získány v souladu s právním předpisem a základními zásadami daňového řízení, žalovaný uvádí, že toto tvrzení zásadně odmítá a vzhledem k tomu, že i tato námítka je žalobcem formulována zcela obecně, navrhuje, aby byla vypořádána krajským soudem stejnou měrou obecnosti jako nedůvodná. Neuvedl-li žalobce z jakých konkrétních důvodů byly konkrétní důkazní prostředky získány protiprávně, resp. jaké konkrétní skutkové zjištění žalovaného

vyplývající z těchto důkazních prostředků bylo vadné a proč, není soud povinen vzhledem k dispoziční zásadě tato údajná pochybení sám vyhledávat a posuzovat. Shodně uzavřel krajský soud v bodu 84. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC.

48. K námitce žalobce, že z protokolů o místních šetřeních nebylo zřejmé, jak správce daně vygeneroval parametry internetového připojení a jak správce daně důkazní prostředek u zákazníka získal, žalovaný odkazuje na uvedené v bodech [61] až [63] napadeného rozhodnutí, k němuž doplňuje, že každý z protokolů obsahuje údaj o tom, že správce daně za přítomnosti zákazníka (odběratele) zjišťoval trasu jeho internetového připojení a výstupy tohoto zjištění vytiskl jako přílohu protokolu o místním šetření. Z příloh protokolů z místních šetření je zřejmé, že byl použit příkaz tracert s údajem o cíli [www.seznam.cz](http://www.seznam.cz) [stejně jako u zákazníka společnosti Česká síť s.r.o. – J. K. – viz úřední záznam č.j. 1607700/16]. Následně byl výstup tohoto programu, který identifikuje všechny uzly trasy internetového propojení od zdrojového počítače do zadaného cíle, vytištěn. Z protokolů o výstupu programu tracert je tedy naprosto zřejmé, jak byly zjištěny přístupové body zákazníka k internetovému připojení, a postup při jejich zjištění je transparentní a přezkoumatelný. Shodně uzavřel krajský soud v bodu 88. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC.
49. K námitce žalobce, že z protokolů o místních šetřeních nevyplývá, že žalobce, společnost Česká síť s.r.o., zbylí členové sdružení a jejich zákazníci se připojují prostřednictvím přístupových bodů poskytovaných společností Tanet, žalovaný uvádí, že v bodu [28] napadeného rozhodnutí nevyslovil závěr sporovaný žalobcem, neboť uvedl, že zákazníci žalobce a společnosti Česká síť s.r.o. a společnosti CESKA SIT OPTICS LLC používají totožnou doménu „X“/“. Provedenými místními šetřeními bylo prokázáno, že odběratelé žalobce, společnosti Česká síť s.r.o. a společnosti CESKA SIT OPTICS LLC měli shodné IP adresy (X.), kdy přístup na internet byl všem odběratelům jmenovaných dodavatelů zajišťován prostřednictvím konektivity od společnosti Tanet. To znamená, že nedošlo k žádné změně ve fungování sdružení – žalobce a zbylí členové sdružení sice svým zákazníkům poskytují plnění v podobě internetového připojení, ale nijak se materiálem, prací ani jako objednatel u subdodavatele nepodílejí na jeho zajištění. To zajišťuje společnost Česká síť s.r.o. Proto bylo významné zjištění, že se zákazníci všech členů sdružení připojují do stejného přístupového bodu, bez ohledu na to, kdo ho společnosti Česká síť s.r.o. poskytl. Shodně uzavřel krajský soud v bodu 90. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC s tím, že v r. 2018 se *„zákazníci všech členů sdružení připojovali přes přístupový bod „br-c-5820c1.ispalliance.cz [93.91.144.181]“.*

