



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **hkfree.org z.s.**, IČ 26659573
Akademika Heyrovského 1178/6, 500 03 Hradec Králové
zastoupen: korporací UNTAX, s.r.o., U Továren 256/14, 102 00 Praha

10

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2017, č. j. 34862/17/5200-11433-706599

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2017, č. j. 34862/17/5200-11433-706599, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 21 817 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a tento platební výměr potvrdil.

I. Obsah žalobních bodů

Stručné shrnutí skutkového stavu

2. Žalobce uvedl, že je spolkem, který vznikl dne 29. 3. 2004. Cílem spolku je sdružovat zájemce o výzkum, vývoj a testování produktů a aplikací v oblasti informačních a komunikačních technologií s důrazem na jejich praktické využití a pro šíření vzdělanosti, kultury a odstraňování informačních bariér. Spolek se stal nositelem pokroku v regionu, když postupem času získal 5000 členů, čímž zprostředkoval a zajistil jejich komunikaci nejen mezi sebou navzájem, ale i s celým světem. HKFree.org je projekt neziskové bezdrátové sítě v Hradci Králové a okolí. Síť je založena na myšlence přispěj a používej: kdokoli se může na své náklady připojit, rozšířit tak síť a využívat vše, co takové připojení ke komunitní síti nabízí. Žalobce poskytuje výlučně služby svým vlastním členům v protihodnotě členského příspěvku. Ostatně stejným způsobem z principu věci postupují veškeré spolky. Totiž podstata spolkového života spočívá právě ve sdružování osob společného zájmu, které sledují společné cíle a k jejich dosažení sdružují své vlastní prostředky. Protihodnotou členského příspěvku člen získává nárok na služby poskytované samotným spolkem.
3. Žalobce poskytuje svým členům komplex těchto služeb:
 - přístup do intranetu NFX (interní síť ostatních z.s. v rámci NFX z.s.p.o., tj. mimo intranetu sítě hkfree.org z.s., který je přístupný i bez přístupu na hlavní počítač),
 - přístup k internetu prostřednictvím intranetu NFX (sdílený přístup ke společným zdrojům a tuzemské i zahraniční konektivité),
 - sledování internetové televize (sledovani.tv, kterou provozuje partnerský subjekt NFX a mohou ji v rámci členství využívat členové s přístupem na hlavní počítač, včetně přístupu k archivu),
 - centrální uložště osobních dat (pro fotografie apod.),
 - webový prostor pro umístění webových stránek (osobní galerie apod.),
 - hostitel virtuálních serverů (cluster), na kterém mohou členové mít přidělen vlastní virtuální server (pro experimenty i svoji činnost),
 - monitoring chodu sítě,
 - server Virtuální Privátní Sítě (Virtual Private Network - VPN) pro vzdálený přístup do intranetu hkfree.org (využívají například členové, kteří jsou k internetu připojeni mimo síť hkfree.org, ale potřebují mít přístup ke službám uvnitř sítě - jak službám hlavních počítačů, tak ostatních počítačů v síti - komunikační, herní, znalostní, ...),
 - vzájemná výpomoc zejména správců a aktivních členů při budování a rekonstrukcích,
 - sdílení znalostí a zkušeností workshopy, školení konkrétních technologií vedené správci oblastí a s možností účasti všech členů (monitoring sítě, Dude centrální správa),
 - provozování diskuzních skupin (NNTP news server s diskusními skupinami nezávislý na přístupu k internetu) přístupný všem členům,

- komunikační server jabber (obdoba ICQ, chatu), stejně jako NNTP nezávislý na přístupu k internetu,
- interní znalostní databáze na intranetu (Wikipedie) s mnoha různými návody a postupy,
- interní meteorologické servery,
- game server pro hraní online her
- poštovní server
- intranetové web stránky
- možnost inzerce sdílené s ostatními členy.

4. Z toho Hlavní počítač poskytuje tyto služby:

- přístup do intranetu NFX (interní síť ostatních z.s. v rámci NFX z.s.p.o., tj. mimo intranetu síť hkfree.org z.s., který je přístupný i bez přístupu na hlavní počítač),
- přístup k internetu prostřednictvím intranetu NFX (sdílený přístup ke společným zdrojům a tuzemské i zahraniční konektivě),
- sledování internetové televize (sledovani.tv, kterou provozuje partnerský subjekt NFX a mohou ji v rámci členství využívat členové s přístupem na hlavní počítač, včetně přístupu k archivu),
- centrální uložště osobních dat (pro fotografie apod.),
- webový prostor pro umístění webových stránek (osobní galerie apod.),
- hostitel virtuálních serverů (cluster), na kterém mohou členové mít přidělen vlastní virtuální server (pro experimenty i svoji činnost),
- monitoring chodu sítě,
- server Virtuální Privátní Sítě (Virtual Private Network - VPN) pro vzdálený přístup do intranetu hkfree.org (využívají například členové, kteří jsou k internetu připojeni mimo síť hkfree.org, ale potřebují mít přístup ke službám uvnitř sítě - jak službám hlavních počítačů, tak ostatních počítačů v síti - komunikační, herní, znalostní, ...).

5. Žalobce považoval za zřejmé, že spolkové služby poskytované členům žalobce jsou velmi rozsáhlé a k zabezpečení služeb poskytovaných Hlavním počítačem žalobce od svých členů podle Stanov vybírá členský příspěvek. Stejně tak je zcela zřetelné, že připojení do sítě Internet je pouze jen jednou z mnoha služeb hlavního počítače. Spolek hkfree.org, tehdy jako Občanské sdružení HKfree, vznikl v roce 2004, založila jej skupina lidí, kteří měli zájem o vzájemné propojení pomocí neveřejné počítačové sítě, přičemž technologie, které byly k dispozici na trhu, byly pro běžné smrtelníky nedostupné. Kdo se tehdy chtěl k síti připojit, musel si nezřídka umět vyrobit anténu a zejména se naučit něco o použitých technologiích, síťových protokolech, přičemž informace nebyly zdaleka tak dostupné, jako dnes. Sdružení společných prostředků tak umožnilo pořízení a provoz technologií pro běžné smrtelníky tehdy nedostupné. Hlavní myšlenka, tj. dobrovolná práce, sdílení znalostí a zkušeností a podpora vzdělanosti jsou hlavními pilíři činnosti sdružení od počátku dodnes, avšak podoba se v průběhu let mění spolu s vývojem technologií i společnosti. Spolek respektuje několik základních pravidel, které ovlivňují chod sdružení, jeho financování a směřování vývoje. Ač se v některých činnostech může zdánlivě prolínat s činnostmi například poskytovatelů internetu, či jiných moderních

technologií, pracuje na zcela odlišných principech, které žalobce spolehlivě od firem poskytujících služby spojené s internetem odlišují. Těmi jsou zejména: a) všichni členové jsou si rovni, samozřejmě s technologickými omezeními a podmínkami v různých lokalitách, stejně tak členské příspěvky jsou stejné pro všechny členy, stav sítě není nijak garantován, ač všichni dělají maximum pro její spolehlivost, funkčnost sítě není vymahatelná a její nefunkčnost není reklamovatelná a nezakládá nárok na snížení členského příspěvku, b) veškerý příjem sdružení (spolku) vždy byl použit na rozvoj, provoz sítě, údržbu a podporu vzdělávání. Pro žádnou z osob, které sdružení vedou a v minulosti vedly (tj. Výkonný výbor) a rozhodují o ní, nikdy nebyl zdrojem příjmů, c) každý ze členů se může aktivně zapojit do chodu sdružení (převzít starost o část sítě) a každý člen má přispívat k rozvoji sítě, jak vyplývá z bodu 4.6 a 5.10 "Pravidel používání sítě HKfree" (povinnost poskytnout součinnost pro připojení v rámci LAN jednoho domu nebo sousedících domů), d) každý ze zájemců o členství (s ohledem na limity dané technologií) se může stát členem a připojit se ke komunitní síti, pokud toho není sám schopen, může využít jakékoliv pomoci ze strany přátel, rodiny či stávajících členů.

6. Dále uvedl, že síť spolku je závislá na dobrovolné práci aktivních členů, ze kterých se obvykle stanou Správci oblastí (přibližně 60 lidí), kteří bez nároku na jakoukoliv finanční odměnu síť spravují, výměnou za zkušenosti, které nelze penězi nahradit, které pak mnohdy využívají ve svém zaměstnání či podnikání. Tím, že sdružení nevyplácí mzdy (kromě 3 zaměstnanců, kteří jsou potřeba z důvodů zákonných požadavků a potřebných školení pro některé technologie), má možnost investovat do technologií, které si následně mohou osahat všichni členové, kteří projeví zájem. V neveřejné síti také je řada služeb, které s internetem nesouvisí - například vnitřní diskuzní server (jakýsi předchůdce Facebooku), herní server, vývoj tzv. SDR (softwarově definované rádio), ADSB (amatérská celorepubliková síť pro sledování letového provozu), různé mechanismy pro sledování provozu rozlehlé sítě vyvíjené v rámci bakalářských a diplomových prací na Univerzitě Hradec Králové a další.
7. Důležitým bodem činnosti sdružení, jak žalobce dále uvedl, je podpora a šíření vzdělanosti. Toto realizuje provozem jakési metropolitní sítě, připojováním veřejných a veřejně prospěšných institucí, nejen škol, které mají čestné členství a mají tak možnost využívat síť k vzájemnému propojení (využívají třeba pobočky Knihovny města Hradce Králové) a i připojení k internetu. Bezplatné připojení k síti využívají desítky základních a středních škol, neziskových organizací, knihoven a dalších. Pro některé je hkfree.org hlavní síť a zdrojem přístupu k rychlému internetu (přičemž finanční náročnost srovnatelné komerční služby převyšuje možnosti dané instituce), pro jiné šikovnou zálohou, která je nic nestojí. Stále více se žalobce zaměřuje na kontaktní podporu vzdělávání dětí a mládeže a společenský prospěch.

Spolková činnost či simulace právního úkonu

8. Žalovaný žalobci dodatečně stanovil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a tvrdil, že žalobce simuluje právní úkon tím, že se vydává za spolek, přičemž je podnikatelem. Podle ust. § 19 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění předpisů pozdějších (dále v textu také jako „zákon o daních z příjmů“), jsou od daně osvobozeny členské příspěvky podle stanov přijatých spolkem. Žalobce je spolkem, což je osvědčeno i registrací Ministerstva vnitra ČR, která je veřejně dostupná. Podle ust. § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění předpisů pozdějších (dále v

textu jen „daňový řád“), je správce daně vázán rozhodnutím příslušného orgánu veřejné moci, který o otázce pravomocně rozhodl. Aplikováno na posuzovanou věc je žalobce řádně zapsaným spolkem s registrací potvrzenou Ministerstvem vnitra ČR. Tedy tento příslušný orgán veřejné moci o otázce, zda je žalobce spolkem, či nikoli, rozhodl. Žalovaný ani prvostupňový správce daně si tedy nemohou o této otázce učinit vlastní úsudek. Žalobce podle svých vlastních stanov přijímá od svých členů členské příspěvky. Potom aplikováno na posuzovaný případ jsou členské příspěvky přijímané podle stanov žalobce podle ust. § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů od daně osvobozeny. S touto zásadní právní argumentací se žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nevypořádal.

9. Dále žalobce uvedl, že žalovaný v bodě [23] a [24] odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdí, že žalovaný zastírá skutečný stav stavem formálně právním, tedy že simuluje určitý právní úkon. V posuzovaném případě má žalobce simulovat, že je zapsaným spolkem, když je podle žalovaného fakticky podnikatelem. Argumentace žalovaného je nesprávná, když žalobce je zapsaným spolkem a podle stanov vybírá členský příspěvek. Žalovaný nevysvětluje, jak by žalobce mohl simulovat svoji registraci jako spolek. Je-li žalobce řádně registrován a podle stanov vybírá členský příspěvek, nemůže si žalovaný o tom svévolně činit úsudek a odepřít zákonné osvobození od daně z příjmů podle ust. § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Spolková činnost či podnikání

10. Závěr žalovaného, že žalobce fakticky podniká, považuje žalobce za zcela nesprávný v rozporu s platnou právní úpravou a s elementární logikou. Žalovaný tvrdí, že žalobce poskytováním služeb svým vlastním členům naplňuje znaky podnikání ve smyslu ust. § 420 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění předpisů pozdějších (dále v textu jen „občanský zákoník“), tedy že provozuje podnikání, resp. jinou výdělečnou činnost ve smyslu ust. § 217 odst. 2 OZ. Podle ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku je podnikatelem (tedy podniká) ten, kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem. Navíc z logiky definice podnikání vyplývá, že podnikatel své služby případně zboží nabízí na trhu, tedy neomezenému (ze strany podnikatele) okruhu potenciálních zájemců, aby dosáhl pokud možno co největšího zisku. Žalobce nemá živnostenské oprávnění a dokonce ani nepodniká podle zákona o elektronických komunikacích. Totiž zda žalobce je, či není, podnikatelem podle zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů (dále v textu též jako „zákon o elektronických komunikacích“), je oprávněn rozhodnout výlučně Český telekomunikační úřad, neboť je to jeho zákonnou kompetencí. Žalovaný ani prvostupňový správce daně nemohou svévolně takovou otázku posuzovat. Žalobce po dobu své činnosti byl mnohokrát v kontaktu s Českým telekomunikačním úřadem, když žádal o tzv. individuální oprávnění k využívání rádiových kmitočtů pevné služby či případně, když s žalobcem byla vedena řízení v souvislosti s rušením rádiového provozu jeho zařízeními. Žalobce dovedl, že Český telekomunikační úřad, jakožto úřad kompetentní podle ust. § 14 zákona o elektronických komunikacích vydávat osvědčení podnikatelům v oblasti telekomunikací a vést jejich evidenci, o existenci žalobce od jeho založení (2004) má velmi podrobné informace. Tím, že tento úřad žalobce od roku 2004 dosud neevidoval jako podnikatele a nevydal mu osvědčení o takové registraci, dal jasně najevo své právní hodnocení postavení žalobce jako osoby, jenž nepodniká, neboť žalobce neposkytuje veřejně dostupnou službu elektronických komunikací ve smyslu ust. § 2 písm. o) zákona o elektronických komunikacích. Tedy se nestal ve smyslu ust. § 2 odst. e) zákona o elektronických komunikacích operátorem, tedy podnikatelem ve smyslu terminologie zákona o elektronických komunikacích. Žalobce nepodniká ani neprovozuje jinou výdělečnou činnost ve smyslu ust. § 217 odst. 2 občanského zákoníku, neboť výlučně uspokojuje a ochraňuje zájmy, k jejichž naplňování byl založen ve smyslu ust. § 217 odst. 1 uvedené právní úpravy, a to tím, že výlučně svým vlastním členům poskytuje služby. Poskytování služeb svým vlastním členům (nikoli veřejná nabídka) je přece principem spolkové činnosti. Žalobce nepodniká ani neprovozuje jinou výdělečnou činnost, jen uspokojuje a chrání zájmy svých vlastních členů tím, že jim poskytuje služby. To je společné všem spolkům.

Nesprávné dílčí závěry žalovaného

11. Podle žalobce se spíše, než o aplikaci právního základu na skutkový stav, jedná o předem formulované přesvědčení žalovaného, jak se ostatně podává z bodu [22] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný se sice v bodě [23] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí dovolává § 8 odst. 3 daňového řádu, tedy skutečného obsahu právního úkonu a tvrdí, že „k překvalifikaci členských příspěvků na výnosy z poskytovaných služeb dospěl správce daně řádným dokazováním (posouzením skutkového stavu), nikoli údajnou libovůlí.“ V tomto ohledu se žalobce s hodnocením

žalovaného zásadně rozchází. Žalovaný v této souvislosti taktéž v bodě [24] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 73/2004-89 ze dne 3. 4. 2017, který definuje dissimulaci právního úkonu, tedy zastírání skutečného stavu se stavem formálně právním. Žalovaný však nevysvětluje, proč by volba spolkového života ze strany jednotlivých členů spolku (žalobce) a spolku samotného měla představovat simulaci právního úkonu. Jak již žalobce podotkl výše, z logiky spolkového života přece zřetelně vyplývá, že se osoby společných zájmů mohou podle zákona sdružovat, navzájem se podporovat, hájit společné zájmy a spolek svým členům nutně poskytuje služby, ať již tou či onou formou. To je zákonem předpokládaný způsob a nejedná se o žádnou simulaci, kterou ani žalovaný řádně nevysvětlil. Žalobce v odvolání namítal, že členský příspěvek je pro všechny řádné členy v jeden moment konstantní bez ohledu na zásadní rozdíly v kvalitě a rychlosti připojení. Proto nelze z principu věci hovořit, že by se mělo jednat o komerčně poskytovanou službu, tedy o podnikání, tedy že by členský příspěvek měl být cenou za komerčně poskytovanou službu připojení k Internetu. Naopak z důkazů vyplývá, že se jedná o komplex služeb poskytovaných členům výlučně k naplnění cílů Spolku. K důkazu toho, že členský příspěvek je konstantní bez ohledu na propastné rozdíly v rychlosti (kvalitě) připojení, žalobce správci daně předložil v rámci vyjádření ke kontrolnímu zjištění tabulku s příklady a navrhl zároveň i vyslechnout osoby v tabulce uvedené. K tomu správce daně na straně 21 Zprávy uvedl, že "V této souvislosti pak správce daně dále neověřoval pravdivost údajů o cenových diferenciacích dle rychlosti připojení předložených zástupcem daňového subjektu, u nichž ani nebylo uvedeno, k jakému kalendářnímu roku byly platné, a dále neprovedl daňovým subjektem navrhované výsledky svědků, neboť správce daně nerozporuje tvrzení daňového subjektu, že jednotliví členové spolku hkfree mají různou kvalitu připojení jako protihodnotu shodné výše platby označované jako členský příspěvek." Tedy mezi žalobcem a správcem daně není sporu o tom, že by členové byli k síti připojení rozdílnými rychlostmi, a přesto platí stejný členský příspěvek. Naopak, jak vyplývá z již předložených ceníků a jak dokonce vyplývá ze samotného šetření správce daně u poskytovatelů připojení k Internetu na trhu, žalobce na členských příspěvcích vybírá méně za poskytovaný komplex služeb svým členům, než komerční soutěžitelé na trhu poskytují pouhé připojení k Internetu svým zákazníkům. Jak vyplývá z tabulky s příklady kolísání rychlosti připojení k Hlavnímu počítači (založené ve správním spise), člen spolku K. M. a Z. S. mají kvalitu připojení ve výši 50+Mbps, přesto jejich členský příspěvek činí 290 Kč. Měl-li by člen Spolku (žalobce) na trhu pořídit připojení k internetu (žalobce zdůrazňuje, že svým členům poskytuje celý komplex služeb, jehož součástí je i připojení do sítě Internet), zaplatil by u korporace minimálně částku 1.000 Kč (nejvyšší nabízená rychlost je 25Mbps), u minimálně částku 620 Kč (nejvyšší nabízená rychlost je 10 Mbps), minimálně částku 631 Kč (nejvyšší nabízená rychlost činí 6Mbps a minimálně částku 1990 Kč (za nejrychlejší připojení 40 Mbps). To plně konvenuje i s pravidly pro osvobození členských příspěvků od DPH, kdy podle čl. 133 Směrnice (Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006) subjekty osvobozené od daně "nesmějí sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb; dotyčné subjekty také musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH". Z pravidel pro osvobození od DPH podle

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 lze paralelou dojít ke stejnému závěru na poli daně z příjmů, tedy že se jedná o ryzí spolkovou činnost požívající výsady osvobození od daně, neboť není vlastníkům distribuován žádný zisk, získané prostředky slouží k pokračování a zlepšování poskytovaných služeb a služby poskytované členům protihodnotou za jejich členský příspěvek by na trhu byly k dispozici za vyšší cenu, než je členský příspěvek.

12. S touto stěžejní argumentací se žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vůbec nevypořádal. Žalobou napadené rozhodnutí tedy žalobce považoval za nepřezkoumatelné. Nadto se členové vedení žalobce (Výkonného výboru) v průběhu času mění, jak vyplývá ze zápisů z valných hromad. Nelze tedy ani uzavřít, že by žalobce byl jakýmsi zastřeným podnikáním konkrétních osob. Spolek žije svým zcela autonomním životem a tvrzení žalovaného o podnikání je jen jeho přáním.
13. Žalobce dále uvedl, že žalovaný v bodě [25] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí uvádí, že vstup do spolku není ničím podmíněn (spolek je liberální), tedy že členství je veřejně dostupné, z čehož odmítá odvolací námitku žalobce, že neposkytuje veřejně dostupnou službu, tedy nesplňuje podmínku podnikání tak, jak je definována zákonem o elektronických komunikacích. Podle názoru žalobce se žalovaný uchyluje k nekorektní argumentaci. Přece liberálnost spolku nemůže nutně znamenat, že dochází k nabídce služeb na veřejném trhu formou podnikání. Stejně jako elektronické komunikace jsou svým způsobem regulovány v podstatě všechny služby, které jsou na trhu nabízeny minimálně tím, že dotyčný subjekt musí splnit základní kvalifikační předpoklady a mít k dispozici např. živnostenský list. Jakákoli spolková činnost (pravděpodobně až na velmi řídké výjimky) vždy bude zasahovat do nějakého oboru podnikání. Nelze přeci uzavřít, že liberální spolek, který je připraven přijmout do svých řad osoby, které o spolkovou činnost projeví zájem, se nutně stává podnikatelem se všemi důsledky z toho plynoucími. Žalovaný pak v bodě [26] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vůbec nevypořádává námitku žalobce, že se žalobce nechová jako podnikatelský subjekt a jeho členové se nechovají jako běžní zákazníci. Žalobce poukazoval v odvolání na fakt, že kvalita poskytovaných služeb, zejména pak připojení k hlavnímu počítači, v různých oblastech zásadním způsobem kolísá, přesto všichni členové platí stejný členský příspěvek. To prvostupňový správce daně nerozporuje, jak uvádí na straně 21 Zprávy o daňové kontrole č. j. 1547615/16/2701-60564-608975 ze dne 27. září 2016.
14. Žalovaný, jak žalobce dále uvedl, se v bodě [27] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí opírá o zcela neprokázaná a nedůvodná tvrzení. Žalovaný absolutně zobecňuje, že členství ve spolcích je vázáno s podílením se na spolkové činnosti např. je podmíněno odpracováním určitého počtu brigádnických hodin, účastí na určitých projektech, soutěžích, organizacích společenských akcí apod. Jak k takovému zobecnění žalovaný došel, však neuvádí. Takové tvrzení je nutné považovat za zcela smyšlené a neodůvodněné. Navíc jak vyplývá ze Stanov žalobce, každý z členů má za povinnost podle Čl. V odst. 2 Stanov sledovat dění ve sdružení, svědomitě vykonávat úkoly, kterými byl pověřen, dokončit práci, kterou na sebe převzal, bez zbytečného odkladu. To žalovaný smlčuje, byť to naplňuje jeho "brigádnické" pojetí spolkového života. Žalovaný se dále nevypořádal s argumentací žalobce uvedenou sub A) odvolání ze dne 30. prosince 2016 označenou jako "Motivace vstupu do Spolku". Žalobce mimo jiné poukázal na to, že spolek má "více než 5 tisíc členů a správce daně vyslechl pouze 4 členy. Navíc i z těchto výsledků vyplývá, že není pravdivé tvrzení správce daně, že motivem ke

vstupu do Spolku bylo výlučně připojení k Internetu.". Žalovaný se nevyjádřil k žalobcovu hodnocení výsledku J. B., které žalobce v odvolání uvedl. Jak totiž vyplývá z výsledku "svědka J. B. zachyceného v protokolu č. j. 1563827/14/2701-05501-609194 ze dne 6. listopadu 2014 a dále pak z výsledku svědka Ing. M. S. zachyceného v protokolu č. j. 1561888/14/2701-05501-609194 ze dne 6. listopadu 2014, výše členského příspěvku vůbec nereflexuje kvalitu připojení k Internetu (jedna ze služeb hlavního počítače), byť na trhu služba s vyšší kvalitou obvykle mívá vyšší cenu. Jak je patrné z výsledku J. B. ze dne 6. listopadu 2014, jak byl zachycen v protokolu z téhož dne vydaném pod č. j. 1563827/14/2701-05501-609194, svědek na otázku správce daně č. 4 odpověděl, že jeho motivací stát se členem Spolku hkfree byla ta okolnost, že se jedná o sdružení, že to není komerční poskytovatel internetu a že ho lákala komunitní síť s nabízenými doplňky. Z uvedeného lze tedy uzavřít, že pro jeho vstup do Spolku nebylo jediným motivem připojení k Internetu." I tvrzení žalovaného uvedené v bodě [27] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, že "V podmínkách, kdy výše příspěvku nekoreluje s rychlostí připojení, byla v oblastech s vyšší rychlostí připojení možnost volby stát se členem spolku hkfree vysoce konkurenční variantou nabídkám ostatních komerčních poskytovatelů internetu." se mýlí s argumentací žalobce, když žalobce svým členům poskytuje komplex služeb a nikoli pouze připojení do sítě Internet. Navíc žalovaný ke svému tvrzení nevedl žádné dokazování, tedy se jedná o smyšlené názory. V bodě [28] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný údajně vypořádává s odvolací námitkou, že "Správce daně na straně 22 Zprávy tvrdí, že dle sdělení odvolatele učiněného v protokolu č. j. 618513/14/2701-05501-607229 ze dne 15. dubna 2014 je "připojení k internetu vč. dalších služeb v této oblasti poskytováno bezplatně." Jak žalobce uvedl v odvolání ze dne 30. 12. 2017, tvrzení správce daně je nepravdivé a v rozporu s obsahem citovaného protokolu. Totiž žalobce při ústním jednání zachyceném v protokolu č. j. 618513/14/2701-05501-607229 ze dne 15. 4. 2014 uvedl, že „...Kromě toho občanské sdružení zajišťuje bezplatné připojení k internetu i další služby v této oblasti pro velkou řadu subjektů z veřejného sektoru. ...". Z uvedeného vyplývá, že připojení k Internetu a další související služby jsou zdarma poskytovány pro velkou řadu subjektů z veřejného sektoru. Proto tvrzení správce daně označil žalobce jako nepravdivé a v rozporu s fakty. Nelze tedy uzavřít, že by členský příspěvek byl úhradou za připojení k Internetu. Taková úvaha je zkratkovitá a nemá oporu v realitě ani v provedeném dokazování. Dále žalovaný v bodě [29] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí hodnotí složené svědectví M. S. a Ing. M. S. a uzavírá, že jejich primární motivací pro vstup do spolku byla potřeba internetového připojení. Jak již žalobce namítal v podaném odvolání, "Spolek má více než 5 tisíc členů a správce daně vyslechl pouze 4 členy. Navíc i z těchto výsledků vyplývá, že není pravdivé tvrzení správce daně, že motivem ke vstupu do Spolku bylo výlučně připojení k Internetu. Správce daně tedy nedostatečně zjistil skutkový stav věci. Jak vyplývá z výsledku svědka J. B. zachyceného v protokolu č. j. 1563827/14/2701-05501-609194 ze dne 6. 11. 2014 a dále pak z výsledku svědka Ing. M. S. zachyceného v protokolu č. j. 1561888/14/2701-05501-609194 ze dne 6. 11. 2014, výše členského příspěvku vůbec nereflexuje kvalitu připojení k Internetu (jedna ze služeb hlavního počítače), byť na trhu služba s vyšší kvalitou obvykle mívá vyšší cenu. Jak je patrné z výsledku J. B. ze dne 6. listopadu 2014, jak byl zachycen v protokolu z téhož dne vydaném pod č. j. 1563827/14/2701-05501-609194, svědek na otázku správce daně č. 4 odpověděl, že jeho motivací stát se členem Spolku hkfree byla ta okolnost, že se jedná o sdružení, že to není komerční poskytovatel internetu a že ho lákala komunitní síť s

nabízenými doplňky. Z uvedeného lze tedy uzavřít, že pro jeho vstup do Spolku nebylo jediným motivem připojení k Internetu."

II. Obsah napadeného rozhodnutí

15. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně zastával stanovisko, že přijaté úhrady za předmětné služby deklarované žalobcem jako členské příspěvky byly ve skutečnosti platby za spolkem poskytované služby (činnosti v elektronických komunikacích), které jsou podnikáním dle zákona o elektronických komunikacích. Tyto příjmy jsou poté dle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů předmětem daně z příjmů. Žalobce naopak zastával názor, že přijímané členské příspěvky jsou dle § 19 odst. 1 písm. a) uvedené právní úpravy od daně osvobozeny.
16. Žalovaný tedy v odvolacím řízení zkoumal, zda v případě žalobce byly naplněny podmínky pro zdanění těchto příjmů dle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vyslovil přesvědčení, že aktivity žalobce se spíše než na sdružování zájemců o výzkum, vývoj a testování produktů a aplikací v oblasti informačních a komunikačních technologií s důrazem na jejich praktické využití a pro šíření vzdělanosti, kultury a odstraňování informačních bariér soustřeďují na komerční poskytování připojení k internetu koncovým zákazníkům za úplatu. Provozování takové činnosti je však podnikáním, jehož výkon se musí řídit všemi platnými právními předpisy. Ať už jde o dodržování předpisů o elektronických komunikacích, o ochraně spotřebitele, o ochraně osobních údajů nebo předpisů upravujících daňové povinnosti. Podnikatelská výdělečná činnost, vedená jako činnost spolku, tak vytváří nerovné konkurenční prostředí, které neumožňuje spravedlivou soutěž všech subjektů na trhu. Řádní podnikatelé jsou v ní hned od počátku nabízení služby značně jednostranně znevýhodněni. Žalovaný odkázal na ust. § 8 odst. 3 daňového řádu, dle něhož správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Znamená to, že rozhodující je skutečný obsah právního úkonu, který činí osoba zúčastněná na správě daní, nikoliv jeho formální označení. Hodnocení důkazních prostředků tedy nelze podříditi stavu formálnímu. K překvalifikaci členských příspěvků na výnosy z poskytovaných služeb dospěl správce daně řádným dokazováním a posouzením skutkového stavu, nikoliv údajnou libovůlí. V této souvislosti odkázal žalovaný na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č.j. 1 Afs 73/2004–89.
17. K námitce žalobce, že neposkytuje veřejně dostupnou službu, ale služby výlučně svým členům, žalovaný uvedl, že do spolku kdykoliv vstoupit. Za platbu členského příspěvku pak člen získává připojení k internetu. Při neuhrazení příspěvku je odpojen od sítě internet. Žalovaný tak ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že charakter vztahu mezi spolkem a jeho členy lze ztotožnit se vztahem mezi poskytovatelem a jeho zákazníky, neboť samotné členství ve spolku není ničím podmíněno a je veřejně dostupné. K námitce běžné cenové diferenciace služeb v komerční sféře žalovaný konstatoval, že cenová kalkulace je ryze záležitostí každého subjektu a parametr rychlosti připojení je jedním, nikoliv jediným, kritériem pro kalkulaci výsledné ceny. Žalobce nebyl jediným subjektem, který při změně jím zmíněného parametru zachoval stejnou cenovou politiku.
18. K další námitce žalobce, že jiné spolky poskytují služby, které lze na trhu získat ve formě komerční služby, žalovaný uvedl, že pokud bude konkrétní zákon definovat, že

například sportovní činnost je třeba regulovat a provozovat pouze na základě licence nebo osvědčení, bude jej definovat jako podnikání, pak se i v tomto případě bude jednat o zdanitelné příjmy z podnikání ve smyslu obecného ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zákon o elektronických komunikacích fakticky brání tomu, aby vedle sebe existoval podnikatelský a spolkový přístup do sítě internetu. Poskytování konektivity bylo a je podnikáním, není možné, aby tato činnost nebyla podnikáním v závislosti na tom, kdo ji poskytuje – zda se jedná o podnikatele nebo spolek. Dále uvedl, že členství ve spolku obecně poskytuje členovi výhody, které jsou však svázány s podílením se na spolkové činnosti. V případě žalobce však neexistují povinnosti, které by člen měl plnit. Rozhodování jedince maximalizujícího svůj užitek o tom, zda se stane členem spolku či nikoliv, tak bylo vázáno výhradně na posouzení rychlosti připojení k internetu v dané oblasti a výše členského příspěvku. V podmínkách, kdy výše příspěvku nekoreluje s rychlostí připojení, byla v oblastech s vyšší rychlostí připojení možnost volby stát se členem spolku vysoce konkurenční variantou nabídkám ostatních komerčních poskytovatelů internetu. Žalovaný upozornil, že ze zjištěných cenových nabídek vyplývá, že ceny komerčních poskytovatelů internetu s nejnižší rychlostí připojení se v ceně bez DPH blíží hodnotě členského příspěvku.

19. Žalovaný uvedl, že žalobce napadá tvrzení správce daně ohledně přímé vazby členského příspěvku na poskytnutí služby připojení k internetu. K tomu uvedl, že platby realizované členy spolku na účet žalobce vykazují přesnou identifikaci a konkretizaci, přičemž zřejmé jsou i sankce za neplnění povinností člena spolku. V případě nezaplacení členského příspěvku totiž není členovi spolku de facto umožněn přístup k internetu. Žalobce disponoval serverem, který kontroluje, zda jsou členské příspěvky hrazeny a v případě neuhrazení blokuje přístup na další servery, včetně serveru pro přístup do internetu. Žalovaný rovněž upozornil na výpovědi členů spolku, ze kterých vyplynulo, že jejich primární motivací pro vstup do spolku byla potřeba internetového připojení. Žalobce sice toto zjištění správce daně rozporuje, ale dle žalovaného tato skutečnost zcela jasně vyplývá ze svědeckých výpovědí, například svědkyně M. S. ze dne 18. 11. 2014, která uvedla: platila jsem internetové připojení a pokud je hkfree označuje jako členský příspěvek, tak ať si to nazývají, jak chtějí. Další svědek, Ing. M. S. na otázku, čím mu bylo a je prospěšné členství ve spolku, odpověděl, že poskytuje jemu i jeho rodině internetové připojení.
20. Dále žalovaný vyslovil přesvědčení, že existence přímé vazby mezi platbou členského příspěvku a službou připojení k internetu byla označena za dostatečně prokázanou žalovaným ve věci odvolání proti rozhodnutí o registraci, které vycházelo ze shodných zjištění správce daně – viz bod 36 rozhodnutí č.j. 37881/16/5300–22443–711745 ze dne 26. 8. 2016.
21. Nad rámec uvedeného pak žalovaný upozornil, že ze stanov je patrné, že neuhrazení členského příspěvku není důvodem pro zánik členství. Pokud by v extrémním případě došlo k situaci, kdy by všichni řádní členové přestali platit členské příspěvky, pak by spolek měl stále asi 5000 členů, ale všichni řádní členové by neměli přístup na hlavní počítač. Všichni členové by spolu mohli komunikovat a fakticky se podílet na spolkové činnosti, pokud by o to měli zájem, neboť by měli přístup na intranet NFX, který je přístupný i bez přístupu na hlavní počítač. Spolek by však neměl žádné příjmy potřebné k hrazení provozu.

22. K námitce žalobce, že poskytování připojení k internetu je neoddělitelné od vlastní spolkové činnosti, žalovaný uvedl, že ve shodě se správcem daně považoval za prokázané, že vlastní spolkové činnosti se věnuje úzká skupina členů. Ostatní, z hlediska spolkové činnosti pasivní členové, pouze používají připojení k internetu. Ze zjištění správce daně vyplývá, že valná většina zbývajících členů pak jen zejména využívá připojení k internetu a nepodílí se na cílech spolku. Dále žalovaný uvedl, že správce daně nepovažuje aktivity členů za argument pro daňové posouzení. Jednalo se o konstatování situace ve spolku, kdy na spolkové činnosti participuje pouze úzký okruh členů.
23. Žalovaný nerozporoval, že žalobce vykonává svou hlavní činnost neziskově, ale současně vyhodnotil, že poskytování připojení k internetu řádným členům je zastřenou vedlejší podnikatelskou činností sloužící k samofinancování neziskových aktivit (viz str. 21 Zprávy). Žalobce působí na trhu telekomunikačních služeb, poskytuje internetové připojení asi pěti tisícům uživatelů, hodnotou úhrady za poskytování připojení k internetu deklarovanou jako členský příspěvek je významnou konkurencí komerčním poskytovatelům internetového připojení. Samotné členství ve spolku není ničím podmíněno a je veřejně dostupné. Většina členů pasivně pouze využívá připojení k internetu a na spolkové činnosti, jak je definována ve stanovách, neparticipuje. Žalovaný měl za to, že ve zmíněných rysech lze spatřovat paralelu mezi formálně vytvořenými vztahy spolek – člen a vztahy běžných komerčních poskytovatelů internetu a jejich zákazníků. Sám žalobce je širokou veřejností vnímán jako poskytovatel internetu. Na obhajobu tohoto tvrzení žalovaný konstatoval obsahy veřejně dostupných článků.

III. Vyjádření žalovaného

24. K žalobním námitkám žalovaný uvedl, že nerozporuje skutečnost, že je žalobce řádně zapsaným spolkem, ale pouze konstatuje, že žalobce tím, že předstíral, že uzavřel dohodu o členství, tedy simuloval určité jednání, zakrýval faktickou podnikatelskou činnost v podobě poskytnutí služby přístupu do internetové sítě. Žalovaný přitom odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č.j. 1 Afs 73/2004 – 89, v němž bylo konstatováno, že „o *zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ust. § 2 odst. 7 daňového řádu (nyní ust. § 8 odst. 3 daňového řádu) může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popřípadě jím zastírají jinou právní skutečnost. Zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující.*“ Podle zásady materiální pravdy zakotvené v ust. § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Výsledkem je, že při aplikaci zásady materiální pravdy je správce daně povinen v první řadě definovat, jaké právní jednání je simulováno, provést jeho dissimulaci, kterou pak bude aplikovat namísto právního jednání simulovaného. Za tímto účelem je správce daně povinen zkoumat a poté prokázat skutečnou vůli daňového subjektu. V tomto ohledu má žalovaný za to, že správce daně v rámci daňové kontroly dostatečně prokázal, že v případě uzavření dohody o členství u řádných členů spolku bylo skutečnou vůlí žalobce poskytovat internetové připojení. Závěr správce daně o tom, že žalobce uzavřením dohody o členství zastíral vedlejší podnikatelskou činnost v podobě poskytnutí přístupu do internetové sítě, přitom není v rozporu s ust. § 99 odst. 1 daňového řádu, neboť správce daně v tomto případě

posuzoval otázku spadající do jeho pravomoci, tedy jakou povahu mají příjmy tvrzené žalobcem v jeho podaném daňovém přiznání.

25. Dále žalovaný konstatoval, že v napadeném rozhodnutí netvrdil, že by žalobce byl de iure podnikatelem ve smyslu zákona o elektronických komunikacích, ale pouze konstatoval, že služby spočívající v poskytování internetového připojení mají v případě žalobce charakter zastřené vedlejší podnikatelské činnosti sloužící k samofinancování neziskových aktivit žalobce. Odkázal přitom na stranu 21 zprávy o daňové kontrole. Dále uvedl, že v rámci daňového řízení nelze porovnávat konkrétní činnost žalobce s jakýmkoliv jiným daňovým subjektem a činit všeobecný závěr poplatný veškeré spolkové činnosti. Na spolkovou činnost každého jednotlivého spolku je nutno pohlížet optikou jeho skutečné činnosti, cílů, práv a povinností členů zakotvených v jeho stanovách.
26. Dále žalovaný uvedl, že přesvědčení správce daně, že aktivity žalobce se soustřeďují na komerční poskytování připojení k internetu koncovým zákazníkům za úplatu, je podloženo důkazními prostředky. Správce daně prokázal jednoznačnou vazbu mezi platbou členského příspěvku a službou připojení internetu. Platby realizované členy spolku na účet žalobce měly přesnou identifikaci a konkretizaci, přičemž v případě neuhrazení členského příspěvku nebyl členům spolku umožněn přístup k internetu. Správce daně dále prokázal, že hlavní motivací členů spolku ke vstupu do spolku byla potřeba internetového připojení. Naprostá většina členů spolku pouze platila členský příspěvek a využívala přístup k internetu, přičemž pouze velmi úzká skupina členů spolku se aktivně věnovala samotné spolkové činnosti, což potvrdil i sám žalobce. Samotná účast ve spolku tedy nekladla na členy spolku kromě placení členského příspěvku žádnou další povinnost k udržování a rozvíjení spolkové činnosti v souladu s posláním a cílem spolku tak, jak je uveden ve stanovách spolku. V případě, že žalobce spolkovou činnost zastírá vedlejší podnikatelskou činností, přičemž svoje služby v dané oblasti nabízí přímé konkurenci vůči komerčním subjektům, vytváří tím nerovné konkurenční prostředí, které neumožňuje spravedlivou hospodářskou soutěž subjektů.
27. Žalovaný měl za to, že určil najisto, že služby poskytované žalobcem v oblasti elektronických komunikací měly povahu zastírané vedlejší podnikatelské činnosti a tudíž úhrady za tyto služby jsou předmětem daně z příjmů právnických osob podle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
28. Dále žalovaný uvedl, že v dané věci nehodnotí jiné spolky, ale konkrétní případ žalobce. Faktem zůstává, že žalobce je širokou veřejností vnímán především jako poskytovatel internetového připojení, nikoliv jako spolek zaměřující se na cíle stanovené v jeho stanovách, přičemž vstup do spolku není fakticky nějak omezen, což vede k jednoznačnému závěru, že žalobce poskytuje veřejně dostupné služby. Dále konstatoval, že převážná většina členů spolku se na vlastní spolkové činnosti tak, jak je vymezena ve stanovách, žádným způsobem nepodílela. Uvedl rovněž, že platby realizované členy spolku na účet žalobce vykazují přesnou identifikaci a konkretizaci, přičemž zřejmé jsou i sankce za neplnění povinností člena spolku. V případě nezaplacení členského příspěvku není členovi spolku de facto umožněn přístup k internetu. Žalobce disponoval serverem, který kontroluje, zda jsou členské příspěvky hrazeny a v případě neuhrazení blokuje přístup na další servery, včetně serveru pro přístup do internetu. Odhlédnout taktéž nelze od výpovědí členů spolku, ze kterých vyplývá, že jejich primární motivací pro vstup do spolku byla potřeba internetového připojení.

IV. Doplnění argumentace žalobcem

29. Žalobce uvedl, že ze svědeckých výpovědí provedených v rámci nově otevřeného řízení o registraci k DPH a ze samotného principu fungování žalobce vyplývají tyto zásadní rozdíly mezi žalobcem (Spolkem) a komerčními poskytovateli telekomunikačních služeb:
- dobrovolnická práce pro Spolek a svépomocná činnost
 - vliv na obsazení výkonného orgánu a další směřování Spolku
 - neexistuje kancelář "pro klienty"
 - nemožnost reklamace služeb
 - rozsah konzumace služby není reflektován v členském příspěvku
 - rozhodování správce oblasti o přijetí člena do Spolku
 - absence "výpovědní lhůty"
 - propagace Spolku členy
 - nezištná činnost pro Spolek
 - členská základna schvaluje a přezkoumává výdaje Spolku
30. Takto vyznačené body pak žalobce podrobně ve svém podání odůvodnil. Vycházel přitom ze zjištění vyplývajících ze svědeckých výpovědí členů spolku uskutečněných v rámci nově otevřeného řízení o registraci žalobce k DPH.

V. Posouzení věci krajským soudem

31. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.r.s.“) a dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
32. Zástupce žalobce při nařízeném jednání konstatoval nezákonnost napadeného rozhodnutí a v úvodu vyzdvihl podstatné momenty daňového řízení. Uvedl, že právní podstata věci tkví v tom, že dle názoru žalovaného žalobce simuluje právní úkon tím, že předstírá, že je spolek a ve skutečnosti lze jeho činnost označit za podnikání. Žalobce zdůraznil, že žalovaný toto tvrzení patřičně neprokázal, a svého důkazního břemene se tak nezhostil. Dále uvedl, že žalobce je registrovaným spolkem a svoji činnost může vykonávat různými způsoby. Pouhá podobnost jednotlivých činností nemůže zavdávat příčinu ke zpochybnění postupu žalobce. Dále zástupce žalobce věnoval pozornost podrobnému popisu činnosti žalobce, z níž dovodil, že se jedná o činnost spolkovou. Pověřený pracovník žalovaného odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a rovněž i prvoinstančního rozhodnutí, které byly dle jeho názoru vydány v souladu se zákonem. Zdůraznil, že správce daně prokázal, že žalobce simuloval právní jednání, zastíral skutečné jednání, tedy to, že je vlastně vyvíjí podnikatelskou činnost. Úhrady za tuto činnost jsou dle jeho přesvědčení předmětem daně z příjmů právnických osob.
33. Z průběhu daňového řízení krajský soud seznal, že žalobce považuje za nepochybné, že je spolkem, jehož cílem je sdružovat zájemce o výzkum, vývoj a testování produktů a aplikaci v oblasti informačních a komunikačních technologií s důrazem na jejich praktické využití a že protihodnotou členského příspěvku člen získává nárok na služby poskytované samotným spolkem. Žalobce dle jeho tvrzení poskytuje svým členům komplex služeb, jako např. přístup k internetu prostřednictvím intranetu, sledování

internetové televize, centrální uložení osobních dat, webový prostor pro umístění webových stránek, provozování diskuzních skupin apod. Z pohledu takto naznačeného hodnocení své činnosti přistoupil žalobce ke splnění své daňové povinnosti a v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, tedy období, které je předmětem přezkumného řízení u zdejšího soudu, vykázal roční úhrn čistého obrátu ve výši 11 305 568 Kč a částku 11 012 419 Kč jako příjmy osvobozené od daně dle ust. § 19 zákona o daních z příjmů.

34. Z obsahu daňového spisu dále krajský soud zjistil, že následně k datu 30. 7. 2014 pak byla správcem daně u žalobce zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla pochybnost správce daně, zda v případě žalobce nedochází k zastírání skutečného stavu stavem formálně právním, tedy zda příjmy plynoucí žalobci z poskytování komunikačních služeb a deklarované jím jako členské příspěvky, lze považovat za příjmy od daně osvobozené dle shora vzpomínaného ust. § 19 zákona o daních z příjmů nebo zda se jedná o příjmy za služby dle zákona o elektronických komunikacích, tedy příjmy dani podléhající. V rámci prováděné daňové kontroly byl žalobce dne 20. 1. 2015 vyzván dle ust. § 86 odst. 3 a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu k předložení důkazních prostředků na obhajobu svých tvrzení, tedy účetnictví, rozhodnutí výkonného výboru o stanovení výše členského příspěvku, důkazních prostředků prokazujících, že všichni primární a řádní členové spolku platili v roce 2011 členské příspěvky dle stanov, dále sestavy seznam členů a v neposlední řadě důkazních prostředků prokazujících, že příjmy deklarované jako členské příspěvky jsou příjmy osvobozenými od daně z příjmů ve smyslu § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Z výsledků kontrolních zjištění je pak zřejmé, že žalobce na výzvu reagoval a správci daně v průběhu období leden až duben 2015 jednotlivé důkazní prostředky předkládal. Daňová kontrola pak byla ukončena projednáním zápravy o daňové kontrole dne 27. 9. 2016.
35. Na základě takto shrnutých skutečností krajský soud konstatuje, že skutková zjištění nejsou mezi účastníky řízení sporná. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je otázka, zda jsou úhrady přijaté za služby poskytované žalobcem členskými příspěvky, tak jak tvrdí žalobce, a tudíž zda jsou osvobozeny od daně podle ust. § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, anebo zda se jedná o úhrady za žalobcem poskytované služby v elektronických komunikacích, které jsou podnikáním podle zákona o elektronických komunikacích a které jsou tudíž předmětem daně z příjmů právnických osob ve smyslu § 18 odst. 1 uvedené právní úpravy.
36. Z ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že *„Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak“*. Ustanovení § 19 odst. 1 pak dále určuje, že *„Od daně jsou osvobozeny členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, 18a) občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími“*.
37. Z průběhu daňového řízení a potažmo i napadeného rozhodnutí je zřejmé, že činnost žalobce hodnotil žalovaný jako podnikání podle zákona o elektronických komunikacích a tudíž příjmy z této činnosti v podobě členských příspěvků označil za předmět daně ve smyslu ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž tyto příjmy nemohly být dle jeho názoru od daně osvobozeny. Svůj závěr mimo jiné odůvodnil tím, že zákon o elektronických komunikacích fakticky brání tomu, aby vedle sebe existoval

podnikatelský a spolkový přístup do sítě internetu, přičemž poskytování konektivity bylo a je podnikáním.

38. Tyto jednoznačně vymezené závěry však žalovaný nepodpořil řádně zjištěnými skutkovými okolnostmi, což činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.
39. Z jeho obsahu lze sice seznat určitý způsob hodnocení činnosti žalobce vyúsťující v neochvějně stanovisko, že příjmy žalobce splňují požadavky ust. § 18 zákona o daních z příjmů a tudíž musí být předmětem daně a jako takové nemohou být osvobozeny, nicméně z obsahu napadeného rozhodnutí je patrné, že svoje závěry žalovaný opírá o nedostatečně zjištěný skutkový stav. Od žalovaného a potažmo i správce daně se očekávalo, že v dané konkrétní věci provede podrobnou analýzu činnosti daňového subjektu tak, aby srovnáním s činností subjektů pohybujících se na komerční bázi mohlo být postaveno najisto, že činnost žalobce lze opravdu označit za podnikání. Takový závěr by měl být opřen o dostatečné množství důkazních prostředků včetně výpovědí svědků. Správci daně i žalovanému bylo samozřejmě známo, že počet členů žalobce se pohybuje v řádech tisíců. Pokud byl následně proveden výslech pouhých čtyř členů, nelze než souhlasit s žalobcem, že ze strany správce daně byl skutkový stav zjištěn nedostatečně a jako takový nemohl sloužit jako kvalitní základ pro analýzu činnosti žalobce.
40. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí způsobuje dále skutečnost, že žalovaný v něm vyslovil přesvědčení, že existence přímé vazby mezi platbou členského příspěvku a službou připojení k internetu byla dostatečně prokázána žalovaným v rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o registraci žalobce k DPH ze dne 26. 8. 2016, č.j. 37881/16/5300-22443-711745. Uvedený odkaz již nemá v současné době žádnou právní relevanci, neboť vzpomínané rozhodnutí o odvolání proti registraci žalobce k DPH bylo zdejší soudem k datu 26. 4. 2018 rozsudkem sp. zn. 31 Af 54/2016 zrušeno pro nepřezkoumatelnost z důvodu nedostatečného zjištění skutkového stavu. Nelze tedy souhlasit s názorem žalovaného, že přímá vazba mezi platbou příspěvku a službou byla dostatečně prokázána. Ze závěrů vyslovených ve vzpomínaném rozsudku zdejšího soudu vyplývá naopak zpochybnění stanoviska správce daně a potažmo i žalovaného.
41. Žalovaný nerozporoval, že žalobce vykonává svou hlavní činnost neziskově, ale současně vyhodnotil, že poskytování připojení k internetu řádným členům je zastřenou vedlejší podnikatelskou činností sloužící k samofinancování neziskových aktivit. I tento závěr byl žalovaným vysloven bez podrobného hodnocení činnosti žalobce se zohledněním specifických rysů této činnosti.
42. Krajský soud z důvodů shora uvedených napadené rozhodnutí ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení, neboť závěry o daňové povinnosti žalobce nebyly řádně doloženy rozhodnými skutkovými zjištěními. Vysloveným právním názorem soudu bude žalovaný v dalším řízení ve smyslu ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán.
43. Krajský soud však nemohl přisvědčit žalobní námitce, dle níž správce daně i žalovaný byli vázáni ve smyslu ust. § 99 daňového řádu rozhodnutím Ministerstva vnitra o registraci žalobce jakožto spolku a v návaznosti na to by měli přiznat vybraným členským příspěvkům ve smyslu ust. § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů osvobození od této daně. Z daňového řízení je totiž patrné, že správce daně samu skutečnost, že žalobce je registrovaným spolkem nikterak nezpochybňoval. Naopak z tohoto faktu vycházel a v návaznosti na to pak dospěl k závěru, že žalobce tak

simuloval určité jednání, aby zakryl faktickou podnikatelskou činnost spočívající v poskytnutí služby přístupu do internetové sítě. V takto nastaveném postupu nelze spatřovat ze strany správce daně i žalovaného porušení ust. § 99 daňového řádu, neboť v smyslu ust. § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Jeho povinností je zjišťovat, zda skutečný obsah právního jednání není zastřen stavem formálně právním. Krajský soud se sice, jak vyplývá ze shora uvedeného, neztotožňuje s konečnými závěry, které ze zjištění správce daně i žalovaný dovodili, nicméně konstatuje, že dílčímu postupu těchto finančních orgánů ve vztahu k aplikaci ust. § 99 daňového řádu nelze nic vytknout. Lze tak souhlasit s názorem žalovaného, že správce daně v tomto případě posuzoval otázku spadající do jeho pravomoci, tedy jakou povahu mají příjmy tvrzené žalobcem v jeho podaném daňovém přiznání.

44. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna zástupci a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 4 úkonů právní služby po 3.100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby, doplnění právní argumentace a účast při jednání. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 4 režijních paušálů po 300 Kč, dále 600 Kč za ztrátu času a jízdné z Prahy do Hradce Králové a zpět ve výši 1 351 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a g), § 11 odst. 2 písm. f), § 13 odst. 3 advokátního tarifu). To vše včetně DPH. Krajský soud uložil takto vyčíslené náklady zaplatit do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 20. prosince 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu