



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **Nová Morava, z.s. za rozvoj jižní Moravy, IČ 26633892**
sídlem Příkop 843/4, 602 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Tomášem Rašovským
sídlem Kotlářská 989/51a, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 7. 2020, č. j. 27379/20/5300-22444-707622

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 23. 9. 2020 doručenou zdejšímu soudu dne 25. 9. 2020 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 7. 2020, č. j. 27379/20/5300-22444-707622 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 2. 2018, č. j. 551663/18/3001-40512-705415 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým byl žalobce z moci úřední registrován k dani z přidané hodnoty podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

II. Obsah žaloby

2. Žalobce úvodem shrnul průběh daňového řízení a poukázal také na svou historii a charakter spolku. Vzhledem ke svému cíli a charakteru neměl být registrován z moci úřední jako plátce daně z přidané hodnoty od 1. 2. 2015, neboť služby jím poskytované nejsou zdanitelným plněním a nevstupují do výpočtu obratu pro účely registrace k dani z přidané hodnoty a naopak se jedná o plnění osvobozená od daně, která do výpočtu výše obratu pro účely registrace k dani z přidané hodnoty nevstupují. Členské příspěvky nejsou úplatou za poskytovanou službu v podobě internetového připojení, jejich zaplacením mohou členové spolku využívat veškeré služby spolku v souladu se stanovami. Členové do spolku vstupovali za účelem dosažení cílů spolku, nikoliv pouze z důvodu získání internetových služeb a členství je na principu dobrovolnosti.
3. Osvobození od daně z přidané hodnoty se uplatní u činností ve veřejném zájmu při splnění dvou podmínek – musí jít o protiplnění členských příspěvků pro vlastní členy subjektu, který je subjektem neziskovým, resp. který není založen za účelem podnikání, a osvobození nenarušuje hospodářskou soutěž. Obě podmínky jsou v případě žalobce splněny. Správce daně se domníval, že žalobce narušuje hospodářskou soutěž, avšak v řízení nebylo prokázáno, jaké konkurenční výhody se žalobci dostává, neboť veškeré získané finanční prostředky dále investuje do dalšího rozvoje internetového připojení a celá tato síť je v majetku členů spolku. Žalovaný změnil právní názor správce daně, v důsledku něhož se již nezabýval otázkou narušení hospodářské soutěže. Žalobce je však přesvědčen, že toto posouzení žalovaného není správné. V daném řízení totiž nebylo prokázáno, že by se nejednalo o poskytování služby jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy spolku, ani to, že se jednalo o poskytování služeb za úplatu a že žalobce vykonával soustavnou ekonomickou činnost. Také nebylo prokázáno narušování hospodářské soutěže žalobcem a existence konkurenční výhody oproti jiným soutěžitelům.
4. Ke zjištění skutkového stavu správce daně provedl dokazování výpověďmi 100 svědků, jejichž cílem mělo být prokázání vykonávání ekonomické činnosti. Za nevěrohodné správce daně považoval pouze svědecké výpovědi aktivních členů, které vyvracely jeho názor o poskytování služby za úplatu. Neuvedl však v případě pana R. a pana S., z jakého důvodu tyto výpovědi považuje za nevěrohodné. Pokud pan P. uvedl, že členové spolku neměli o chod spolku zájem, neznamená to, že spolek spolkovou činnost nevykonával a pouze poskytoval členům internetové připojení. Vzhledem k délce členství 10 a více let a

neúčasti na spolkových aktivitách je zřejmé, že si členové nepamatují okolnosti vzniku členství a aktivity, které spolek pořádá. Jde o zcela přirozený jev a toto nelze vykládat k tíži žalobce.

5. Prováděním svědeckých výpovědí správcem daně v průběhu odvolacího řízení došlo k porušení zásady dvojinstančnosti, jelikož toto dokazování prováděl správce daně v prvním stupni, zatímco žalovaný jako odvolací orgán správce daně metodicky řídil. Tímto došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Nadto v předvolání svědků správce daně uvedl, že se svědecká výpověď bude týkat ověření ekonomické činnosti za roky 2014 až 2016, otázky kladené svědkům se však týkaly vzniku jejich členství před více než 10 lety.
6. Dalšího pochybení se žalovaný dopustil neprovedením řádně doložených důkazů, což žalobce dovozuje z toho, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl nereagování žalobce na zasloupanou výzvu, přitom však předmětné doklady byly žalobcem předloženy při ústním jednání konaném dne 26. 9. 2017. Dále nebyly provedeny rovněž listinné důkazy předložené při svědeckých výpovědích.
7. Žalovaný vyvodil nesprávné závěry z daňové kontroly, pokud uváděl jako předmět kontroly pouze daň z příjmů právnických osob a nikoliv daň z přidané hodnoty. Žalobce totiž osvobození od daně vykazoval od počátku svého působení a ze strany správce daně žádné výtky vzneseny nebyly. Proto došlo žalovaným k porušení zásady legitimního očekávání.
8. Správce daně nepostupoval řádně, pokud žalobce zaregistroval k dani z přidané hodnoty zpětně. K údajnému překročení obratu došlo již v roce 2014 a povinností správce daně bylo zaslat výzvu již v lednu 2015 nikoliv až v lednu 2018 a domáhat se povinností 3 roky zpětně.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil svým podáním ze dne 7. 11. 2020. V napadeném rozhodnutí je vyčerpávajícím způsobem odůvodněno, na základě čeho bylo poskytování internetového připojení žalobcem posouzeno jako poskytování služby za úplatu, která je dle § 2 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty zdanitelným plněním. V této souvislosti žalovaný poukázal na analýzu činnosti žalobce, svědecké výpovědi pasivních členů spolku, webovou prezentaci žalobce či porovnání služeb žalobce a konkurenčních subjektů v dané lokalitě. Tvrzení žalobce ohledně výpovědi svědků považuje za nepravdivé, jelikož v bodech 45 a 47 napadeného rozhodnutí uvedl, proč považuje svědecké výpovědi pana R. a pana S. za nevěrohodné. V případě pana P. odkázal na bod 48 napadeného rozhodnutí. Argumentace žalobce zapomináním svědků je účelová. Z 98 vyslychaných svědků 68 vůbec nevědělo, že jsou členy spolku, a cítili se jako zákazníci. Žalovaný resp. správce daně pokládal svědkům otázky, které byly v souladu s předvoláním. Otázka, zda je svědek členem spolku, je naprosto elementární a tuto svědek ví či neví. Žalobce konkrétně neuvedl, jaké důkazy neměly být žalovaným provedeny. Zřejmě se jedná o seznam klientů žalobce, k čemuž žalovaný odkázal na bod 87 napadeného rozhodnutí, v němž uvedl nepředložení seznamu aktuálních členů spolku včetně rozlišení na aktivní a pasivní členy. Žalovaný neporušil žádnou svoji povinnost a nepochybil, pokud žalobce registroval zpětně v lednu 2018. Naopak je to žalobce, kdo pochybil, jelikož nesplnil svou povinnost registrovat se jako plátců daně z přidané hodnoty při překročení

zákonem stanoveného obratu. Žádná daňová kontrola na dani z přidané hodnoty u žalobce provedena nebyla, proto nemohlo dojít ani k aprobaci jeho jednání z důvodu absence výtek správce daně, tedy ani k porušení zásady legitimního očekávání. V dané věci nebyla porušena ani zásada dvojinstančnosti. V rámci odvolacího řízení bylo nutné doplnit dokazování a toto doplnění podkladů bylo v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu uloženo správci daně. Správce daně provedl důkaz výsledkem svědků, samotné provedení důkazu je však pouze jednou z dílčích fází procesu dokazování. Hodnocení důkazů provedl již sám žalovaný jako odvolací orgán.

IV. Replika žalobce

10. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 28. 1. 2021, v níž zdůraznil, že zákon nikde nestanoví, do jaké výše mohou být členské příspěvky osvobozeny. Poukázal také na změnu právního názoru žalovaného v průběhu řízení, což narušuje důvěru členů spolku v právní stát. Svědci R. a S. odpovídali totožně jako ostatní členové, kteří podávali svědecké výpovědi, proto by i výpovědi ostatních svědků měly být vyhodnoceny jako nevěrohodné. Nadále žalobce setrval na tom, že otázky kladené svědkům neodpovídaly předvolání. Listinné důkazy ověřené svědky přitom žalovaný zcela úmyslně přehlédl a nevyhodnotil. Seznam pasivních a aktivních členů spolku předal správci daně stávající předseda spolku, tvrzení žalovaného je tak nepravdivé. Správce daně o překročení obratu pro povinnou registraci věděl, a to z daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob podávaných každoročně, avšak nečinil žádné kroky. Porušení dvojinstančnosti konkretizoval na statistické vyhodnocení odpovědí, které provedl správce daně, nikoliv žalovaný. Daňové orgány se nevypořádaly s listinnými důkazy přiloženými k jednotlivým svědeckým výpovědím. Ve zbytku zopakoval svá tvrzení obsažená již v žalobním návrhu.
11. Žalovaný na repliku žalobce reagoval podáním ze dne 21. 5. 2021, v němž se vyjádřil k jednotlivým tvrzením žalobce. Obsahově však zopakoval svou argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí a následně vyjádření k žalobě ze dne 7. 11. 2020.

V. Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž by nařizoval jednání, za splnění podmínek vyplývajících z § 51 s. ř. s.
13. Podstatou sporu v projednávané věci je otázka posouzení služeb poskytovaných žalobcem (internetového připojení), zda se jedná o zdanitelné plnění dle § 2 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty vstupující do výpočtu obratu pro účely registrace k dani z přidané hodnoty nebo zda mají být tyto služby posuzovány jako plnění osvobozená od daně dle § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, která naopak do výpočtu obratu pro účely registrace k dani z přidané hodnoty nevstupují. Právě toto posouzení je klíčové pro závěr o zákonnosti napadeného rozhodnutí, jímž bylo potvrzeno prvostupňové rozhodnutí, kterým správce daně z moci úřední registroval žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty.
14. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v daňových přiznáních k dani z příjmu právnických osob deklaroval vysoké hodnoty na ř. 110 příslušného daňového přiznání, na

němž vykazoval členské příspěvky jako příjmy osvobozené od daně podle § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Na základě zjištění z daňového řízení vedeného u žalobce na dani z příjmů právnických osob správce daně posoudil členské příspěvky jako příjmy plynoucí z poskytování telekomunikačních služeb, tj. jako příjmy vstupující do výpočtu obratu pro účely povinné registrace k dani z přidané hodnoty. Výzvou ze dne 15. 1. 2018, č. j. 4130150/17/3001-60566-709122, žalobce vyzval k registraci k dani z přidané hodnoty. Žalobce na výzvu nereagoval, správce daně proto prvostupňovým rozhodnutím rozhodl z moci úřední o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty jako plátce daně z přidané hodnoty ode dne 1. 2. 2015, neboť žalobce překročil zákonnou výši obratu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty. V odůvodnění prvostupňového rozhodnutí správce daně uvedl, že se jedná o službu, která je předmětem daně z přidané hodnoty, je zdanitelným plněním dle § 2 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, jednalo se o soustavnou činnost žalobce a tato byla poskytována za úplatu. Dle správce daně došlo ze strany žalobce k narušení hospodářské soutěže a získání neoprávněné výhody oproti běžným komerčním poskytovatelům internetových služeb.

15. Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce odvolání s obdobnými odvolacími námitkami, které nyní uvedl v projednávaném žalobním návrhu. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení pověřil správce daně doplněním dokazování, zejména provedením svědeckých výpovědí se členy spolku, a následně veškerá zjištění učiněná správcem daně vyhodnotil. Na základě všech zjištěných skutečností dospěl k závěru, že žalobcem poskytované internetové připojení má charakter poskytování služby za úplatu, která je předmětem daně z přidané hodnoty, v důsledku čehož byl žalobce správně zaregistrován jako plátce daně z přidané hodnoty. Proto napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se rovněž vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce.
16. Předmětem daně z přidané hodnoty je podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.
17. Zdanitelným plněním je dle § 2 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.
18. Osvobození od daně je upraveno v § 51 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž dle § 61 písm. a) téhož zákona jsou od daně dále osvobozena plnění v podobě poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, spolků včetně odborových organizací, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž; od daně je osvobozeno také dodání zboží těmito osobami v souvislosti s poskytnutými službami.
19. Plátcem daně z přidané hodnoty se dle § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.
20. Dle § 94 odst. 1 téhož zákona osoba povinná k dani uvedená v § 6 je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat.

21. Obratem se podle § 4a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.
22. Správce daně posoudil poskytnutí služeb (internetového připojení) jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy spolku, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání, nicméně shledal takový postup za narušující hospodářskou soutěž, v důsledku čehož žalobci příslušné osvobození dle § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty neuznal. Žalovaný v napadeném rozhodnutí změnil tento závěr správce daně tak, že se narušením hospodářské soutěže ani nezabýval, jelikož nebyla naplněna již první podmínka pro uplatnění osvobození od daně dle uvedeného ustanovení, tj. u žalobce se nejednalo o poskytování služby jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy spolku, nýbrž šlo o poskytování služeb za úplatu. Především na základě provedených svědeckých výpovědí žalovaný konstatoval, že podstatou členství vyslechnutých svědků není smysluplné využití volného času v oblasti počítačových věd a moderních technologií, ale nákup a užívání komerčního produktu – internetových služeb. Členské příspěvky placené žalobci nejsou dle žalovaného ve skutečnosti členskými příspěvky, nýbrž zastřenou platbou za poskytnutí služby (připojení k internetu).
23. Krajský soud se s hodnocením činnosti žalobce v podobě poskytování internetového připojení jako poskytování služby za úplatu ztotožnil. Žalovaný se ve svém rozhodnutí velmi detailně zabýval povahou činnosti žalobce, k čemuž nechal v odvolacím řízení provést řadu svědeckých výpovědí, jakož i vycházel z dalších důkazních prostředků. Konkrétně bylo provedeno 98 svědeckých výpovědí pasivních členů a 2 svědecké výpovědi aktivních členů (pan R. a pan S.), jak žalovaný uvedl na s. 37 napadeného rozhodnutí. Ze svědeckých výpovědí pasivních členů přitom jednoznačně vyplynuly závěry zpochybňující tvrzení žalobce. Celkem 68 pasivních členů uvedlo, že si nejsou vědomi svého členství ve spolku a cítí se být zákazníky odebírajícími službu připojení k internetu. Zbývajících 30 svědků sice mělo jisté povědomí o svém členství ve spolku, avšak další podrobnosti týkající se tohoto členství již neznali (v podrobnostech soud odkazuje na bod 48 napadeného rozhodnutí). Pokud žalobce odkazuje na závěry plynoucí ze svědecké výpovědi pana R. a pana S., soud se ztotožnil s hodnocením obou výpovědí, jak je učinil žalovaný. Skutečnosti plynoucí z uvedených výpovědí jsou v rozporu se zjištěními vyplývajícími ze zbývajících svědeckých výpovědí. K tomu obě uvedené osoby, vedené jako aktivní členové spolku, byli ekonomicky závislí na žalobci, jak ostatně plyne z plateb ve výši 2,5 milionu Kč za montážní a instalační práce panu R., resp. ve výši 1,3 milionu Kč panu S., který dle své výpovědi pro žalobce vykonává činnost jako osoba samostatně výdělečně činná. Pan R. ve své výpovědi mimo jiné uvedl, že na členské schůzi, již byl naposled přítomen, bylo zhruba 10 členů, což v kontextu celkového počtu aktivních a pasivních členů spolku rovněž vypovídá o povaze činnosti spolku jako takového. Nehledě na místo konání takové členské schůze (dle pana S. se jednalo o kancelář spolku na ulici Cukrovarská v Pohořelicích), které rovněž není odpovídající pro přítomnost potenciálně až dvou tisíc členů spolku. Oba pánové upozornili rovněž na další spolkové činnosti realizované v rámci žalobce, nicméně tato tvrzení následně nepodložili příslušnými důkazními prostředky, z nichž by vyplývala pravdivost těchto tvrzení. Není pravdou, že by žalovaný neuvedl, z jakého důvodu považuje svědecké výpovědi pana R. a pana S. za nevěrohodné. Naopak tyto skutečnosti

jsou přímo uvedeny v bodech 44 a 47 napadeného rozhodnutí. Soud se neztotožnil rovněž s tvrzením žalobce, že v případě vyhodnocení svědeckých výpovědí pánů R. a S. jako nevěrohodných mají být stejně vyhodnoceny i ostatní svědecké výpovědi, jelikož rozdíl spočívá jednak v tom, zda se jednalo o aktivní či pasivní členy, jejichž zájem na určitém výsledku řízení před správcem daně a žalovaným mohl být odlišný, jednak vzhledem ke skutečnosti, že další svědci od žalobce toliko využívali internetové připojení a neměli žádné jiné ekonomické vazby na žalobce, jako v případě obou uvedených osob.

24. Ve vztahu ke svědeckým výpovědím žalobce uplatňoval námitku nesprávného obsahu předvolání, které bylo jednotlivým svědkům zasláno. Žalobce namítá překročení rozsahu v průběhu provádění svědeckých výpovědí, neboť v předvolání bylo uvedeno, že se svědecká výpověď bude týkat ověření ekonomické činnosti za roky 2014 až 2016, zatímco otázky kladené svědkům se týkaly vzniku jejich členství před více než 10 lety. V této souvislosti lze uvést, že podstatou řízení o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty z moci úřední bylo prověření toho, zda žalobce má být k dani z přidané hodnoty registrován jako plátce či nikoliv, tj. předmětem řízení bylo posouzení splnění podmínek pro registraci k této včetně toho, jaké činnosti žalobce jako spolek vykonává. Vzhledem k této skutečnosti je proto logické, že v průběhu svědeckých výpovědí byly svědkům pokládány otázky související s jejich členstvím, za které platí členské příspěvky a dostávají internetové připojení. Právě otázka, jak samotní svědci vnímají své zapojení v žalobci, hraje důležitou roli v samotném posouzení, zda žalobce skutečně vyvíjí spolkovou činnost, nebo zda se jedná navenek o předstírání spolkového charakteru, byť skutečnou podstatou činnosti žalobce je poskytování internetového připojení.
25. K samotné činnosti žalobce lze ještě poznamenat, že z argumentace žalobce obsažené ve svém návrhu vyplývá výkon spolkové činnosti a organizace různých aktivit, nicméně ve spisovém materiálu se nenachází důkaz, že by tomu tak skutečně bylo. Stejně tak žalobce ve svém žalobním návrhu k tomuto tvrzení nenavrhol žádný důkaz, jimiž by prokazoval vykonávání určité spolkové činnosti. Vzhledem k závěrům, které plynou z provedených svědeckých výpovědí, je přitom zřejmé, že k takové činnosti nedocházelo, neboť drtivá většina svědků si nebyla vůbec vědoma členských aktivit.
26. Při hodnocení činnosti žalobce lze poukázat rovněž na webové stránky žalobce, jejichž náhled je součástí správního spisu, a z nichž je zřejmé, že se žalobce na svém webu prezentoval spíše jako prodejce internetového připojení než jako spolek. O tom ostatně svědčí i absence fotografií ze spolkových akcí či přidání sekce „pro členy“ na tomto webu až v průběhu daňového řízení navozující zdání části webu určené toliko pro členy a podporující tak charakter poskytovaných služeb jako určitého protiplnění vůči členství ve spolku. Žalobce se ostatně i jinými způsoby prezentoval jako společnost poskytující bezdrátové připojení k internetu (např. na webových stránkách obce Vranovice, viz bod 56 napadeného rozhodnutí).
27. Součástí spisového materiálu je rovněž leták, který žalobce využíval ke své propagaci, z něhož vyplývá nabízení bezdrátového připojení k internetu ve dvou rozdílných tarifech jako výhody členství v žalobci (prezentované jako členství v občanském sdružení, dle nového občanského zákoníku terminologicky přejmenováno na spolek) s tím, že takové připojení k internetu je bez úvazku, s výpovědní lhůtou 1 měsíc a uváděné ceny jsou konečné. K marketingu žalobce lze odkázat také na zjištění existence slevového kuponu na bezplatné připojení k internetu po dobu 5 měsíců či prezentaci žalobce na internetu jako poskytovatele internetového připojení. Celkově tak marketing žalobce působí jako

marketing subjektu podnikajícího na trhu poskytování internetových služeb, nikoliv jako marketing spolku, který internetové připojení poskytuje toliko jako benefit svým členům a láká na vstup do spolku za účelem sdružování se za společnými zájmy.

28. Poukázat lze rovněž na textaci stanov žalobce. Z nich vyplývá, že existuje dvojí druh členství (aktivní a pasivní), přičemž mezi těmito druhy členství je rozdíl. Aktivní členové dle § 4 těchto stanov se účastní veškeré činnosti spolku, požívají všech výhod, které spolek členům poskytuje, a mohou být voleni do orgánů spolku, zatímco pasivní členové dle § 5 stanov se sice mohou účastnit veškeré činnosti spolku, avšak požívají pouze některých výhod, které spolek členům poskytuje. Navíc dle § 5 odst. 2 písm. d) stanov mají pasivní členové povinnost platit členskou příspěvků, zatímco aktivní členové jsou dle odst. 3 téhož ustanovení od členského příspěvku osvobozeni. K tomu pouze aktivní členové mohou být dle § 2 odst. 4 členy rady spolku, která je statutárním orgánem spolku a k tomu rozhoduje o povaze členství každého člena (viz § 3 stanov). K tomu lze přidat ještě tu skutečnost, že výše členských příspěvků placená pasivními členy není pro všechny členy stejná, ale liší se s ohledem na vybraný tarif internetového připojení. Všechny tyto skutečnosti, tj. zejména vnitřní organizační schéma žalobce a rozdílná výše členských příspěvků, podporují učiněné závěry daňových orgánů o zastřeném poskytování služeb, neboť formálně má žalobce formu spolku, nicméně jeho organizace a povaha poskytované činnosti svědčí o výkonu podnikatelské aktivity, přičemž tato organizace spolku plynoucí ze stanov byla nastavena tak, aby této podnikatelské aktivitě plně vyhovovala.
29. Pokud žalobce ve své replice dále uvedl, že zákon nikde nestanoví, do jaké výše mohou být členské příspěvky osvobozeny, lze s tímto konstatováním souhlasit. Nicméně v dané věci výše členských příspěvků, k nimž si žalobce uplatnil osvobození od daně z přidané hodnoty, byla toliko indikátorem, na základě něhož správce daně dále ověřoval splnění podmínek pro uznání tohoto osvobození. Pokud by ale tyto podmínky splněny byly, správce daně by bezpochyby osvobození uznal, nezávisle na jeho konkrétní výši, avšak právě splnění těchto podmínek správce daně neshledal.
30. Žalobce namítl rovněž neprovedení řádně doložených důkazů, a to důkazů předložených žalobcem při ústním jednání dne 26. 9. 2017 a listinných důkazů předkládaných jednotlivými svědky během provádění svědeckých výpovědí. Důvodem pro tuto námitku bylo dle žalobce tvrzení žalovaného o tom, že nereagoval na zaslano výzvu. Žalobce však při tomto konstatování pomíjí skutečnost, že žalovaný touto výzvou rozuměl výzvu k prokázání skutečností ze dne 11. 9. 2018, č. j. 4072100/18/3001-60561-711733, v níž žalobce vyzval ke sdělení, jaké druhy internetového připojení poskytoval v letech 2013 – 2016 členům spolku v členění na aktivní a pasivní, a jaké nečlenům; údajů o dalších poskytovaných službách členům a nečlenům, včetně cen za tyto služby; jakým způsobem byla stanovena výše členského příspěvku člena spolku; jaké faktické činnosti uskutečňovali aktivní členové pro spolek, včetně způsobu jejich peněžního a nepeněžního odměňování; neziskových podpor různých projektů od roku 2012 do současnosti, včetně rozsahu této podpory; doložení použití členských příspěvků od roku 2012 do současnosti; výše tržeb za rok 2013 a 2014 s rozdělením na hlavní a hospodářskou činnost. Tato výzva byla žalobci doručena dne 12. 9. 2018 a na tuto nereagoval. Naopak pokud jde o důkazy předložené na jednání dne 26. 9. 2017, žalovaný jejich poskytnutí žalobcem konstatoval již v bodě 2 napadeného rozhodnutí, v němž přímo uvedl, že žalobce „předložil prvostupňovému správci daně soupis aktuálních členů spolku, výsledovku za rok 2015 a 2016, tržby z prodeje služeb za rok 2015 a 2016 a jiné ostatní výnosy za rok 2015 a 2016, a platby členských příspěvků za rok

2015 a 2016. Dne 02.10.2017 byla prvostupňovému správci daně doložena rovněž obrátová předvaha analyticky za rok 2015 a 2016, vydané faktury za rok 2015 a 2016, členská karta č. 3571 a smlouva o nájmu.“ Z obsahu napadeného rozhodnutí je pak zřejmé, že žalovaný z těchto důkazních prostředků vycházel, neboť se vyjadřoval ke členským příspěvkům či fakturám. Explicitně se žalovaný zabýval obdobnou odvolací námitkou, jakou nyní posuzuje krajský soud, v bodě 87 napadeného rozhodnutí. Žalobce se totiž domníval, že žalovaný po něm ve výzvě ze dne 11. 9. 2018 požadoval důkazní prostředky, které již správci daně předložil dne 26. 9. 2017. Jak však vyplývá z výše uvedených skutečností, správce daně po žalobci požadoval zaslání dalších důkazních prostředků oproti již předloženým dne 26. 9. 2017, na což žalobce nereagoval a tyto nedoplnil. Konkrétně lze uvést, že žalobce sice správci daně předložil seznam členů spolku s uvedením jména, příjmení a adresy bydliště (viz příloha protokolu ze dne 26. 9. 2017, který je ve správním spisu veden jako položka A1), nicméně z tohoto seznamu nijak nevyplývá rozdělení členů na aktivní a pasivní, což správce daně požadoval a žalobce v průběhu dalšího řízení nepředložil. V podrobnostech soud odkazuje na bod 87 napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný související odvolací námitkou zabýval. Nadto není pravdou ani to, že nebyly provedeny listinné důkazy předložené při svědeckých výpovědích. Tyto jsou součástí správního spisu jako přílohy k jednotlivým protokolům o svědeckých výpovědích, navíc z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný tyto důkazní prostředky ve své úvaze zohlednil a vypořádal se s nimi. Konkrétně lze odkázat na bod 80 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný poukázal na emaily zasílané některým svědkům, které byly předloženy těmito svědky v průběhu svědecké výpovědi (a z nichž pro předmětnou věc plyne mj. oslovení členů spolku jako zákazníků, nebo akceptace výpovědi smlouvy, což jen podporuje závěry učiněné daňovými orgány). Je tak zřejmé, že i tyto důkazní prostředky byly žalovaným hodnoceny a zohledněny při jeho celkové úvaze o dané věci. V neposlední řadě lze poukázat i na to, že žalobce ani konkrétně nespecifikoval, jaké důkazní prostředky neměly být provedeny, toliko obecně poukazoval na neprovedení důkazních prostředků předložených žalobcem dne 26. 9. 2017 a jednotlivými svědky v průběhu svědeckých výpovědí.

31. Krajský soud na základě všech zjištěných skutečností proto nemá pochyb, že primárním cílem žalobce bylo nabízení internetového připojení, k němuž bylo využito výhod, jimiž disponuje spolek jako forma právnické osoby. Ze spisového materiálu nikterak nevyplývá, že hlavním cílem žalobce byla určitá spolková činnost, která by byla uskutečňována s cílem naplnit společné zájmy svých členů. Soud se proto neztotožnil s tvrzením žalobce, že nebylo prokázáno poskytování služby za úplatu, neboť ze všech zjištěných skutečností vyplývá opačný závěr. Za této situace se žalovaný již nemusel zabývat naplněním podmínky narušení hospodářské soutěže, neboť neměl za prokázanou již prvou podmínku spočívající v poskytnutí protihodnoty členskému příspěvku, jelikož jednání žalobce posoudil jako poskytování služby za úplatu.
32. Při konstatování tohoto závěru lze odkázat rovněž na rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, v němž se soud zabýval obdobnou skutkovou situací. Oběma stranám, jak vyplývá z jejich podání, je ostatně tento rozsudek znám a závěry z něj plynoucí nejsou mezi nimi chápány odlišně. Krajský soud v uvedeném rozsudku konstatoval, že „[ž]alobcem poskytovaná služba, tj. poskytování internetového připojení, přitom naplňuje znaky definice „poskytnutí služby za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, jelikož existuje přímá a bezprostřední vazba mezi poskytnutím služby (internetové připojení) a obdrženým protiplněním (pravidelné poplatky), protiplnění je vyjádřitelné v penězích a úplata

má subjektivní hodnotu, kterou jí přisuzují obě strany transakce. Ve vztahu k členským příspěvkům soud uvedl, že „[č]lenové spolku poskytovali žalobci „členské příspěvky“, čímž však formální právní stav zastíral skutečný stav a lišil se od něho. Členové spolku platbou členských příspěvků předstírali (simulovali) účast ve spolku, ač fakticky členy spolku být nechtěli, a zastírali tím úkon, který ve skutečnosti chtěli (poskytnutí internetového připojení za úplatu). Pro daňové účely je dle § 8 odst. 3 daňového řádu je třeba brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu, tedy že uhrazené platby jsou platbami za poskytnutí služby (připojení k internetu). Otázka soudní vymahatelnosti uhrazených poplatků není v této souvislosti rozhodující. Stejně tak není podstatné, jaké výzvy zasílal správce daně žalobci v rámci zcela jiného řízení (v rámci řízení o dani z příjmů právnických osob).“ Přes tyto závěry vztahující se k charakteru činnosti žalobce a povaze členských příspěvků placených za poskytování internetových služeb soud v dané věci žalobci vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil, a to z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost. Krajský soud totiž uvedl, že „při posouzení otázky, zda je možné realizované plnění osvobodit od daně podle tohoto ustanovení, je předně podstatné se zabývat tím, zda plnění představuje protiplnění členských příspěvků, a zda se jedná o neziskový subjekt. Až v případě, že podmínka uvedená výše pod první odrážkou je splněna, je namístě zkoumat naplnění druhé podmínky, a to, zda osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž. Pokud by se totiž o neziskový subjekt nebo o protiplnění členských příspěvků nejednalo, bylo by nadbytečné se zabývat otázkou, zda osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž, neboť aplikace předmětného ustanovení by byla z podstaty věci vyloučena.“ (...) „V souvislosti s posouzením možnosti osvobození od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH byly správní orgány povinny si předně vyjasnit otázku, zda žalobce je či není možné považovat za neziskový subjekt. Z té části rozhodnutí, v níž se žalovaný zabýval charakterem činnosti žalobce, resp. tím, zda žalobce uskutečňuje ekonomickou (podnikatelskou) činnost, vyplývá, že hlavním předmětem jeho činnosti je podnikatelská činnost, současně však žalovaný uvedl, že „na základě posouzení všech výše uvedených skutečností dospěl k závěru, že odvolatel uskutečňuje ekonomickou (podnikatelskou) činnosti v podobě poskytování služby, konkrétně služby spočívající v poskytování internetového připojení a nikoliv činnost čistě neziskovou sloužící k rozvoji všeobecné vzdělanosti“ (pozn.: zvýraznění doplnil KS v Brně). Není tedy zřejmé, zda žalovaný považoval žalobce za čistě podnikatelský subjekt, nebo za subjekt neziskový, s částí činnosti vykonávanou za účelem zisku.“ (...) „Pokud by správní orgány dospěly k závěru, že se o neziskový subjekt, resp. o členské příspěvky nejedná, a plnění realizované žalobcem tudíž není možné považovat za protiplnění členských příspěvků neziskového subjektu, nebyla by splněna základní podmínka pro osvobození od daně ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH, a aplikace tohoto ustanovení by byla vyloučena. Až v případě, že by správní orgány dospěly k závěru, že žalobce je neziskovým subjektem, a že realizované plnění je protiplněním členských příspěvků, bylo by na místě přistoupit k posouzení další podmínky, a to otázky, zda osvobození od daně naruší hospodářskou soutěž či nikoliv. Pojem „narušení hospodářské soutěže“ není v daňových zákonech blíže vymezen. Od správce daně se tedy očekává, že v konkrétní věci provede podrobnou analýzu činnosti daňového subjektu tak, aby srovnáním s činností ostatních subjektů pohybujících se na téže trhu mohlo být postaveno najisto, zda osvobozením od daně dochází k narušení hospodářské soutěže.“

33. Pokud soud vztáhne citované závěry na nyní projednávaný případ, pak lze právě poukázat na postup žalovaného, který napravil chybný postup správce daně, jež podobně jako v citovaném případě nesprávně konstatoval poskytování služby za úplaty a současně též narušení hospodářské soutěže. Žalovaný v napadeném rozhodnutí toto pochybení napravil a otázkou narušení hospodářské soutěže se nezabýval, neboť shledal za nesplněnou již

první podmínku pro případné uznání osvobození od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Změna právního názoru učiněná žalovaným nikterak nevybočuje z pravomocí, které žalovaný jako odvolací orgán může v průběhu odvolacího řízení učinit, soud proto v tomto postupu, který je nadto správným, nevidí narušení důvěry členů spolku v právní stát, jak žalobce namítá.

34. Poskytnutím služby za úplatu (či protiplnění) se zabýval také Soudní dvůr EU, který v rozsudku ze dne 5. 2. 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, stanovil tři základní kritéria, na jejich základě je možné pojmově vymezit „poskytování služby za protiplnění“. Dle tohoto rozsudku 1) musí existovat přímá a bezprostřední vazba mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním, 2) protiplnění musí být vyjádřitelné v penězích a 3) úplata musí mít subjektivní hodnotu, kterou jí přisuzují obě strany transakce (obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2014, č. j. 5 Afs 124/2014-79). V nyní souzené věci přitom krajský soud shledal naplnění všech tří podmínek.
35. Ve výše rekapitulovaném postupu žalovaného, který v průběhu odvolacího řízení správci daně uložil povinnost provedení dalších důkazů, zejména svědeckých výpovědí členů žalobce, soud neshledal porušení zásady dvojinstančnosti, jak namítal žalobce. Daňový řád předně takový postup předvídá, a to konkrétně v § 115 odst. 1 daňového řádu, dle něhož *„[v] rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“* K tomu správce daně toliko provedl předmětné svědecké výpovědi, nicméně je žádným způsobem nehodnotil a nečinil z nich žádné závěry. V této skutečnosti proto soud nespátřil porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Nelze souhlasit s tím, že dokazování prováděl správce daně namísto žalovaného, neboť správce daně provedl toliko dané svědecké výpovědi, nicméně již nečinil další fáze dokazování (hodnocení závěrů plynoucích ze svědeckých výpovědí, jejich vazbu na další skutková zjištění, apod.). Žalobce ve své replice blíže odkazuje na provedení statistického vyhodnocení správcem daně, nicméně toto učinil ve svém rozhodnutí až žalovaný, v prvostupňovém rozhodnutí se žádná takové úvaha učiněná správcem daně neobjevuje. Pro úplnost soud připomíná, že žalobce byl se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení řádně seznámen, a to písemností ze dne 13. 12. 2019, č. j. 51320/19/5300-22444-707622, na kterou následně reagoval.
36. Krajský soud za důvodnou nespátřil ani žalobní argumentaci o nesprávných závěrech vyvozených z daňové kontroly. Předmětem příslušné daňové kontroly, na kterou žalobce odkazuje, byla toliko daňová povinnost na dani z příjmů právnických osob v roce 2014, nikoliv na dani z přidané hodnoty. Pokud však v této daňové kontrole byly zjištěny skutečnosti mající vliv také na povinnost žalobce k dani z přidané hodnoty, které vedly k registraci žalobce k této dani z moci úřední, nelze takový postup shledávat za porušení legitimního očekávání. Daňová povinnost na dani z přidané hodnoty u žalobce totiž ani dříve nebyla prověřována, resp. ani nemohla být, pokud žalobce nebyl registrován k této dani a až v průběhu daňové kontroly na jinou daň bylo zjištěno, že žalobce splňuje podmínky registrace k dani z přidané hodnoty. Vzhledem k této skutečnosti žalobci nevzniklo žádné legitimní očekávání, že by snad daňové orgány souhlasily s jeho postupem (dle svého vyjádření žalobce vykazoval členské příspěvky jako osvobození od daně z přidané hodnoty od počátku svého působení) ve vztahu k dani přidané hodnoty, pokud ani netušily, že by žalobce měl být k této dani registrován a podávat příslušná daňová

přiznání. U žalobce nebyla proveden ani žádná daňová kontrola na dani z přidané hodnoty, která by toto legitimní očekávání zakládala.

37. Nedůvodnou je rovněž námitka žalobce týkající se nesprávného postupu žalovaného ve vztahu k datu registraci. Žalobce tvrdí, že správce daně jej zaregistroval k dani z přidané hodnoty nesprávně za 3 roky nazpět. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 Afs 329/2016, uvedl závěr, dle něhož *„po uplynutí zákonem stanovené lhůty zaniká právo správce daně napravit protiprávní situaci, vyvolanou daňovým subjektem, který nesplnil povinnost se registrovat k DPH.“* Ve vztahu k osobám, které opakovaně překračují zákonem stanovený obrat, Nejvyšší správní soud dále poukázal na to, že *„dokud je hranice obratu překračována, nemůže ani začít plynout časová lhůta k provedení registrace z moci úřední, neregistroval-li se daňový subjekt sám.“* Ve své další argumentaci Nejvyšší správní soud argumentoval § 20 odst. 2 daňového řádu, který připouští, aby se jej dovolávaly daňové subjekty též v řízení registračním. Na základě tohoto ustanovení lze uskutečnit registraci osoby povinné k dani z přidané hodnoty *„jen po tu dobu, kdy lze ještě stanovit DPH v souladu s § 148 odst. 1 daňového řízení.“* Jak dále uvedl Nejvyšší správní soud, *„[u]stanovení § 20 odst. 2 nestanoví nějakou samostatnou lhůtu pro provedení registrace, ale souvisí se lhůtou pro stanovení daně. Jen ve lhůtě pro stanovení daně musí daňový subjekt strpět postupy a jiné úkony správce daně, včetně registračního řízení. Po uplynutí této lhůty již daňový subjekt nemá ve vztahu ke správci daně povinnosti, a správce daně ztrácí právo provést registraci DPH.“* Dle § 148 odst. 1 věty první daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. V projednávané věci správce daně registroval žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty z moci úřední k datu 1. 2. 2015. Ze správního spisu je přitom zřejmé, že správce daně zahájil řízení o registraci žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty z moci úřední dříve, než by uplynula lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období únor 2015. Stejně tak správcem daně vydané prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno dříve, než by uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daňové povinnosti za předmětné zdaňovací období. Soud proto nepřisvědčil tvrzením žalobce o nemožnosti jej registrovat 3 roky nazpět.

VI. Shrnutí a náklady řízení

38. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
39. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 26. říjen 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v.r.
předsedkyně senátu