*Dohody o sdílení sítě a dat*

50. K tvrzení žalobce v bodu 77. žaloby, že na základě Dohod o sdílení sítě a dat uzavřených mezi (i) společností TOWER Net a žalobcem a (ii) společností TOWER Net a společností CESKA SIT LLC *„mohou mít všechny společnosti stejnou cestu paketu a není tedy v rozporu ta skutečnost, že u části sítě je obdobná konfigurace (parametry připojení)“*, žalovaný uvádí, že předmětem těchto smluv je bezúplatné sdílení sítě mezi společností TOWER Net a žalobcem a mezi společností TOWER Net a společností CESTA SIT LLC. Závazkem vyplývajícím z doložených smluv je, že žalobce a společnost CESKA SIT LLC mohou bezúplatně používat síť společnosti TOWER Net a zároveň za tuto možnost recipročně umožní společnosti TOWER Net bezúplatně používat síť spravovanou sdružením, což žalobce v podané žalobě nespornuje. Tato skutečnost dle žalovaného zjevně nespornuje o samostatnosti podnikání jednotlivých členů společnosti, právě naopak umocňuje

pochybnosti o výkonu ekonomické činnosti jednotlivými členy sdružení ve vzájemné shodě. Předmětné smlouvy nevyvracejí zjištění daňových orgánů o existenci sdružení. Podstatné rovněž je, že společnost TOWER Net je taktéž plně v dispozici J. R., který je jediným společníkem a zároveň jediným jednatelem. Jedná se tedy o smlouvy, které uzavřel J. R. „sám se sebou“, a proto neprokazují nezávislé uskutečňování ekonomické činnosti jednotlivými členy sdružení tak, jak žalobce tvrdí. Ani samotné tvrzení žalobce, že všichni členové sdružení využívali pro pakety stejné cesty, resp. obdobné konfigurace připojení, nesvědčí dle žalovaného, pro samostatné podnikání žalobce. V bodech 81. a 83. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC krajský soud shora uvedené závěry žalovaného aproboval. Nelze rovněž přehlížet, že bylo daňovými orgány prokázáno, že společnost Tanet fakturovala plnění v podobě pronájmu datové sítě jen jedinému členu sdružení, a to společnosti Česká síť s.r.o. Jiným členům sdružení nic neúčtovala, přestože zákazníci žalobce a zbylých členů sdružení prokazatelně používali při svém internetovém připojení přístupové body společnosti Tanet. Shodně uvedl i krajský soud v bodu 94. rozsudku CESKA SIT OPTICS LLC.

51. Závěrem žalovaný uvedl, že v souladu se závazným právním názorem uvedeným v rozsudku NSS doplnil ve znovuobnoveném odvolacím řízení dokazování a opatřeními důkazními prostředky prokázal, že ke dni vydání rozhodnutí o registraci nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro registraci žalobce jakožto plátce DPH podle § 94 odst. 2 písm. c) ZDPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, ode dne 31. 3. 2010, z důvodu společného uskutečňování ekonomické činnosti žalobce ve sdružení s jiným plátcem (společností Česká síť s.r.o.), a to ode dne zápisu organizační složky žalobce do obchodního rejstříku. Jak v rámci řízení o registraci, tak v rámci odvolacího řízení žalobce nevyvrátil zjištění správce daně, že žalobce kontinuálně provozoval společnou ekonomickou činnost na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy s plátcem DPH (společností Česká síť s.r.o.) od 31. 3. 2010 nejméně do června 2017.
52. Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné.

#### IV.

##### Posouzení věci soudem

53. Vzhledem k tomu, že žalovaný souhlasil s projednáním věci bez jednání a žalobce ve lhůtě dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu nevyjádřil nesouhlas s projednáním věci bez jednání, ač byl poučen o tom, že v takovém případě se bude mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) o věci samé bez jednání.
54. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

#### A.

55. Předně je nezbytné konstatovat, že předchozí rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 9. 2021, č. j. 57 Af 40/2019-93, kterým došlo k zamítnutí žaloby žalobce, byl spolu s předchozím napadeným rozhodnutím zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2023, č.j. 6 Afs 331/2021-61.

## 56. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uvedl:

„Nejvyšší správní soud se skutkově související věci zabýval v rozsudku ze dne 10. 5. 2022, č. j. 10 Afs 137/2020-69. V posuzované věci neshledal důvod se od tam učiněných závěrů odchýlit. Stěžovatelka ostatně žádné námitky, pro které by to bylo namístě učinit, nevznesla. Ve shodě s odkazovaným rozsudkem tak Nejvyšší správní soud i v posuzované věci jako důvodnou shledal pouze námitku týkající se prekluze práva stěžovatelku dodatečně registrovat jako plátce DPH.

Stěžovatelka byla registrována jako plátce DPH zpětně ke dni 31. 3. 2010. Podle § 94 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, 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.

Nejvyšší správní soud předně soublasí se žalovaným i krajským soudem v tom, že činnost stěžovatelky a společnosti Česká síť naplňuje podmínku smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy s plátcem. Ze správního spisu plyne, že stěžovatelka a společnost Česká síť jsou personálně propojeny osobou Ing. J. R., který je vedoucím organizační složky (odštěpného závodu) stěžovatelky a statutárním orgánem (ředitelem) stěžovatelky, a zároveň jediným jednatelem a společníkem společnosti Česká síť. Stěžovatelka nemá vlastní zaměstnance a veškerou její činnost bezúplatně zajišťuje Ing. J. R. Stěžovatelka nevlastní ani nepronajímá žádný majetek a nenakupuje ani telekomunikační služby. V roce zápisu organizační složky stěžovatelky na ni byla převedena část klientů společnosti Česká síť.

Vzhledem k faktickému chování společností, které jednají, jako by byly sdruženy, a k společně ovládající osobě je tedy opodstatněný závěr, že mezi stěžovatelkou a společností Česká síť byla konkludentně uzavřena smlouva o sdružení, případně jiná obdobná smlouva. V tomto ohledu se úvahy správce daně, žalovaného i krajského soudu opírají o dostatečné důkazní podklady, které se stěžovatelce nepodařilo nijak konkrétně zpochybnit.

Nedůvodná je námitka, že k uzavření smlouvy o sdružení či jiné obdobné smlouvy chyběla vůle stran. Jednání obou společností směřovalo ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění. I s přihlédnutím k jejich personálnímu propojení spočívajícímu v tom, že totožná osoba projevovala vůli obou společností, je jejich jednání projevem společné vůle obou společností sdružit se ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění. Ani námitka, že zde chyběl společný cíl, který by sdružení sledovalo, není důvodná. Nejvyšší správní soud nepokládá za nutné se vyjadřovat k tomu, zda je skutečně společný cíl nutným znakem smlouvy o sdružení i jiné obdobné smlouvy, který bylo nutné prokázat. V posuzované věci sice nelze jednoznačně určit, jaký cíl či záměr sdružení sledovalo, to ovšem neznamená, že zde žádný nebyl – s ohledem na jednání Ing. J. R., který personálně propojuje obě společnosti a koordinoval i jejich činnost, jeho jednání muselo mít nějaký cíl či záměr (srov. obdobně již citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 137/2020-69, bod 21). Nadto v objektivní rovině lze identifikovat cíl spočívající právě ve společném uskutečňování ekonomické činnosti. Námitka, že v posuzované věci chyběl společný cíl, který by sdružení sledovalo, tedy není důvodná.

Námitka, že je nepřezkoumatelný závěr o datu registrace, je rovněž nedůvodná. Tvzení stěžovatelky, že nebylo zkoumáno, kdy došlo ke skutečnému zahájení ekonomické činnosti, není zcela pravdivé. Ze správního spisu plyne, že správce daně srovnáním údajů o bankovních transakcích zjistil, že již v roce 2010 společnost Česká síť převedla na stěžovatelku část klientů. S ohledem na personální propojení je nadto přesvědčivý závěr, že již zápis organizační složky stěžovatelky do obchodního rejstříku byl činěn se záměrem ji sdružit se společností Česká síť.

*Obstojí tedy závěr, že smlouva o sdružení či jiná obdobná smlouva byla konkludentně uzavřena již dnem zápisu.*

*Otázka, zda s Českou sítí uzavřela smlouvu o sdružení či jinou obdobnou smlouvu i jiná společnost, která by tedy rovněž měla být dodatečně registrována k DPH, je z hlediska posouzení zákonnosti registrace stěžovatelky irelevantní. Nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) je námitka, v níž stěžovatelka poukázala na to, že po zápisu organizační složky do českého rejstříku nemohla ihned začít podnikat, ale nejprve se musela registrovat u Českého telekomunikačního úřadu. Takovou námitku totiž stěžovatelka neuplatnila v žalobě, i když mohla.*

*Den zápisu do obchodního rejstříku, tedy 31. 3. 2010, je tedy dnem uzavření smlouvy o sdružení či jiné obdobné smlouvy, a k tomuto dni byla stěžovatelka povinna se zaregistrovat k DPH [§ 95 odst. 2 písm. c) zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012]. Protože to neučinila, mohl o její registraci rozhodnout správce daně z moci úřední [§ 129 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Ten stěžovatelku registroval v září 2018. Zbývá tedy posoudit námitku, že v té době již uplynula prekluzivní lhůta k tomu, aby správce daně stěžovatelku registroval zpětně ke dni 31. 3. 2010.*

*Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 AfS 329/2016-51, č. 3637/2017 Sb. NSS, dovodil, že právo registrovat daňový subjekt z moci úřední jako plátce daně z přidané hodnoty zaniká ve lhůtě podle § 20 odst. 2 daňového řádu. Rozhodoval v něm o registraci daňového subjektu, který jednorázově překročil zákonný obrat. Správce daně jej však registroval až poté, co odpadl důvod pro registraci a uplynula tříletá prekluzivní lhůta. Registrační právo správce daně proto zaniklo. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku výslovně uvedl, že „dokud je hranice obratu překračována, nemůže ani začít plynout lhůta k provedení registrace z moci úřední, neregistroval-li se daňový subjekt sám“ (bod 34). To soud dále potvrdil i v jiných rozsudcích, ve kterých bylo registračním důvodem také překročení zákonného obratu (rozsudek ze dne 26. 9. 2019, č. j. 8 AfS 265/2017-55, bod 35; rozsudek ze dne 8. 11. 2019, č. j. 8 AfS 48/2018-38, bod 19).*

*V rozsudku č. j. 10 AfS 137/2020-69 Nejvyšší správní soud vyložil tuto judikaturu tak, že prekluzivní lhůta k provedení registrace z moci úřední „běží od prvního okamžiku, kdy nastal registrační důvod. Pokud ale registrační důvody přetrvávají ve více zdaňovacích obdobích, tříletá lhůta se v každém zdaňovacím období přerušuje a začne běžet znovu. Právo registrovat plátce proto zaniká až s koncem té lhůty, která začne běžet ve chvíli, kdy registrační důvod trval naposledy“ (bod 28). Toto pravidlo se přitom dle citovaného rozsudku uplatní i pro jiné registrační důvody, než je překročení zákonného obratu. V posuzovaném případě tedy neobstojí názor krajského soudu, který se problematikou prekluze podrobněji nezabýval a rozsudek č. j. 10 AfS 329/2016-51 označil za neaplikovatelný pro skutkové odlišnosti.*

*V posuzovaném případě není zřejmé, zda v září 2018 již uplynula tříletá prekluzivní lhůta k dodatečné registraci stěžovatelky k DPH ke dni 31. 3. 2010. Není totiž jasné, dokdy trval registrační důvod, a odkdy tedy začala prekluzivní lhůta případně běžet. Obsah správního spisu i úvahy správce daně, žalovaného a krajského soudu se vztahují k ekonomické činnosti prováděné v roce 2010 a v roce 2013, jehož se týkala daňová kontrola. Dokdy trvala společná ekonomická činnost stěžovatelky se společností Česká síť, ovšem jasné není.*

*Nejvyšší správní soud nemůže přihlídnout k úvahám, které v této souvislosti žalovaný učinil v rozhodnutích v jiných řízeních, jichž se žalovaný dovolává. Tato rozhodnutí nejsou předmětem nynějšího přezkumu. Aby rozhodnutí žalovaného mohlo obstát, musela by (ve spojení s prvostupňovým rozhodnutím správce daně) obsahovat dostatečně skutkově podloženou úvahu*

umožňující učinit si úsudek o tom, že prekluzivní lhůta v době registrace ještě marně neuplynula. Tak tomu ale v posuzovaném případě není.

*V dalším řízení tedy žalovaný doplní důkazy o tom, že stěžovatelka poskytovala zdanitelná plnění společně se společností Česká síť alespoň tři roky před registrací, a že tedy v době registrace ještě neuplynula prekluzivní lhůta. Pokud to nebude možné, rozhodnutí správce daně vydané v prvním stupni zruší a řízení o registraci zastaví (srov. shodně rozsudek č. j. 10 Afs 137/2020-69, bod 37).“*

## B.

57. Podle § 110 odst. 4 s.ř.s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.
58. Podle § 78 odst. 5 s.ř.s. právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.
59. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č.j. 1 Azs 16/2021-50), právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku podle § 110 odst. 4 nebo § 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s.ř.s. je krajský soud i Nejvyšší správní soud vázán i při přezkumu nového rozhodnutí správního orgánu.
60. Jak vyplývá z obsahu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2023, č.j. 6 Afs 331/2021-61, nebyla žádná z žalobních námitek žalobce shledána důvodnou, krom jediné. Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že „v dalším řízení tedy žalovaný doplní důkazy o tom, že stěžovatelka poskytovala zdanitelná plnění společně se společností Česká síť alespoň tři roky před registrací, a že tedy v době registrace ještě neuplynula prekluzivní lhůta. Pokud to nebude možné, rozhodnutí správce daně vydané v prvním stupni zruší a řízení o registraci zastaví.“ Žalobce tedy mohl v nyní souzené věci důvodně vznášet žalobní námitky pouze co do správnosti či nesprávnosti závěrů žalovaného ohledně řešení otázky, pro kterou byly rozsudek soudu a předchozí napadené rozhodnutí zrušeno. Soud se tedy nemohl znovu zabývat opakovanými nebo nově formulovanými námitkami žalobce zpochybňujícími již závazně učiněný závěr, že „činnost stěžovatelky a společnosti Česká síť naplňuje podmínku smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy s plátcem“, které žalobce učinil součástí žaloby v částech označených slovy „Rozpor českého práva s unijní směrnici“, „Neexistence sdružení“ a „Hodnocení důkazních prostředků“ až po část textu označeného slovy „Důkazní prostředky předložené žalovaným“. Dlužno doplnit, že i Nejvyšší správní soud své závěry učinil na základě komplexně zjištěného skutkového stavu, tedy na tom, že „ze správního spisu plyne, že stěžovatelka a společnost Česká síť jsou personálně propojeny osobou Ing. Jaroslava Rady, který je vedoucím organizační složky (odštěpného závodu) stěžovatelky a statutárním orgánem (ředitelem) stěžovatelky, a zároveň jediným jednatelem a společníkem společnosti Česká síť. Stěžovatelka nemá vlastní zaměstnance a veškerou její činnost bezúplatně zajišťuje Ing. J. R. Stěžovatelka neovlastní ani nepronajímá žádný majetek a nenakupuje ani telekomunikační služby. V roce zápisu organizační složky stěžovatelky na ni byla převedena část klientů společnosti Česká síť.“. I pokud by soud odhlédl od opožděnosti důkazních návrhů žalobce, když z ničeho neplyne, že by je nemohl označit nebo předložit v daňovém řízení již před vydáním předchozího zrušeného rozhodnutí, je nutné uvést, že „faktury,

*smlouvy a objednávky za období mezi lety 2013 až 2018*“, které se mají podle obecných tvrzení žalobce „*pojit s výkonem samostatné činnosti, jež byla vykonávána nezávisle na jiných subjektech*“, že „*každý subjekt vykonával odlišnou ekonomickou činnost, se kterou byly spjaté i rozdílné nároky na provoz*“ či že „*si každá společnost nese svoje náklady spojené s provozem, tak s údržbou či obnovou technických zařízení samostatně*“, nijak konkrétně nevyvrací původní komplexní zjištění, ze kterých Nejvyšší správní soud vycházel.

61. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný se v bodech 31 až 37 podrobně vypořádal se všemi žalobcem předloženými důkazy. Soud má ve shodě se žalovaným za to, že je provedené hodnocení správné. Podstatné je, že žalobce nepředestřel komplexní věrohodnou skutkovou verzi reality, pro kterou by bylo nutné dospět k závěru, že po celé nebo část rozhodného období nebylo možné učinit závěr o tom, že neposkytoval zdanitelná plnění společně se společností Česká síť s.r.o. Skutečnost, že jednotliví členové sdružení hradí jednotlivé výdaje nebo že nevykonávají stejné činnosti, že jeden jinou, a ostatní stejné, nevypovídá nic o tom, že se ve svém důsledku, čemuž odpovídají komplexní zjištění správních orgánů, nejednalo o poskytování zdanitelných plnění společně se společností Česká síť s.r.o. Podstatným totiž bylo vyvíjení činnosti k dosažení společného účelu, což bylo prokázáno zcela jednoznačně.
62. Pokud jde o den registrace, i k tomuto zaujal Nejvyšší správní soud jasný závazný právní názor, jak vyplývá z jeho shora citovaných závěrů.
63. Jde-li pak o námitky uvedené žalobcem v části žaloby označené slovy „*Rozpor českého práva s unijní směrnicí*“ je vhodné uvést následující.
64. Směrnice 2006/112/ES stanoví obecný rámec, podle něhož má každá ekonomická činnost podléhat DPH, avšak článek 287 bod 7 dává České republice volnost poskytnout osvobození od DPH osobám s obratem nižším než určitý limit (35 000 EUR v národní měně). Konkrétní způsob, jak tento limit a osvobození národní právo implementuje, je na českém zákonodárci, pokud se drží v rámci, který směrnice povoluje. Pokud by tento limit český zákonodárce nevyužil, byl by žalobce automaticky plátcem DPH. Není tedy zjevné, že česká úprava a její aplikace jdou proti textu či jasnému účelu směrnice, nebo že ignorují základní principy (jako je neutralita či proporcionalita), a proti není důvod považovat námitky žalobce za oprávněné. Směrnice stanoví jen horní rámec a umožňuje národním právním předpisům úpravu osvobození od daně. Pokud český zákon v rámci tohoto prostoru jasně definuje podmínky pro registraci k DPH a osvobození, jedná se o oprávněnou vnitrostátní úpravu, kterou unijní právo nevyklučuje. Přerušování řízení a předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU se uplatňuje, pokud je třeba vyjasnit výklad unijního práva a takové otázky ještě nebyly jednoznačně zodpovězeny. V tomto případě však nejde o situaci, kdy by směrnice byla nejasná v tom, že členský stát může poskytnout výjimku pro malé podnikatele. Naopak, směrnice to výslovně dovoluje. Rozhodující je správná interpretace a aplikace národního práva, které bylo přijato v mezích daných směrnicí. To je úkol pro národní soud, nikoli pro SDEU, pokud zde není identifikován rozpor s unijními principy či nejasnost, jak směrnici vykládat. Není proto nutné přerušit řízení a věc předkládat SDEU, jestliže nejde o problém výkladu směrnice, nýbrž o běžné uplatnění vnitrostátního práva v rámci dovoleném směrnicí. Na základě uvedeného není položení předběžné otázky potřebné, neboť nejsou dány zásadní a dosud nerozřešené pochybnosti o výkladu unijního práva. Ve zbytku lze žalobce odkázat na podrobně uvedené závěry, které Krajský soud v Plzni zaujal v rozsudku ze dne 26. 1. 2024, č.j. 55 Af 8/2023-66, v bodech 38 až 73, od kterých soud nemá žádný důvod se odchylovat

ani v nyní souzené věci. Nad rámec tohoto závěru je nutné doplnit, že předmětem nyní souzené věci není řízení o doměření daně z přidaného hodnoty, nýbrž toliko řízení registrační.

## C.

65. Soud neshledal žalobu důvodnou ani v části „*Hodnocení důkazních prostředků, Důkazní prostředky předložené žalovaným*“.
66. Jak soud již uvedl shora při konstatování obsahu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, povinností žalovaného bylo doplnit důkazy o tom, že žalobce poskytoval zdanitelná plnění společně se společností Česká síť alespoň tři roky před registrací, a že tedy v době registrace ještě neuplynula prekluzivní lhůta.
67. Soud má za to, že žalovaný této své povinnosti dostál.
68. Žalovaný tak učinil v bodech 25 až 30 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný nejprve zmínil, že výzvou ze dne 25. 1. 2023 žalobce vyzval, aby umožnil provedení šetření za účelem prověření odběratelsko-dodavatelských vztahů daňového subjektu, uzavření smluv, přehledu hmotného a nehmotného majetku, a to za roky 2015 až 2020. Žalobce sdělil, že požadovanými důkazními prostředky nedisponuje.
69. Žalovaný pak vycházel z protokolů o místních šetření a dalších šetření, resp. dokladů vyžádaných od odběratelů žalobce, tj. Farního sboru českobratrské církve evangelické, obce Draženov a Mutěnin, D. K., V. K., M. S. a Š. Č. Z těchto listin vyplynulo, že žalobce poskytoval své služby v roce 2010 až 2017, že se tak dělo přes IP adresy X., kdy přístup na internet byl všem odběratelům zajišťován prostřednictvím konektivity od společnosti TaNET West s.r.o., z daňových dokladů vystavených žalobcem je patrné propojení se společností Česká síť s.r.o., když na těchto dokladech je uveden kontaktní email ucetni@ceskasit.cz.
70. Dlužno doplnit, že v bodě 23 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný zopakoval komplexní skutečnosti, na základě kterých bylo i Nejvyšším správním soudem dospěno k závěru o existenci sdružení. Zmínil personální propojení skrze osobu Ing. J. R., že žalobkyně nemá vlastní zaměstnance, veškerou její činnost zajišťuje pan Ing. J. R., žalobkyně nevlastní ani nepronajímá žádný majetek a nenakupuje ani telekomunikační služby, v roce zápisu na ní byla převedena část klientů společnosti Česká síť s.r.o. Žalovaný k tomu doplnil, že z veřejně dostupných závěrek uložených v obchodním rejstříku vyplývá, že v letech 2015 až 2018 nedošlo k žádné změně, když společnost Česká síť s.r.o. nakupovala materiál potřebný pro výstavbu, údržbu a provoz sítě a nesla náklady na inzerci, zatímco žalobce a zbylí členové sdružení nevykazovali žádný hmotný a nehmotný majetek. Společnost Česká síť s.r.o. poskytovala žalobci a zbylým členům sdružení majetek a služby, bez nichž by nemohli službu poskytovat, zajišťovala hradila nákup konektivity, pronájem objektů k umístění přístupových bodů, reklamní služby, nákup elektřiny, pronájem a provoz kanceláře.
71. Je tedy zřejmé, že se po celou dobu, nejméně do června 2017, nezměnilo nic na skutkových okolnostech, ze kterých bylo vycházeno při závěru o poskytování zdanitelných plnění společně se společností Česká síť s.r.o. Vzhledem k tomu nemohla v září 2018 již uplynout tříletá prekluzivní lhůta k dodatečné registraci žalobkyně k DPH ke dni 31. 3. 2010.

72. Žalovaný tak dostal své povinnosti podle § 92 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
73. Tato skutečnost však nebránila žalobci v tom, aby eventuálně správnost těchto komplexních závěrů žalovaného pro celé nebo část rozhodného období vyvrátil. Vzhledem ke komplexnosti závěrů žalovaného tak však mohl učinit pouze tvrzením srovnatelné komplexní věrohodné skutkové verze reality, pro kterou by bylo nutné dospět k závěru, že po celé nebo část rozhodného období nebylo možné učinit závěr o tom, že neposkytoval zdanitelná plnění společně se společností Česká síť s.r.o. Nic takového však žalobce neučinil, a proto již z tohoto důvodu nelze shledat jeho námitky důvodnými.
74. Pokud jde pak jen o střípkové námitky žalobce, které by ani při jejich eventuální důvodnosti nesestavily jinou komplexní skutkovou verzi reality, ani tyto nelze shledat důvodnými.
75. Správce daně v protokolech z místního šetření uvedl, jakým způsobem a jaký údaj ohledně žalobcem tvrzeného „parametru internetového připojení zjistil“. K učinění zjištění nebylo nutné vyfocení ani využití žalobcem nespécifikovaného přístroje na diagnostiku sítě, neboť ke zjištění a zaznamenání údaje postačoval správcem daně zvolený postup. Tedy skutkový stav byl zjištěn v souladu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalobce opět mohl správnost tohoto skutkového zjištění vyvrátit předestřením věrohodné skutkové verze o tom, o jaké jiné „parametry internetového připojení“ se jednalo, ostatně se jednalo o jeho zákazníky. Vzhledem k tomu, že tak však žalobce neučinil, správnost skutkových zjištění správce daně nevyvrátil.
76. Jde-li o námitku žalobce, že z protokolů o místních šetření „*nevyplyvá připojování prostřednictvím přístupových bodů poskytovaných společností TaNET WEST s.r.o.*“, tak tato skutečnost vyplývá již ze zjištěného údaje „*cust.tanet.cz*“. I bez ohledu na tuto skutečnost bylo pro rozhodnutí podstatné, zda docházelo k připojování prostřednictvím stejných přístupových bodů, což bylo prokázáno a žalobce to nijak věrohodně nezpochybnil.

## V.

## Rozhodnutí soudu

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

## VI.

## Odůvodnění neprovedení důkazů

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

## VII.

## Náklady řízení

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

**Poučení:**

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

Plzeň 15. listopadu 2024

Mgr. Alexandr Krysl v.r.  
předseda senátu