



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **cyrilek.net z.s.**, IČO: 26671875
sídlem Spáčilova 3194/38, 767 01 Kroměříž
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 6. 2019, č. j. 25323/19/5200-11433-706599, a ze dne 3. 12. 2020, č. j. 45022/20/5300-22443-712892,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 6. 2019, č. j. 25323/19/5200-11433-706599, **se zamítá.**
- II. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2020, č. j. 45022/20/5300-22443-712892, **se zamítá.**
- III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) vydal vůči žalobci následující rozhodnutí:
 - platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ze dne 4. 12. 2017, č. j. 2047207/17/3304-50522-706921, kterým žalobci dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a dle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) z moci úřední vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 569 050 Kč,
 - platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ze dne 4. 12. 2017, č. j. 2047263/17/3304-50522-706921, kterým žalobci dle ZDP a dle § 147 a § 139 odst. 1 daňového řádu z moci úřední vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 612 370 Kč,
 - platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ze dne 4. 12. 2017, č. j. 2047340/17/3304-50522-706921, kterým žalobci dle ZDP a dle § 147 a § 139 odst. 1 daňového řádu z moci úřední vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 791 540 Kč.
2. Proti shora uvedeným platebním výměrům podal žalobce odvolání. O těchto odvoláních rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 6. 2019, č. j. 25323/19/5200-11433-706599 (dále také jen „rozhodnutí o dani z příjmů“), tak, že odvolání zamítl a napadené platební výměry potvrdil. Toto rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, která byla u zdejšího soudu původně vedena samostatně pod sp. zn. 29 Af 75/2019.
3. Správce daně vydal rozhodnutí ze dne 7. 6. 2016, č. j. 1322010/16/3304-00510-706693, kterým ve věci registrace k dani z přidané hodnoty rozhodl tak, že rozhodl o registraci žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty.
4. Proti předmětnému rozhodnutí správce daně ze dne 7. 6. 2016 podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 12. 2020, č. j. 45022/20/5300-22443-712892 (dále jen „rozhodnutí o registraci“), tak, že odvolání zamítl a dané rozhodnutí potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, která byla u zdejšího soudu původně vedena samostatně pod sp. zn. 29 Af 11/2011.
5. Jelikož soud dospěl k závěru, že předmětné žaloby spolu věcně a právně souvisejí, rozhodl usnesením ze dne 22. 2. 2022, č. j. 29 Af 75/2019-51, tak, že dané samostatné žaloby spojil ke společnému projednání, přičemž takto spojená věc je vedena pod spisovou značkou 29 Af 75/2019, pod níž byla vedena ta z věcí, v níž žaloba soudu napadla nejdříve.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

6. Ve včas podaných žalobách žalobce navrhl soudu, aby obě rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

II. a) Žaloba ve věci rozhodnutí o dani z příjmů

7. V případě rozhodnutí o dani z příjmů žalobce po skutkové stránce vymezil, že podal daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014. Ve všech obdobích vykázal žalobce příjmy ve smyslu § 19 ZDP na řádku 110 jako příjmy osvobozené od daně, protože se základ daně i samotná daň rovnaly nule. Poté správce daně zahájil dne 5. 10. 2015 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla otázka, zda žalobcovy příjmy deklarované jako členské příspěvky, jsou skutečně příjmy osvobozenými

od daně z příjmů právnických osob dle § 19 odst. 1 písm. a) ZDP, nebo se v tomto případě jedná o příjmy za služby plynoucí z poskytování internetového připojení, tedy o příjmy z podnikání, které jsou dle § 18 odst. 1 ZDP předmětem daně z příjmů právnických osob. Po vyhodnocení důkazů dospěl správce daně k závěru, že veškeré přijaté členské příspěvky jsou zdanitelnými příjmy a nejedná se o příjmy osvobozené od daně z příjmů právnických osob. Na základě provedené daňové kontroly vydal správce daně dne 4. 12. 2017 shora specifikované platební výměry. Dle názoru žalovaného přitom žalobce vyvíjí ekonomickou činnost, když poskytuje svým členům službu přístupu k internetu za úplaty ve formě členského příspěvku. Na podporu svých tvrzení žalovaný odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43 (všechna níže uvedená rozhodnutí správních soudů dostupná na www.nssoud.cz), jímž zdejší soud rozhodoval ve věci registraci žalobce k dani z přidané hodnoty a konstatoval, že byla naplněna podmínka přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou. K tomu žalobce uvedl, co je jádrem jeho žalobní argumentace, že nadále trvá na tom, že členské příspěvky nejsou úplatou za protiplnění ve formě přístupu k síti internet, v důsledku čehož u něj není možné hovořit o ekonomické činnosti.

8. Dle žalobce je členství ve spolku dobrovolné a možnost přístupu k internetu není přímo závislá na zaplaceném členském příspěvku. Daný nenárokový benefit může při rozhodování o vstupu do spolku hrát roli, jde však o individuální rozhodnutí vstupující osoby a její vnitřní motivaci nelze přičítat k tíži žalobce a zaměňovat ji s účelem spolku uvedeným ve stanovách (dle žalobce *„sdružování zájemců o problematiku počítačových sítí, IT technologií, programování a internetu, především z důvodu výměny zkušeností a informací, a zajištění rozvoje poznatků o tomto oboru. Naplnění tohoto účelu dosahuje spolek vybudování počítačové sítě a umožnění přístupu do sítě všem členům spolku a připojením sítě k internetu“*). Jedná se výsostně právo žalobce, zda benefit ve formě přístupu k internetu řádně platicímu členovi přizná či nikoliv. Člen pak nemá možnost se svého nároku vůči žalobci domoci soudní cestou. Stejně tak žalobce nemá právní nárok na zaplacení členského příspěvku.
9. Žalobce má dle svých slov rovněž nastavena stejná pravidla pro všechny členy, bez ohledu na to, v jaké míře, či zda vůbec využívají připojení k síti internet a v případě kladného hospodářského výsledku je tento převeden do dalšího účetního období, aby mohl být použit k hrazení provozních a investičních výdajů spolku. Jakýkoli podnikatelský záměr žalobce je tak vyloučen. V případě, že by žalobce takový záměr měl, bylo by jeho jednání odlišné. Aby mohl žalobce být považován za podnikatele ve smyslu § 420 a 421 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), musel by jednat s cílem dosažení a maximalizace zisku (např. zachováním přímé úměry mezi cenou a kvalitou poskytovaného připojení k internetu) a vyplácet případný zisk svým členům. To se však v případě žalobce neděje. Žalobce nejen že žádné kroky k maximalizaci zisku nečiní, nýbrž naopak uskutečňuje v souladu se svými stanovami prospěšnou činnost, která je z ekonomického hlediska ztrátová, jelikož v případě zavádění internetového připojení svým členům do míst s nízkou hustotou osídlení nelze očekávat žádnou ekonomickou návratnost. V případě žalobce neexistuje ani žádná korelace mezi rychlostí připojení k internetu (jeden ze zásadních kvalitativních parametrů služby) a výší členského příspěvku. Není tedy možné dospět k jinému závěru, než že členský příspěvek není cena za službu, ale je skutečně členským příspěvkem (tedy podílem na nákladech), neboť na trhu jsou ceny za služby různých kvalit zcela běžně diferencovány. Stejně tak žalobce neposkytuje telekomunikační služby.

10. Věc také dle žalobce není možné posuzovat izolovaně pouze z hlediska současné tržní situace. V době založení žalobce nebyla v oblasti poskytování služeb internetu žádná konkurence a taková podnikatelská oblast v podstatě ani neexistovala. Žalobce nemůže za to, že se obor činnosti, který je příbuzný s jeho vlastní činností, postupně zkomercionalizoval; samotný účel spolku totiž zůstává stejný a nekomerční.
11. Žalobce také poukazuje na to, že žalovaný pochybil při samotném doměření daně – vycházel totiž z toho, že „cena za službu“ je již navýšena o DPH (přitom žalobce s ohledem na to, že její správce daně od 1. 1. 2013 registroval k DPH, nuceně dodal veškeré členské příspěvky); jeho postup se tak ocitl v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Afs 4/2017-31.
12. Žalovaný dospěl k závěru, že se žalobce dopouští dissimulovaného (zastřeného) právního jednání. To má spočívat v tom, že uživatelé připojení k síti spolku cyrilek.net ve skutečnosti platí za poskytnutou službu, zatímco žalobce deklaruje tyto platby jako členské příspěvky, s úmyslem osvobodit takto zaplacené částky od daně z příjmů. Tento závěr je však nesprávný. Uchazeči o členství přihláškou deklarovali svou vůli vstoupit do spolku a jako členové spolku byli také přijati. Úmyslem žalobce bylo vždy přijmout danou osobu za člena. Vůle a její projevy tak byly na obou stranách stejné a žalovaný tak při zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu postupoval v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Správce vyslechl námátkou jen dva členy spolku a takový vzorek není reprezentativní a nelze z něj vyvozovat všechny závěry, které žalovaný učinil. Např. tak nelze apriorně předpokládat zastřené právní jednání ze strany všech členů spolku. Paušalizovaná interpretace vůle všech členů spolku na základě výsledku pouhých dvou svědků představuje závěr učiněný na základě nesprávně a neúplně zjištěného skutkového stavu, kdy nadto lze hovořit o porušení zásady volného hodnocení důkazů. K tomu lze doplnit, že žalovaný (resp. správce daně) měl provést výslech zakládajících členů žalobce, pakliže dovozoval, že úmysl osvobodit členské příspěvky od daně z příjmů zde byl již od samého počátku. Na rozdíl od žalovaného se žalobce nedomnívá, že by výslech těchto zakládajících členů spolku byl nadbytečný. Navrhované výsledky zakládajících členů spolku však žalovaný toliko účelově nahradil jejich výpověďmi učiněnými v rámci daňové kontroly.
13. Žalovaný z faktu, že někteří členové spolku jsou aktivnější a jiní méně, konstruuje, že se jedná o poskytování komerční služby na trhu, které je zastřeno spolkovou činností. Takovou argumentaci považuje žalobce za nesprávnou. V každé spolkové komunitě se totiž předpokládá, že někteří členové jsou aktivnější a vedou spolek kupředu, avšak většina členů je pasivní, kdy tito pouze užívají plody spolkové činnosti vytvořené aktivními členy. To však na hodnotě pasivních členů spolku nic nemění.
14. Žalobce se také domnívá, že není možné, jak to činí žalovaný, dovozovat dalekosáhlé závěry z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43; krajský soud, který zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2016, č. j. 56875/16/5300-22443-711745, věc totiž posuzoval toliko okrajově v rámci řízení přímo nesouvisejícího s daní z příjmů. V této souvislosti se žalobce domnívá, že předběžnou otázku, týkající se podnikatelské (povahy) činnosti žalobce, měl žalovaný dle § 99 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 268 odst. 1 písm. b) občanského zákoníku předložit k posouzení soudu.
15. Lze dodat, že žalobce na své dosavadní argumentaci setrval i v replice k vyjádření žalovaného ze dne 23. 4. 2020, v níž některé námitky zopakoval, popř. doplnil.

II. b) Žaloba ve věci rozhodnutí o registraci

16. Žalobce v této věci uvedl, že je spolkem (dříve občanským sdružením), který sdružuje členy za účelem uvedeným ve stanovách spolku. Jeho hlavním příjmem jsou příjmy z členských příspěvků. V rámci své činnosti pak žalobce umožňuje členům, majícím o to zájem, přístup k síti internet. To, aniž by na tento přístup měli členové přímý nárok. Dle názoru žalovaného je však tato možnost přístupu k internetu službou, kdy úplatou za ni je členský příspěvek. V očích žalovaného tak žalobce uskutečňuje ekonomickou činnost, v níž členské příspěvky jsou úplatou za poskytnutou službu spadající do obratu a rozhodnou pro určení registrace k plátcovství DPH. Jelikož součet členských příspěvků v minulosti přesáhl hranici 1 000 000 Kč za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, došlo k registraci žalobce k DPH. Stalo se tak na základě rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 7. 6. 2016, č. j. 1322010/16/3304-00510-706693, a to ke dni 1. 1. 2013. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání a poté i žalobu u Krajského soudu v Brně. Ten o žalobě rozhodl rozsudkem ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, načež žalovaný následně vydal nové rozhodnutí, jež je předmětem této žaloby.
17. Dále žalobce argumentuje podobně jako v případě žaloby proti rozhodnutí o dani z příjmů. K tomu žalobce popsal svou činnost od roku 2004, kdy byl založen. Tehdy skupinka nadšenců z malých obcí na Kroměřížsku chtěla vybudovat malou lokální síť elektronických komunikací v regionu. To se promítlo i do žalobcových stanov. Náklady na vybudování sítě nesli členové spolku a spolkové činnosti také obětovali svůj volný čas. Úspěšnost naplňování žalobcových cílů vedlo k tomu, že do něj začali vstupovat další členové, kteří byli schopni a ochotni přispět k jeho rozvoji. Žalobce ale nikdy, jakožto nezisková organizace, nevyplácel žádné podíly ne zisku nebo jiné benefity, a pakliže spolku na konci účetního období vznikl kladný výsledek hospodaření, byl tento vždy převeden do následujícího období k úhradě provozních nákladů. Spolek tak za dobu své existence vybuďoval komunikační infrastrukturu v regionu obcí na Kroměřížsku a v okolí, kterou mohou využít členové, mezi něž patří občané, školy, obce a další subjekty. Spolek tak v souladu se svými stanovami nemalou měrou přispěl k šíření vzdělanosti a kultury. Za oním rozvojem je dle žalobce nutno hledat konkrétní osoby, jež na začátku prošlapávaly neznámou cestu plánování a budování sítě, se kterými neměl prakticky nikdo žádné předchozí zkušenosti, jelikož se jednalo se o zcela nové technologie. Vznikaly první skupinky nadšenců, sdílející své nově nabyté poznatky a budující společně lokální síť a to buď na dobrovolné, nekomerční bázi (tzv. freenety, formující se později do občanských sdružení), nebo také první komerční subjekty (zakládání podnikateli, kteří vycítili možnost generování zisku formou prodeje internetového připojení). Obě tyto formy činnosti byly a jsou legální.
18. Stejně jako v případě rozhodnutí o dani z příjmů žalobce i zda uvádí, že v každé spolkové komunitě jsou někteří členové aktivnější, jiní zase pasivnější. To, že někteří tolik aktivity nevyvíjejí, však samo o sobě není rozhodné. V nynější věci sice bylo oproti řízení ve věci daně z příjmů vyslechnuto dalších patnáct namátkově vybraných členů, avšak čtyři z nich nebyli v období rozhodném pro registraci k DPH vůbec členy spolku. Tyto osoby se v rozhodném období nikterak nepodílely na činnosti ani na obratu spolku, tudíž jejich výpovědi nemají ve vztahu ke zkoumanému období žádnou relevanci. Ani další vyslechnuté osoby pak nelze považovat za reprezentativní vzorek členů. Jak je totiž patrné z příložené tabulky, podíl vyslechnutých členů na vybraných členských příspěvcích

daňového subjektu v období rozhodném pro registraci k DPH je zcela zjevně zanedbatelný, protože z jejich výpovědí v žádném případě nelze činit paušalizující závěry. K tomu žalobce dodal, že ani to, že ze 17 vyslechnutých svědků jich dle žalovaného 11 považuje členský příspěvek za protiplnění za internetové připojení, nelze v celkovém kontextu vykládat tak, že se jedná o většinu všech členů, resp. že zkoumání vnímání takto zvoleného vzorku postačí k řádnému zjištění vnímání všech členů. Ani této věci tak nedošlo k řádnému zjištění skutkového stavu rozhodného pro správné stanovení daně. Na podkladě provedených výsledků nereprezentativního vzorku členů totiž nelze učinit žádné relevantní, natož pak nepochybné závěry.

19. Žalovaný navíc neodstranil rozpor svého rozhodnutí, o kterém hovořil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43. V něm soud žalovaného zavázal k tomu, aby zkoumal, zda lze žalobcovu činnost považovat za ziskovou, či nikoli. To však žalovaný neučinil a neprovedl důkladné zkoumání povahy žalobcovy činnosti. Pokud snad žalovaný (správce daně) vyslyšel svědky a hodnotil jejich výpovědi, pominul některé důležité aspekty. Z výsledků přinejmenším části svědků plyne, že hlavním cílem spolku bylo a je budování internetové sítě za účelem rozšiřování vědomostí a předávání znalostí, jakož i poskytování konzultací a pomoci novým či stávajícím členům. Na zjevně neziskovém charakteru spolku nemůže nic změnit ani skutečnost, že aktivní členové byli osvobozeni od úhrady členských příspěvků. Tento „benefit“ je pouze malou náplastí za to, že aktivní členové na úkor svého vlastního volného času „lítají po střechách“, instalují stožáry s připojením či webové kamery monitorující rušné křižovatky nebo hnízdění čápů a přispívají tak k dosažení cílů spolku, jehož chod je jim velmi blízký. Žalobce si tak klade otázku, jakou další veřejně prospěšnou činnost by měl dle žalovaného vykonávat, aby dostatečně „vytvářel spolkové klima?“
20. Za stěžejní je však dle žalobce třeba považovat skutečnost, že § 61 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) v tehdy platném a účinném znění byl vystavěn na formální podmínce přiznávající osvobození mj. spolkům, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání. Tato podmínka se přitom má ze své povahy za splněnou, jelikož jinak by k založení žalobce nemohlo dojít [srov. § 1 odst. 3 písm. b) zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, resp. § 217 odst. 1 občanského zákoníku]. I kdyby bylo třeba k této podmínce přistupovat materiálně, tak ji dle žalobce rozhodně nelze posuzovat s ohledem na názor a očekávání vstupujících členů. Jejich vůli a pohnutky totiž subjekt není s to ovlivnit, jakož ani předvídat. Proto nelze připustit, aby mohla mít dopady na jeho osobní stav. Napadené rozhodnutí je tak nezákonné i nepřezkoumatelné.
21. Žalobce rovněž namítl, že s ním žalovaný ani správce daně nikdy nezahájili vhodný postup při správě daní, který by zachovával jeho práva a povinnosti. Argumentace žalovaného, že v daném případě správce daně neměl pochybnosti ohledně skutečností rozhodných pro registraci odvolatele k DPH, protože zahájení vhodného postupu při správě daní nebylo nutné, je lichá. Z rozhodnutí o registraci žalobce k DPH je přitom zřejmé, že důvodnost registrace, tedy řízení zahájeného z úřední povinnosti, správce daně opírá o blíže nespecifikovaná zjištění v rámci probíhající daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, tedy kontroly, jejímž předmětem vůbec nebyla DPH. Tato kontrola navíc nebyla v době vydání rozhodnutí o registraci ukončena, protože vydání takového rozhodnutí bylo nejen předčasné, ale navíc i v rozporu se zásadou legitimního očekávání. I v nyní posuzovaném případě bylo namístě zahájit vhodný postup při správě daní. K tomu však v

případě žalobce nedošlo, kdy žalovaný se opět omezil na konstatování, že ve věci jde pouze o posouzení povahy členských příspěvků, kdy tato otázka již byla vyjasněna v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

III. a) Vyjádření žalovaného ve věci rozhodnutí o dani z příjmů

22. Ve vyjádření k žalobě ve věci rozhodnutí o dani z příjmů žalovaný odkázal mj. na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, který se dle jeho názoru k přímé souvislosti s poskytnutou službou a získanou protihodnotou vyslovil, a to tak, že měsíční platby členů spolku jsou úplatou za protiplnění ve formě poskytování internetového připojení a nejedná se tak ve skutečnosti o platby členských příspěvků, ale o platby za internetové připojení. Přitom žalobce neuvedl jediný případ, kdy by nenárokový přístup k internetu byl umožněn nezávisle na zaplaceném členském příspěvku. Nelze souhlasit ani s žalobcem tvrzeným rozporem napadeného rozhodnutí o dani z příjmů s rozsudkem Soudního dvora EU („SDEU“) ze dne 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*. Podobně nerelevantní je i odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Afs 4/2017-31, neboť nyní se jedná o principiálně odlišnou situaci.
23. Taktéž v otázce dissimulace právního jednání žalovaný poukazuje na závěry formulované v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43. V této souvislosti je účelové žalobcovy tvrzení o nereprezentativnosti vzorku vyslechnutých svědků. Podle žalovaného byl výslech těchto dvou řadových členů spolku dostačující, neboť činnost a fungování spolku správci daně již popsal předseda spolku Ing. D. V. a člen výboru pan P. K. (zakládající členové spolku). Jejich vyjádření byla dostatečná i v tom směru, že tyto osoby již nebylo nutné dále vyslýchat jako svědky.
24. Rovněž v případě „posouzení předběžné otázky“, jak ji zmiňuje žalobce, lze vycházet z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43. Žalovaný doplňuje, že žalobce provozuje datovou síť, jejímž prostřednictvím lze také přistoupit k síti internet, přičemž nepopírá, že zájemci o členství vstupují do spolku taktéž z důvodu získání možnosti přístupu k síti internet, a že zajištění provozu počítačové sítě a podpora využívání internetu je pevně ukotvena ve stanovách spolku. Dle jeho názoru se jedná pouze o praktický prostředek k naplňování základního cíle spolku, tj. sdružení zájemců o výzkum, vývoj a testování produktů a aplikací v oblasti informačních a komunikačních technologií, přičemž správce daně (potažmo žalovaný) zaměňuje pojmy „hlavní činnost“ a „základní cíl“ spolku, které jsou však stanovami jasně odlišné. Žalovaný však s tímto názorem nesouhlasí a uvádí, že žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal, že naplňuje cíle dle čl. II Stanov občanského sdružení cyrilek.net, např. nijak neprokázal provádění výzkumu a vývoje technických a programových prostředků, v letech 2012, 2013, 2014 se neuskutečnila valná hromada žalobce, apod.
25. Žalovaný proto setrvává i nadále na svém názoru, že přijaté úhrady (platby) nelze posoudit jako členské příspěvky osvobozené od daně dle § 19 odst. 1 písm. a) ZDP, ale že jedná se o úhrady za žalobcem poskytované služby, jež jsou dle § 18 odst. 1 ZDP předmětem daně z příjmu. Jestliže tedy správce daně platebními výměry vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období, je nutno takový postup označit za souladný se zákonem i relevantní judikaturou.

III. b) Vyjádření žalovaného ve věci rozhodnutí o registraci

26. Žalovaný k námitkám týkajícím se ekonomické činnosti žalobce, tedy zejména k tomu, že se nechová jako podnikatel, odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, dle kterého členské příspěvky mají ve skutečnosti představovat platby za internetové připojení. Proto se žalovaný domnívá, že služby spočívající v poskytování internetového připojení lze považovat ze zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH a je nutno je zahrnout do celkové výše obrátu pro účely registrace žalobce k DPH dle § 4a zákona o DPH. Žalovaný rovněž odkazuje na bod [41] žalobou napadeného rozhodnutí, kde shrnul skutečnosti svědčící o tom, že žalobce fakticky poskytoval služby spočívající v poskytování internetového připojení za úplatu. Rovněž k možnosti vymáhání členských příspěvků a k motivaci jednotlivých osob pro vstup do spolku se žalovaný již v napadeném rozhodnutí vyjádřil. Ve věci je přitom podstatné, že poskytování internetových služeb za úplatu spadá pod § 2 odst. 2 zákona o DPH, aniž by žalobce nutně musel naplňovat všechny znaky podnikatele (např. přerozdělení zisku apod.). I v tomto kontextu je třeba hodnotit žalobcovy zmínky o jeho historii, záměrech a vývoji, které jinak pro věc nejsou relevantní. Význam naopak má usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 3. 6. 2019, č. j. 50 Cm 65/2017-566, jimž krajský soud rozhodl o zrušení spolku Oslavany.NET, jehož činnost byla obdobná žalobcově činnosti. Žalobce přitom nijak logicky nevysvětlil, jakou motivaci má většina jeho členů, která měsíčně platí členský příspěvek v pravidelné výši stovek Kč, a nijak se neúčastní spolkového života a neparticipuje na činnosti spolku.
27. Dále žalovaný trvá na svých dosavadních právních závěrech o zastřeném právním jednání. Totéž platí o kategorizaci žalobcových členů, kterou provedl na základě jejich výsledků. Ve vzájemných souvislostech totiž postavil najisto, že členové spolku zpravidla sledují jako svůj cíl jen získání internetového připojení a nerozlišují, zda mají toto připojení jako skuteční spotřebitelé od poskytovatelů v komerční sféře, nebo jako členové spolku. To nic nemění na tom, že někteří členové spolku mohou být v rámci žalobcovy činnosti „aktivní“. Vyslechnutý vzorek svědků přitom považuje žalovaný za dostatečný.
28. Dle svého názoru žalovaný odstranil vnitřní rozpory, které byly jeho předchozímu rozhodnutí vytýkány rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43. V nynějším rozhodnutí totiž dospěl k závěru, že není splněna první podmínka pro uplatnění osvobození od daně ve smyslu § 61 písm. a) ZDPH (protiplnění členských příspěvků od subjektu, který je neziskový, resp. nebyl založen za účelem podnikání). Způsob, jakým se žalovaný vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí s rozpory prvního napadeného rozhodnutí, lze považovat za srozumitelný a dostatečný. Žalovaný trvá na tom, že pokud nebyla naplněna hypotéza právní normy obsažené v § 61 písm. a) ZDPH (subjekt nebyl zřízen za účelem podnikání), je potom nadbytečné zkoumat naplnění dalších podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty dle tohoto ustanovení.
29. Konečně se žalovaný domnívá, že procesní postup při správě daní byl správný; žalobce ani neuvádí, jaká práva mu správce daně měl upřít. Zároveň žalovaný respektoval závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43. V případě žalobcovy činnosti se totiž nejedná o poskytování služby jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy spolku, ale o poskytování služeb za úplatu. Není tak naplněna první podmínka pro uplatnění osvobození od daně ve smyslu § 61 písm. a) ZDPH. Nebylo tedy na místě zkoumat ani další podmínky pro osvobození od daně dle § 61 písm. a) ZDPH.

IV. Posouzení věci soudem

30. Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloby nejsou důvodné.**

IV. a) Rozhodnutí o registraci

31. Soud se jako první zabýval problematikou rozhodnutí o registraci, neboť v této záležitosti již jednou rozhodoval a zároveň (prvostupňově) rozhodnutí správce daně v této „větví“ případu časově předchází platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob. V této věci také žalovaný nejdříve vymezil svůj přístup k problematice zdaňování plateb, které žalobce obdržel od svých členů a zároveň soud formuloval (v rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43) právní názory, kterými byl žalovaný následně vázán ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.
32. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je v této rovině posouzení zákonnosti rozhodnutí, kterým byl žalobce registrován z moci úřední k dani z přidané hodnoty. Žalovaný dospěl k závěru, že se žalobce stal ze zákona plátcem DPH, a to od 1. 1. 2013, neboť poskytuje službu – připojení k internetu, která je ekonomickou činností, a úplaty z tohoto plnění (deklarované jako členské příspěvky) vstupují do obratu pro registraci k DPH.
33. Žalovaný nepřisvědčil argumentaci žalobce, že na věc je třeba aplikovat § 61 písm. a) zákona o DPH. Dle tohoto ustanovení, v relevantním znění, upravujícím „[o]statní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně“, platilo, že „[o]d daně jsou dále osvobozena tato plnění: [...] poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, občanských sdružení 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“. Žalovaný přitom vycházel z toho, že služby spočívající v poskytování internetového připojení lze považovat ze zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH, přičemž platby za tyto služby nelze považovat za členské příspěvky, neboť se jednalo o dissimulované jednání, kdy zájmem žalobcových členů nebylo stát se členem spolku (občanského sdružení) a platit v této souvislosti členské příspěvky, nýbrž odebírat službu v podobě internetového připojení.
34. V již v opakovaně zmiňovaném rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, soud nepřisvědčil žalobcově námitce, že nebyla naplněna podmínka přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou.
35. Zdejší soud v předmětném rozsudku konstatoval, že ze skutečností zjištěných v průběhu řízení správní orgány dovodily, že hlavní činností žalobce není deklarovaná podpora vědy a výzkumu v oblasti informačních technologií a rozvoji počítačové gramotnosti, ale poskytování služby, konkrétně poskytování internetového připojení, která je v běžných podmínkách považována za podnikání. K tomuto závěru správní orgány dospěly jednak na základě provedených výpovědí svědků (členů spolku), z nichž vyplynulo, že členové spolku se na deklarovaném cíli žalobce nijak nepodílejí a jediný důvod, pro který se stali členy žalobce, byla možnost získání internetového připojení, jednak na základě obsahu žalobcova Finančního řádu, v němž je rozebráno hrazení členských příspěvků (okruh

vyslechnutých svědků správce daně po zrušení rozhodnutí ze dne ze dne 19. 12. 2016, č. j. 56875/16/5300-22443-711745, rozšířil o další osoby a soud se k této skutečnosti blíže vyjádří i níže). Kromě informace, že členský příspěvek je splatný vždy do 1. dne v měsíci, žalovaný vycházel i z možnosti „předplacení“ členských příspěvků za „zvýhodněnou cenu“. Jak žalovaný konstatoval již ve svém rozhodnutí ze dne 19. 12. 2016, č. j. 56875/16/5300-22443-711745, možnost předplacení členských příspěvků dopředu za zvýhodněnou cenu není typickým způsobem financování neziskového subjektu, ale naopak se jedná o běžný nástroj používaný v ekonomickém prostředí v rámci konkurenčního boje mezi jednotlivými obchodními subjekty (ať už z důvodu získání nového klienta, nebo z důvodu udržení klienta pro využívání svých služeb pro delší dobu). Na základě zjištěných skutečností měl soud již v rozhodnutí ve věci sp. zn. 29 Af 18/2017 stejně jako žalovaný za nepochybné, že žalobce uskutečňuje ekonomickou (podnikatelskou) činnost v podobě poskytování služby, konkrétně služby spočívající v poskytování internetového připojení.

36. Žalobcem poskytovaná služba, tj. poskytování internetového připojení, přitom naplňuje znaky definice „poskytnutí služby za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá 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 stanovách žalobce je v čl. III bod 4 uvedeno, že „[č]lenství může být každému členovi pozastaveno Radou; je-li členství pozastaveno, nemá člen právo využívat produkty Spolku.“ V provozním řádu počítačové sítě cyrilek.net je pod bodem 1.3 uvedeno, že „[p]očítačová síť cyrilek.net je neveřejná datová síť. Páteřní síť je majetkem občanského sdružení cyrilek.net, které tuto síť provozuje a spravuje. Každý, kdo se stane členem sdružení a platí pravidelné členské měsíční poplatky, může využívat síť cyrilek.net za následujících podmínek“. Z uvedených podkladů obsažených ve správním spise bylo již ve věci sp. zn. 29 Af 18/2017 zřejmé, že se jedná o službu připojení k internetu, v provozním řádu počítačové sítě se hovořilo o uživatelích počítačové sítě. Tito uživatelé, pokud platí pravidelné měsíční poplatky (označené jako členské poplatky), mohou využívat počítačovou síť. Pokud je členství pozastaveno, např. z důvodu nezaplacení členských poplatků, nemá člen právo využívat produkty sdružení, v případě nezaplacení členského příspěvku tedy není členovi spolku umožněn přístup k internetu. Skutečnost, že zaplaceným platbám členů spolku odpovídalo poskytnutí internetového připojení, a že právě poskytnutí přístupu k internetu bylo důvodem členství ve spolku, vyplývalo již i z provedených svědeckých výpovědí (např. svědek J. I. v průběhu výslechu mj. uvedl: „Mě z činnosti spolku zajímá pouze dodávka internetu. Na činnosti spolku jsem se nepodílel ani nepodílím.“, svědek F. Š. sdělil: „Abych řekl pravdu, já jsem myslel, že nám dodávají internet, že budu členem nějakého spolku, jsem netušil.“). Tvrzení žalobce, že zaplacení členského příspěvku neodpovídá povinnosti žalobce poskytnout členovi přístup k internetu a že se jedná o pouhý nenárokový benefit, proto soud už v rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, považoval za účelové.
37. V rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, soud taktéž uvedl, že členové 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 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 nebyla v této souvislosti rozhodující, stejně tak nebylo podstatné, jaké výzvy zasílal správce daně žalobci v rámci jiného řízení (v rámci řízení o dani z příjmů právnických osob).

38. Nyní pak soud k nadnesené otázce vymahatelnosti členských příspěvků ve shodě s vyjádřením žalovaného k žalobě uvádí, že právní úprava spolku dle § 214 až § 302 občanského zákoníku nezakazuje soudní vymáhání členských příspěvků, přičemž ani ve stanovách žalobce není uvedeno, že by soudní vymáhání nebylo možné.
39. Jak Krajský soud v Brně uzavřel ve věci sp. zn. 29 Af 18/2017, měl tedy stejně jako žalovaný za prokázané, že měsíční platby členů spolku žalobci jsou úplatou za protiplnění ve formě poskytování internetového připojení. Ve skutečnosti se tedy dle soudu nejednalo o platby členských příspěvků, ale o platby za internetové připojení. Nebylo přitom zásadní, že neexistovala korelace mezi rychlostí připojení k internetu a výší členského příspěvku – k této otázce se ostatně žalovaný rovněž vyjádřil (např. poukázal na to, že žalobce neprokázal, že by vůbec poskytoval různé rychlosti připojení apod.).
40. Soud zde připomíná, že právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku je sám vázán i při přezkumu nového rozhodnutí správního orgánu (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50). V tomto smyslu soud navazuje na závěry vyslovené v rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, od nichž se bez dalšího nemůže odchyliť. Zároveň však považuje za zcela mylnou argumentaci žalovaného, který zastává názor, že pokud žalobce s již zaujatými závěry zdejšího soudu nesouhlasil, byť soud žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2016, č. j. 56875/16/5300-22443-711745, zrušil, mohl žalobce podat proti opakovaně vzpomínanému rozsudku ze dne 25. 4. 2019 kasační stížnost (viz § 104 odst. 2 s. ř. s.), resp. že měl podat kasační stížnost s ohledem na to, že soud žalobci nevyhověl plně v tom, že zrušil pouze druhostupňové rozhodnutí a nikoli, jak měl žalobce původně navrhopvat, i prvostupňové rozhodnutí správce daně (viz také komentář k § 78 odst. 3 s. ř. s., bod 30. In: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, dostupný v systému ASPI pod ASPI ID: KO150_2002CZ: „[N]elze [se] úspěšně domáhat zrušení rozhodnutí krajského soudu jen proto, že ten nezrušil též prvostupňové rozhodnutí. Takovou kasační stížnost odmítne NSS jako nepřipustnou podle § 104 odst. 2, neboť brojí jen proti důvodům rozhodnutí“).
41. Pakliže soud rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2016, č. j. 56875/16/5300-22443-711745, zrušil, učinil tak pro vnitřní rozpornost plynoucí z dalších částí tohoto rozhodnutí, neboť tím, že žalovaný zkoumal, zda případné osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž, dal najevo, že žalobce v podstatě považuje za neziskový subjekt, resp. nebylo zřejmé, zda plnění realizované žalobcem žalovaný skutečně považuje za protiplnění členských příspěvků, tedy nikoli za členské příspěvky v pravém slova smyslu. Soud proto žalovaného zavázal, aby tuto rozpornost svého rozhodnutí odstranil a ještě se blíže zabýval povahou žalobcovy činnosti.
42. V případě hodnocení nadnesených otázek rozvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, že žalobce byl svým okolím vnímán jako běžný komerční poskytovatel internetového připojení a do spolku žalobcovi členové vstupovali právě a jen za účelem získání internetových služeb. To vyplynulo z původních výslechů dvou již zmíněných svědků, pana I. a pana Š., jakož i

z výsledků převážné části dalších patnácti svědků (k tomu také níže). Členové vesměs neměli povědomí o žalobcově činnosti, o tuto se zpravidla blíže nezajímají a ani se na ní účastnit nechtějí. O těchto skutečnostech svědčí také to, že žalobce potvrdil, že (viz protokol ze dne 5. 10. 2015, č. j. 1638137/15/3304-60562-707192) se v letech 2012 až 2014 nekonala žádná valná hromada. Lze přitom souhlasit s žalovaným, že konání valných hromad je jedním z důležitých rysů spolkového života; právě na jejich platformě mohou členové spolku projevat zájem o spolek a jeho činnost, demonstrovat svůj zájem na cílech spolku, k jejichž dosahování se oficiálně spojili apod. Valné hromady by tak v zásadě měly být příležitostí pro setkávání členů sloužící k diskusi nejen o činnosti, ale i dalším vývoji subjektu obecně vnímaného jako spolek. Žalovaný ve svém rozhodnutí zároveň odkázal na zápis z náhradního zasedání valné hromady, kterého se dne 26. 11. 2017 účastnilo 43 členů z celkového tehdejšího počtu 3 783 členů, což dle informací uvedených v zápise představovalo 1,14 % členské základny. To také může nasvědčovat nezájmu o skutečnou činnost žalobce a také tomu, že členové spolku svým vstupem do žalobce v jádru sledovali nikoli zájem o žalobcovy cíle („účely“), ale především o zajištění připojení k internetu. Pokud totiž žalobce hovoří o základním účelu existence spolku (dle stanov „*sdruzování zájemců o problematiku počítačových sítí, IT technologií, programování a internetu, především z důvodu výměny zkušeností a informací, a zajištění rozvoje poznatků o tomto oboru. Naplnění tohoto účelu dosahuje spolek vybudování počítačové sítě a umožnění přístupu do sítě všem členům spolku a připojením sítě k internetu*“), pak kromě umožnění připojení k internetu v podstatě neprokázal žádnou další činnost či projev své činnosti (např. „*výměnu zkušeností a informací, a zajištění rozvoje poznatků o tomto oboru*“ či deklarované sdruzování „*zájemců o výzkum, vývoj a testování produktů a aplikací v oblasti informačních a komunikačních technologií*“). Dle názoru soudu se přinejmenším ve zcela převážné míře toto „sdruzování“ nelišilo od „sdruzování“, které svým prostřednictvím realizuje prakticky každý poskytovatel internetového připojení: i ten připojením svých zákazníků k internetu zajistí, že tyto osoby „*testují produkty a aplikace v oblasti informačních a komunikačních technologií*“ a zpětná vazba, kterou mu dají (např. reklamace, informování o kvalitě poskytovaných služeb apod.) přispívá k „*vybudování počítačové sítě*“.

43. V této souvislosti lze poukázat na to, že žalovaný ve svém rozhodnutí zohlednil, že popis platby členského příspěvku uvedený ve Finančním řádu je prakticky shodný s popisem platby za službu internetového připojení u komerčních poskytovatelů tohoto připojení („*členský příspěvek je splatný vždy do 1. dne v měsíci*“, možnost „*předplacení*“ členských příspěvků za „*zvýhodněnou cenu*“ na předem stanovenou dobu). V tomto směru soud souhlasí s tím, že služby poskytované žalobcem vykazují znaky běžné ekonomické činnosti, kdy tento závěr podporuje zjištění vyplývající i z posouzení obsahu Příhlášky (k členství); dle této, veřejně dostupné přihlášky, platby realizované členy spolku vykazují přesnou identifikaci a konkretizaci.
44. Soud tak souhlasí také s hodnocením uvedeným v bodě [43] napadeného rozhodnutí, dle kterého lze hovořit o konfliktu s § 217 občanského zákoníku, neboť spolek může vykonávat vedlejší hospodářskou výdělečnou činnost, ale to jen za podmínky, že je její účel v podpoře hlavní činnosti, nebo v hospodárném využití spolkového majetku. V nynějším případě o takovém stavu nelze hovořit, neboť žalobce svou výdělečnou činnost provozuje jako činnost hlavní, nikoliv jako činnost vedlejší, když podstatnou činností žalobce je služba internetového připojení za úplatu, kterou bylo možné považovat konkurenční ve vztahu s cenami komerčních poskytovatelů internetového připojení (k tomu srov. také

výpověď svědkyně paní K. C., dle níž jí při vystoupení ze spolku byly nabízeny slevy). Žalobce tak fakticky poskytoval službu spočívající v umožnění internetového připojení za úplatu, přičemž pro daňové účely je dle § 8 odst. 3 daňového řádu třeba brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu, tedy že uhrazené platby jsou platbami za poskytnutí služby (internetového připojení).

45. Výše uvedenému odpovídá také to, že žalobce v průběhu řízení nijak neprokázal, že by „*nenárokový benefit*“ v podobě internetového připojení poskytl členovi, který by neplatil členský příspěvek (naopak viz výpověď svědka pana T. H., který uvedl, že v případě neuhrazení platby mu bylo připojení zrušeno a obnoveno bylo opět až pod zaplacení „členského příspěvku“), resp. že by naopak členové žalobce členský příspěvek platili a zároveň by je členství v jiných aspektech natolik uspokojovalo, že by internetového připojení nevyužívali.
46. V tomto kontextu lze ostatně odkázat na čl. III. odst. 6 písm. f) stanov žalobce, kde je zakotveno, že členství zaniká uplynutím posledního dne, který byl Radou stanoven k zaplacení dlužného příspěvku (a ten nebyl uhrazen). Z dikce tohoto ustanovení, jak poukázal i žalovaný, je zřejmé, že se situace prakticky neliší od komerčního poskytování internetových služeb, kde jsou služby obvykle ukončeny, pokud spotřebitel za tyto služby nezaplatí.
47. Soud přisvědčuje žalobci, že ten nemůže ovlivnit důvody (motivaci), z kterých jednotliví členové vstupují do spolku; z dokazování, doplněného po vydání rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, o výsledcích dalších patnácti osob, ovšem vyplynulo, že většina členů do žalobce vstoupila jen z důvodu poskytování internetových služeb za úplatu, a nelišila se tak od běžných spotřebitelů (to potvrdilo zjištění vyplývající z výpovědí dvou již dříve vyslechnutých svědků). S těmito výpověďmi, shrnutými a vyhodnocenými v bodech [61] až [71] napadeného rozhodnutí, se soud seznámil a k závěrům žalovaného v tomto smyslu nemá připomínek (srov. taktéž výpovědi osob vystupujících za právnické osoby, které rovněž využívají „služeb“ žalobce, jak jsou zachyceny a vyhodnoceny v bodech [56] až [59] rozhodnutí o registraci).
48. Přitom ohledně dissimulace právního jednání (minimálně velké většiny) žalobcových členů soud odkazuje na své dosavadní právní názory vyjádřené v rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, a v tomto smyslu konstatuje, že skutečnost, že členové spolku řádně vyplnili členskou přihlášku, na věci nic nemění. Poměr mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu (žalobce a členové spolku) byl dostatečně odlišný na to, aby mohlo být konstatováno zastřené právní jednání. Většina členů spolku, jak již bylo řečeno, totiž neměla zájem o běžný spolkový život a pouze využívala služeb ve formě internetového připojení.
49. Soud dále nespatřuje žádné „pochybení“ v tom, že žalovaný provedl v rozhodnutí o registraci jistou „kategorizaci“ jednotlivých členů spolku (dle žalobce takové rozdělení nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu a ani v právním řádu, kdy aktivita jednotlivých členů nemůže být rozhodná pro daňové posouzení členských příspěvků, neboť dle žalobce je logické a obvyklé, že někteří členové spolku jsou aktivní a někteří pasivní). K tomu soud uvádí, že námitkami tohoto druhu se žalovaný zabýval v bodě [87] rozhodnutí o registraci. V tomto smyslu žalovaný provedl „kategorizaci členů spolku“ z jistých „analytických“ důvodů, a to také v souvislosti s žalobcovou námitkou, že ze dvou provedených svědeckých výpovědí nelze činit paušalizující závěry (soud zde považuje za logické

vyjádřením žalovaného k žalobě, že rozdělení jednotlivých členů spolku bylo učiněno zejména z důvodu přehlednosti, systematizace a srozumitelnosti žalobou napadeného rozhodnutí). Provedení svědeckých výpovědí a jejich následné rozčlenění, související se samotným hodnocením důkazů v jejich vzájemné souvislosti, totiž vedlo k legitimnímu závěru, že žalobcovi členové jsou jeho členy v naprosté většině z důvodu internetového připojení, tedy nerozlišují, zdali mají internetové připojení jako skuteční spotřebitelé od poskytovatele v komerční sféře, nebo jako členové spolku.

50. Lze přisvědčit žalobci, že je obvyklé, že někteří členové spolku jsou aktivní více a jiní méně; z dokazování ovšem vyplynulo, že valná většina členů spolku vystupovala jen v roli „spotřebitelů“, využívajících služeb internetového připojení za úplatu, aniž by se jakkoliv účastnila běžného spolkového života, resp. vyvíjela činnost, kterou lze od členů spolků očekávat. Pokud pak jde o aktivní žalobcovy členy, považuje soud za legitimní závěr žalovaného, dle kterého byla tato skupina poměrně malá (a tyto osoby čerpaly výhody z členství např. v podobě neplacení členských poplatků či fakturování prací žalobci) a její existence nemohla zvrátit celkové hodnocení žalobcovy činnosti. K těmto aktivním členům soud odkazuje na body [50] až [54] rozhodnutí o registraci; soud se tak přiklání k hodnocení žalovaného, že se v případě daných osob jednalo o jakési žalobcovy „pracovníky“, kteří se starali o reálné fungování celého systému poskytování internetového připojení – včetně souvisejících služeb –, což ovšem žalobce nijak neodlišuje o běžných komerčních subjektů nabízejících obdobné služby jako žalobce (blíže viz bod [54] rozhodnutí o registraci).
51. Podobně jako žalovaný považuje soud za podstatné, že žalobce uskutečňoval v rámci své činnosti zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH; poskytování internetových služeb za úplatu spadá pod dané ustanovení, kdy je není možné považovat za protihodnotu členského příspěvku v pravém slova smyslu, protože žalobce nemusel nutně naplňovat všechny znaky podnikatele (např. přerozdělení zisku). Přitom je třeba poznamenat, že žalobce z činnosti spočívající v poskytování internetového připojení, jako v podstatě jediné aktivity, kterou vyvíjel a prokázal, celkového zisku dosahoval. Není tak relevantní žalobcovo tvrzení, že uskutečňuje „*prospěšnou činnost, která je z ekonomického hlediska ztrátová, jelikož v případě zavádění internetového připojení svým členům do míst s nízkou hustotou osídlení, nelze očekávat žádnou ekonomickou návratnost*“. Žalobce tak jednak žádnou „ztrátovost“ neprokazuje, jednak se lze domnívat, že se nejedná o situaci odlišnou od jiných poskytovatelů, kteří také nemusí nutně dosáhnout zisku u každého jednotlivého zákazníka.
52. S ohledem na uvedené skutečnosti nepovažuje soud za rozhodný popis žalobcovy historie. Soud nepopírá, že v počátcích, kdy se eventuálně v žalobci angažovaly skutečně interesované osoby, které rozvíjely žalobcovu síť, vyměňovaly si poznatky apod., mohla žalobcova činnost představovat činnost spolkovou. V rozhodné době již však žalobce jevil znaky obvyklé u komerčních poskytovatelů internetového připojení, kteří také mají široký okruh odběratelů svých služeb, který má zájem toliko o to, aby mu bylo umožněno kvalitní připojení k internetu, aniž by se blíže zajímal o činnost svého dodavatele či k němu projevoval afinitu opřenou o společné zájmy, činnosti atp. S tím souvisí i žalobcova argumentace o postupné komercializaci předmětu (oblasti) jeho činnosti; to dle soudu může naopak svědčit právě o tom, že v posuzovaném období se již žalobce nijak zásadně nelišil od komerčních subjektů poskytujících srovnatelná plnění.

53. Soud se nedomnívá ani to, že by vzorek vyslechnutých svědků nebyl dostatečně reprezentativní. Kromě osob uvedených v bodech [50] až [54] rozhodnutí o registraci ostatní svědci vypovídali tak, že se v podstatě považují za „spotřebitele“. Jednalo se tedy o velkou většinu vyslechnutých svědků. Pokud jsou jejich výpovědi interpretovány ve vzájemných souvislostech, lze je vykládat tak, že minimálně velká většina žalobcových členů se na činnosti spolku nijak nepodílí a má zájem toliko o připojení k internetu, což je srovnatelné se službami poskytovanými komerčními subjekty. To napovídá o povaze žalobcovy činnosti. Zároveň žalobce, kterého v daňovém řízení primárně tíží důkazní břemeno, nedokázal prezentovat dostatečný vzorek svědků, kteří by svědčili o opaku. Judikaturu v této souvislosti uváděnou žalobcem nelze paušalizovat tak, že vždy je třeba vyslýchat široký okruh svědků, potažmo že je třeba vyslýchat určitý konkrétní procentuální podíl osob, pakliže z provedených důkazů, vyložených v jejich souvislostech, dokazované skutečnosti vyplývají dostatečně přesvědčivě.
54. Podobné se týká i žalobcovy argumentace ohledně výše podílu vyslechnutých členů na vybraných členských příspěvcích, resp. toho, jaký byl podíl vyslechnutých svědků, kteří členské příspěvky platili „v rozhodném období“, za které žalobce označuje leden až únor roku 2012. Lze žalobci přisvědčit, že vyslechnutí svědci se na celkových platbách obdržených žalobcem podíleli jen v marginálním rozsahu; ne všichni pak členské příspěvky platili „v rozhodném období“. Daná skutečnost je však dána také tím, že žalobcova „členská základna“ byla poměrně dosti rozsáhlá; pokud jednotliví členové platili měsíční příspěvky v řádu stokorun, pak je logické, že vyslechnutý vzorek se na celkových obdržených platbách podílel jen okrajově. To ale nemění nic na tom, že předmětné výsledky interpretované v jejich vzájemných souvislostech svědčí o „komerční“ povaze žalobcovy činnosti. To je možné vtáhnout i na otázku období, kdy byly vyslechnuté osoby žalobcovými členy, resp. kdy platily příspěvky. Výsledky těchto osob totiž lze svědčí obecně o povaze žalobcovy činnosti, a to i „v rozhodném období“. Jejich výpovědi tak lze „extrapolovat“ jak z časového, tak z věcného hlediska.
55. Krajský soud je také toho názoru, že žalovaný odstranil rozpory, pro které bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2016, č. j. 56875/16/5300-22443-711745, potažmo že žalovaný respektoval právní názory obsažené v rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43. V nynější věci totiž žalovaný již dospěl k jednoznačnému závěru, že nebyla splněna základní podmínka pro uplatnění osvobození od daně ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH, neboť v daném případě nebylo možné hovořit o členských příspěvcích, nýbrž o (dissimulovaném) protiplnění za internetové připojení. Pokud tedy žalobce neposkytoval protihodnotu členských příspěvků pro vlastní členy, nýbrž v podstatě komerční službu za platby od „spotřebitelů“ (tedy poskytování služeb za úplatu), bylo nadbytečné zkoumat naplnění dalších podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 61 písm. a) zákona o DPH.
56. V případě námitek procesního charakteru soud uvádí, že žalobce nespécifikoval, jaký postup dle zákona měl správce daně realizovat. Taktéž žalobce nesděljuje, jaká práva mu byla postupem správce daně (či žalovaného) upřena. V tomto směru proto soud neshledává porušení žalobcových veřejných subjektivních práv.
57. Soud k problematice rozhodnutí o registraci dodává, že žalobce k žalobě přiložil rozhodnutí Českého telekomunikačního úřadu ze dne 11. 12. 2015, č. j. ČTÚ-52 372/2015-637/Vl vyř - SeA (dále jen „rozhodnutí ČTÚ“). Tímto rozhodnutím Český telekomunikační úřad zrušil usnesení ze dne 18. 11. 2015, č. j. ČTÚ-52 372/2015-637/Vl.

vyř-Sam, a rozhodl, že žalobce „není vinen spácháním správního deliktu podle § 118 odst. 1 písm. a) zákona o elektronických komunikacích, kterého se měl dopustit tím, že podniká v elektronických komunikacích v rozporu s § 8 zákona o elektronických komunikacích, protože se tuto skutečnost správními orgány v rámci provedení dokazování nepodařilo prokázat“.

58. K tomu soud uvádí, že v případě, že žalobce toto rozhodnutí zamýšlel předložit jako důkaz, není zřejmé, že by tak učinil již v řízení před žalovaným, i když tak zjevně učinit mohl. V takovém případě by soud takový důkazní návrh považoval za „opožděný: V tomto směru platí závěry doktríny a judikatury správních soudů: „Přezkoumává-li soud zákonnost rozhodnutí vydaného v daňovém řízení podle daňového řádu, nelze při úvahách o rozsahu povinnosti soudu provést dokazování odhlížet od specifík daňového procesu. Daňový řád totiž zakládá břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňovým subjektům. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních [...]. Předmětem sporu je tedy na prvním místě přezkum otázky, zda daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní unesl v daňovém řízení. Zásada plné jurisdikce však neznamená, že by snad daňový subjekt mohl důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní ‚dohnat‘ teprve v soudním řízení. Takovéto důkazy by soud v řízení o žalobě proti daňovému rozhodnutí vůbec provádět neměl (srov. již rozsudek NSS 5 AfS 147/2004-89, podle něhož k ‚tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem‘). [...] Správní soudy proto zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (rozsudek NSS 1 AfS 103/2009-232, bod 44). Soud totiž přezkoumává otázku, zda daňový subjekt (žalobce) unesl v daňovém řízení své důkazní břemeno, resp. otázku rozložení důkazního břemene v konkrétní situaci. Možnost, že by toto důkazní břemeno unesl teprve nově předloženými důkazy před správním soudem, je vyloučena.“ (§ 77 [Dokazování], body 13 a 14 in: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019; dostupné v systému ASPI pod ASPI ID: KO150_2002CZ)
59. Pokud by toto rozhodnutí žalobce předkládal jako součást své právní argumentace, nedomnívá se soud, že by z něj pro žalobce vyplývaly zásadně pozitivní skutečnosti. Z rozhodnutí ČTÚ se totiž podává toliko to, že se nepodařilo spáchání předmětného správního deliktu žalobcem prokázat; nejedná se tak o „meritorní“ rozhodnutí, které by mohlo svědčit proti nynějším závěrům žalovaného. Pakliže se soud obsahem tohoto rozhodnutí, i přes skutečnosti uvedené v předchozím odstavci, zabýval, učinil tak s ohledem na to, že nemohl přehlédnout, že žalobce rozhodnutí ČTÚ předložil v rámci řízení týkajícího se rozhodnutí o dani z příjmů. Zde se dané rozhodnutí již stalo součástí správního spisu, jímž se ve správním řízení nedokazuje. Proto se soud k otázce rozhodnutí ČTÚ vyjádří ještě v další části tohoto rozsudku.

IV. b) Rozhodnutí o dani z příjmů

60. V případě rozhodnutí o dani z příjmů se základ sporu odvíjel od toho, zda přijaté úhrady – žalobcem považované za členské příspěvky – byly ve skutečnosti platbami (příjmy) za služby poskytované žalobcem. Šlo tedy o to, zda jsou tyto příjmy dle § 18 odst. 1 ZDP předmětem daně z příjmů, resp. zda jsou členskými příspěvky, které jsou dle § 19 odst. 1 písm. a) ZDP osvobozeny od daně.

61. Podle § 18 odst. 1 ZDP platí, že „[p]ředmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak“. Dle § 19 odst. 1 písm. a) ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2013, jsou od daně osvobozeny „členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími“. Ve znění účinném od 1. 1. 2014 je dle § 19 odst. 1 písm. a) bod 2. od daně osvobozen „členský příspěvek podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijatý [...] spolkem, který není organizací zaměstnavatelů“.
62. I v tomto případě se soud cítí vázán závěry, které vyslovil v rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, byť tak učinil v kontextu registrace k dani z přidané hodnoty, nikoli ve vztahu k posuzování daňové povinnosti dle ZDP. Stále se totiž jedná o stejný subjekt a stejné platby. Krajský soud připomíná, že v bodech 17. a 18. předmětného rozsudku vyslovil, 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 úplatou). Pro daňové účely je dle § 8 odst. 3 daňového řádu je třeba brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu, tedy že ubrazené platby jsou platbami za poskytnutí služby (připojení k internetu). Otázka soudní vymahatelnosti ubrazených poplatků není v této souvislosti rozhodující. [...] Soud má tedy stejně jako žalovaný za prokázané, že měsíční platby členů spolku žalobci jsou úplatou za protiplnění ve formě poskytování internetového připojení. Ve skutečnosti se tedy nejedná o platby členských příspěvků, ale o platby za internetové připojení.“ V bodě 15. citovaného rozsudku pak zdejší soud uvedl, že „[n]a základě zjištěných skutečností má soud stejně jako žalovaný za nepochybné, že žalobce uskutečňuje ekonomickou (podnikatelskou) činnost v podobě poskytování služby, konkrétně služby spočívající v poskytování internetového připojení“.
63. Přihlédnutím k obdobné povaze řešené otázky (i při vědomí odlišností právní úpravy předmětu a osvobození od DPH a daně z příjmů), obdobnému obsahu rozhodnutí o registraci i rozhodnutí o dani z příjmů, jakož i podobné žalobní argumentaci (potažmo protiargumentaci žalovaného ve věci DPH i daně z příjmů), soud přiměřeně odkazuje na závěry, které vyslovil již v části IV. a) tohoto rozsudku. To se týká především samotné povahy „členských příspěvků“, jakož i otázky dissimulace a celkového charakteru žalobcovy činnosti.
64. Nad rámec skutečností konstatovaných v předchozí části tohoto rozsudku v případě rozhodnutí o dani z příjmů přistupuje např. další fakt, který svědčí o tom, že platby zasílané členy spolku nebyly ani tak členskými příspěvky (tedy platbami v souvislosti se spolkovými zájmy a spolkovým životem), jako spíše platbami za připojení k internetu. Ten spočívá v tom, že pokud člen požádá o vrácení platby, je mu tato platba vrácena, a není to jen v případě chybně provedené platby nebo platby nepřislušející žalobci. Jak žalobce sám uvedl a doložil, stalo se tak i v případech, kdy členové přešli k jinému operátorovi, prodali nemovitost nebo ukončili spolupráci s žalobcem, a proto již dále nevyužívají připojení k internetu, ale tyto služby měli předplacené (viz odpověď na výzvu k prokázání skutečností ze dne 13. 11. 2016, č. j. 1943678/16). V kontextu s jinými podklady a důkazy shromážděnými ve správním spise se jeví jako málo věrohodné, že by skutečný zájem o spolkovou činnost pohasl právě např. v okamžiku přestěhování se. Členský příspěvek tak bylo možné považovat za skutečnou protihodnotu služby ve formě přístupu k síti internet

a byla naplněna přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (v tomto směru soud odkazuje na bod [17] vyjádření k žalobě ve spojení s body [38] a [39] rozhodnutí o dani z příjmů a nepovažuje za přílehlavou žalobcovu argumentaci týkající se údajné nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí v souvislosti s rozsudkem SDEU ze dne 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*).

65. V celkových souvislostech lze také podpůrně vzít v úvahu označení plateb plátcí na bankovním účtu žalobce – to může napovědět, jak úhradu vnímají sami členové spolku (ačkoli někteří členové spolku platbu označují jako „členský příspěvek“, nemalá část uvádí toliko „internet“ apod.).
66. Soud vzal v úvahu také žalobcovu námitku, že žalovaný v rozporu s § 99 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 268 odst. 1 písm. b) občanského zákoníku nepředložil otázku žalobcova „podnikání“ k posouzení soudu jakožto otázku předběžnou. Tuto námitku však soud nepovažuje za důvodnou, jelikož dle § 99 odst. 1 daňového řádu je za předběžnou otázku v řízení považována otázka, o níž bylo již pravomocně rozhodnuto příslušným orgánem veřejné moci, přičemž správce daně je pak výrokem vysloveným v tomto rozhodnutí vázán. Předběžná otázka se sice může v daňovém řízení vyskytnout i v podobě otázky, o níž nebylo dosud rozhodnuto příslušným orgánem veřejné moci, avšak za této situace si může správce daně o takové otázce učinit úsudek sám (nejedná-li o případy dle § 99 odst. 2 daňového řádu, o což však nyní nešlo). Navíc žalovaný vycházel z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, v němž se zdejší soud již povahou žalobcovy činnosti zabýval.
67. Jak již soud zmínil v předchozí části nynějšího rozsudku, žalobce v průběhu daňového řízení (i v řízení před soudem) předložil rozhodnutí ČTÚ. Z něj také dovozuje, že ve smyslu § 99 daňového řádu je žalovaný vázán závěrem Českého telekomunikačního úřadu, že žalobce telekomunikační služby neposkytuje. K tomu soud uvádí, že rozhodnutí ČTÚ se zabývá toliko sankční (deliktní) rovinou věci, nikoli otázkami daňovými. S touto argumentací se přitom správce daně vypořádal např. na s. 13 až 14 zprávy o daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 č. j. 2005844/17/3304-60562-701882. Jak už soud uvedl, z předmětného rozhodnutí ČTÚ se podává jen to, že se nepodařilo spáchání předmětného správního deliktu žalobcem prokázat. Ve zbytku dané rozhodnutí uvádí, že *„[v] řízení bylo zjištěno, že účastník řízení, ačkoli je právnickou osobou zřízenou za účelem naplňování cílů dle stanov, fakticky naplňuje pouze jeden z dílčích cílů, a to budování a provozování počítačové sítě, jejímž prostřednictvím svým členům umožňuje připojení k internetu. Faktická činnost účastníka řízení vykazuje znaky podnikání, neboť běžný člen spolku se nijak na činnosti spolku nepodílí ani nemá možnost činnost spolku ovlivnit, neboť neprobíhají žádné členské schůze. Jediné, co pro člena spolku z jeho členství plyne, je, že za své členské příspěvky získává přístup k internetu a dle názoru úřadu není pro takového člena rozdíl v tom, zda je členem spolku poskytujícího připojení k internetu, nebo zákazníkem podnikatelského subjektu, který poskytuje připojení k internetu jako předmět svého podnikání. Správní orgán pak v usnesení č. j. ČTÚ-52 372/2015-637/Vl. vyř.SaM ze dne 18. 11. 2015 konstatoval, že přes uvedená zjištění správního orgánu se v řízení nepodařilo nade vší pochybnost prokázat, že účastník provozuje podnikání v elektronických komunikacích, tedy že by se dopustil správního deliktu podle § 118 odst. 1 písm. a) zákona o elektronických komunikacích.“*
68. Soud se po vyhodnocení argumentace správce daně a obsahu rozhodnutí ČTÚ nedomnívá, že by z tohoto rozhodnutí vyplývaly žalobcem kýžené důsledky v daňové rovině.

69. Krajský soud se zabýval také námitkou, že správce daně (či žalovaný) neprovedl výslech zakládajících členů žalobce, tedy nevyslechl je jako svědky, a to za tím účelem, aby zjistil „počáteční úmysl zakládajících členů osvobodit členské příspěvky od daně z příjmů“; podle žalobce žalovaný „navrhované výsledky zakládajících členů spolku účelově nahradil jejich výpověďmi v rámci provedené daňové kontroly“, čímž se měl dopustit i zásadního procesního pochybení, které vedlo k nedostatečnému zjištění skutkového stavu.
70. V tomto směru se soud shoduje se stanoviskem žalovaného. V rozhodnutí o dani z příjmů (bod [65]) se žalovaný k dané otázce vyslovil. Dle žalovaného se správce daně při zahájení daňových kontrol zabýval tím, jak spolek (žalobce) vznikl, jakou činnost vykonává a jakým způsobem se podílejí jednotliví členové na jeho činnosti. Tyto informace mu sdělil Ing. D. V. (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 5. 10. 2015, č. j. 1638137/15/3304-60562-707192) jako předseda spolku a u tohoto jednání byl i člen výboru, pan P. K. Ing. V. příslušné skutečnosti správci daně popsal, přičemž, jak bylo zjištěno, on i pan K. jsou zakládajícími členy spolku. Kromě toho, že tyto osoby, zejména pan V. a v zásadě i pan K., se mohly k věci vyslovit a i později vyjádřit, je dle názoru soudu možné vzít v potaz také to, že dle stanov žalobce představoval pan V. jako předseda žalovaného statutární orgán, který za žalobce vystupoval navenek. V případě výslechu pana V. by nešlo ani tak o svědeckou výpověď jako spíše výpověď účastnickou. V tomto směru soud odkazuje např. na bod [10] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 58/2018-32: „Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 15/2003 vyplývá, že postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné, přičemž mohou nastat situace, kdy fyzické osobě teoreticky svědčí jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba tak bude mít dvojí statut. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu – svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem.“ Nejvyšší správní soud podotýká, že byt' se závěr týkal § 8 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, s ohledem na totožné znění § 96 odst. 1 daňového řádu je na nyní posuzovanou věc zcela přílehlavý.“ Lapidárně pak věc shrnul Nejvyšší správní soud v bodě [26] rozsudku ze dne 16. 8. 2019, č. j. 4 Afs 262/2017-37: „Obecně je nesporné, že jako svědka nelze vyslýchat člena statutárního orgánu účastníka řízení. Jeho jednání je totiž přímo přičítáno účastníku řízení samému a jeho výslech jako svědka by mohl být mimo jiné v rozporu se zásadou zákazu sebeobvinění. V tomto ohledu krajský soud správně odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a vhodně citoval z rozsudku ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009 - 541.“
71. S přihlédnutím k závěrům uvedeným v předchozím odstavci je soud toho názoru, že je akceptovatelný závěr žalovaného o nadbytečnosti výslechu dalších zakládajících členů spolku, resp. jmenovaných zakládajících členů spolku. Nadto žalovaný nehodnotil otázky vzniku žalobce a jeho historie, ale otázku jeho daňové povinnosti ve vztahu k předmětným

zdaňovacím obdobím, přičemž k tomu dle názoru soudu shromáždil dostatek podkladů a důkazů.

72. Z pohledu důvodnosti žaloby soud také nepovažuje za důvodnou námitku o pochybení při samotném způsobu vyměření daně, kdy žalovaný měl dle názoru žalobce v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Afs 4/2017-31) bez dalšího vycházet z předpokladu, že cena za službu je již navýšena o DPH. Závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Afs 4/2017-31, totiž nejsou nyní zcela přílehlivé. Jak poukázal ve vyjádření k žalobě žalovaný, tak tehdejší stěžovatel namítal, že při stanovování základu daně z příjmů fyzických osob nebyla zohledněna daň z přidané hodnoty, doměřená na základě daňové kontroly (příjmem tedy nebyla částka ve výši 1 564 195 Kč, ale částka 1 303 445 Kč, k níž správce daně dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty ve výši 260 750 Kč). V odkazované věci však prováděl příslušný správce daně kontrolu daně z příjmů fyzických osob i kontrolu DPH v úzké časové spojitosti, a byl tak při rozhodování o dani z příjmů fyzických osob seznámen s tím, že cena byla v případě stanovení daně z přidané hodnoty určena částkou základu daně ve výši 1 303 445 Kč. Nyní se ovšem ze zpráv o daňové kontrole podává, že správce daně vycházel z hlavních účetních knih, v nichž žalobce zaúčtoval (o DPH neúčtoval) na účet „684.100 Přijaté členské příspěvky“ předmětné výnosy. Údaje deklarované samotným žalobcem na ř. 1 přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období (zohlednění otázky DPH viz body [74] a [75] rozhodnutí o dani z příjmů) tak nemají pro stanovení základu daně z příjmů žalobce význam. Přiměřeně lze také odkázat na bod [36] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2019, č. j. 6 Afs 352/2018-51: „*V situaci, kdy z kupních smluv jednoznačně nevyplývalo, zda uvedená částka za výmaz zástavního práva je uvedena vč. nebo bez DPH, vyšel správce daně za použití § 37 odst. 2 zákona o DPH z toho, že jde o cenu konečnou, tj. cenu obsahující v sobě už DPH. Tento postup byl ostatně pro stěžovatelku výhodnější, neboť vedl k doměření nižší DPH. O výši daně z přidané hodnoty tak nepamatují žádné pochyby či rozpory, když stěžovatelka ani netvrdí, že by jí měla být doměřena DPH vyšší.*“

V. Závěr a náklady řízení

73. Na základě výše uvedeného soud žaloby dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť nejsou důvodné.
74. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 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 ve věci úspěch neměl (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 30. března 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu