ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **Česká síť s.r.o.**, Boženy Němcové 120, Domažlice, zast. advokátem Mgr. Ing. Vítem Křivánkem, V Parku 2316/12, Praha 4 – Chodov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2021, čj. 47225/21/5300-21441-712772, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2023, čj. 57 Af 4/2022-62,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2023, čj. 57 Af 4/2022 62, **se ruší**.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2021, čj. 47225/21/5300-21441-712772, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **41 288 Kč** do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, advokáta Mgr. Ing. Víta Křivánka.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (*správce daně*) celkem dvanácti dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 11. 2020 stanovil žalobkyni na základě pomůcek daň z přidané hodnoty (DPH) a povinnost uhradit penále ve výši 20 % doměřené daně. Dodatečnými platebními výměry byly daň z přidané hodnoty a penále stanoveny za zdaňovací období jednotlivých měsíců leden až prosinec 2017. Ve všech těchto zdaňovacích obdobích činila daň částku 30 713 Kč a penále 6 142 Kč (celkově tedy 368 556 Kč DPH a 73 704 Kč penále).

[2] Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Ta žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 14. 12. 2021, čj. 47225/21/5300 21441 712772, a napadená rozhodnutí (dodatečné platební výměry) potvrdil. Žalovaný ve svém rozhodnutí

vycházel z toho, že správce daně ve věci nemusel zahajovat daňovou kontrolu a zároveň měl k dispozici dostatek informací pro to, aby mohl postupovat podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (*daňový řád*), a v tomto smyslu vydat výzvy ze dne 24. 1. 2020 (ke každému z dotčených zdaňovacích období) k podání dodatečného daňového tvrzení. Zároveň podle žalovaného nebylo možné, s ohledem na reakci žalobkyně na zmíněné výzvy, stanovit daň dokazováním. Proto bylo namístě daň stanovit podle pomůcek. Tyto pomůcky zároveň byly dostatečně spolehlivé.

[3] Při svém postupu vycházely daňové orgány z dřívějších poznatků a rozhodnutí, jimiž byla žalobkyni DPH doměřena již v minulosti. Stalo se tak na základě toho, že, stejně jako v nynějším případě, zjistily, že činnost žalobkyně vykazovala všechny znaky činnosti ve sdružení ve smyslu § 829 starého občanského zákoníku z roku 1964 (č. 40/1964 Sb.) ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. činnosti ve společnosti podle § 2716 až 2746 současného občanského zákoníku z roku 2012 (č. 89/2012 Sb.). K závěru o existenci společnosti (sdružení) dospěly daňové orgány na základě toho, že žalobkyně spolupracovala s několika korporacemi se sídlem v USA, které skrze své odštěpné závody působily v České republice. Šlo o právnické osoby CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNSKY INTERNET LLC a CESKA SIT LLC. Všechny právnické osoby (stěžovatelka a tři americké korporace, respektive jejich odštěpné závody působící v České republice) poskytovaly koncovým zákazníkům služby (především připojení k internetu). Každá z právnických osob (resp. odštěpné závody) jednala s jinou skupinou zákazníků. Každá z právnických osob tak měla za rok 2017 tržby za poskytování služeb (v případě odštěpných závodů amerických korporací šlo o roční tržby ve výši od 645 000 Kč do 748 000 Kč).

[4] Závěr o faktické existenci *společnosti* (tj. sdružení osob bez právní osobnosti) dovodily daňové orgány na základě toho, že jednatel a jediný společník stěžovatelky, Ing. Jaroslav Rada, byl současně vedoucím odštěpných závodů všech tří amerických právnických osob (za odštěpné závody podepisoval i smluvní dokumentaci, a to mj. tak, že při tom uváděl některé kontaktní údaje stěžovatelky, např. internetové stránky či e-mailovou adresu). Ing. Rada také byl statutárním orgánem zmíněných amerických korporací (ředitelem). Podle daňových orgánů tedy jako jediný fakticky řídil jak stěžovatelku, tak odštěpné závody uvedených korporací. Žalobkyně také již v letech 2009 a 2010 bezúplatně převedla na odštěpné závody amerických korporací přes 170 svých dosavadních klientů. Podle rozhodnutí žalovaného poskytovala žalobkyně odštěpným závodům potřebnou infrastrukturu a sama nakupovala konektivitu (všichni zákazníci byli např. připojeni k internetu přes stejný přístupový bod). Odštěpné závody amerických korporací naopak nevykazovaly žádný hmotný ani nehmotný majetek, neměly žádné mzdové náklady.

[5] Daňové orgány z toho dovodily, že podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*zákon o DPH*), vystupovala žalobkyně jako tzv. *určený společník*. Jako tento určený společník měla žalobkyně podle § 101b odst. 2 zákona o DPH povinnost vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za společnost a byla povinna uvést ve svém daňovém přiznání plnění s nárokem na odpočet daně a daň *ze své činnosti* a plnění s nárokem na odpočet daně a daň *z činnosti celé společnosti*. Správce daně proto vypočetl DPH stěžovatelky tak, že do základu daně zahrnul jak zdanitelná plnění uskutečněná stěžovatelkou v roce 2017, tak výnosy odštěpných závodů amerických korporací – společníků společnosti.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Plzni. Ten ji zamítl rozsudkem ze dne 31. 1. 2023, čj. 57 Af 4/2022-62.

[7] Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného. Podle jeho názoru byly splněny podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně totiž měl dostatek poznatků pro důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, a proto mohl vydat vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit k tomu náhradní lhůtu. Tento závěr krajského soudu se zakládal na poznatcích z místních šetření a také z dřívějších řízení. Na činnosti žalobkyně a fungování společnosti se oproti dřívějším zdaňovacím obdobím, za která byla žalobkyni DPH rovněž doměřena, nic nezměnilo.

[8] Podle krajského soudu byly splněny také podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Na výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu totiž žalobkyně kvalifikovaně nereagovala. Ve své reakci vyjádřila prostý nesouhlas s posouzením správce daně a doplnila některá s věcí nesouvisející tvrzení. Za takových podmínek, zejména s ohledem na popsanou faktickou pasivitu žalobkyně, nemusel správce daně zahajovat daňovou kontrolu a mohl daň stanovit podle pomůcek.

[9] Krajský soud konečně dospěl k závěru, že daňové orgány dostatečně tvrdily a prokázaly existenci společnosti, jejímž společníkem žalobkyně byla. V tomto ohledu krajský soud odkázal na některá svá dřívější rozhodnutí, jakož i na rozsudek Nejvyššího správního soudu (*NSS*) ze dne 10. 5. 2022, čj. 10 Afs 137/2020-69, v němž NSS v související věci korporace CESKA SIT OPTICS LLC také usoudil na existenci společnosti. Podle krajského soudu žalovaný nepochybil ani ve svém procesním postupu při získávání skutkových podkladů pro závěr o existenci společnosti. S ohledem na okolnosti věci krajský soud také neprováděl dokazování, které žalobkyně navrhovala.

2. Shrnutí kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (nyní *stěžovatelka*) kasační stížnost. Domnívá se, že krajský soud věc nesprávně právně posoudil a zároveň chybně hodnotil to, jak žalovaný zjišťoval skutkový stav. Uplatnila tedy kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (*s. ř. s.*).

[11] Jádrem kasační stížnosti bylo tvrzení, že právní úprava, podle které daňové orgány postupovaly, je v rozporu s unijním právem. Konkrétně speciální úprava DPH pro tzv. společnosti, respektive jejich společníky, podle českého zákona je prý v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (*směrnice 2006/112*). Česká úprava totiž ve výsledku vedla k tomu, že správce daně stěžovatelce doměřil daň z tržeb nikoli jen jí samotné, ale z tržeb celé daňovými orgány označené společnosti. Stěžovatelka se brání právě proti doměření daně z tržeb odštěpných závodů amerických korporací, které podle daňových orgánů spadaly do rámce společnosti.

[12] Konkrétně stěžovatelka spatřuje rozpor zvláštní úpravy v zákoně o DPH a směrnice 2006/112 v tom, že jako daňovými orgány označená osoba (určený společník) musí odvést DPH nejenom ze svých vlastních plnění, ale rovněž z plnění dalších osob, které daňové orgány označily jako společníky společnosti. Podle stěžovatelky však ve vztahu k transakcím jiných osob mají být osobami povinnými k dani právě ony osoby. A právě tyto osoby mají podle čl. 193 směrnice 2006/112 daň odvést. Stěžovatelka tvrdí, že má být osobou povinnou k dani podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 jen ve vztahu ke své vlastní činnosti a má odpovídat za odvedení DPH jen z těch plnění, která sama uskutečnila.

[13] V této souvislosti stěžovatelka odkázala také na vývoj příslušné právní úpravy. Sám zákonodárce si totiž byl podle stěžovatelky vědom nesouladu mezi směrnicí 2006/112 a zákonem o DPH, a specifickou úpravu registrace a postupů při správě DPH u společnosti tak zrušil zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní (*zákon č. 170/2017 Sb.*).

[14] Stěžovatelka proto navrhla Nejvyššímu správnímu soudu, aby Soudnímu dvoru EU (*SDEU*) položil předběžnou otázku. Jejím prostřednictvím měl SDEU vyjasnit, zda je (resp. byla) daná česká právní úprava týkající se daňových povinností v případě společnosti v rozporu s právem EU.

[15] Kromě toho stěžovatelka pokračovala v dosavadních argumentačních liniích týkajících se problematiky postupu správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu, stanovení daně podle pomůcek a (ne)existence společnosti.

[16] Stěžovatelka nadále trvá na svém názoru, že správce daně neměl ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu dostatečně důvodný předpoklad pro doměření daně. Jeho poznatky nebyly v intencích judikatury NSS natolik silné, aby mohl stěžovatelku vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Kromě odkazu na poznatky o ekonomické činnosti v minulosti (jejíž povaha je prý stále stejná) neuvedl správce daně v daných výzvách žádné dostatečně kvalifikované důvody.

[17] Dále stěžovatelka tvrdí, že správce daně na její odpověď na výzvy vydané podle § 145 odst. 2 daňového řádu zareagoval neadekvátně. Stěžovatelka ve své odpovědi řádně vyslovila nesouhlas s možným doměřením daně. Správce daně však hned nato přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, ačkoli by takovýto způsob stanovení daně měl být až krajním prostředkem. Správce daně naopak měl možnost stanovit daň dokazováním. Jak již bylo zmíněno, stěžovatelka na výzvy reagovala kvalifikovaným způsobem a z její odpovědi bylo možné seznat, že považuje veškerá plnění podléhající zdanění za již řádně zdaněná. Proto měl správce daně eventuálně zahájit daňovou kontrolu, nikoli stanovit daň podle pomůcek. Tím daňové orgány stěžovatelce také znemožnily aktivně vystupovat v daňovém řízení. Tuto otázku pak nesprávně hodnotil i krajský soud, který pravomoc správce daně přejít na pomůcky pojal příliš extenzivně. To ostatně dokládá rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2023, č. j. 1 Afs 191/2022-37, v němž dal NSS stěžovatelce v obdobné věci za pravdu. Věc se lišila jen tím, že šlo o jednotlivá zdaňovací období let 2015 a 2016.

[18] Závěrem stěžovatelka opakuje, že domnělá společnost podle občanského zákoníku vůbec neexistovala. Činnost stěžovatelky či zahraničních korporací (resp. jejich organizačních složek) nelze považovat za činnost ve společnosti. Žalovaný v tomto směru nepřiměřeně předjal a dotvořil vzorce smluvních ujednání jen na základě vlastních domněnek, tedy bez ověření reálných skutečností a získání relevantních informací. Daňové subjekty nelze „*postihovat*“ prostřednictvím úpravy zákona o DPH, a to za domnělé „*spolčení*“. I tuto otázku krajský soud vyhodnotil nesprávně a nepřiléhavě dodal, že považuje za irelevantní námitku týkající se toho, proč správce daně neoznačil za společníka společnosti také korporaci TOWER Net s.r.o. Je zřejmé, že postup daňových orgánů byl v tomto ohledu účelový a tendenční a krajský soud jej nekriticky převzal. Daňové orgány také neprokázaly, že dotčené subjekty stále podnikají jako společnost. Naopak své závěry opřely jen o domněnky založené na dříve zahájených a doposud neskončených řízeních za jiná zdaňovací období. Popis věci ze strany žalovaného nepředstavuje reálný odraz skutečně zjištěného stavu věci; - například je zcela zřejmé, že zde nebyl žádný právní úkon směřující

ke vzniku společnosti. Stěžovatelka, stejně jako ostatní dotčené subjekty, poskytovala služby nezávisle. Žádná z daných entit při výkonu své ekonomické činnosti nekrátila fiskální příjmy České republiky.

[19] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s napadeným rozsudkem. Navrhl proto, aby NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[20] Pokud jde o namítaný rozpor aplikovaných ustanovení zákona o DPH s právem EU, uvádí žalovaný předně to, že podle jeho názoru je daná námitka nepřípustná. Stěžovatelka ji totiž neuplatnila v žalobě, ačkoli tak mohla učinit. Na daný případ podle žalovaného také nedopadá žádná z výjimek, která by umožňovala k takové námitce přihlédnout v řízení o kasační stížnosti.

[21] Dále žalovaný poukázal na konkrétní okolnosti případu, z nichž dovozuje, že správce daně měl dostatek poznatků, aby mohl přistoupit k vydání výzev podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tyto poznatky navazovaly na zjištění týkající se dřívějších zdaňovacích období a správce daně nyní ověřil, že stále trvají. Poznatky se mj. týkají i existence společnosti (sdružení) a provádění ekonomické činnosti stěžovatelky v rámci takové společnosti (tyto závěry již v souvisejících řízeních potvrdily správní soudy).

[22] Opět s odkazem na jednotlivé okolnosti věci se žalovaný domnívá, že daň byla v souladu se zákonem stanovena podle pomůcek. Reakce stěžovatelky na výzvy se totiž kvalitativně lišila od reakce, kterou posuzoval NSS v rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37. Daňové orgány naopak respektovaly judikaturu NSS týkající se problematiky stanovení daně podle pomůcek a přechodu na tento způsob stanovení daně, včetně restriktivních podmínek pro takový postup. Navíc stěžovatelka, jak již správně uvedl i krajský soud, v průběhu daňového řízení nepředložila žádné důkazní návrhy, které by zpochybnily komplexní náhled správce daně na povahu ekonomické činnosti stěžovatelky. To vede jednak k tomu, že s ohledem na specifika daňového řízení nemohla stěžovatelka takové důkazy dodatečně dokládat až v řízení před krajským soudem, jednak k tomu, že ani případné procesní pochybení správce daně nemohlo vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Požadavek na zahájení daňové kontroly by v dané věci byl čistě formalistický, neboť stěžovatelce i tak byl poskytnut dostatečný prostor pro ochranu jejích práv, kterého však nevyužila.

[23] Žalovaný závěrem v podrobnostech odkázal na své rozhodnutí i na napadený rozsudek rovněž ohledně otázky, zda lze s ohledem na výkon ekonomické činnosti stěžovatelky a zahraničních korporací (jejich organizačních složek) usuzovat na existenci společnosti. Zároveň v souladu s rozsudkem krajského soudu považoval za nepodstatný argument stěžovatelky týkající se toho, proč nebyla za společníka společnosti označena taktéž TOWER Net s.r.o.

3. Další procesní postup ve věci související s položením předběžné otázky u SDEU

[24] V dalším průběhu řízení dospěl NSS k předběžnému závěru, že se může zabývat souladem ustanovení zákona o DPH použitých v nynější věci s právem EU (tedy že daná námitka není nepřípustná). V tomto smyslu přípisem ze dne 31. 7. 2023 informoval žalovaného. Ten následně soudu sdělil, že podle jeho názoru nejsou důvodné námitky stěžovatelky, že by snad zákonodárce nesprávně provedl směrnici 2006/112, resp. že by do českého právního řádu byla začleněna právní úprava jdoucí nad rámec působnosti této

směrnice. Podle žalovaného nebyla právní úprava zákona o DPH rozporná s právem EU, a nebyl tak důvod ji neaplikovat.

[25] K vyjádření žalovaného zaslala své stanovisko stěžovatelka. Ta byla toho názoru, že by se NSS v řízení o kasační stížnosti měl meritorně zabývat rozporem příslušných ustanovení zákona o DPH s právem EU. Zároveň považovala argumenty žalovaného týkající se této otázky za nesprávné.

[26] NSS následně usnesením ze dne 29. 11. 2023 kasační řízení přerušil a předložil SDEU předběžnou otázku tohoto znění:

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

[27] V řízení o předběžné otázce podala SDEU své vyjádření Evropská komise. Dále se v tomto řízení vyjádřila samotná stěžovatelka a také Česká republika. SDEU ve věci obdržel také stanovisko generální advokátky Juliane Kokott. Poté SDEU rozhodl rozsudkem ze dne 11. 12. 2025, C-796/23, takto:

> *Článek 9 odst. 1 a článek 193 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013*
>
> *musejí být vykládány v tom smyslu, že*
>
> *brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že v případě společnosti podle občanského práva, která nemá vlastní právní osobnost odlišnou od právní osobnosti svých členů, je jeden ze společníků poskytujících zdanitelné služby, který je označován jako „určený společník", považován za osobu povinnou odvést daň z přidané hodnoty ze zdanitelných služeb poskytovaných ostatními společníky této společnosti, přestože s koncovými zákazníky v souvislosti s poskytováním těchto služeb jednali tito ostatní společníci, a v tomto ohledu je irelevantní, že se za tímto účelem tito ostatní společníci odchýlili od pravidel občanského práva pro jednání ve věcech uvedené společnosti ve vztazích s třetími osobami tím, že se svými koncovými zákazníky jednali vlastním jménem.*

[28] Po obdržení rozsudku SDEU rozhodl NSS, že se v řízení pokračuje. Zároveň dal účastníkům řízení možnost se k rozhodnutí SDEU vyjádřit. Toho využil nejdříve žalovaný, který s ohledem na závěry SDEU (resp. argumentaci generální advokátky) je i nadále toho názoru, že daň byla v daném případě stanovena stěžovatelce v souladu se zákonem. Na základě zjištěných skutečností totiž nelze zahraniční právnické osoby (resp. jejich organizační složky) považovat za osoby, které uskutečňovaly zdanitelná plnění samostatně jako osoby povinné k dani; proto byla daň doměřena stěžovatelce jako určenému společníkovi za celou společnost správně. I pokud by NSS shledal, že zahraniční právnické osoby (jejich organizační složky) jsou samostatné osoby povinné k dani, bylo by doměření daně stěžovatelce podle žalovaného namístě, neboť zjištěné skutečnosti svědčí o uměle

vytvořeném konstruktu a propojenosti daných entit. Bylo by tak nutné dovodit zneužití práva. Takový výkon práva nemůže požívat ochrany.

[29] Rovněž stěžovatelka se k závěrům SDEU vyjádřila. V podání ze dne 19. 3. 2026 rozebrala, co podle jejího názoru z rozsudku C-796/23 vyplývá. Dle ní bylo zaprvé třeba zohlednit, kdo ve smyslu daného rozsudku jednal s koncovými zákazníky; v tomto směru zdůraznila některé pasáže rozsudku SDEU, jakož i předběžné posouzení věci, které dle ní plynulo z usnesení NSS ze dne 29. 11. 2023. Zadruhé se stěžovatelka domnívá, že ve stávajícím kasačním řízení nelze řešit otázku zneužití práva. Touto problematikou se totiž napadené rozhodnutí žalovaného nezabývalo. Není možné, aby toto rozhodnutí žalovaný doplnil až v řízení o kasační stížnosti, jak se o to snaží ve své reakci na závěry SDEU.

[30] Pro úplnost zde NSS dodává, že přípustnost kasační námitky, v souvislosti s níž položil předběžnou otázku k SDEU, plyne z toho, že krajský soud sporná ustanovení vnitrostátního práva navzdory žalobní argumentaci aplikoval; jde tak v podstatě o otázku, zda soud použil správný právní předpis. Takovou otázkou se NSS musí zabývat v řízení o kasační stížnosti vždy, a to i bez návrhu (bod 26 usnesení čj. 10 Afs 66/2023-70).

4. Právní hodnocení

[31] NSS se v tomto rozsudku bude postupně věnovat jednotlivým otázkám nastoleným stěžovatelkou. V části 4.1 se bude zabývat postupem správce daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Část 4.2 rozsudku se věnuje otázce stanovení daně podle pomůcek. V části 4.3 hodnotí NSS problematiku doměření daně stěžovatelce, jakožto subjektu vykonávajícího svou ekonomickou činnost v rámci společnosti podle občanského zákoníku, a nakolik je případné podnikání v rámci společnosti pro nynější věc relevantní (s tím souvisí hodnocení souladu úpravy podle zákona o DPH se směrnicí 2006/112). Zde se NSS dotýká na základě rozsudku C-796-23 rovněž dalších navazujících otázek nastolených zmíněným rozsudkem – zejména koho bylo třeba považovat za osobu povinnou k dani ve vztahu k jednotlivým zdanitelným službám, resp. zda nelze uvažovat o tom, že tu jde o zneužití práva.

[32] Po posouzení kasační stížnosti dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost **je důvodná**. Tomuto závěru nebrání, že důvodné nejsou všechny kasační námitky (viz část 4.1 tohoto rozsudku).

4.1 Postup správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu

[33] Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 a § 103 odst. 1 s. ř. s.). Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Stěžovatel tak vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí v kasační stížnosti předložit polemiku se závěry krajského soudu, nikoli žalovaného (např. usnesení NSS ze dne 16. 6. 2023, čj. 8 Afs 28/2022-30, bod 12 i s citací další judikatury, či rozsudek ze dne 6. 9. 2024, čj. 5 As 206/2023-25, bod 14). Kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje stěžovatelův úspěch v kasačním řízení a rovněž má přímý vliv na to, jak obsáhlého a podrobného posouzení věci se mu v kasačním řízení dostane (např. rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2021, čj. 8 Azs 299/2020-41, bod 10, či ze dne 6. 12. 2022, čj. 7 As 67/2022-28, bod 7 i s obsáhlou citací další judikatury).

[34] Po prostudování stěžovatelčiny kasační stížnosti NSS zjistil, že stěžovatelka nyní jen „textově“ rozhojňuje své žalobní tvrzení, podle nějž správce daně neměl důvodný předpoklad pro doměření daně a tento svůj předpoklad ve výzvách ani řádně neodůvodnil. Stěžovatelka zde ale polemizuje především s postupem správce daně (resp. s následným posouzením této otázky žalovaným). Nezaměřuje se tak hlouběji na rozhodovací důvody krajského soudu, které by v řízení o kasační stížnosti měla zpochybňovat primárně. V tomto ohledu v podstatě tvrdí jen to, že závěry uvedené v napadeném rozsudku „*nejsou věrohodným a spolehlivým odrazem proběhlých skutečností*“. Tím se tedy tento okruh kasačních námitek dostává na samou hranici přípustnosti (viz § 104 odst. 4 s. ř. s., podle kterého *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103*). NSS se jimi zde sice zabývá, avšak jen s adekvátní mírou podrobnosti, a v tomto smyslu se zaměřuje zejména na to, zda krajský soud řádně vyložil a aplikoval rozhodná pravidla a zda jsou jeho závěry dostatečně odůvodněné.

[35] Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu*.

[36] Krajský soud v bodě 132 svého rozsudku shrnul, jak toto ustanovení vykládá judikatura: aby mohl správce daně takto postupovat, musí disponovat kvalitními poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o tom, že správná daň je ve skutečnosti vyšší než poslední známá daň. Pouhé indicie, které nevedou k dostatečně spolehlivému závěru o nesprávné výši daně, nejsou důvodem pro výzvu. Má-li správce daně takové množství a kvalitu informací, které umožňují závěr o doměření daně, musí vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Správce daně nemusí mít naprostou jistotu, že daň bude doměřena nebo o jakou výši doměrku půjde – výzvu musí užít, pokud lze doměření i jen předpokládat.

[37] S těmito východisky stěžovatelka nepolemizuje. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015-36, č. 3398/2016 Sb. NSS, má jen za to, že správce daně neměl kvalifikovaný důvod pro to, aby mohl výzvu vydat, a zároveň neuvedl žádné skutečnosti, z nichž by tento důvod vyplýval (resp. z nichž by vyplývalo, že stěžovatelka uskutečnila „*ekonomickou činnost v rámci sdružení jako řídící osoba společně s organizačními složkami zahraničních právnických osob i v předmětných zdaňovacích obdobích*“).

[38] Krajský soud však stěžovatelce v bodě 133 svého rozsudku vysvětlil, že správce daně ve výzvách k podání dodatečných daňových tvrzení ze dne 24. 1. 2020 především odkázal na svou dřívější rozhodovací činnost ve vztahu k předcházejícím zdaňovacím obdobím (leden až prosinec 2013, srpen až prosinec 2015 a leden až prosinec 2016), při níž dospěl k závěru, že stěžovatelka prováděla ekonomickou činnost ve sdružení podle § 829 občanského zákoníku z roku 1964 s ostatními účastníky (zahraniční právnické osoby, resp. jejich organizační složky CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, KDYNSKY INTERNET LLC – organizační složka a CESKA SIT LLC – organizační složka). NSS ověřil i to, zda správce daně ve výzvách uvedl, že daný režim nastavení vzájemných vztahů mezi výše uvedenými účastníky (společníky) přetrvává i v posuzovaných zdaňovacích obdobích leden až prosinec 2017. V tomto směru žalovaný i krajský soud odkázali na to, že správce daně provedl v roce 2018 (před vydáním výzev) čtyři místní šetření (viz protokoly o místním šetření ze dne 23. 11. 2018, 28. 11. 2018, 29. 11. 2018 a 3. 12. 2018). Jimi u zákazníků stěžovatelky a jednotlivých shora zmíněných organizačních složek ověřoval, zda jsou skutkové okolnosti výkonu ekonomické činnosti stěžovatelky v posuzovaných zdaňovacích

obdobích obdobné těm, které byly zjištěny v předchozích zdaňovacích obdobích. Na okraj lze doplnit, že zatímco v žalobě stěžovatelka procesní postup související s těmito místními šetřeními zpochybňovala (hovořila o skrytých výsleších svědků a nezákonně získaných důkazech), v kasační stížnosti již tuto problematiku nezmiňuje.

[39] NSS dodává, že je mu z podání účastníků řízení i z vlastní rozhodovací činnosti známo, že správní soudy v minulosti opakovaně rozhodovaly ve věci registrace uvedených zahraničních právnických osob jako plátců DPH. Je sice skutečností, že NSS rozsudky krajského soudu, jimiž byly zamítnuty žaloby daných zahraničních korporací, rušil, avšak bylo tomu tak „pouze" kvůli marnému uplynutí prekluzivní lhůty k registraci dotčených zahraničních společností. Jiné závěry daňových orgánů NSS výslovně nezpochybňoval. Naopak v rozsudku čj. 10 Afs 137/2020-69 souhlasil se zjištěním o existenci sdružení v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2013 (účastníkem sdružení tak měla být mj. jak tehdejší žalobkyně – společnost CESKA SIT OPTICS LLC –, tak i nynější stěžovatelka – viz body 16 až 23 zmíněného rozsudku). Pro úplnost NSS v souladu s vyjádřením žalovaného ke kasační stížnosti doplňuje, že pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, není rozhodná otázka věcné správnosti doměřené daně, a důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně (viz rozsudek NSS ze dne 9. 1. 2017, čj. 9 Afs 46/2016-33, bod 24).

[40] NSS proto uzavírá, že krajský soud ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až prosinec 2017 řádně posoudil, že správce daně mohl důvodně předpokládat doměření daně, a byl tak v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu oprávněn stěžovatelku vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání.

4.2 Stanovení daně podle pomůcek

[41] V dalším okruhu kasačních námitek stěžovatelka tvrdí, zjednodušeně řečeno, že správci daně v reakci na výzvy sdělila nesouhlas s jejich obsahem (tedy kvalifikovaně reagovala). Proto nebyl správce daně, také s přihlédnutím k judikatuře NSS, oprávněn daň doměřit podle pomůcek. Stěžovatelka se domnívá, že krajský soud nezvážil, že stanovení daně podle pomůcek je krajní postup, který se uplatní až tehdy, kdy již nelze daň stanovit způsobem jiným. Pravomoc správce daně stanovit daň podle pomůcek pojal krajský soud podle stěžovatelky příliš extenzivně. Reakci stěžovatelky na výzvy hodnotil krajský soud v rozporu s pozdějším rozsudkem NSS čj. 1 Afs 191/2022-37. Přitom ve věci sp. zn. 1 Afs 191/2022 šlo o skutkově podobnou věc stěžovatelky (jen o jiná zdaňovací období).

[42] Výše v bodě [35] NSS citoval větu první § 145 odst. 2 daňového řádu, která se týká oprávnění správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Na tu navazuje věta druhá, podle které *nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek*. Zároveň podle § 98 odst. 1 daňového řádu *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*

[43] NSS přisvědčuje stěžovatelce, že skutková (a ve svém důsledku i právní) situace je v nynějším případě v podstatě shodná s tou, kterou se zabýval NSS v rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37.

[44] Ve zmiňovaném rozsudku první senát NSS posuzoval mj. to, zda mohl správce daně doměřit stěžovatelce DPH za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2016. I zde vycházel správce daně (a poté žalovaný) z toho, že stěžovatelka v těchto zdaňovacích obdobích svou ekonomickou činnost vyvíjela v rámci sdružení (resp. společnosti), a to s obdobnými důsledky jako nyní. Stěžovatelku proto podle § 145 odst. 2 daňového řádu taktéž vyzval k podání dodatečných daňových tvrzení. Na tuto výzvu stěžovatelka reagovala sdělením: „*Děkuji za Vaše výzvy, ale náš názor je konstantní a připravujeme se na jeho obranu u soudu… Již při daňové kontrole jsem Vás opakovaně žádal o vysvětlení, jakým mechanismem může vzniknout sdružení mezi českou právnickou osobou a organizační složkou firmy sídlící mimo EU. Dle našeho názoru to není možné, protože to zákony České republiky neumožňují. Natož když jsem viděl, o jaké důkazy se opíráte, je Vaše tvrzení, abych tak řekl, k smíchu. Jsem zvědav, jaké důkazy budete předkládat při soudním líčení.*“ Své sdělení stěžovatelka uzavřela takto: „*K žádnému sdružení ani ničemu podobnému nedošlo a již vůbec ne s firmou Česká síť s.r.o.*“ (viz bod 35 rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37).

[45] V nynější věci byla reakce stěžovatelky na výzvy podobná. Stěžovatelka na výzvy odpověděla přípisem ze dne 17. 2. 2020, v němž žádala o prodloužení lhůty pro podání daňových přiznání k DPH. Zároveň uvedla: „*Navíc s Vašimi názory ani soudu nesouhlasíme. Došlo ke značnému manipulování se skutečností a důkazy, zkreslování a již jsme podali trestní oznámení. Navíc připravujeme podklad pro kárné řízení se soudcem, protože spis evidentně neviděl a jako důkaz připustil zjevné lži. Navíc u další firmy v domnělém sdružení zrovna probíhá soud, o tom, zda jste legálně registrovali k DPH. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ne. Veškeré argumenty jsou shrnuty v podkladech pro soud a zbytek bude uveden v kasační stížnosti.*“ Poté správce daně rozhodl dne 19. 2. 2020 podle § 36 odst. 2 daňového řádu o prodloužení lhůty stanovené výzvami do 21. 2. 2020. Stěžovatelka následně v přípise ze dne 3. 3. 2020 sdělila: „*Opakujeme tímto, že žádné sdružení neexistuje. Navíc k registraci dalších firem k DPH došlo nezákonně. Veškeré vyjádření je v kasační stížnosti odeslané Nejvyššímu správnímu soudu. Takže tvrzení o DPH máme ve správné výši. Navíc tušíme, že odkazovaný rozsudek a rozhodnutí budou Nejvyšším správním soudem zrušeny pro nezákonnost a navíc podle všech indicií došlo k manipulaci řízení a lži při nedodání znaleckého posudku.*“

[46] Tato stěžovatelčina reakce nebyla optimální. Mj. totiž obsahuje poněkud „záhadné“ formulace o trestním oznámení, znaleckém posudku a o kárném řízení s blíže neurčeným soudcem. Vztah zde citovaných tvrzení k projednávané věci nebyl zcela zřejmý a nelze je v tomto částečném rozsahu na první pohled považovat za kvalifikovanou reakci na výzvy a procesní postup správce daně. Nadto se stěžovatelka vyjadřuje poněkud konfrontačně a emotivně. Na druhou stranu, bez ohledu na nedostatky těchto sdělení, je zřejmé, že stěžovatelka stejně jako ve věci sp. zn. 1 Afs 191/2022 zpochybňovala názor správce daně, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích podnikala v rámci sdružení podle občanského zákoníku z roku 1964 (resp. ve společnosti podle občanského zákoníku z roku 2012). V tomto smyslu také odkazovala na soudní řízení, která probíhala v souvisejících věcech (registrace zahraničních korporací jako plátců DPH), kde dotčené subjekty rovněž zpochybňovaly existenci sdružení (společnosti) a výkon ekonomické činnosti v jeho rámci. Principiálně tedy šlo o reakci stejné kvality jako v případě, který NSS posuzoval pod sp. zn. 1 Afs 191/2022.

[47] NSS tedy nyní nevidí prostor pro odlišení se od závěrů konstatovaných v rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37. V něm měl první senát za to, že vhodným východiskem pro posouzení věci byl rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2015, čj. 4 Afs 170/2015-42, z nějž plyne: „*Pokud bude*

daňový subjekt i přes svůj nesouhlas s výzvou správce daně pasivní, nelze proti stanovení daně podle pomůcek nic namítat. V takové situaci musí mít správce daně oprávnění stanovit daň i bez součinnosti s daňovým subjektem. Aplikovat stejný postup včetně omezeného odvolacího přezkumu i na situace, kdy daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání nesouhlasí a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z úřední povinnosti správci daně sdělí, není udržitelné. Daňový subjekt má plné právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, má právo předkládat svá vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhovat důkazy".

[48] Na to navázal první senát v bodě 37 rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37 tak, že „*smyslem a účelem § 145 odst. 2 daňového řádu je umožnit správci daně stanovit rychle a efektivně daň, a to v případě součinnosti daňového subjektu na základě dodatečného daňového přiznání a v případě jeho pasivity i bez součinnosti daňového subjektu*". Zároveň však takový postup nelze použít v situaci, „*ve které daňový subjekt pasivní není, avšak nesouhlasí s tím, že by v dané věci bylo třeba učinit dodatečné daňové přiznání. Jinak řečeno, nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z moci úřední správci daně sdělí, nelze mu doměřit daň podle pomůcek*".

[49] K tomu dále první senát odkázal na rozsudek ze dne 6. 8. 2015, čj. 9 Afs 66/2015-36, č. 3291/2015 Sb. NSS, podle kterého „*zaměňovat nesouhlas daňového subjektu s právním názorem správce daně za nečinnost daňového subjektu a spojovat takový nesouhlas s oprávněním doměřit daň podle pomůcek (...) je v právním státě neudržitelné.*". Přitom první senát dodal, že „*o výše popsanou situaci se jedná i v nyní souzené věci; účastník řízení srozumitelným a daňově relevantním způsobem odůvodnil, proč dodatečné daňové přiznání nepodá*".

[50] Podobně jako v odkazované věci přitom platí i nyní, že „*subjekt nezůstal pasivní ani v průběhu daňového řízení, nýbrž se správcem daně komunikoval*" (viz sdělení stěžovatelky ze dne 23. 10. 2020). Za takové situace podle bodu 40 rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37 „*správci daně nic nebránilo, aby se pokusil doměřit daňovému subjektu daň dokazováním s využitím např. některého z kontrolních postupů (např. postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly), a pokusil se tak maximalizovat cíl správy daní. Pokud by účastník řízení následně neposkytl správci daně součinnost při zahájení daňové kontroly či při dalším postupu, byl by správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek (srov. § 87 odst. 5 daňového řádu a § 90 odst. 4 daňového řádu). To se však v souzeném případě nestalo*".

[51] NSS tak i zde ve smyslu bodu 41 rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37 uzavírá, že „*reakce daňového subjektu byla ‚spíše zdrženlivá', nelze z ní však automaticky usuzovat, že se správcem daně nebude v případě postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly v nezbytně nutné míře spolupracovat. Ostatně správci daně nic nebránilo, aby tyto skutečnosti zahájením popsaných postupů ověřil (...)*".

4.3 Otázka výkonu ekonomické činnosti stěžovatelky v rámci sdružení (společnosti) a od toho se odvíjejícího dodatečného vyměření daně stěžovatelce jako „určenému společníkovi"

[52] V případě posledního okruhu kasačních námitek bylo třeba na základě dosavadního průběhu řízení, a to ve světle závěrů SDEU, posoudit několik dílčích otázek a také otázku jejich relevance, resp. zhodnotit, zda je možné je řešit v současném řízení. Jednou z nich je, zda spolupráce stěžovatelky s jinými entitami naplňovala ve sledovaných zdaňovacích obdobích ekonomickou činnost v rámci společnosti podle § 2716 a násl. občanského zákoníku (dříve sdružení podle § 829 občanského zákoníku z roku 1964). Zjištění týkající se

této otázky souvisí s posouzením, zda na takovou situaci dopadala zvláštní ustanovení zákona o DPH, která se týkala právě povinností subjektů podnikajících v rámci společnosti. Přitom bylo třeba zohlednit, nakolik je tato úprava souladná s právem EU. V návaznosti na rozsudek SDEU C-796/23 bylo také namístě zabývat se tím, která konkrétní osoba byla povinná k dani a případně jaký význam má pro tuto otázku možné zneužití práva.

[53] NSS připomíná, že občanský zákoník upravuje v § 2716 a následujících tzv. *společnost*, tedy sdružení osob bez právní osobnosti. Podle § 2716 odst. 1 občanského zákoníku platí, že *zaváže-li se smlouvou několik osob sdružit jako společníci za společným účelem činnosti nebo věci, vzniká společnost*. Ke vzniku společnosti není potřeba, aby smlouva byla písemná. Ohledně práv a povinností společníků ve vztahu k třetím osobám podle § 2736 občanského zákoníku mj. platí, že z *dluhů vzešlých ze společné činnosti jsou společníci zavázáni vůči třetím osobám společně a nerozdílně*. Podle § 2737 *jedná-li společník ve společné záležitosti s třetí osobou, považuje se za příkazníka všech společníků. Ujednají-li si společníci něco jiného, nelze to namítnout vůči třetí osobě, která jedná v dobré víře. Jednal-li společník ve společné záležitosti s třetí osobou vlastním jménem, mohou ostatní společníci uplatňovat práva z toho vzniklá, třetí osoba je však zavázána jen vůči tomu, kdo s ní právně jednal. To neplatí, bylo-li třetí osobě známo, že společník jedná na účet společnosti.*

[54] Na soukromoprávní úpravu společnosti navazovala úprava daňová. Zákon o DPH obsahoval do 30. 6. 2017 speciální úpravu DPH pro osoby povinné k dani, které byly společníky společnosti podle § 2716 občanského zákoníku. Do 30. 6. 2017 šlo o jediný možný režim DPH pro tyto společnosti. Od 1. 7. 2017 novela č. 170/2017 Sb. změnila zákon o DPH a zvláštní režim pro tyto společnosti zrušila. Od této změny postupuje ve věcech DPH každý společník společnosti individuálně podle obecných ustanovení zákona o DPH. Na základě přechodného ustanovení v novele však bylo možné použít původní zvláštní režim DPH pro společnosti až do konce roku 2018. Důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb. přitom naznačovala možný nesoulad dosavadní úpravy se směrnicí 2006/112. Podle důvodové zprávy bude totiž zákon o DPH novelou „*uveden do souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty a obecnými principy daně z přidané hodnoty.*“ Blíže však důvodová zpráva tento (údajný) nesoulad zákona o DPH a směrnice 2006/112 nevysvětlila.

[55] Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH je osobou povinná k dani *osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti*. Osoba povinná k dani se pak stává plátcem daně typicky tehdy, pokud podle § 6 odst. 1 zákona o DPH její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne stanovenou částku (v době rozhodování žalovaného to byl 1 milion korun). Zvláštní úprava pro společnosti však stanovila jiné „cesty“ ke statusu plátce či povinnosti, které se lišily od běžných plátců DPH.

[56] Jde-li o samotnou zvláštní úpravu DPH pro společnosti podle zákona o DPH ve znění relevantním pro nynější věc, platilo následující (NSS zde uvádí jen nejdůležitější ustanovení):

[57] Pro výpočet obratu pro účely DPH podle § 4a odst. 3 zákona o DPH platilo, že *do obratu osoby povinné k dani, která je společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, se zahrnuje obrat dosahovaný a) touto osobou samostatně mimo společnost a b) celou společností.*

[58] Zvláštní pravidlo existovalo i pro určení osoby plátce. Podle § 6a zákona o DPH *osoba povinná k dani, která a) je společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne, kdy se stal plátcem kterýkoli z ostatních společníků, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve, b) se stane společníkem společnosti, v jejímž rámci uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem, je plátcem ode dne, kdy se stala společníkem.* Plátce pak podle § 94 odst. 2 zákona o DPH musel *podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stal plátcem*. Podle § 95 téhož zákona také platilo, že *pokud se osoba povinná k dani, která je společníkem společnosti, stane plátcem, je o tom povinna informovat ostatní společníky do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala plátcem.*

[59] Podle § 100 odst. 4 zákona o DPH *plátci, kteří jsou společníky téže společnosti, jsou povinni vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Tuto evidenci vede za společnost určený společník, který za společnost plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní společníky.* Dále zákon o DPH v § 101b odst. 2 říkal, že *plátce, který jako určený společník vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za společnost, je povinen uvést ve svém daňovém přiznání plnění s nárokem na odpočet daně a daň ze své činnosti a plnění s nárokem na odpočet daně a daň z činnosti celé společnosti. Ostatní společníci v daňovém přiznání uvádějí pouze plnění s nárokem na odpočet daně a daň ze své vlastní činnosti.*

[60] Pro úplnost lze dodat, že role určeného společníka se projevovala také v otázce uplatňování nároku na odpočet DPH. Základním pravidlem podle § 74 odst. 7 zákona o DPH bylo, že tento nárok u zdanitelných plnění použitých k činnosti společnosti uplatňoval právě určený společník.

[61] Pokud jde o skutkové okolnosti provázející ekonomickou činnost stěžovatelky v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2017 a způsob její spolupráce se zahraničními korporacemi, potažmo s jejich odštěpnými závody, lze odkázat na bod [4] výše. NSS tak má v souladu se zjištěními žalovaného za to, že vazby mezi stěžovatelkou a těmito entitami byly velmi úzké.

[62] V případě právního hodnocení, zda se s ohledem na dané skutkové okolnosti jednalo u stěžovatelky o výkon ekonomické činnosti ve společnosti, konstatoval NSS již v bodě 25 usnesení čj. 10 Afs 66/2023-70 (viz bod [26] výše), že „*došel k předběžnému právnímu závěru, že se o společnost podle § 2716 občanského zákoníku materiálně jednalo. Spolupráci stěžovatelky ostatně již Nejvyšší správní soud posuzoval a vždy dospěl k závěru, že struktura podnikání naplňovala znaky společnosti podle § 2716 občanského zákoníku (šlo buď o daňové povinnosti stěžovatelky v jiných zdaňovacích obdobích, nebo o povinnosti dalších společníků, srov. např. rozsudky ze dne 10. 5. 2022, čj. 10 Afs 137/2020-69, body 16 násl., ze dne 15. 2. 2023, čj. 6 Afs 331/2021-61, body 18-19)*“.

[63] S přihlédnutím k judikatuře citované v bodě [62] nemá NSS ani nyní důvod nic měnit na svém předběžném posouzení věci zmíněném v usnesení čj. 10 Afs 66/2023-70.

[64] NSS zde odkazuje zejména na svůj rozsudek čj. 10 Afs 137/2020-69, který se týkal registrace zahraniční korporace CESKA SIT OPTICS LLC jako plátkyně DPH. Přestože v daném případě možná už uběhla prekluzivní lhůta k registraci, dospěl NSS k jednoznačnému závěru, že tu existovalo sdružení (společnost), jehož byla stěžovatelka účastníkem. S ohledem na obdobné skutkové okolnosti, jaké zjistily daňové orgány i nyní, uvedl NSS v bodě 17 citovaného rozsudku, že „*ze správního spisu jsou patrné okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka a společnost Česká síť (plátkyně DPH od roku 2005)*

fakticky jednají ve vzájemné shodě a jsou financovány společností Česká síť“ (v podrobnostech ke skutkovým okolnostem viz odkazovaný rozsudek).

[65] V rozsudku čj. 10 Afs 137/2020-69 odpovídá NSS i na námitky, které se objevují ve stávající věci, a to například, zda a jak byla ve věci uzavřena smlouva určitého typu: „*Vzhledem k faktickému chování společností, které jednají, jako by byly sdruženy, a k společné ovládající osobě souhlasí NSS se žalovaným i s krajským soudem v tom, že byla konkludentně uzavřena* smlouva o sdružení, *případně* jiná obdobná smlouva. *Nedostatek písemné formy nemá vliv na vznik závazkového vztahu, jestliže jej strany potvrzují vlastním chováním*. […] *NSS nemůže odhlédnout ani od personálního propojení společností v osobě Ing. Jaroslava Rady, který je zcela ovládá. Jeho vůle je také vůlí obou společností. Směřuje-li tedy chování společností ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění, nelze to považovat za náhodu, ale za projev společné vůle. NSS proto nepřisvědčil námitce, že by smlouva nebyla uzavřena pro nedostatek vůle stran.* […] *Překážkou takové smlouvy nebylo ani to, že její stranou je stěžovatelčina organizační složka, která nemá plnou právní subjektivitu (právní osobnost) a jejíž jednání musela schválit zahraniční společnost CESKA SIT OPTICS LLC. Stěžovatelka – jak zahraniční společnost, tak její česká organizační složka – byla zcela ovládána Ing. Jaroslavem Radou, který fakticky rozhodoval o tom, jakou formou bude stěžovatelka podnikat. Jeho zřejmou vůli, aby stěžovatelka uskutečňovala zdanitelná plnění společně se společností Česká síť, je proto třeba vykládat jako vůli a souhlas zahraniční společnosti CESKA SIT OPTICS LLC, která právní osobnost má.*“

[66] I nyní NSS považuje za důležitý další závěr rozsudku čj. 10 Afs 137/2020-69, konkrétně jeho bodu 21: „*Na existenci smlouvy o sdružení či smlouvy obdobné nemá vliv, že z chování společností není patrný cíl či záměr, se kterým smlouvu uzavřely. Krajský soud spatřuje účel sdružení ve společném poskytování internetu; žalovaný za cíl označuje zisk společností (Ing. Jaroslava Rady). NSS souhlasí s tvrzením, že se společnosti sdružily s nějakým záměrem, ovšem přiznává, že konkrétní obsah tohoto záměru nelze s jistotou určit kvůli nedostatku písemné formy smlouvy. To však neznamená, že společnosti (Ing. Jaroslav Rada) žádný záměr neměly. Již z neobvykle složitého podnikatelského chování Ing. Jaroslava Rady je patrné, že jednal s nějakým (i když soudu neznámým) záměrem: od roku 2005 podnikal Ing. Jaroslav Rada v oblasti přístupu k internetu se společností Česká síť. Později rozšířil své podnikání o další společnosti (české organizační složky svých amerických společností, které v USA nevyvíjely žádnou činnost a podnikaly jen jejich pobočky v ČR; mezi ně patřila i stěžovatelka). Ing. Jaroslav Rada tak investoval čas, energii a peníze do zřízení stěžovatelky a jiných společností, které podnikaly v podobné oblasti jako původní společnost Česká síť a byly na ní ekonomicky závislé. Musel proto mít nějaký cíl či záměr, se kterým řídil podnikání stěžovatelky a její činnost koordinovanou s činností společnosti Česká síť. To, že správci daně či později soudu nebyl obsah tohoto záměru znám, jim ovšem nebránilo v závěru o existenci smlouvy mezi společnostmi.*“

[67] NSS tedy má za to, že stěžovatelka v rozhodných zdaňovacích obdobích vykonávala ekonomickou činnost v rámci společnosti podle občanského zákoníku.

[68] Na druhou stranu je ale třeba vzít v potaz, že podle rozsudku C-796/23 nebyla dotčená právní úprava zákona o DPH v souladu se směrnicí 2006/112 (viz výše bod [27]). Žalovaný proto nemohl použít institut „*určeného společníka*“ podle § 101b odst. 2 zákona o DPH s důsledky, které jsou s tím spojeny. Tedy „pouze“ na základě skutečnosti, že stěžovatelku identifikoval jako tohoto určeného společníka, nemohly daňové orgány stěžovatelce dodatečně vyměřit daň. (Otázka podnikání stěžovatelky v rámci společnosti tak nakonec ve světle rozsudku C-796/23 nebyla důležitá; důležité bylo, kdo je „osobou

povinnou k dani“ – viz také stanovisko generální advokátky ve věci C-796/23, bod 39. K tomu podrobněji níže.)

[69] Tím však není možné věc uzavřít. Je třeba vzít v potaz další závěry, ke kterým SDEU dospěl v rozsudku C-796/23, a to ve vztahu k čl. 9 odst. 1 a čl. 193 směrnice 2006/112. Zároveň SDEU zmínil význam čl. 11 téže směrnice.

[70] Podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 se osobou povinnou k dani rozumí *jakákoli osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.* Ekonomickou činností se pak podle téhož ustanovení směrnice *rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.*

[71] Podle čl. 193 směrnice 2006/112 je daň *povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.* Směrnice 2006/112 následně v čl. 282 až 292 upravuje možnosti osvobození od daně z přidané hodnoty. Podle čl. 287 směrnice 2006/112 *členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení.* Podle čl. 287 bodu 7 směrnice 2006/112 pro Českou republiku platí jako limit částka 35 000 EUR.

[72] Podle čl. 11 směrnice 2006/112 *po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Členský stát, který využije možnost stanovenou v prvním pododstavci, může přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení.*

[73] S ohledem na tuto právní úpravu uvedl SDEU ve svém rozsudku C-796/23, jak je třeba interpretovat pojem „*osoby povinné k dani*“. Klíčový význam přisoudil tomu, kdo v takové pozici „*samostatně vykonával příslušnou ekonomickou činnost*“:

> 29 Podle ustálené judikatury platí, že výrazy použité v článku 9 směrnice 2006/112, zejména výraz „jakákoliv osoba“, vymezují pojem „osoba povinná k dani“ široce s důrazem na samostatnost při výkonu ekonomické činnosti v tom smyslu, že za osoby povinné k dani pro účely DPH musí být považovány všechny osoby – fyzické a právnické, veřejné i soukromé, jakož i entity bez právní osobnosti – které objektivně splňují kritéria uvedená v tomto ustanovení (rozsudek ze dne 16. února 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, bod 69 a citovaná judikatura).
>
> 30 Za účelem určení, kdo musí být považován za „osobu povinnou k dani“ pro účely DPH z určitých zdanitelných plnění, je třeba ověřit, kdo samostatně vykonával příslušnou ekonomickou činnost. Kritérium samostatnosti se totiž týká přiřazení dotčeného plnění ke konkrétní osobě či entitě, přičemž toto kritérium mimo to zajišťuje, aby nabyvatel mohl s právní jistotou využít svého případného práva na odpočet (tamtéž, bod 70 a citovaná judikatura).
>
> 31 Z ustálené judikatury vyplývá, že za tímto účelem je třeba ověřit, zda dotyčná osoba vykonává ekonomickou činnost svým jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost, jakož

> i zda tato osoba nese hospodářské riziko spojené s výkonem těchto činností (tamtéž, bod 71 a citovaná judikatura).
>
> 32 Dále z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pokud určitá osoba vystupuje ve vztazích s třetími osobami sama, jedná vlastním jménem a na vlastní účet a nese sama hospodářské riziko spojené s dotčenými zdanitelnými plněními, nemůže mít na její postavení osoby povinné k dani vliv okolnost, že uzavřela smlouvu, která ji označuje za osobu, jež ve vztazích s třetími osobami jedná jménem všech smluvních stran nebo entity vzniklé na základě této smlouvy [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. září 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Dohoda o společné činnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, body 43 až 47].
>
> 33 Kromě toho prokázaná existence byť úzké spolupráce mezi několika podniky nemůže stačit ke zpochybnění jejich samostatnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112. Volba určitého typu spolupráce je totiž volbou v rámci organizace těchto podniků a neumožňuje sama o sobě dojít k závěru, že tyto podniky nevykonávají činnosti samostatně nebo že nenesou hospodářské riziko spojené se svou ekonomickou činností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, body 31 a 32).

[74] Nalézt odpověď na to (na základě posouzení skutkového stavu), koho je v dané věci třeba mít za osobu povinnou k dani, tedy takovou, která vykonávala hospodářskou činnost samostatně, je na vnitrostátním soudu (body 34 a 39 rozsudku C-796/23). Nelze ale odhlédnout od toho, že tuto úvahu má vnitrostátní soud provést až poté, co bude zhodnocena otázka možného zneužití práva (resp. v souvislosti s tím). V této souvislosti SDEU připomněl, že ve své předběžné otázce NSS uvedl řadu skutkových okolností, „*z nichž podle všeho vyplývá*“, že stěžovatelka „*a dotčené odštěpné závody byly navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami*“ ve smyslu čl. 11 směrnice 2006/112 (jeho znění výše v bodě [72]).

[75] SDEU tak v bodě 38, s odkazem na stanovisko generální advokátky k věci, konstatoval, že „*podle všeho nelze vyloučit, že s ohledem na tyto úzké vazby* [stěžovatelky a dalších společníků] *by použití vnitrostátních pravidel provádějících článek 11 směrnice 2006/112 mohlo v projednávané věci umožnit zacházení se společností Česká síť a dotčenými odštěpnými závody jako s jedinou osobou povinnou k dani bez ohledu na to, že jsou právně nezávislé, pokud by bylo prokázáno, že rozdělení obratů mezi tyto čtyři společnosti, které jsou patrně všechny přímo či nepřímo ovládány jediným společníkem společnosti Česká síť, vychází z uměle vytvořeného konstruktu představujícího zneužití práva. Takové zjištění by vedlo k tomu, že by se nepoužilo osvobození od daně stanovené pro Českou republiku v čl. 287 bodě 7 směrnice 2006/112, jelikož celkový obrat uvedených společností by překročil prahovou hodnotu stanovenou v tomto ustanovení*“.

[76] Posloupnost, resp. provázanost, potřebných úvah nastínil SDEU v bodě 39 svého rozsudku: „*pokud toto zjištění učinit nelze, bude na předkládajícím soudu, aby s ohledem na judikaturu připomenutou v bodech 29 až 33 tohoto rozsudku určil, zda se v postavení osoby povinné k dani pro účely DPH ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 u zdanitelných služeb poskytovaných dotčenými odštěpnými závody nachází společnost Česká síť, nebo tyto odštěpné závody. Posledně uvedené odštěpné závody se v tomto postavení budou nacházet, pokud se prokáže, že poskytovaly tyto služby nezávisle na společnosti Česká síť. Tak tomu bude, prokáže-li se, že uvedené odštěpné závody vykonávaly dotčenou hospodářskou činnost vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost a nesou hospodářské riziko spojené s výkonem těchto činností*“ (podtržení doplnil NSS).

[77] Možné otázce zneužití práva se však správce daně ani žalovaný v daňovém řízení nevěnovali. S ohledem na vývoj věci se této problematice nevěnoval ani krajský soud. Danou skutečnost ostatně přiznává sám žalovaný ve vyjádření k rozsudku SDEU ze dne 9. 2. 2026. Logicky to odůvodňuje tím, že aplikoval právní úpravu zákona o DPH, která měla přednost před institutem zneužití práva.

[78] Ačkoli tedy přísně vzato nelze v daném směru vytýkat žalovanému pochybení, je zřejmé, že problematikou zneužití práva se dosud daňové orgány v řízení o doměření daně výslovně nezabývaly. S jejich případným náhledem na tuto otázku se tak nemohla v daňovém řízení seznámit ani stěžovatelka a nemohla se proti němu eventuálně bránit. Není nyní namístě, aby tato otázka byla řešena v podstatě poprvé až v řízení o kasační stížnosti.

[79] Na tom nic nemění ani to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí, jakož i v dalších vyjádřeních poskytnutých v řízení před správními soudy, odkázal na celou řadu okolností, které by zneužití práva mohly nasvědčovat. Ostatně v souvislosti s plněním daňových povinností stěžovatelky NSS již v minulosti k závěru o zneužití práva dospěl (v rozsudku ze dne 13. 7. 2023, čj. 1 Afs 220/2021-88, ve vztahu k posuzování daňových povinností stěžovatelky v souvislosti se smlouvu o prodeji podniku, uzavřenou mezi ní a Ing. Radou).

[80] V dalším řízení tedy bude muset žalovaný posoudit právě otázku možného zneužití práva. Zároveň bude muset určit, kdo pak bude osobou povinnou k dani, resp. kdo konkrétně se případného zneužití práva dopustil. V tom se může inspirovat jak citovaným bodem 39 rozsudku C-796/23, ve vazbě na čl. 11 směrnice 2006/112, tak body 34 až 39 stanoviska generální advokátky v dané věci. V bodě 39 tohoto stanoviska přitom generální advokátka uvedla: „*Pokud by tedy* [hlavním cílem] *spolupráce tří amerických korporací a žalobkyně (...) bylo zůstat zcela nebo zčásti pod hranicemi obratu stanovenými pro osvobození malých podniků od daně, mohla by být případně kvalifikována jako umělý konstrukt, a tedy ignorována. Pokud by žalobkyni bylo nutno považovat za „strůjce" tohoto konstruktu (a tedy za ovládající podnik), mohla by být také plnění přičtena jí a u ní by mohla být zdaněna. Předpoklad faktické existence společnosti založené podle občanského zákoníku by pro to nebyl vůbec nutný.*"

[81] Pokud by v dalším řízení žalovaný nedospěl k závěru o zneužití práva, bude muset určit osobu povinnou k dani podle zákona o DPH, a to s přihlédnutím k úpravě podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112.

[82] Ani zde není namístě, aby se touto otázkou (s ohledem na vyjádření žalovaného ze dne 9. 2. 2026, resp. primárně s přihlédnutím k rozsudku C-796/23) zabýval už nyní NSS. Podobně jako u zneužití práva totiž tato problematika nebyla cíleně řešena v průběhu daňového řízení (a nadto v logice rozsudku SDEU je sporná otázka úzce provázána s dosud neprovedenou úvahou o možném zneužití práva). Daňové orgány se, opět logicky, věnovaly naplnění podmínek stanovených pro určení daňové povinnosti u daňového subjektu vyvíjejícího ekonomickou činnost v rámci společnosti (sdružení). Nerozebíraly však různé možnosti, které se mohou vyskytnout při hledání odpovědi na otázku, kdo je osobou povinnou k dani pro účely DPH z určitých zdanitelných plnění podle obecných principů (tedy při odhlédnutí od právní úpravy, kterou SDEU shledal rozpornou se směrnicí 2006/112).

[83] NSS si je vědom toho, že žalovaný ve svém rozhodnutí (jakož i v podáních učiněných v průběhu soudních řízení) v podstatě argumentuje tak, že by v tomto smyslu měla být za osobu povinnou k dani považována stěžovatelka. U té se nabízí, že představuje onu povinnou osobu, která samostatně vykonávala ekonomickou činnost. SDEU však *a priori*

nevyloučil, že by to mohly být i jiné entity (viz bod 39 rozsudku C-796/23 citovaný výše v bodě [76]). K tomu SDEU uvedl také následující:

> 40 V tomto ohledu je nutno s přihlédnutím k vysvětlením poskytnutým předkládajícím soudem a s výhradou ověření, které provede s ohledem na všechny relevantní skutečnosti sporu v původním řízení, konstatovat, že navzdory zapojení společnosti Česká síť do organizace poskytování služeb koncovým zákazníkům dotčenými odštěpnými závody je podle všeho třeba považovat za osoby povinné k dani, pokud jde o tyto služby, právě tyto odštěpné závody.
>
> 41 Jak uvádí předkládající soud, uvedené odštěpné závody totiž poskytovaly zdanitelné služby, které spočívaly především v poskytování připojení k internetu, svým vlastním koncovým zákazníkům. Každý z těchto odštěpných závodů poskytoval tyto služby svým jménem a tržby, které z nich plynuly, vykazoval v příslušném zdaňovacím období.
>
> 42 V tomto ohledu má s ohledem na judikaturu připomenutou v bodě 33 tohoto rozsudku zvláštní význam okolnost, že dotčené odštěpné závody vystupovaly ve vztazích se třetími osobami v podstatě bez přímé zmínky o „společnosti“ nebo o některém z jejích společníků, zejména společnosti Česká síť, jako smluvní strany, i když smluvní dokumentace obsahovala určité údaje, na jejichž základě bylo *a priori* možné společnost Česká síť identifikovat nepřímo.
>
> 43 Význam této okolnosti vyplývá zejména ze skutečnosti, že použití kritérií, podle nichž lze identifikovat osobu povinnou k dani pro účely DPH v souvislosti s poskytováním zdanitelných služeb různými subjekty, které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, musí zajistit relativně snadnou předvídatelnost takové identifikace a v konečném důsledku i právní jistotu dotčených třetích subjektů, zejména aby tyto subjekty mohly skutečně s právní jistotou využít svého případného nároku na odpočet, jak vyžaduje zásada zakotvená v judikatuře připomenuté v bodě 30 tohoto rozsudku.

[84] V dalším řízení tedy bude třeba, aby se žalovaný, pokud nedospěje k závěru o zneužití práva, cíleně zaměřil na otázku konkrétní osoby (entity) povinné k dani, a to podle citovaných kritérií naznačených v rozsudku C-796/23 (opět lze podpůrně využít stanovisko generální advokátky k věci a v něm hojně odkazovanou judikaturu SDEU). Současně se může opětovně zabývat i otázkou zapojení společnosti TOWER Net s.r.o.

5. Závěr a náklady řízení

[85] NSS tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná s ohledem na závěry vyslovené v částech 4.2 a 4.3 tohoto rozsudku. Konkrétně tedy, že i) za daného stavu nemohl správce daně stanovit daň podle pomůcek; ii) dodatečné vyměření daně stěžovatelce jakožto „určenému společníkovi“ ve smyslu § 101b odst. 2 zákona o DPH nebylo možné, neboť tato právní úprava byla v rozporu s právem EU. Tím však NSS pro další řízení nevylučuje, že stěžovatelce bude možno daň doměřit, a to na základě správně zvoleného postupu a zjištění, zda se některá z dotčených osob nedopustila zneužití práva, resp. kdo je konkrétní osobou povinnou k dani podle zákona o DPH aplikovaného v souladu se směrnicí 2006/112.

[86] Jelikož NSS shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Protože v této věci byly důvody k tomu, aby bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného již v řízení před krajským soudem, NSS zrušil současně rozhodnutí žalovaného, kterému věc vrátil k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., ve znění účinném do 31. 12. 2025; srov. přechodné ustanovení čl. XI odst. 3 novelizačního zákona č. 314/2025 Sb.]. Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[87] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatelka měla úspěch, má tedy právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i kasační stížnosti. NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[88] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem zastoupena advokátem Mgr. Lukášem Regecem (působícím v advokátní kanceláři BDO Legal s.r.o.), a náleží jí tak podle § 35 odst. 2 s. ř. s. odměna za zastupování. Pro určení její výše se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024. Ve vztahu k řízení před krajským soudem jde o dva úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, sepis a podání žaloby [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý tento úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu v relevantním znění), celkem tedy 6 800 Kč. Stěžovatelčin advokát, resp. advokátní kancelář, v níž působí, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto NSS zvýšil odměnu o částku 1 428 Kč (21% daň z přidané hodnoty) na částku 8 228 Kč. Celková náhrada nákladů řízení před krajským soudem tak činí 11 228 Kč.

[89] V řízení o kasační stížnosti představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč a dále odměna a náhrada hotových výdajů stěžovatelčina advokáta (Mgr. Ing. Vít Křivánek, rovněž vykonávající advokacii prostřednictvím advokátní kanceláře BDO Legal, s.r.o.). Ten v řízení o kasační stížnosti učinil čtyři úkony právní služby, kterými jsou podání kasační stížnosti a další tři písemná podání ve věci (replika k vyjádření žalovaného ze dne 22. 10. 2023, vyjádření k SDEU v řízení o předběžné otázce a vyjádření po rozhodnutí SDEU ze dne 19. 3. 2026 [§ 11 písm. d) advokátního tarifu]). Za každý z prvních tří úkonů právní služby (podání kasační stížnosti, replika ze dne 22. 10. 2023 a vyjádření k SDEU) náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu v relevantním znění), celkem tedy 10 200 Kč. Za čtvrtý úkon (vyjádření ze dne 19. 3. 2026) náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 10 060 Kč [§ 7 bod 6 a § 9 odst. 5 ve spojení s § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025, přičemž výše peněžitého plnění, o něž v řízení jde, představuje částku 442 260 Kč – viz bod [1] výše] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 450 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2015), celkem tedy 10 510 Kč. Za všechny čtyři úkony tak jde o částku 20 710 Kč. Rovněž zde je třeba tuto částku zvýšit o daň z přidané hodnoty (21 %), tedy o 4 350 Kč (zaokrouhleno na celé koruny nahoru dle § 146 odst. 1 daňového řádu). Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí 30 060 Kč.

[90] Celkově je žalovaný povinen uhradit stěžovatelce za řízení o žalobě a kasační stížnosti náhradu nákladů ve výši 41 288 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám jejího zástupce, advokáta Mgr. Ing. Víta Křivánka.

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

V Brně dne 31. března 2026

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu