



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **hkfree.org z. s.**, IČ: 26659573
se sídlem Akademika Heyrovského 1178/6, Hradec Králové, PSČ 500 03
zastoupeného na základě plné moci korporací UNTAX, s. r. o.
se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10
jednající Ing. Davidem Hubalem, jednatelem korporace

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ: 72080043
se sídlem Masarykova 427/31, Brno, PSČ 602 00

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. dubna 2020, č. j. 13817/20/5300-22441-712084,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu pro

Královéhradecký kraj, který z moci úřední zaregistroval žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty (dále v textu jako „DPH“), a to s účinností ode dne 1. ledna 2013.

I. Obsah žalobního tvrzení

I./1 Nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí

2. Žalobce uvedl, že poskytuje bezplatně svým členům služby internetového připojení. Předmětem sporu je otázka, zda v této situaci, jak tvrdí žalovaný, jsou členské příspěvky vybírané žalobcem předmětem DPH, a přitom nejsou od DPH osvobozeny.
3. Za právní základ sporu označil žalobce aplikaci ust. § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Podle názoru žalovaného žalobci nárok na osvobození jím vybíraných členských příspěvků od DPH na základě uvedené právní úpravy nenáleží.
4. Důvody pro neuznání osvobození od daně stanovené žalovaným lze dle žalobce rozdělit do dvou částí:
 5. a) Důvody obhajující tvrzení, že poskytováním služeb internetového připojení svým členům žalobce způsobuje narušení hospodářské soutěže. Podle tohoto okruhu důvodů je narušení hospodářské soutěže žalobcem zákonnou překážkou osvobození členských příspěvků od DPH zakotvenou v ust. § 61 písm. a) zákona o DPH. b) Důvody obhajující tvrzení, že členské příspěvky vybírané žalobcem de facto představují tržby za služby internetového připojení poskytovaného žalobcem svým členům.
6. Podle tohoto okruhu důvodů dle žalovaného žalobce spolkovou činnost pouze předstírá, ale ve skutečnosti a skrytě provozuje podnikání. Aplikace ust. § 61 písm. a) zákona o DPH je v tomto případě vyloučena z toho důvodu, že členské příspěvky vybírané žalobcem ve smyslu ust. § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění předpisů pozdějších (dále v textu také jako „daňový řád“), nejsou vůbec členskými příspěvky, ale jedná se o tržby za žalobcem poskytované služby.
7. Podle názoru žalobce jsou oba výše uvedené právní závěry vzájemně neslučitelné. Jejich souběžné uplatnění proto způsobuje nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí. To lze ilustrovat tím, že není dost dobře možné, aby platby vybírané žalobcem od jeho členů zároveň představovaly i nepředstavovaly členské příspěvky žalobce. Jinak řečeno, pokud by činnost žalobce skutečně byla v rozporu s ust. § 217 odst. 1 druhé věty zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění předpisů pozdějších (dále také jako "občanský zákoník"), a byla tedy podnikáním, potom by úplně pozbyla smyslu otázka případného narušení hospodářské soutěže žalobcem. Ostatně stejný právní názor ohledně neslučitelnosti obou výše uvedených právních závěrů vyslovil i Krajský soud v Brně v rozsudku vydaném dne 25. 4. 2019 pod č. j. 29 Af 18/2017-43, bod 26, na který se žalovaný odkazuje v bodě [19] žalobou napadeného rozhodnutí. Vnitřní rozporuplnost argumentace žalovaného dokládá bod [35] žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný vyvozuje závěr, že ve znovuotevřeném odvolacím řízení "[o]dvolatel neprokázal své tvrzení o tom, že se v případě členských příspěvků, resp. poskytování služeb v jejich protihodnotě, jedná o osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně dle ust. § 61 písm. a) zákona o DPH. Odvolatel tak v této věci neunesl důkazní břemeno." Citovaný závěr je v rozporu s jiným závěrem žalovaného o tom, že částky vybírané žalobcem od jeho členů vydávané za členské příspěvky ve skutečnosti představují tržby za žalobcem poskytované služby.

8. Jakkoliv jsou přitom oba výše uvedené právní závěry vzájemně neslučitelné, opírají se oba závěry o shodná skutková zjištění. Těžištěm polemiky vedené v daňovém řízení se přitom stala celá řada dílčích otázek, např. ohledně výše členského příspěvku vybíraného žalobcem ve vztahu k obvyklé ceně za služby internetového připojení, ohledně reklamačních a dalších podmínek poskytování služeb žalobcem, ohledně motivace členů žalobce k jejich členství, ohledně existence údajné reklamní prezentace žalobce, ohledně rozsahu doplňkových služeb poskytovaných žalobcem jeho členům nebo ohledně rozsahu dobročinné činnosti žalobce. Do pozadí se však přitom dostala otázka podle názoru žalobce svým významem zásadní, a sice zda vůbec a případně nakolik spolehlivě lze o tato zjištění opřít právní závěry vyvozené žalovaným. Jak je rozvedeno dále, žalobce je přesvědčen o tom, že v případě většiny skutkových zjištění učiněných žalovaným tomu tak není.
9. Ve znovuotevřeném odvolacím řízení po zrušujícím rozsudku zdejšího soudu vydaném dne 26. 4. 2018 pod č. j. 31 Af 54/2016-123 (dále v textu jen "zrušující rozsudek") žalovaný změnil právní posouzení věci (viz písemnost označená jako "Seznámení ze zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení" vydaná pod č. j. 44444/19/5300-22443-711745 dne 24. října 2019) a přiklonil se ke druhému z výše uvedených odůvodnění, což znamená, že žalovaný dospěl k závěru, že členské příspěvky vybírané žalobcem ve smyslu ust. § 8 odst. 3 daňového řádu představují de facto tržby za služby internetového připojení, které žalobce poskytuje svým členům. Tímto se odvolací důvody směřující proti prvému z výše uvedených odůvodnění staly lichými a zároveň se tak žalovaný zbavil povinnosti prokázat narušení hospodářské soutěže žalobcem, jak mu to ve zrušujícím rozsudku uložil zdejší krajský soud.
10. Ohledně aplikace ust. § 8 odst. 3 daňového řádu se žalovaný v bodě [18] žalobou napadeného rozhodnutí dovolává usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ČR vydaného dne 3. 4. 2007 pod č. j. 1 Afs 73/2004-89. Z právního názoru Nejvyššího správního soudu podle názoru žalobce jednoznačně vyplývá, že aplikace ust. § 8 odst. 3 daňového řádu musí vycházet z prokázání skutečného, formálním úkonem zakrývaného stavu. Pokud se tedy daňovým orgánům nepodaří skutečný stav řádně prokázat, potom zkoumání a prokázání reálné vůle daňového subjektu zdůrazňované žalovaným pro unesení důkazního břemene daňovými orgány ve smyslu ust. § 92 odst. 2 písm. d) daňového řádu nepostačuje.
11. Zatímco v případě aplikace ust. § 61 písm. a) zákona o DPH je prokázání nároku na osvobození členských příspěvků od DPH povinností daňového subjektu, v případě aplikace ust. § 8 odst. 3 daňového řádu je prokázání ve výše popsaném smyslu tzv. dissimulace povinností žalovaného, který toto ustanovení aplikoval. Proto i změna právního posouzení věci provedená žalovaným v odvolacím řízení s sebou nese důsledek spočívající v tom, že přezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí nelze poměřovat pouze tím, zda se žalovaný vypořádal se všemi odvolacími důvody, ale rovněž tak i tím, zda závěry ohledně aplikace ust. § 8 odst. 3 uvedené právní úpravy žalovaným jsou srozumitelné a mají oporu v provedeném dokazování.
12. Podle názoru žalobce žalobou napadené rozhodnutí výše nesplňuje nároky na jeho přezkoumatelnost, neboť se zaobírá téměř pouze odvolacími důvody uplatněnými žalobcem. Při aplikaci ust. § 8 odst. 3 daňového řádu žalovaný neprokázal zejména zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav tzn., že žalovaný

neprokázal, že činnost žalobce je podnikáním. Žalobou napadené rozhodnutí je tudíž podle názoru žalobce nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů.

13. Dále žalobce spatřuje nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí a to v tom, že žalovaný se věnuje vyvracení odvolací námitky, která se týká aplikace ust. § 61 písm. a) zákona o DPH prvostupňovým správcem daně, od které však mezitím žalovaný na základě jím provedené změny právního posouzení věci ustoupil. Konkrétně se jedná o spornou otázku údajného narušení hospodářské soutěže žalobcem, kteréžto však prvostupňový správce daně podle názoru žalobce neprokázal (viz v bodě [7] žalobou napadeného rozhodnutí zmiňovaný odvolací důvod č. 2)). Touto spornou otázkou se žalovaný zaobírá v bodech [146] až [155] žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný se tak obsáhle věnuje obhajobě právního názoru, od kterého však mezitím sám upustil, čímž se však tato argumentace žalovaného pro posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí podle názoru žalobce stává zcela bezpředmětnou.

I./2 Skutečná povaha činnosti žalobce

14. Z ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku a ust. § 8 odst. 1 zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických komunikacích“) podle názoru žalobce vyplývá, že podnikatelem v elektronických komunikacích se rozumí subjekt, který zajišťuje veřejné komunikační sítě anebo poskytuje služby elektronických komunikací, pokud tak činí soustavně, samostatně, na vlastní odpovědnost, výdělečným způsobem a za účelem dosažení zisku. Takto vymezená činnost představuje podnikání v oblasti elektronických komunikací. Vzájemný vztah občanského zákoníku a zákona o elektronických komunikacích nelze podle názoru žalobce vykládat tak, že podnikání v elektronických komunikacích je definováno pouze zákonem o elektronických komunikacích a jako takové proto nemusí naplňovat další pojmové znaky podnikání vymezené občanským zákoníkem spočívající v tom, že podnikatelská činnost musí být podnikatelem vykonávána samostatně, soustavně, za účelem dosažení zisku a že podnikatel je za výkon podnikatelské činnosti právně zodpovědný. Ust. § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích je totiž podle názoru žalobce nutno vnímat jako vymezení živnostenského nebo obdobného způsobu výkonu činnosti ve smyslu ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku. K tomuto právnímu názoru zastávanému žalobcem se kloní i komentář k ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku, který se přiklání k závěru, že za účelem vymezení živnostenského nebo obdobného způsobu výkonu činnosti lze použít jiný veřejnoprávní předpis. Jinými slovy žalobcem zastávaný právní názor se kloní k závěru, že obsah pojmu živnostenský nebo obdobný způsob výkonu činnosti je nutno interpretovat za použití veřejnoprávního předpisu, kterým je v daném případě právě zákon o elektronických komunikacích. Zároveň z ust. § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích však nijak nevyplývá, že podnikání v elektronických komunikacích nemusí naplňovat ostatní definiční znaky podnikání podle ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku, jimiž jsou samostatnost, soustavnost, vlastní odpovědnost podnikatele a účel spočívající v dosažení zisku.
15. V bodě [22] žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný odkazuje na tiskovou zprávu Českého telekomunikačního úřadu ze dne 15. ledna 2020. Uvedené vyjádření Českého telekomunikačního úřadu nelze podle názoru žalobce mechanicky vztahovat na všechny spolky vykonávající činnosti zmiňované v ust. § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích, neboť již ze samotného textu zmiňované tiskové zprávy vyplývá, že rozhodnou skutečností branou v potaz samotným Českým telekomunikačním úřadem je

účel činnosti spolku, tj. hledisko, zda daný konkrétní spolek usiluje o dosažení zisku, či nikoliv. Každý posuzovaný případ je tudíž nutno posuzovat jednotlivě a z citované tiskové zprávy nelze vyvozovat paušální závěr, že všechny spolky vykonávající zmiňované činnosti jsou podnikateli.

16. Vedle výše citované tiskové zprávy Českého telekomunikačního úřadu totiž žalovaný v odvolacím řízení argumentoval i pomocí právního stanoviska vypracovaného korporací O2 Czech Republic a. s., která se cítí být činností žalobce ohrožena v tržní soutěži. Vůči tomuto se žalobce ohradil v doplnění odvolání proti rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty vydanému dne 1. 3. 2016 pod č. j. 318262/16/2701-40511-601065 podaném dne 25. 3. 2020, neboť se obává možného zneužití daňových orgánů v konkurenčním boji. Žalovaný se s touto odvolací argumentací vypořádává v bodech [164] a [165] žalobou napadeného rozhodnutí tvrzením, že "se tedy při svém rozhodování neopíral o názor společnosti O2 Czech Republic na činnost odvolatele." Podle názoru žalobce však citované vyjádření žalovaného neodpovídá skutečnosti, neboť z písemnosti označené jako "Seznámení ze zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení" vydané pod č. j. 44444/19/5300-22443-711745 dne 24. 10. 2019 a především pak ze samotného žalobou napadeného rozhodnutí spolehlivě vyplývá, že žalovaný při svém rozhodování ze zmiňovaného stanoviska korporace O2 Czech Republic a. s. bezesporu vycházel a s názory této korporace na činnost žalobce se nekriticky ztotožnil. Žalobce je proto přesvědčen o tom, že s argumentací obsaženou v doplnění odvolání ze dne 25. 3. 2020 se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal.
17. Obdobně v bodě [19] žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný dovolává rozsudku Krajského soudu v Brně vydaného dne 25. 4. 2019 pod č. j. 29 Af 18/2017-43, ve kterém tento soud posuzoval věc spočívající v bezplatném poskytování internetových služeb zapsaným spolkem cyrilek.net z. s. jeho vlastním členům. Dle názoru žalobce nelze závěry zde vyslovené mechanicky vztahovat na nyní rozhodovanou věc, neboť skutková zjištění, zejména pak výsledky členů, takovému hodnocení neodpovídají.
18. Dalším soudním rozhodnutím, o které žalovaný opírá odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je usnesení Krajského soudu v Brně vydané dne 3. 6. 2019 pod č. j. 50 Cm 65/2017-566, kterým soud zrušil s likvidací spolek Oslavany.NET, spolek, IČO: 26674912. Zrušení tohoto spolku přitom soud odůvodnil ust. § 268 odst. 1 písm. b) občanského zákoníku, tedy že spolek jako hlavní činnost provozuje podnikání v oboru elektronických komunikací. Citované soudní rozhodnutí žalovaný rozebírá v bodě [138] žalobou napadeného rozhodnutí a vychází z něj i výše zmiňované stanovisko korporace O2 Czech Republic a. s. Žalovaný si je přitom evidentně vědom širšího přesahu jím posuzovaných otázek, neboť poznamenává, že "[o]tázka služeb internetového připojení poskytovaných široké veřejnosti spolky je diskutována v široké veřejnosti". K usnesení Krajského soudu v Brně žalobce dodal, že ještě před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí bylo toto soudní rozhodnutí zrušeno Vrchním soudem v Olomouci, a to usnesením vydaným dne 18. 2. 2020 pod č. j. 8 Cmo 236/2019-614.
19. Podle názoru žalobce stejně tak jako ve věci rozhodované Vrchním soudem v Olomouci ani v nyní rozhodované věci se daňové orgány vůbec nezaobíraly otázkou, jakým způsobem žalobce nakládá s finančními prostředky získanými ze zaplacených členských příspěvků. Žalovaný se přitom omezuje pouze na úvahy ohledně výše ziskové marže (rentability) dosahované žalobcem (viz bod [149] žalobou napadeného rozhodnutí), avšak

otázku účelu nakládání s výtěžkem činnosti žalobce ponechává stranou. Tím se však žalovaný dopouští stejného pochybení, které Krajskému soudu v Brně ve výše uvedené věci vyčetl Vrchní soud.

20. V nyní rozhodované věci je zřejmé, že žalobce v celé své dosavadní historii veškerý výtěžek ze své činnosti použil pouze na úhradu vynaložených nákladů, na budování potřebné infrastruktury a její nákladnou údržbu a upgrade. Žalobcem dosažený výtěžek z jeho činnosti se tudíž nikdy nestal předmětem rozdělení mezi konečné beneficienty. Tato skutečnost je přitom žalovanému dobře známa a žalovaný ji ani nijak nerozporoval. Kromě toho je ve veřejném prostoru znám úmysl žalobce vybudovat za prostředky členů shromažďovaných dlouhá léta komunitní centrum, které bude dále šířit vzdělanost. Z žalobou napadeného rozhodnutí není podle názoru žalobce zřejmé, na základě čeho žalovaný usuzuje, že cílem činnosti žalobce je zisk, tedy hmotný prospěch konkrétních osob. Žalovaný totiž neprovedl podrobnou analýzu v návaznosti na požadavek uvedený v bodě 65. zrušujícího rozsudku zdejšího soudu, podle kterého *"[j]estliže tento zákon stanoví, že plátcem daně se stává osoba, jejíž obrat v určitém časovém úseku přesáhne částku 1 000 000 Kč, potom bylo nezbytné, aby pro posouzení, zda této výše bylo či nebylo dosaženo, správce daně vyjasnil, jaká část činnosti žalobce byla nezisková, a přesně určil, kde lze hranici mezi ekonomickou a spolkovou činností hledat."* Vyvození případného závěru o ziskovém účelu činnosti žalobce je však podle názoru žalobce v příkrém rozporu s tím, že v řízení bylo zjištěno, že žalobce prostředky získané z členských příspěvků užívá výlučně na budování a údržbu komunitní sítě, a s tím, že v řízení nikdy nebylo zjištěno, že by údajný zisk plynul ke konkrétním beneficiům. Ad absurdum by i slovný Sokol musel čelit obvinění, že produkuje zisk, když z peněz svých členů a z peněz dárců shromáždil prostředky na vybudování sokoloven po celé zemi.
21. V reakci na bod [136] žalobou napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že se žalovaný pokusil provedení analýzy činnosti žalobce vyhnout, resp. nahradit ji za pomoci svědeckých výpovědí několika vybraných členů žalobce, kterým ve velmi malém podílu splývá rozdíl mezi spolkem a komerčním poskytovatelem jiných služeb. Přitom je však podle názoru žalobce zjevné, že něco takového je naprosto vyloučeno. Vyjádření žalovaného dále dokládá, že žalovaný neunesl svoje důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení daňového řádu to byl totiž právě žalovaný, který byl povinen prokázat, že skutečným účelem činnosti žalobce je dosažení zisku, a tedy že došlo k naplnění jednoho z atributů podnikání ve smyslu ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku. Žalobci proto nelze podle jeho názoru klást k tíži, že na požadavky žalovaného reagoval údajně toliko nekonkrétními či obecnými tvrzeními (viz bod [136] žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobce žádnou ekonomickou činnost neprovozuje, tedy jak by jí vůbec mohl vymezit. Žalobce pouze získává od svých členů členské příspěvky, které užívá výlučně k naplnění cílů vyplývajících ze Stanov.
22. Dalším definičním znakem podnikání dle ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku je samostatnost a vlastní odpovědnost podnikatele. Pojmem vlastní odpovědnost podnikatele je přitom podle názoru žalobce nepochybně nutno rozumět odpovědnost právní, jejíž součástí je i soukromoprávní odpovědnost za škody, vady, prodlení apod., kterou podnikatel nese vůči svým odběratelům. V nyní rozhodované věci žalobce právní odpovědnost za služby internetového připojení poskytované jeho členům nenese. Ze správního spisu přitom vyplývá, že toto opakovaně uznal sám žalovaný, a v žalobou napadeném rozhodnutí to ani nijak nezpochybnil. Podle názoru žalobce na tom nemůže

nic změnit ani okolnost spočívající v tom, že několik málo členů žalobce při jejich svědeckých výpovědích možnost reklamace žalobcem poskytovaných služeb připustilo (viz bod [156] žalobou napadeného rozhodnutí). Jedná se totiž o pouhý názor svědků, nikoliv tedy skutečnost vnímanou jejich smysly. Navíc nositelem takového názoru je výrazná menšina vyslychaných osob. Závěr o tom, že úplata v podobě členského příspěvku není v příčinné souvislosti s rozsahem žalobcem poskytovaných služeb, dále potvrzuje i okolnost spočívající v tom, že člen žalobce musí zaplatit členský příspěvek i v případě, že služby poskytované žalobcem jsou zcela nefunkční, jsou poskytovány pouze v omezeném rozsahu či jsou poskytovány ve snížené kvalitě. Ze samotné podstaty členského příspěvku přitom vyplývá, že členský příspěvek představuje platbu podmiňující zachování členství, tzn., že členové žalobce jsou zavázáni stanovami k úhradě členského příspěvku i tehdy, kdy žádné služby poskytované žalobcem nekonzumují. Zmiňovanou okolnost potvrzuje řada svědeckých výpovědí členů žalobce provedených správcem daně, kteří existenci možnosti reklamace služby poskytované žalobcem vůbec nepřipustili. Jedná se o svědky: J. P., P. Z., P. F. a J. M.

23. Žalobce dále zdůraznil, že na druhou stranu ovšem závěr o skutečné povaze činnosti žalobce coby podnikání opírá žalovaný o celou řadu zjištění, která jsou pro posouzení výše vyjmenovaných pojmových znaků podnikání zcela irelevantní. Žalobou napadené rozhodnutí tak nemá oporu v provedených důkazech, a je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

- Konkrétně v bodech [36] až [43] žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný zaobírá prezentací žalobce a jeho vnímání okolím. Dle žalovaného se jedná o zřejmý důkaz konkurenčního působení odvolatele v oblasti poskytování služeb internetového připojení. Závěr žalovaného vyplývá přitom z doplnění dokazování provedeného žalovaným na základě instrukce zdejšího soudu obsažené ve zrušujícím rozsudku, podle které *„[o]d daňového orgánu, který v rámci správního řízení aplikuje zákonná ustanovení vylučující osvobození od daně se tedy očekávalo, že v dané konkrétní věci provede podrobnou analýzu činnosti daňového subjektu tak, aby srovnáním s činností subjektů pohybujících se na komerční bázi mohlo být postaveno najisto, že činností žalobce dochází k narušení hospodářské soutěže.“* (bod 64. zrušujícího rozsudku). Účelem doplnění dokazování tudíž mělo být prokázání, zda činností žalobce dochází k narušení hospodářské soutěže, a tedy nikoliv prokázání, zda činnost žalobce je podnikáním, či nikoliv. Žalobce zdůraznil, že dělítko mezi činnostmi, které jsou, či nejsou podnikáním, není dáno materiální povahou posuzované činnosti, ale tím, zda tato činnost je, či není vykonávána za účelem dosažení zisku. Ze samotné okolnosti spočívající v tom, že žalobce stejně jako i další spolky prezentují a vykonávají tutéž činnost jako subjekty tzv. komerční sféry, tudíž ještě nelze bez dalšího vyvozovat závěr, že činnost žalobce je podnikáním. Rovněž tak z ust. § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích, jak je již rozebráno výše, podle názoru žalobce samo o sobě nevyplývá, že činnosti vyjmenované v tomto ustanovení jsou za všech okolností podnikáním.

- Obdobně v bodech [44] až [51] žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný zaobírá porovnáním výše členského příspěvku vybíraného žalobcem s cenami internetového připojení nabízenými komerčními poskytovateli a vyvozuje závěr, že „stran cenové politiky nenachází rozdíly mezi cenovou politikou stanovenou daňovým subjektem a nazvanou jím jako platbu členského příspěvku, a cenovou politikou podnikatelských subjektů působících na trhu poskytování internetového připojení a nazvanou jimi cena.“

Rovněž tak i tento závěr žalovaného vyplývá z doplnění dokazování provedeného žalovaným na základě instrukce zdejšího soudu, jehož účelem bylo prokázání, zda činností žalobce dochází k narušení hospodářské soutěže, a nikoliv prokázání, zda činnost vykonávaná žalobcem je, či není podnikáním. Přitom ze srovnání členského příspěvku žalobce s cenami komerčních poskytovatelů internetového připojení podle názoru žalobce nelze vyvozovat závěr, že platby označované jako členský příspěvek ve skutečnosti představují tržby za služby internetového připojení. Nadto ve srovnání historických cen, kteréžto je založeno ve správním spisu, je zřetelné, že ceny podobné nejsou.

- Obdobně v bodech [52] až [59] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný rozebírá služby poskytované žalobcem bezplatně subjektům, které nejsou jeho členy, a dochází k závěru, že „nepopírá, že odvolatel určitý typ podpory různých projektů poskytuje. Spolu s tím je však odvolací orgán toho názoru, že se v případě tohoto typu podpory jiných subjektů jedná o poměrně běžnou záležitost a odvolatel těmito svými činy nijak nevybočuje ze zvyklosti běžné v daném oboru u komerční sféry.“ Rovněž tak i tento závěr je podle názoru žalobce pro posouzení skutečné povahy činnosti žalobce, jakož i jejího případného zastírání, zcela irelevantní.
 - Uvedené platí beze zbytku i pro analýzu pohybů na bankovním účtu žalobce, které se žalovaný věnuje v bodech [60] až [67] žalobou napadeného rozhodnutí, a stejně tak i pro analýzu rozsahu účasti členů žalobce na různých kulturních apod. aktivitách charakterizujících podle názoru žalovaného spolkový život. V tomto bodě žalovaný vyvozuje závěr, že „ačkoliv se daňový subjekt formálně nazývá "spolkem", faktický spolkový život nevede“ (viz bod [131] žalobou napadeného rozhodnutí). Podle názoru žalobce i tento závěr je pro posouzení skutečné povahy činnosti žalobce, jakož i jejího případného zastírání irelevantní.
24. Ve všech výše uvedených případech žalovaný postupoval dle žalobce tím způsobem, že z důkazů opatřených na základě instrukce obsažené ve zrušujícím rozsudku zdejšího soudu udělené za účelem prokázání případného narušení hospodářské soutěže žalobcem, žalovaný vyvozoval dílčí závěry, které jsou však pro posouzení otázky, zda činnost vykonávaná žalobcem je, či není podnikáním, zcela irelevantní. Žalobce je proto přesvědčen o tom, že žalovaným učiněný závěr o skutečné povaze činnosti žalobce coby podnikání nemá dostatečnou oporu v provedeném dokazování a žalobou napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
 25. Nedostatek důvodů v žalobou napadeném rozhodnutí podle názoru žalobce spočívá i v tom, že žalovaný se snaží vydávat vnímání, tj. subjektivní názory (zejména některých svědků, jakož i korporace O2 Czech Republic, a.s., která se navíc cítí být vůči žalobci v konkurenčním postavení) na činnost žalobce za důkazy prokazující skutečnou povahu činnosti žalobce. Případný závěr o tom, že činnost žalobce je podnikáním, nelze spolehlivě opřít o pouhé zjištění, že žalobce je částí svého okolí jako podnikatel subjektivně vnímán.
 26. Žalovaný navíc vůbec nerozlišuje mezi zjištěními prokazujícími skutečný stav věci na straně jedné a zjištěními prokazujícími obsah vůle žalobce a jeho členů na straně druhé (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vydané dne 3. 4. 2007 pod č. j. 1 Afs 73/2004-89). Jelikož se žalobou napadené rozhodnutí podle názoru žalobce potýká především s absencí důkazů spolehlivě prokazujících, že činnost žalobce je

podnikáním, navazující úvahy žalovaného mající za účel prokázat, že motivací členů žalobce bylo setrvávat s žalobcem v "komerčním vztahu", tím zcela pozbývají smysl. Tyto úvahy totiž nejen, že nemohou nahradit výše uvedený důkazní deficit, ale vzhledem k neprokázání výchozího předpokladu, že činnost žalobce je podnikáním, jsou tyto úvahy i nadbytečné. Jelikož žalovaný nerespektuje algoritmus aplikace ust. § 8 odst. 1 daňového řádu naznačený citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu ČR, podle názoru žalobce se tím žalobou napadené rozhodnutí stává nesrozumitelným.

27. Žalovaný, jak žalobce dále uvedl, tvrdí, že plnění, která žalobce poskytuje svým členům protihodnotou členského příspěvku, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a jako taková jsou předmětem DPH. S uvedeným tvrzením žalobce z dále rozvedených důvodů nesouhlasí. Pojem přímá souvislost s plněním pak precizoval Soudní dvůr EU v rozsudcích vydaných ve věcech C-102/86 - Apple and Pear ze dne 8. března 1988, C-16/93 - R. J. Tolson ze dne 3. března 1994, C-267/09 - Evropská komise proti Portugalské republice ze dne 5. května 2011 a C-246/08 - Komise Evropských společenství proti Finské republice ze dne 29. října 2009. Jak se podává z právních závěrů Soudního dvora EU obsažených v rozsudku ve věci C-246/08 ze dne 29. října 2009, přímá souvislost s plněním znamená, že existuje přímá souvislosti mezi plněním na straně jedné a přímým protiplněním, tedy úplatou, na straně druhé.
28. Přímé protiplnění podle citovaného rozsudku Soudního dvora EU přitom představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. *„Podle judikatury z toho vyplývá, že poskytování služeb je uskutečněné "za protiplnění" ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (viz zejména výše uvedený rozsudek Tolsona, bod 14; rozsudek ze dne 5. června 1997, SDC, C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 45, a výše uvedený rozsudek MKG Kraftfahrzeuge- Factoring, bod 47). Proto podle judikatury Soudního dvora poskytnutí služeb za protiplnění ve smyslu uvedeného čl. 2 bodu 1 šesté směrnice předpokládá přímou souvislost mezi poskytnutou službou a obdrženou protihodnotou (viz zejména rozsudky ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, s. 1443, body 11 a 12; ze dne 16. října 1997, Fillibeck, C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 12, jakož i výše uvedený rozsudek Komise v. Řecko, bod 29).“* Obdobného názoru je pak i generální advokát, který ve svém stanovisku k žalobě v bodě 42. uvedl: *„Nemělo by se vyloučit ad limine použití DPH u práce, která je částečně hrazena, ale také by se nemělo dovozovat, že pouhá existence platby, jakkoliv nízké, přiznává určité činnosti hospodářský charakter. Judikatura vypracovala více rozlišující řešení pro tento případ v tom smyslu, že poskytování služby za úplatu v souladu s čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je prováděno, a proto zdaněno jen tehdy, existuje-li mezi poskytovatelem a příjemcem této služby právní vztah, v jehož rámci si vyměňují vzájemná plnění, a odměna poskytovatele služby představuje skutečnou protihodnotu za poskytnutou službu 25). Stejně tak musí existovat přímá a nutná souvislost mezi poskytnutou službou a obdrženou finanční odměnou.“*
29. Z citovaných rozhodnutí Soudního dvora EU podle názoru žalobce jednoznačně vyplývá, že existence předmětu daně je podmíněna existencí zjevné příčinné souvislosti mezi rozsahem úplaty a rozsahem poskytovaného plnění. Naopak pokud taková souvislost chybí, potom se nejedná o úplatu ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Takové plnění potom vůbec není předmětem daně podle ust. § 2 odst. 1 zákona o

DPH, neboť předmětem daně, jak je shora citováno, je výlučně dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu.

30. V rozhodované věci však podle názoru žalobce existence příčinné souvislosti mezi rozsahem úplaty a rozsahem služeb poskytovaných žalobcem jeho členům chybí. Tento závěr osvědčují i následující skutečnosti. Rozsah služeb hlavního počítače i celé sítě je k dispozici všem členům žalobce. Výše členského příspěvku je přitom pro všechny členy žalobce stejná, a tudíž i naprosto nezávislá na tom, jaký konkrétní rozsah služeb člen žalobce coby nositel povinnosti k úhradě příspěvku využívá. Všichni členové žalobce platí členský příspěvek ve stejné výši rovněž bez ohledu na to, že kvalita (rychlost) připojení k hlavnímu počítači je v různých lokalitách odlišná, a bez ohledu na to, zda je služba vůbec dostupná (výpadky, poruchy atp.). Členský příspěvek proto neodráží kvalitu a šíři služeb poskytovaných žalobcem jeho členům. Přitom služby, které žalobce poskytuje svým členům, slouží výlučně k naplnění cílů činnosti žalobce vymezených v jeho stanovách.
31. Jak vyplývá ze stanov žalobce a z Pravidel sítě, jakož i z dokazování prováděného prvostupňovým správcem daně, zejména pak ze složených svědeckých výpovědí členů žalobce, žalobce svým členům zpřístupňuje rozsáhlý komplex služeb, přičemž výše členského příspěvku je pro všechny členy žalobce stejná. Jak vyplývá z provedených výsledků svědků a z dalších důkazů provedených prvostupňovým správcem daně v řízení u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, všichni členové žalobce v různých lokalitách hradí členský příspěvek ve stejné výši, a to bez ohledu na to, v jaké kvalitě (rychlosti) připojení k hlavnímu počítači a v jakém rozsahu službu konzumují. Členský příspěvek tedy nijak nereflektuje různou kvalitu a různý rozsah žalobcem poskytovaných služeb. K důkazu toho, že členský příspěvek je konstantní, bez ohledu na propastné rozdíly v rychlosti (kvalitě) připojení, žalobce již v prvostupňovém i odvolacím řízení předložil tabulku s příklady kolísání rychlosti připojení k hlavnímu počítači. Výše členského příspěvku je pro všechny členy žalobce stejná, je zcela nezávislá na rychlosti internetového připojení poskytovaného žalobcem, které je přitom určujícím faktorem jeho tržní ceny. Člen žalobce nemá možnost službu reklamovat a z toho důvodu ani nemůže žádat vrácení nebo snížení členského příspěvku. Vyplývá to ze stanov žalobce, podle kterých je úhrada členského příspěvku základní podmínkou členství. U služeb poskytovaných žalobcem jeho členům absentuje úplata, a proto tyto služby nejsou vůbec předmětem DPH.
32. Ke shodnému závěru jako žalobce, tedy že žalovaný neprokázal, že částky vybírané žalobcem od jeho členů označované jako členské příspěvky jsou ve skutečnosti úplatami za žalobcem poskytované služby, ostatně dospěl i zdejší soud v rozsudku vydaném dne 20. 12. 2019 pod č. j. 31 Af 46/2017-206, který se týkal daňové povinnosti žalobce u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011. Zde konstatoval, že: *"[n]elze tedy souhlasit s názorem žalovaného, že přímá vazba mezi platbou příspěvku a službou byla dostatečně prokázána."* (viz bod 40. rozsudku). Uvedené argumentaci žalobce oponuje žalovaný konstatováním, že případným neuhrazením členského příspěvku ztrácí člen žalobce nárok na poskytnutí služby internetového připojení poskytované žalobcem: *„[v] posuzovaném případě existuje přímá souvislost mezi plněním na jedné straně a přímým protiplněním, tedy úplatou, na druhé straně. Odvolací orgán připomíná, že pokud člen nezaplatil členský příspěvek, nebyl mu umožněn přístup k internetu (viz bod [82]). Skutečnost, že zaplaceným platbám členů spolku odpovídalo poskytnutí internetového připojení a že právě*

poskytnutí přístupu k internetu bylo důvodem členství ve spolku, vyplývá i z provedených svědeckých výpovědí.“ (viz bod [156] žalobou napadeného rozhodnutí).

33. Výše citovaný žalovaným učiněný závěr je podle názoru žalobce z dále rozvedených důvodů nutné odmítnout jako dostatečně nepodložený, a současně pro vyvození závěru o tom, že se jedná o úplatu za poskytnuté služby internetového připojení poskytované žalobcem jeho členům, je nepostačující.
34. V první řadě není zcela zřejmé, o jaká skutková zjištění se citovaný závěr opírá. Žalovaný se odkazuje na bod [82] žalobou napadeného rozhodnutí, který jen okrajově (v závorce) zmiňuje informaci z evidence člena žalobce *"[n]ezapomeňte na variabilní symbol (...), bez kterého nebude systém vědět komu připsat došlý příspěvek a vás automaticky odpojí 1. den v příštím měsíci"*, a dále na *"charakter upozornění na vypršení předplaceného členství, bod [79]"*, ze kterých žalovaný vyvozuje závěr, že *„[j]e tedy zřejmé, že daňový subjekt má hrazení členských příspěvků pod plnou kontrolou. Dle odvolacího orgánu tato precizní kontrola včetně možnosti aplikace okamžité sankce není typická pro život ve spolkové komunitě, ale je obvyklá v podmínkách podnikatelského prostředí.“*
35. V části nadepsané *„Podoba a forma evidence člena daňového subjektu“* žalovaný v bodě [84] žalobou napadeného rozhodnutí dovozuje závěr, že je *„i po doplnění spisového materiálu přesvědčen, že i nadále, přes mírné úpravy a přepracování podoby evidence člena daňového subjektu, se jedná o inominátní smlouvu a že daňový subjekt, jak v době rozhodné pro zde řešený spor, tak i nadále, má, kontrolovaný přehled o provedení úhrad a při jejich neobdržení okamžitou schopnost znepřístupnit členovi internetové připojení, což je dle odvolacího orgánu chování a jednání obvyklé v komerční, na konkurenčním principu založené, sféře. Posouzením všech skutečností je zřejmé, že se daňový subjekt i stran zde uvedeného chová obdobně jako komerční poskytovatelé internetového připojení vůči svým zákazníkům, když za pravidelný měsíční příspěvek jsou poskytovány služby internetového připojení.“* Tento závěr lze dle žalobce přitom opřít právě toliko o výše citovanou informaci z evidence člena žalobce. Přitom je zcela přirozené, že každý spolek má (a ze zákona musí mít) hrazení členských příspěvků pod kontrolou, aby mohl vůbec řádně vést účetnictví. Také je zcela přirozené, že k povinnosti hradit členský příspěvek (bližze viz Stanovy) se nutné vázat nějaké sankční opatření, aby povinnost bylo možné vynutit. Úvahy žalovaného, jejichž výsledkem je údajné uzavření inominátní smlouvy, jsou v tomto ohledu poněkud tendenční. Nelze ani přehlédnout, že členovi po neuhrazení členského příspěvku není znepřístupněno připojení k internetu, jak poněkud účelově zjednodušuje žalovaný, ale je mu odepřen přístup ke komplexu služeb poskytovaných "Hlavním počítačem" Spolku.
36. Podstatnější je však podle názoru žalobce to, že z výše popsaného vymezení pojmu úplata ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH provedeného judikaturou Soudního dvora EU vyplývá, že okolnost spočívající v tom, že v případě neobdržení úhrady členského příspěvku má žalobce okamžitou schopnost znepřístupnit členovi přístup ke službám Hlavního počítače, je pro vyvození závěru o tom, že členské příspěvky jsou ve skutečnosti úplatou za poskytované služby, naprosto nepostačující, neboť zmiňovaná schopnost, resp. možnost žalobce ještě nedokazuje, že členský příspěvek představuje přímé protiplnění za poskytnutou službu. Navíc možnost odepření služeb poskytovaných spolkem jeho členům v případě neuhrazení členského příspěvku je zcela obvyklou praxí. Jedná se přitom o mírnější, avšak účinný nástroj k vynucení povinnosti k úhradě členského příspěvku bez toho, aby spolek musel rovnou přistoupit k vyloučení

člena, neboť ke včasnému neuhrazení členského příspěvku dochází zpravidla v důsledku opomenutí.

37. Dalším důkazem o tom, že členský příspěvek je ve skutečnosti úplatou za poskytnuté služby, má být podle žalovaného charakter upozornění na vypršení předplaceného členství. Tím se myslí obsah e-mailové zprávy ze dne 21. května 2019 s předmětem „*HKfree: Informace o placení členských příspěvků*“ rozeslané žalobcem jeho členům, ve které žalobce upozorňuje příjemce zprávy na to, že „*mu na konci měsíce vyprší předplacené členství ve sdružení, že se příspěvky platí vždy na měsíc dopředu a že je tento týden vhodná doba k tomu, aby poslal další platbu*“ (viz bod [79] žalobou napadeného rozhodnutí). Podle názoru žalobce stejně tak jako v předchozím případě i citovaná formulace upozornění na povinnost k úhradě členského příspěvku nedokládá naplnění pojmových znaků úplaty vymezených výše citovanou judikaturou Soudního dvora EU, neboť nevypovídá nic o tom, zda členský příspěvek představuje přímé protiplnění za poskytnutou službu. Navíc je předmětná e-mailová zpráva datována více než 6 let po vypršení sporného rozhodného okamžiku pro vznik povinnosti žalobce k registraci plátce DPH, což její důkazní potenciál přinejmenším zpochybňuje.
38. Rovněž tak žalovaným učiněný závěr vyvozený z provedených svědeckých výpovědí o tom, že „*právě poskytnutí přístupu k internetu bylo důvodem členství ve spolku*“ je podle názoru žalobce naprosto nepostačující pro vyvození závěru o tom, že členské příspěvky jsou ve skutečnosti úplatou za poskytované služby. Citovaný závěr by snad ještě bylo možné považovat za relevantní ve vztahu k prokazování subjektivní stránky tzv. dissimulace (viz další žalobní bod), avšak s prokázáním skutečné povahy činnosti žalobce tento závěr nijak nesouvisí.
39. Za zcela zásadní žalobce považuje pochybení žalovaného spočívající v tom, že žalovaný nerespektuje vymezení pojmových znaků úplaty ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH provedené Soudním dvorem EU. Způsob nakládání žalovaného s žalobcem citovanou judikaturou Soudního dvora EU, jakož i stanoviskem generálního advokáta ve věci C-246/08 podle názoru žalobce dokládá nepochopením významu této judikatury při uplatňování společného systému DPH, jakož i nepochopením právní závaznosti rozhodnutí Soudního dvora EU o předběžných otázkách týkajících se výkladu komunitárního práva.
40. Činnost provozovaná žalobcem podle jeho přesvědčení nejenže nenaplnňuje definiční znaky podnikání ve smyslu ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku, ale nadto ani nepředstavuje činnosti vymezené v ust. § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích, tzn. „*zajišťování veřejných komunikačních sítí*“, anebo „*poskytování služeb elektronických komunikací*.“
41. Žalobce dále odkázal na ust. § 2 písm. h), j), n), o), ust. § 61 odst. 1 a § 71 odst. 4 zákona o elektronických komunikacích. Z uvedené právní úpravy vyplývá, že za činnosti vymezené v ust. § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích lze považovat pouze činnosti spočívající v zajišťování komunikačních sítí sloužících (zcela nebo zčásti) k poskytování veřejně dostupných služeb elektronických komunikací a dále činnosti v podobě poskytování veřejně dostupných služeb elektronických komunikací, kterými se přitom rozumí služby, z jejichž užívání není nikdo předem vyloučen. Zákon o elektronických komunikacích zároveň předpokládá autoritativní stanovení požadavků na kvalitu poskytovaných služeb. Služby elektronických komunikací poskytované

žalobcem svým členům podle názoru žalobce za veřejně dostupné služby považovat nelze, neboť žalobce poskytuje služby toliko svým členům. Řada zájemců o tyto služby je přitom z jejich užívání dopředu vyloučena, neboť na vznik členství u žalobce není právní nárok, a některé zájemce je nutno odmítnout i z důvodů subjektivní povahy, kdy správci oblastí mají svrchované právo nového člena do sítě připojit, či jeho žádost bez odůvodnění odmítnout (viz bod 4.1. Pravidel sítě). Navíc, jak je uvedeno výše, kvalita žalobcem poskytovaných služeb kolísá a žalobce není ani schopen kvalitativní požadavky na poskytované služby garantovat. Z uvedeného vyplývá, že služby poskytované žalobcem nespĺňují znaky podnikání v elektronických komunikacích ve smyslu ust. § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích.

I./3 Subjektivní stránka tzv. dissimulace (vůle k zastírání skutečného stavu)

42. Vůli žalobce a jeho členů k zastírání podnikatelské povahy činnosti žalobce předstíráním spolkové činnosti podle žalovaného prokazují zejména svědecké výpovědi členů žalobce. Jedná se celkem o 73 svědeckých výpovědí, z nichž 4 byly opatřeny správcem daně ještě v průběhu původního daňového řízení. Žalobce připomenul, že na základě ust. § 8 odst. 1 daňového řádu měl přitom žalovaný za povinnost v žalobou napadeném rozhodnutí provést zhodnocení každé svědecké výpovědi zvlášť a dále všechny svědecké výpovědi zhodnotit dohromady v jejich vzájemné souvislosti. Svědecké výpovědi roztřídil žalovaný do 3 skupin v závislosti na tom, jak se jednotliví svědci (členové žalobce) aktivně podílejí na činnosti žalobce, dále zda znají orgány žalobce, zda se účastní neformálních setkávání s ostatními členy apod. (viz bod [90] žalobou napadeného rozhodnutí). Podle názoru žalobce žalovaným zvolená hlediska pro roztřídění provedených svědeckých výpovědí nejsou pro nalezení odpovědi na otázku, zda dochází, či nedochází k vědomému zastírání údajné podnikatelské činnosti žalobce, vůbec relevantní. Na základě posouzení pomocí těchto hledisek by totiž za simulovanou (předstíranou) bylo možné považovat veškerou činnost velké část tzv. neziskových subjektů působících napříč různými obory. Je totiž typické, že většina členů spolků se do spolkové činnosti aktivně téměř nebo vůbec nezapojuje, přičemž podíl aktivních členů spolku zpravidla klesá spolu s rostoucí velikostí spolku, tj. spolu s rostoucím celkovým počtem členů spolku. Podle názoru žalobce uvedená skutečnost může souviset s tím, že členství ve spolcích je vždy dobrovolné a přitom spolková aktivita je aktivitou volnočasovou, tj. není povinná a představuje jakousi nadstavbu k jiným, více nezbytným a pro život důležitějším aktivitám členů spolků. Pasivita člena spolku proto obvykle není spolkem vnímána jako prohrěšek a současně ani nebývá určujícím důvodem, pro který by chtěl ve spolku ukončit své členství. V žádném případě však pasivita člena spolku nijak nedokládá vůli k zastírání skutečné povahy činnosti spolku.
43. Právě uvedené beze zbytku platí rovněž i pro aktivitu členů žalobce poměřovanou mírou jejich účasti na valných hromadách žalobce. Úvaha žalovaného založená na předpokladu, že nízká míra účasti členů spolku na valných hromadách spolku je důkazem tzv. dissimulace podnikatelské činnosti spolku, tak nejenže nemá žádnou zákonnou ani judikaturní oporu, ale přiči se i empirické zkušenosti žalobce. Propočty míry účasti členů žalobce na valných hromadách, jakož i další okolnosti uváděné v bodě [162] žalobou napadeného rozhodnutí je proto podle názoru žalobce nutno odmítnout, jakožto pro posouzení rozhodované věci zcela irrelevantní. Navíc podle názoru žalobce evidentně neexistuje žádná hranice, která by určovala, jaký podíl tzv. aktivních členů musí spolek mít, aby činnost spolku nebyla toliko předstíranou. Jelikož žádné takové měřítko

neexistuje, jako svévolné je nutno odmítnout hodnotící úvahy žalovaného ohledně tzv. dissimulace podnikatelské činnosti žalobce založené na předpokladu existence blíže nedefinované většiny pasívních členů žalobce (viz bod [111] žalobou napadeného rozhodnutí). Přitom, jak je již uvedeno výše, žalobce předpokládá, že spolu s rostoucí velikostí spolku celkovým počtem jeho členů lze očekávat klesající podíl jeho aktivních členů.

44. Žalobce uvedl, že početnou skupinu o počtu 28 představují svědecké výpovědi, které žalovaný vyhodnotil tak, že vyslechnutí členové „*vynaložili úsilí k vynaložení iluze aktivního člena daňového subjektu či člena, který by se jevil, že se o činnost daňového subjektu fakticky zajímá*“ (viz body [95] až [104] žalobou napadeného rozhodnutí). Citovaným hodnocením se žalovaný snaží tuto skupinu svědeckých výpovědí znevěrohodnit tím, že jejich obsah klade do souvislosti s informační kampaní žalobce (viz body [74] až [79], bod [96] body [107] až [110] žalobou napadeného rozhodnutí), kteroužto informační kampaní se žalobce zřejmě měl dopustit ovlivňování, resp. instruování svědků. Existenci souvislosti mezi informační kampaní žalobce a obsahem svědeckých výpovědí má dokazovat tabulka v bodě [110] žalobou napadeného rozhodnutí, jejíž nějaké hodnocení však v žalobou napadeném rozhodnutí vůbec uvedeno není. Podle názoru žalobce jsou uvedené úvahy žalovaného toliko účelové, neboť žalovaným zmiňované skutečnosti nelze považovat za projevy ovlivňování svědků. Ve skutečnosti svědci nebyli žalobcem naváděni k tomu, jak mají na pokládané otázky odpovídat, a ani se to neprokázalo. Nadto značná část členů uvedla zcela konkrétní okolnosti, kterými se nezištně podíleli na budování komunitní sítě. Tyto skutečnosti však žalovaný ponechává bez povšimnutí. Navíc žalobce podotkl, že pokud správce daně nebo žalovaný nabyli přesvědčení, že došlo k porušení povinnosti svědka vypovídat pravdu, bylo jejich povinností zahájit správní řízení o uložení pokuty. Pokud k tomuto nedošlo, potom je podle názoru žalobce třeba mít za to, že svědek vypovídal pravdu. Podle názoru žalobce je totiž v zásadě nepřijatelné, aby správní orgán toleroval porušování právní povinnosti svědkem, a přitom z něj vyvozoval negativní právní důsledky vůči žalobci.
45. V souvislosti s hodnocením svědeckých výpovědí se žalovaný v bodech [74] až [79] žalobou napadeného rozhodnutí v části nadepsané jako „Interní komunikace daňového subjektu se svými členy“ odkazuje na odpovědi vybraných členů žalobce na výzvy k poskytnutí součinnosti, které žalovaný rozeslal vybraným členům žalobce dne 30. 8. 2019. V žalobou napadeném rozhodnutí není zmiňován způsob výběru členů žalobce oslovených výzvou, ani počet a obsah rozeslaných výzev. Uvedena nejsou ani jména takto oslovených osob a uvedeny jsou pouze jejich iniciály. Žalovaný přitom však zcela nepochybně dává obdržené odpovědi do souvislosti se zpochybněním věrohodnosti početné skupiny těch svědků, kteří vypovídali ve prospěch žalobce. Námitku ohledně nejasného (patrně tendenčního) způsobu výběru členů žalobce oslovených výzvou vypořádal žalovaný v bodě [160] žalobou napadeného rozhodnutí: „*[v] případě námítky odvolatele týkající se výběru osob, kterým odvolací orgán rozeslal výzvy k poskytnutí údajů, odvolací orgán sděluje, že smyslem vydání těchto výzev bylo pouze explicitní ověření komunikace mezi odvolatelem a jeho členy od počátku roku 2018 u náhodně vybraných členů odvolatele. S ohledem na tuto skutečnost je podle odvolacího orgánu irelevantní, kteří konkrétní členové odvolatele byli zvoleni, a zda se jednalo o „pasívní konzumenty“ výhod členství ve spolku či aktivní členy spolku (správce přípojných bodů).*“ Žalobce s citovaným vysvětlením nesouhlasí, neboť trvá na tom, že za účelem úplného zjištění rozhodných skutečností pro správné stanovení daně je objektivní způsob výběru důkazních

prostředků důležitý. Otázka způsobu výběru osob oslovených výzvou je tudíž pro posouzení rozhodované věci zcela relevantní. Na tom nic nemění ta okolnost, že žalovaný se ex post snaží význam takto získaných důkazních prostředků umenšovat, nebo dokonce popírat. Pokud přitom žalobce poukazoval na to, že mezi oslovenými osobami je pravděpodobně i zaměstnankyně finanční správy, a vzniká tudíž pochybnost o její nestrannosti, bylo povinností žalovaného toto tvrzení prověřit a případně z něj vyvodit i důsledky, což však žalovaný neučinil.

I./4 Předčasnost žalobou napadeného rozhodnutí (překážka litispendence)

46. V doplnění odvolání ze dne 25. 4. 2016 žalobce, jak dále uvedl, poukazoval na to, že v okamžiku vydání prvostupňového rozhodnutí doposud neskončila u žalobce prováděná daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Přitom stejně tak jako v právě rozhodované věci, tak rovněž i v rámci této daňové kontroly se správce daně zabíral posouzením otázky, zda žalobce poskytuje služby svým členům, či zda žalobce uskutečňuje tzv. "komerční plnění" podléhající DPH.
47. Jelikož v okamžiku vydání prvostupňového rozhodnutí v právě rozhodované věci žalobce doposud nebyl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění u zmiňované daňové kontroly u daně z příjmů (neboť nebyly shromážděny všechny potřebné důkazy a žalobce navíc ani neměl možnost se se všemi provedenými důkazy seznámit, viz ust. § 65 odst. 2 daňového řádu), podle názoru žalobce bylo za dané situace povinností správce daně, a to ještě před vydáním rozhodnutí, z něž vzešlo touto žalobou napadené rozhodnutí, výsledek kontrolního zjištění u daně z příjmů s žalobcem nejprve projednat a poskytnout žalobci prostor pro příslušné vyjádření a poté všechna učiněná relevantní zjištění učiněná v řízení ve věci daně z příjmů zapracovat do rozhodnutí ve věci registrace žalobce coby plátce DPH. Podle názoru žalobce zcela bez ohledu na zvolené pojmosloví je podstatou sporné otázky požadavek žalobce na zajištění recepce všech skutkových zjištění, která jsou rozhodná, a to jak pro rozhodování ve věci daně z příjmů právnických osob, tak i pro rozhodování ve věci registrace k DPH, učiněných v řízení ve věci daně z příjmů do řízení ve věci registrace k DPH. Přitom závěr o oprávněnosti tohoto požadavku lze podle názoru žalobce dovozovat jak z ust. § 93 odst. 2, tak i z ust. § 8 odst. 2 daňového řádu. Z vlastního obsahu argumentace uplatněné žalobcem v odvolacím řízení tudíž vyplývá, že její podstata nespočívá ani tak v tvrzení existence překážky litispendence (ostatně žalobce v této žalobě ani v předcházejícím daňovém řízení nenamítá nezákonnost zahájení registračního řízení), ale vychází z požadavku na co možná úplné zjištění skutkového stavu věci za účelem správného stanovení daně, jakož i z požadavku na respektování ústavního principu ochrany právní jistoty a legitimního očekávání. Podle názoru žalobce proto vypořádání této odvolací námítky v bodech [143] až [145] žalobou napadeného rozhodnutí je nutno považovat za toliko formální, neboť podstaty námítky se vůbec nedotýká. Žalobou napadené rozhodnutí lze tudíž považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Podle názoru žalobce je v zásadě nepřijatelné, aby v situaci, kdy právní závěry vyvozované ohledně daňové povinnosti k DPH i ohledně daňové povinnosti k dani z příjmů mají společný skutkový základ, správce daně při svém rozhodování z tohoto jediného skutkového základu v jeho úplnosti nevycházel.

II. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

48. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uvedl následující argumentaci

II./1 Nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí

49. Jak plyne z bodu [27] žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný správci daně uložil doplnění skutkového stavu v intencích právního názoru zdejšího soudu vysloveného ve zrušujícím rozsudku. Z provedeného doplnění dokazování vyplynuly zcela zásadní skutečnosti (shrnuty v bodě [28] žalobou napadeného rozhodnutí), které žalovaný následně v bodech [29] až [141] žalobou napadeného rozhodnutí podrobně rozvedl. Žalobce se mýlí, pokud tvrdí, že žalobou napadené rozhodnutí obsahuje závěry o tom, že činnost žalobce narušuje hospodářskou soutěž. K tomu žalovaný uvedl, že žalobce v řízení tížilo ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu důkazní břemeno stran tvrzení, že se v případě členských příspěvků, resp. poskytování služeb v jejich protihodnotě, jednalo o osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně dle ust. § 61 písm. a) zákona o DPH. Jak vyplývá z bodu [35] žalobou napadeného rozhodnutí, žalobce toto důkazní břemeno neunesl. Závěr žalovaného ohledně neunesení důkazního břemene žalobcem přitom není v rozporu se závěrem žalovaného uvedeným v bodě [137] žalobou napadeného rozhodnutí o tom, že žalobce pouze předstíral činnost spolku, přičemž fakticky poskytoval službu spočívající v umožnění internetového připojení za úplatu. Oba závěry žalovaného na sebe navazují, neboť jak vyplývá z bodu [134] žalobou napadeného rozhodnutí, žalobce neprokázal své tvrzení o tom, že se v případě členských příspěvků, resp. poskytování služeb v jejich protihodnotě, jedná o osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně dle ust. § 61 písm. a) zákona o DPH, přičemž žalovaným bylo naopak zjištěno, že se žalobce chová jako běžný komerční poskytovatel internetového připojení, tedy komerční subjekt, a že vykonává ekonomickou činnost, neboť soustavně poskytuje službu internetového připojení za úplatu. Podle žalovaného tedy platby členů žalobce jsou úplatou za protiplnění ve formě poskytování internetového připojení, když ve skutečnosti se nejedná o platby členských příspěvků, ale o platby za internetové připojení. Žalovaný v tomto ohledu neshledává na obou výše uvedených závěrech žalovaného cokoli vnitřně rozporného či nepřezkoumatelného.
50. Žalovaný taktéž neshledal cokoli nesrozumitelného na tom, že se v bodech [154] až [155] žalobou napadeného rozhodnutí vypořádal s odvolací námitkou žalobce stran narušení hospodářské soutěže. Jak plyne z ust. § 114 odst. 2 daňového řádu, odvolací orgán přezkoumává napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. V bodě [154] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný zcela srozumitelně uvedl, že po vyhodnocení skutečností zjištěných v rámci rozsáhlého doplnění odvolacího řízení přistoupil ke změně právního názoru, se kterou byl žalobce seznámen prostřednictvím Seznámení, přičemž uzavřel, že se v případě žalobce nejedná o poskytování služby jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy spolku dle ust. § 61 písm. a) zákona o DPH, ale fakticky se jedná o poskytování služeb za úplatu, které je zdanitelným plněním dle ust. § 2 odst. 2 této právní úpravy. V takovém případě bylo již nadbytečné zabývat se otázkou, zda osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž, neboť s ohledem na závěr o uskutečňování ekonomické činnosti ze strany žalobce, již není možné aplikovat ust. § 61 zákona o DPH, protože poskytování internetového připojení není neziskovou činností poskytovanou protihodnotou za členský příspěvek. Jelikož nebyla splněna již základní podmínka pro aplikaci ust. § 61 zákona o DPH, nebylo po doplnění odvolacího řízení důvodné, aby se žalovaný blíže věnoval doplňkové podmínce obsažené v předmětném ustanovení, a to posouzení toho, zda osvobození narušuje hospodářskou soutěž, neboť bylo v doplněném odvolacím řízení provedeném v intencích zrušujícího rozsudku jednoznačně prokázáno, že se v případě žalobce o osvobozené

plnění vůbec nemohlo jednat (k uvedenému blíže bod [141] žalobou napadeného rozhodnutí). Námitka žalobce uvedená pod bodem [9].A. je tedy nedůvodná.

II./2 Skutečná povaha činnosti žalobce

51. K uvedené námitce žalovaný uvedl, že ze samotného odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zcela jednoznačně vyplývá závěr žalovaného o tom, že činnost žalobce je podnikáním ve smyslu ust. § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích, přičemž splňuje rovněž definiční znaky podnikání podle ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku. Žalovaným bylo zjištěno, že se žalobce „*chová jako běžný poskytovatel internetového připojení, tedy komerční subjekt, a že vykonává ekonomickou činnost, neboť soustavně poskytuje službu internetového připojení za úplatu*“ (k uvedenému blíže bod [68] žalobou napadeného rozhodnutí).
52. Pokud jde o námitku žalobce, že jeho činnost nesplňuje definici podnikání v elektronických komunikacích podle ust. § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích, neboť žalobce neposkytuje veřejně dostupné služby, na vznik členství není právní nárok a kvalita služeb poskytovaných žalobcem kolísá, k té žalovaný konstatoval, že z podstaty činnosti žalobce tak, jak ji žalovaný vykreslil a popsal v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, vyplývá, že služby poskytované žalobcem jsou veřejně dostupné. O členství ve spolku žalobce může požádat kdokoli, přičemž skutečnost, že žalobce může žádost o členství ve spolku odmítnout, není nikterak specifická pro spolkovou činnost, neboť rovněž podnikatelé nejsou povinni přijmout jakoukoli zakázku, či jakéhokoli klienta, přičemž důvody pro odmítnutí mohou být taktéž rozličné (např. nutnost vybudovat nákladnou infrastrukturu tak, aby klient mohl být do sítě zapojen). Z tohoto pohledu ani na připojení do sítě komerčních poskytovatelů internetu není žádný právní nárok. V případě, že například bude mít komerční poskytovatel internetu vybudovány síťové prvky pouze v okolí Hradce Králové, nemusí budovat nákladnou infrastrukturu jen proto, že o připojení do sítě požádá jeden potencionální klient ze Zlína. Ze strany žalobce se tak jedná o zcela účelová a nesmyslná tvrzení, která jej v žádném případě neodlišují od komerčních subjektů. Pokud jde o skutečnost, že kvalita připojení k internetu není ve všech lokalitách stejná, přičemž rychlost kolísá, toto taktéž není „výsada“ spolků, ale jakéhokoli komerčního poskytovatele internetového připojení.
53. K námitce žalobce, že jeho činnost nesplňuje definiční znaky podnikání podle ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku, tj. samostatnost, soustavnost, vlastní odpovědnost podnikatele a účel spočívající v dosažení zisku, žalovaný konstatoval, že skutečnost, že žalobce svou činnost vykonává samostatně a soustavně, podle žalovaného není sporná, ostatně ani sám žalobce toto v žalobě nerozporuje. Sporná je ve zde posuzovaném případě pouze podmínka spočívající v provozování činnosti za účelem dosažení zisku a na vlastní odpovědnost. V souvislosti se zkoumáním, zda činnost žalobce je vykonávána za účelem dosažení zisku, žalobce zmiňuje, že usnesení Krajského soudu v Brně, č. j. 50 Cm 65/2017-566 ze dne 3. 6. 2019, kterým soud zrušil s likvidací spolek Oslavany.NET, bylo zrušeno usnesením Vrchního soudu v Olomouci, č. j. 8 Cmo 236/2019-614, když soud zkonstatoval, že nebylo prokázáno, že spolek provozuje činnost v podobě poskytování telekomunikačních služeb za účelem dosažení zisku. V této souvislosti žalovaný zdůrazňuje, že žalovaný se v řízení tím, zda činnost žalobce je prováděna za účelem dosažení zisku, zabýval, když zkoumáno bylo rovněž účetnictví žalobce. Při ověřování způsobu nakládání s členskými příspěvky přitom nebylo prokázáno, že

veškerý výtěžek z činnosti žalobce byl použit na úhradu vynaložených nákladů, na budování infrastruktury a její údržbu a upgrade, jak se snaží tvrdit žalobce, neboť bylo zjištěno, že na bankovních účtech si žalobce ponechával zůstatky ve výši několika milionů Kč (k uvedenému blíže bod [149] žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobce pravidelně dosahoval kladných hospodářských výsledků (k uvedenému bod [159] žalobou napadeného rozhodnutí) a vyplácel některé své aktivní členy (k uvedenému body [61] až [64] žalobou napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že velká část zisků žalobce je ponechávána na bankovních účtech žalobce, v tomto ohledu žalobce nijak neodlišuje od jiných podnikatelských subjektů, jejichž plnění je navíc zatíženo DPH. Podle žalovaného může být takto nastrádaný zisk žalobce (např. po proběhnuvším soudním řízení) prakticky okamžitě rozdělen mezi aktivní členy žalobce tak, jako se tomu už v některých případech stalo. Konkrétně se jednalo o fakturovaná, avšak konkrétně neurčená plnění některým členům žalobce (viz např. úhrady ve prospěch M. Š. - odpověď zaevidovaná pod č. j. 725266/19, L. Č. - odpověď zaevidovaná pod č. j. 832492/19, J. S. - odpověď zaevidovaná pod č. j. 885004/19 a T. K. - odpověď zaevidovaná pod č. j. 896633/19). Žalovaný je přesvědčen, že právě tímto způsobem žalobce hradil činnost svých aktivních členů, zejména správců oblastí. K faktické ziskovosti činnosti žalobce je taktéž nutno doplnit, že výše členského příspěvku byla nastavena tak, aby činnost byla pro žalobce zisková. Tomu ostatně odpovídá i skutečnost, že stanovená výše členského poplatku ve výši 290 Kč v letech 2011 až 2012 se pohybovala na dolní hranici cen komerčních poskytovatelů internetového připojení, jejichž plnění byla nadto zatížena DPH. Žalovaný shrnul, že skutečnost, že cílem činnosti žalobce je dosažení zisku, byla žalovaným zcela jednoznačně prokázána.

54. Skutečnost, že žalobce provozuje svou činnost na vlastní odpovědnost, byla žalovaným taktéž prokázána. V tomto ohledu žalovaný nevycházel pouze ze svědeckých výpovědí, ale taktéž například z příspěvků členů žalobce na diskuzním fóru. Jak vyplývá z bodu [127] žalobou napadeného rozhodnutí, kupříkladu z analýzy příspěvků na diskuzním fóru žalobce ohledně nefunkčnosti AP Dvorská vplynulo, že pan M. (člen technické podpory žalobce) členovi žalobce sdělil, že pokud nedojde k nápravě, bude kompenzací jeden měsíc internetu zdarma. Možnost reklamace služeb žalobce dále ve svých svědeckých výpovědích připustili např. i paní F., V. či pan V.
55. K námitce žalobce, že se žalovaný nekriticky ztotožnil se stanoviskem společnosti O2 Czech Republic, a.s., žalovaný konstatoval, že se nezakládá na pravdě. Jak vyplývá z bodu [164] žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný zmínil odpověď společnosti O2 Czech Republic, a.s., v zaslaném Seznámení pouze ve spojitosti s tím, že otázka služeb internetového připojení poskytovaných veřejnosti spolky je diskutována v široké veřejnosti (viz bod [176] Seznámení) a taktéž aby bylo zřejmé, jakým způsobem tato společnost zareagovala na výzvu správce daně. Žalovaný přitom odpověď společnosti O2 Czech Republic, a.s., nijak nevyhodnotil, neboť ji nepovažoval za podstatou pro posouzení předmětné věci.

II./3 Irelevantní zjištění žalovaného pro posouzení povahy činnosti žalobce:

56. Žalovaný konstatoval, že byl v obnoveném odvolacím řízení vázán právním názorem krajského soudu uvedeným zejména v bodech 64 a 65 zrušujícího rozsudku. V tomto ohledu tedy žalovaný doplnil obnovené odvolací řízení o velké množství důkazních prostředků tak, aby zjistil pravou povahu činnosti žalobce. Na základě doplnění skutkového stavu o rozsáhlé dokazování následně žalovaný dospěl k odlišnému právnímu

názoru než v původním odvolacím řízení, a to, že žalobce spolkovou činnost pouze předstírá, přičemž ve skutečnosti je jeho činnost podnikáním v oblasti elektronických komunikací. V tomto ohledu je tedy podle žalovaného zcela nerozhodné, z jakého popudu bylo obnovené odvolací řízení doplněno o nové důkazní prostředky. Relevantní je pouze to, že důkazní prostředky doplněné v obnoveném odvolacím řízení zcela jednoznačně prokazují, že činnost žalobce je podnikáním v oblasti elektronických komunikací a služby internetového připojení poskytované žalobcem jak členům, tak nečlenům spolku, jsou zdanitelnými plněními ve smyslu ust. § 2 odst. 2 zákona o DPH a jako takové vstupují do výpočtu obratu pro účely registrace k DPH ve smyslu ust. § 4a zákona o DPH. Jinými slovy, důvod pro doplnění skutkového stavu, tj. analýza činnosti žalobce za účelem prokázání, zda činnost žalobce narušuje hospodářskou soutěž, nemůže způsobit nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, když důkazní prostředky, které byly za tímto účelem provedeny, poskytují dostatečnou oporu pro závěr žalovaného o tom, že žalobce spolkovou činnost pouze předstírá a ve skutečnosti je jeho činnost podnikáním v oblasti elektronických komunikací.

II./4 Plnění poskytované členům žalobce není poskytnutím služby za úplatu

57. Žalovaný uvedl, že k žalobcem odkazovanému rozsudku SDEU ve věci C-246/08 Komise v. Finsko dne 29. 10. 2009 se žalovaný vyjádřil v bodě [156] žalobou napadeného rozhodnutí. Předmětem sporu v případě posuzovaném SDEU bylo poskytnutí právní pomoci sociálně slabším občanům zcela bez poplatku, pokud jejich plat nepřekročil určitou hranici, nebo za příspěvek k nákladům na právní pomoc, pokud jejich plat tuto hranici překročil, ale stále se kvalifikoval pro poskytnutí zvýhodněných služeb. Výše příspěvku na právní pomoc placenou občany se tedy odvíjela od výše jejich příjmů, nikoliv od hodnoty poskytnutých právních služeb (tj. počtu hodin strávených právníkem na případu, složitosti případu apod.). SDEU shledal, že vazba mezi plněním poskytnutým veřejnoprávní institucí a příspěvkem přijatým od občanů není dostatečně přímá, a proto se nejedná o ekonomickou činnost. Podle žalovaného však v případě žalobce existuje přímá souvislost mezi plněním na jedné straně a přímým protiplněním, tedy úplatou, na druhé straně. Žalovaný v této souvislosti připomíná, že pokud člen žalobce nezaplatil členský příspěvek, nebyl mu umožněn přístup k internetu (k uvedenému blíže bod [82] žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobce sice v žalobě manipulativně tvrdí, že členovi žalobce v takovém případě byl zamezen pouze přístup k „Hlavnímu počítači“, ale vzhledem k tomu, že skrze Hlavní počítač se členové spolku připojovali na internet, byl členům žalobce v případě neuhrazení členského příspěvku de facto zamezen přístup k internetu.
58. Skutečnost, že zaplaceným platbám členů spolku odpovídalo poskytnutí internetového připojení a že právě poskytnutí přístupu k internetu bylo důvodem členství ve spolku, dle žalovaného vyplývá i z provedených svědeckých výpovědí. V tomto ohledu žalovaný odkazuje taktéž na rozsudek Krajského soudu v Brně, č. j. 29 Af 18/2017-43 ze dne 25. 4. 2019 (dále jen „cyriek.net z.s.“), ve kterém soud dospěl k závěru, že daňovým subjektem poskytovaná služba, tj. poskytování internetového připojení, naplňuje znaky definice „poskytnutí služby za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 05. 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. V uvedeném rozsudku Krajského soudu v Brně bylo zároveň uvedeno, že členové spolku poskytovali daňovému subjektu 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).“ K obdobné situaci přitom došlo i v posuzovaném případě. Skutečnost, že výše členského příspěvku byla pro všechny členy žalobce stejná bez ohledu na rychlost připojení, nemá podle žalovaného žádný vliv na existenci přímé souvislosti mezi plněním na jedné straně a přímým protiplněním, tedy úplatou, na straně druhé, neboť cenová politika je interní záležitostí každého daňového subjektu a parametr rychlosti připojení je jedním, nikoliv jediným, kritériem pro kalkulaci výsledné ceny (k uvedenému bod [47] žalobou napadeného rozhodnutí). K možnosti reklamace služeb žalobce se žalovaný vyjádřil výše v bodě [18] tohoto vyjádření.

II./5 Svědecké výpovědi členů žalobce

59. S ohledem na velký počet svědeckých výpovědí (celkem 73, z toho 4 v původním řízení a 69 v obnoveném odvolacím řízení) žalovaný v bodě [89] žalobou napadeného rozhodnutí roztrídil svědecké výpovědi do 3 skupin.
60. První skupinu (k uvedenému body [90] až [94] žalobou napadeného rozhodnutí) tvořili svědci, kteří jednoznačně potvrdili, že jediným důvodem, pro který jsou členy žalobce, je to, že jim žalobce poskytuje službu internetového připojení. Těchto členů žalobce bylo ve výsledku 41 (z celkového počtu 73, tj. 56 % dotázaných).
61. Druhou skupinu (k uvedenému body [95] až [104] žalobou napadeného rozhodnutí) tvořili svědci, kteří v průběhu protokolovaného jednání vynaložili, ať již úspěšně či neúspěšně, úsilí o vytvoření iluze či zdání aktivního člena žalobce či člena, který se o činnost daňového subjektu aktivně zajímá. Jak již žalovaný uvedl v bodě [96] žalobou napadeného rozhodnutí, podle žalovaného bylo toto úsilí svědků z velké části důsledkem či výsledkem informační kampaně žalobce o boji s Finanční správou (k uvedenému body [107] až [110] žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný do této skupiny ve výsledku zařadil 28 svědeckých výpovědí z celkového počtu 73, tj. 38 % dotázaných.
62. Třetí skupinu (k uvedenému body [105] a [106] žalobou napadeného rozhodnutí) tvořili svědci, u nichž žalovaný dospěl k závěru, že jsou aktivními členy žalobce. Tento počet dosáhl hodnoty pouze 4 svědků z celkového počtu 73 posuzovaných svědeckých výpovědí, tj. 6 % dotázaných.
63. Žalovaný byl přesvědčen, že z analýzy smýšlení členů žalobce o žalobci a komunikace žalobce se svými členy (k uvedenému body [69] až [133] žalobou napadeného rozhodnutí) zcela jednoznačně vyplynul vztah členů a žalobce, který je dle žalovaného oboustranně založen na komerčním, nikoliv spolkovém, principu. Již pouhá forma a podoba evidence člena, kontrola úhrady či upozornění člena na vypršení předplatného, je dle žalovaného běžné a typické pro podnikatelskou sféru, pro komerční poskytovatele internetového připojení, nikoliv pro spolkový život.

64. Pokud jde o námitku žalobce, že pasivita člena spolku nijak nedokládá jeho vůli k zastírání skutečné povahy činnosti žalobce, k té žalovaný konstatuje, že ze svědeckých výpovědí a dalších důkazních prostředků nevyplývá pouze faktická pasivita členů žalobce, ale daleko závažnější skutečnost, a to že pro většinu z vyslechnutých členů žalobce byla jedinou motivací k účasti na spolku potřeba internetového připojení. Vnímání členů žalobce je přitom zcela klíčové pro posouzení pravé povahy činnosti žalobce. Jak uvedl Krajský soud v Brně ve svém rozsudku, č. j. 29 A 54/2019-85 ze dne 25. 09. 2019, ve kterém zamítl žalobu žalobce proti nečinnosti žalovaného v obnoveném odvolacím řízení, „Soud se v tomto ohledu ztotožnil s náhledem žalovaného, že pro účely zjištění principu fungování žalobce (spolku), resp. zjištění, jaká část činnosti žalobce je nezisková a jakou část lze považovat za podnikatelskou činnost, lze svědecké výpovědi členů spolku považovat za nezbytný důkazní prostředek. Prostřednictvím svědeckých výpovědí členů spolku lze nepochybně zjistit princip fungování spolku, přičemž pro zjištění charakteru činnosti spolku je nutné posoudit i vnímání činnosti spolku jeho vlastními členy. Výsledky členů spolku mohou rovněž sloužit k ověření pravdivosti dalších tvrzení žalobce týkajících se jeho činnosti. Pokud žalobce považuje za absurdní, „aby jeho statut byl determinován tím, jakým způsobem jeho činnost vnímají třetí osoby“, je třeba zdůraznit, že členové spolku nejsou ve vztahu k žalobci třetími osobami, ale jsou to právě oni, kdo tvoří vlastní spolek“.
65. K námitce žalobce, kterou tento rozporuje výběr svědků, se žalovaný vyjádřil v bodě [160] žalobou napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že zjištěná interní komunikace žalobce se svými členy (k uvedenému blíže bod [110] žalobou napadeného rozhodnutí) měla hromadnou povahu (e-maily všem členům žalobce), nejsou žalobcovy námitky ohledně údajné účelovosti výběru členů žalobce důvodné, neboť je zřejmé, že při hromadné povaze odesílání interní komunikace by správce daně či žalovaný výběrem jakékoliv množiny adresátů výzev k součinnosti dospěl ke kvalitativně stejnému výsledku při sběru těchto listinných důkazů, a to za předpokladu, že by obeslal běžné členy a nikoliv pouze ty aktivní členy, kteří jsou ovlivněni žalobcem.
66. **V replice k vyjádření žalovaného** žalobce uvedl, že úvahy žalovaného potvrzují nedostatek srozumitelnosti a přesvědčivosti žalobou napadeného rozhodnutí, tj. atributů rozhodnutí poměřovaných tím, do jaké míry odůvodnění rozhodnutí podepírá jeho výrok. Pokud totiž, jak tomu bylo i v dané věci, žalovaný po doplnění dokazování opřel výrok rozhodnutí o jiné důvody, než jaké udával v předchozím průběhu řízení, argumentace směřující pro i proti těmto původním důvodům se stala nadbytečnou a tím pozbyla význam, jakkoliv by i mohla být logicky správná. Konkrétně jelikož žalovaný po doplnění dokazování dospěl k závěru o pouze předstírané spolkové činnosti žalobce, pro posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí tím ztrácí smysl otázka, zda žalovaný prokázal, či neprokázal splnění podmínek pro osvobození členských příspěvků od DPH ve smyslu ust. § 61 písm. a) zákona o DPH. Závěr žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí o neunesení důkazního břemene žalobcem ohledně prokázání osvobození členských příspěvků od DPH se tudíž za dané situace stává nepatřičným a způsobuje nesrozumitelnost žalobou napadeného rozhodnutí.
67. Nesrozumitelnost a nejednoznačnost důvodů žalobou napadeného rozhodnutí přispívá zastírání žalovaným, že důkazní břemeno ohledně prokázání rozhodných skutečností tížilo výhradně daňové orgány, jak na to žalobce poukazuje v bodech bod [19] a násl. žaloby. Podle názoru žalobce žalovaný neprokázal naplnění podmínek pro aplikaci ust. §

8 odst. 3 daňového řádu, což se žalovaný zřejmě snaží zastrít právě poukazem na skutečnosti související s ust. § 61 písm. a) zákona o DPH, ohledně kterých sice v daňovém řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt (žalobce), kteréžto skutečnosti se však kvůli změně právního posouzení věci žalovaným staly zcela nerozhodnými.

68. Další avšak zásadní nedostatek žalobou napadeného rozhodnutí spatřuje žalobce v nerespektování logické návaznosti při vyvozování jednotlivých dílčích závěrů, resp. důvodů žalobou napadeného rozhodnutí, a dále v jeho argumentační nevyváženosti.
69. Podle názoru žalobce je nutné, aby žalovaný postupně prokázal jednotlivé teze, neboť mezi jednotlivými kroky algoritmu existuje logická návaznost a teze s vyšším číselným označením nemůže existovat bez prokázání teze s nižším číselným označením. Žalobce připomíná, že důkazní břemeno ohledně prokázání rozhodných skutečností je na základě ust. § 8 odst. 3 daňového řádu pouze na straně daňových orgánů: 1) Krok 1: Žalobce poskytuje v tuzemsku služby odběratelům (vydáváním žalobcem za jeho členy) za úplatu (vydávanou žalobcem za členské příspěvky) - prokázání objektivní stránky tzv. dissimulace činnosti žalobce. 2) Krok 2: Žalobce i jeho členové si jsou skutečné povahy činnosti žalobce spočívající v poskytování služeb za úplatu vědomi - prokázání subjektivní stránky tzv. dissimulace činnosti žalobce. 3) Krok 3: Poskytování služeb žalobcem je podnikáním ve smyslu ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku - prokázání, že činnost žalobce je samostatná, soustavná, na vlastní odpovědnost žalobce a její účel spočívá v dosažení zisku).
70. Pokud se daňovým orgánům nepodařilo prokázat, o čemž je žalobce přesvědčen, že žalobce poskytuje odběratelům (vydáváním žalobcem za jeho členy) služby, za které žalobce inkasuje tržby (vydávané žalobcem za členské příspěvky) - tzv. objektivní a subjektivní stránku dissimulace, potom nemá vůbec význam zabývat se otázkou, zda činnost žalobce je, či není zisková (rentabilní). Pokud by totiž žalobce svým členům služby za úplatu neposkytoval, a členské příspěvky vybírané žalobcem by tudíž nebyly ničím jiným než právě a pouze členskými příspěvky, ostatně o čemž je žalobce přesvědčen, žalobce by nedosahoval žádného zisku, neboť je neziskovou organizací a nic na trhu nenabízí/neprodává. Dočasný převis vybraných členských příspěvků nad náklady na činnost není žádným ziskem, když se jedná o dobrovolně shromážděné prostředky členské základny, které hodlá žalobce použít v souhlasu s rozhodováním kolektivních orgánů na rozvoj Spolku (např. anoncované komunitní vzdělávací centrum - jakási obdoba Sokolovny). Nadto se nemůže jednat o zisk, když při likvidaci Spolku mají všichni členové nárok na likvidační podíl, na rozdíl od zákazníků.
71. Podle názoru žalobce žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí výše popsaný algoritmus nerespektoval a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vystavěl na chybném vyvozování: činnost žalobce vykazuje shodné znaky s činností komerčních subjektů ? činnost žalobce je proto ekonomickou činností ve smyslu zákona o DPH ? činnost žalobce je proto podnikáním ve smyslu občanského zákoníku, neboť žalobce mimo jiné vykazuje kladný hospodářský výsledek a kladné zůstatky peněžních prostředků na jeho bankovních účtech.
72. Argumentace žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí je dle žalobce navíc nevyvážená, neboť žalovaný se zaměřuje zejména na otázky spojené s vnímáním činnosti žalobce jeho členy a okolím (krok 2), a pouze okrajově, nedostatečně a nepřesvědčivě se věnuje zejména prokázání skutečné povahy členských příspěvků vybíraných žalobcem, a

tedy skutečné povahy činnosti žalobce (krok 1), jakož i prokázání účelu činnosti žalobce. [11] Konkrétně prostor, který žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí věnuje podrobnému popisu skutečností, které s činností žalobce buď přímo nesouvisí (např. prezentace komerčních subjektů poskytujících internetové připojení, tisková zpráva Českého telekomunikačního úřadu, právní rozbor zpracovaný korporací O2 Czech Republic a. s. (dále jen jako "O2")), nebo popisu dílčích, izolovaných a často i protichůdných poznatků o vnímání žalobce jeho členy či okolím (např. jednotlivé odpovědi některých svědků, několikáslovné komentáře na internetovém fóru), je natolik rozsáhlý, že může vyvolat falešný dojem rozsáhlého a co možná úplného zjištění rozhodných skutečností, jako to v bodě [27] Vyjádření tvrdí žalovaný.

73. Podle názoru žalobce je však takovýto dojem klamný, neboť žalovaný se nevypořádal především s výchozím předpokladem pro další navazující úvahy (výše zmiňovaným jako krok 1). Jednoduše řečeno logicky nemá smysl rozsáhle se zabývat tím, zda žalobce jeho okolí jako podnikatele vnímá, či nikoliv, pokud není prokázáno, že činnost žalobce podnikáním ve smyslu ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku skutečně je. Činnost žalobce se přitom nestává podnikáním pouze tím, že tuto činnost některé subjekty v okolí žalobce (v dané věci zejména korporace O2 a případně i někteří členové žalobce) jako podnikání vnímají.

Plnění poskytované členům žalobce není poskytnutím služby za úplatu

74. Žalobce v žalobě obsáhle (viz body [62] až [88] žaloby) rozebírá důvody, pro které služby poskytované žalobcem jeho členům nevyhovují základní podmínce v podobě existence příčinné souvislosti mezi rozsahem údajné úplaty a rozsahem služeb poskytovaných žalobcem vymezené judikaturou Soudního dvora EU, a jako takové proto tyto služby ani nelze považovat za poskytování služeb za úplatu ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Na podporu tohoto závěru přitom žalobce v žalobě uvádí značné množství skutkových tvrzení a důkazních prostředků (viz bod [70] a násl. žaloby).
75. Podle názoru žalobce žalovaný ve Vyjádření k uvedené žalobní argumentaci neuvádí nic, na co by žalobce již nereagoval. Žalovaný nejen, že se nevypořádal s jednotlivými konkrétními skutkovými tvrzeními obsaženými v žalobě, ale navíc i zcela nepatřičně interpretuje, resp. snižuje význam judikatury Soudního dvora EU (viz bod [88] žaloby, bod [156] žalobou napadeného rozhodnutí a bod [21] Vyjádření). Argumentace žalovaného v tomto bodě je asi největší slabinou žalobou napadeného rozhodnutí a žalobce nerozumí tomu, z jakých důvodů žalovaný označuje žalobní argumentaci za manipulativní. Patrně proto, že jí nedokáže korektně vypořádat.

Skutečná povaha činnosti žalobce - objektivní stránka tzv. dissimulace

76. Žalovaný v bodě [14] a násl. Vyjádření tvrdí, že činnost žalobce splňuje všechny definiční znaky podnikání dle ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku. V žalobou napadeném rozhodnutí však takto zevrubná aplikace ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku žalovaným chybí. Podle názoru žalobce žalovaný tímto nepřipustným způsobem doplňuje důvody žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž podle judikatury Nejvyššího správního soudu ČR na takto dodatečně zdůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zdejší soud nemůže brát zřetel (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR vydaný dne 27. října 2004 pod č. j. 3 Afs 27/2003-67, dne 21. října 2010 pod č. j. 4 Ads 87/2010-76, dne 24. října 2013 pod č. j. 5 As 2/2012-95 a další).

77. V žalobou napadeném rozhodnutí se k ziskovosti coby účelu činnosti žalobce toliko uvádí (viz bod [149]), že „i přes tvrzenou údržbu a rozvoj sítě i v oblastech *řvelmi nerentabilních*?, je celkový provoz sítě rentabilní, což vyplývá z peněžního deníku odvolatele za rok 2011, dle kterého měl odvolatel na běžném účtu zůstatek 2.024.252,09 Kč a na vkladovém účtu zůstatek ve výši 3.579.657,17 Kč (viz protokol č. j. 618513/14/2701-05501-607229 ze dne 15. 4. 2014), či z výkazů zisku a ztráty zveřejněných v obchodním rejstříku ve Sbírce listin, ve kterých odvolatel vykazoval v letech 2014 a 2015 zisk přesahující jeden milion Kč (pozn. odvolacího orgánu v ostatních rocích nebyl součástí účetní závěrky výkaz zisku a ztrát)“. Podle názoru žalobce aktuální stav peněžních prostředků na bankovních účtech žalobce není postačujícím důkazem pro závěr o tom, že účelem činnosti žalobce je dosahování zisku. Tento argument je navíc i absurdní, neboť této logiky by všechny neziskové organizace s nenulovými zůstatky na jejich bankovních účtech musely být považovány za nelegální podnikatele. Rovněž tak výše účetního zisku (pouze účetní terminologie) dosažená žalobcem v letech 2014 a 2015 nedokazuje, že účelem činnosti žalobce je dosahování zisku. Podle této logiky by neziskové organizace nesměly dosáhnout kladného převisu vybraných členských příspěvků nad vynaloženými náklady na provozování spolkové činnosti, k čemuž se žalobce již vyjádřil výše. Pro aplikaci ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku je tak zcela nepochybně rozhodný pouze zamýšlený účel činnosti, kterým nesmí být vytváření zisku, a nikoliv její faktický výsledek, který může být případně i ziskový. Žalobce opětovně zdůraznil, že veškerý jím dosažený zisk je reinvestován do další činnosti žalobce, a v žádném případě není rozdělován mezi vybrané členy žalobce tak, jak to naznačuje žalovaný. Úvaha žalovaného o tom, že „může být takto nastrádaný zisk žalobce (např. po proběhnutím soudním řízení) prakticky okamžitě rozdělen mezi aktivní členy žalobce tak, jako se tomu už v některých případech stalo“ je de facto recyklováním podle názoru žalobce mylných předpokladů, že „peníze dokazují zisk“, a že „kdo dosahuje zisk je (musí být) podnikatel.“ Členové mají sice nárok na případný podíl na likvidačním zůstatku Spolku, nicméně má nárok každý člen a ve stejné výši.
78. Z výsledků vyhledávací činnosti provedené správcem daně (viz interní sdělení sepsané dne 17. května 2019 pod č. j. 1145595/19/2701-60565-60619) přitom vyplývá, že zmiňovaní členové žalobce fakturovali žalobci poradenské, administrativní a organizační služby (Bc. M. Š. a Ing. T. K.) a servisní služby v oblasti informačních technologií (L. Č. a Bc. J. S.). Ve všech případech se přitom jednalo o plnění v hodnotě řádu několika málo tisíců Kč a přímo z povahy těchto plnění vyplývá, že se nemohlo jednat o rozdělování zisku žalobce, ale jednalo se o náklad žalobce na pořízení služeb k zajištění činnosti žalobce. Žalovaným učiněný závěr o tom, že žalobce touto cestou rozděluje zisk mezi své členy, tudíž odporuje zjištěním učiněným prvostupňovým správcem daně, které žalovaný zcela vyfabuloval. [26] Žalovaný dále v bodě [17] Vyjádření uvádí, že "[k] faktické ziskovosti činnosti žalobce je taktéž nutno doplnit, že výše členského příspěvku byla nastavena tak, aby činnost byla pro žalobce zisková. Tomu ostatně odpovídá i skutečnost, že stanovená výše členského poplatku ve výši 290 Kč v letech 2011 až 2012 se pohybovala na dolní hranici cen komerčních poskytovatelů internetového připojení, jejichž plnění byla nadto zatížena DPH."
79. Žalobce trval na tom, že žalovaný posouzení definičních znaků podnikání ve smyslu ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku v žalobou napadeném rozhodnutí neprovedl, a navíc chybně ztotožnil podnikání s ekonomickou činností ve smyslu ust. § 5 odst. 3 zákona o DPH (viz např. bod [10] žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný veden výše opsanou

logikou chybného vyvozování zřejmě nerozumí tomu, proč by se měl jednotlivými pojmovými znaky podnikání ve smyslu ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku dopodrobna vůbec zaobírat. Namísto toho žalovaný poukazuje na to, že stejně jako žalobce "rovněž podnikatelé nejsou povinni přijmout jakoukoliv zakázku" a že kolísání kvality internetového připojení "taktéž není "výsada" spolků, ale jakéhokoli komerčního poskytovatele internetového připojení.". Žalovaný tímto snáší další argumenty na podporu výchozího předpokladu pro vyvození závěru o tom, že činnost žalobce je podnikáním. Argumentace žalovaného se však zcela míjí s uplatněnou argumentací žalobce. Je tedy nevyvořovaná.

Skutečná povaha činnosti žalobce - subjektivní stránka tzv. dissimulace - svědecké výpovědi členů žalobce

80. Žalovaný v bodě [25] Vyjádření s odkazem na judikaturu zdůrazňuje, že "vnímání členů žalobce (mysleno vnímání povahy činnosti žalobce jeho členy) je přitom zcela klíčové pro posouzení pravé povahy činnosti žalobce ". Dále žalovaný obhájí způsob výběru členů žalobce ke svědeckým výpovědím (viz bod [23] Vyjádření), v podstatě stejným způsobem, jakým tak činí v bodech [70] a následujících žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce k tomuto poznamenává, že s citovaným lze podle jeho názoru souhlasit pouze do té míry, že vnímání činnosti žalobce jeho členy lze považovat za rozhodné pouze pro posouzení subjektivní stránky případné tzv. dissimulace podnikatelské činnosti žalobce, není však způsobilé k prokázání toho, zda činnost žalobce je, či není podnikáním (viz výše bod [31]). Žalobce přitom trvá na tom, že výběr svědků a zejména hodnocení svědeckých výpovědí žalovaným lze považovat za účelové (viz bod [101] a násl. žaloby).

Předčasnost žalobou napadeného rozhodnutí (překážka litispendence)

81. Podstata této žalobní námítky souvisí se zákonnými požadavky, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 3 d. ř.), a to i za použití podkladů převzatých z jiných daňových řízení (§ 93 odst. 2 d. ř.), a aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

III. Vyjádření žalovaného k replice, doplnění vyjádření žalovaného, reakce žalobce k doplnění vyjádření žalovaného, vyjádření žalobce k duplice žalovaného, vyjádření žalovaného k replikám žalobce, duplika žalobce k vyjádření žalovaného, vyjádření žalovaného k replice žalobce, doplnění vyjádření žalobce (8x)

82. Žalobce i žalovaný podali v této věci několik podání, v nichž podrobně rozebírají důvody svědčící pro závěry i proti závěrům, které jsou obsahem napadeného rozhodnutí. Jejich obsah krajský soud již velice stručně shrnuje.
83. Žalovaný odkázal na nově vzniklé judikáty – rozsudky Krajského soudu v Brně, č.j. 31 Af 60/2020-82 a č.j. 29 Af 75/2019 – které se dle jeho názoru zabývají skutkově obdobnými věcmi. Zdůraznil, že právě otázka, jak samotní svědci vnímají své zapojení ve spolku, hraje při posouzení sporu důležitou roli.
84. Žalobce v reakci na vyjádření žalovaného vyslovil nesouhlas s aplikací závěrů uvedených ve shora uvedeném judikátu na projednávanou věc, neboť mezi žalobce a subjektem uvedeným v judikátu lze nalézt řadu odlišností.

85. Další polemika mezi žalobcem a žalovaným se týkala otázky údajného rozdělování zisku dosahovaného mezi jeho členy. Obě strany setrvaly na svých názorech vyřčených jednak žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí a jednak žalobcem v podané žalobě.
86. Žalovaný setrval na svých závěrech uvedených v odůvodnění napadeného rozhodnutí a znovu rozvedl svoje úvahy dotýkající se rozsudku Krajského soudu v Brně jeho relevantnosti na projednávanou věc, dále otázky skutečné povahy činnosti žalobce a plateb blíže nekonkretizovaných plnění aktivním členům žalobce.
87. V reakci na závěry žalovaného provedl žalobce rozbor uvedeného judikátu s podrobným porovnáním shod i rozdílů se zdůrazněním, že žalobce vede spolkový život. Žalobce vyslovil přesvědčení, že povinnost prokázat případnou dissimulaci podnikatelské činnosti žalobce je povinen prokázat žalovaný. Dále se žalobce zabýval podrobným rozporem pojmu „podnikání“ a pojmu „ekonomická činnost“ a uvedl, že pojem „ekonomická činnost“ je judikaturou Soudního dvora EU chápána poměrně široce a představuje širší pojem než „podnikání“. Uvedl, že pro vyvození závěru, že žalobce poskytuje svým členům za úplatu služby, je nutno prokázat, že platby poukazované žalobci jeho členy fakticky nejsou členskými příspěvky, ale jedná se o úplatu za poskytování služby (objektivní stránka dissimulace), přičemž žalobce a jeho členové ve shodě předstírají, že se jedná o členské příspěvky (subjektivní stránka dissimulace). Podle žalobce platby poukazované žalobci jeho členy úplatu za poskytování služeb nepředstavují, a to zejména z toho důvodu, že není naplněna podmínka existence zjevné příčinné souvislosti mezi rozsahem úplaty a rozsahem poskytovaného plnění. Žalobce zdůraznil, že se snaží prokázat, že dotčená plnění fakturovaná žalobci jeho členy mají zcela konkrétní obsah a jejich poskytnutí žalobci bylo racionální, tato plnění byla pro činnost žalobce nezbytná, a přitom fakturována za ceny nižší, než jsou běžné tržní ceny. Dále žalobce zdůraznil, že žalovaný zcela opomíjí, rozsáhlé veřejně prospěšné aktivity žalobce určené školám a vzdělávacím a zdravotnickým zařízením. Z judikatury Krajského soudu v Brně však nevyplývá, že by se spolky, jejichž činnost byla předmětem soudního přezkumu, nějakým veřejně prospěšným aktivitám věnovaly. Dále žalobce upozornil, že požadavky kladené na člena spolku nejsou a nemohou být vůbec důkazem provozování spolkové činnosti. Tyto požadavky však mohou být důkazem pro tvrzení, že členové spolku se vůči spolku nacházejí v jiném postavení, než zákazníci vůči komerčním poskytovatelům.

IV. Jednání před soudem

88. Při nařízeném jednání zástupce žalobce označil napadené rozhodnutí za nezákonné a v úvodu shrnul činnost a význam žalobce jakožto spolku. Uvedl, že žalobce vznikl v březnu 2004, jeho cílem a účelem založení bylo překonávání komunikačních bariér mezi lidmi. Představitel spolku tak sdružil prostředky, aby mohli pořídit kvalitní techniku. K dnešnímu dni čítá spolek více než 5 tisíc členů, mezi něž patří i školy, univerzity a fakultní nemocnice. Vzpomenul jednotlivé akce žalobcem realizované – např. HK fest, dětské tábory, lan party, vodácké akce, pravidelné schůze správců, vánoční besídky, workshopy, zdravotnický kurs, bruslení, diskusní fóra. Dále shrnul předchozí daňová a soudní řízení dotýkající se žalobce. Hodnotil výslech 73 svědků. Zdůraznil, že nikdo ze členů si nic za odvedenou práci neúčtuje, úhrada je vyplácena pouze za drobné služby, odměnou je pouze pocit z dobře vykonané práce. Žalobce tak žije z dobrovolnické práce svých členů. Připomněl, že pokud chce někdo spolek opustit, učiní tak bezprostředně, bez výpovědní lhůty. Výdaje spolku, jak dále uvedl, schvaluje valná hromada. Podstata

činnosti spolku spočívá v tom, že členové společně budují něco, co přesahuje rozměr jednotlivce a to jim přináší radost.

89. Pověřený pracovník žalovaného odkázal v plném rozsahu na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a svoje písemná stanoviska k žalobě i následně podaným replikám. Vyslovil přesvědčení, že žalobce spolkovou činnost pouze předstírá, neboť ve skutečnosti vykonává činnost ekonomickou.
90. V reakci na vyjádření žalovaného zástupce žalobce doplnil, že považuje za absurdní, aby prokazoval, že je osvobozen od DPH dle ust. § 61 zákona o DPH. Důkazní břemeno prokazující zastírání skutečného stavu vázne v takovém případě na žalovaném. Dále upozornil, že rozsudky vydané krajskými soudy ve věcech týkajících se činností obsahujících internetové připojení nejsou na projednávanou věc přílehlivé, neboť žalobce spolkovou činnost skutečně vykonává. Uvedl, že výše členských příspěvků je stále stejná. Neexistuje souvislost mezi zaplaceným příspěvkem a kvalitou služby.

V. Posouzení věci krajským soudem

91. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
92. Prvně krajský soud konstatuje, že žalobcem uplatněné námitky postupně rozporují závěry, k nimž finanční orgány v rámci důkazního řízení dospěly. Krajský soud bude z uvedeného členění žalobních námitek vycházet, předesílá ovšem, že s ohledem na rozsah žaloby nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Ostatně i dle judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu nelze povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení.
93. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je posouzení, zda rozhodnutí, jímž byl žalobce z moci úřední registrován k DPH, bylo vydáno v souladu s požadavky zákona o DPH. Z průběhu daňového a následně i soudního řízení je přitom zřejmé, že žalobce i žalovaný si vytvořili na základě shodných skutkových zjištění svoje právní hodnocení, svůj právní rámec a každá ze stran je neochvějně přesvědčena o jeho zákonnosti a správnosti.
94. Daná věc je před zdejším soudem projednávána již podruhé. V předcházejícím soudním řízení vedeném pod sp. zn 31 Af 54/2016, uložil zdejší soud žalovanému provést podrobnou analýzu činnosti žalobce a v tomto ohledu i doplnit důkazní prostředky.

V./1. Doplnění důkazních prostředků žalovaným v nově otevřeném odvolacím řízení

95. Veden tímto právním názorem žalovaný prostřednictvím správce daně zaslal žalobci výzvu dle ust. § 92 daňového řádu za účelem doložení, že činnost, kterou uskutečňoval, a o které i nadále tvrdí, že je vykazována v souladu s ust. § 61 písm. a) zákona o DPH, je touto činností i fakticky. Dále aby doložil konkrétní položkovou kalkulaci členského příspěvku, a prokázal, na základě jaké úvahy byla stanovena výše členského příspěvku, soupisy členů v rozdělení na členy primární, řádné pasivní a řádné aktivní. Dále měl žalobce doložit tvrzenou podporu různých neziskových subjektů v dlouhodobém horizontu (tj. minimálně od roku 2010) včetně specifikace konkrétního rozsahu této

podpory a v neposlední řadě i použití obdržovaných členských příspěvků, a to minimálně od roku 2010 do současnosti. V reakci na výzvu žalobce uvedl, že požadavek správce daně na prokázání vykazování plnění v souladu s ust. § 61 písm. a) zákona o DPH je nesmyslný. Setrval na svých tvrzeních, že je zapsaným spolkem a členské příspěvky, resp. poskytování služeb v jejich protihodnotě, jsou od DPH osvobozeny. Svou činnost provádí všude tam, kam dosáhne jeho mikrovlnné spojení. V sídle má k dispozici skladové prostory a serverovnu, kde žádné osoby trvale nepracují. Jednotlivá přípojná místa (access points) jsou umístěna většinou v bytových prostorech jednotlivých členů, tedy dobrovolných správců. Výčet obcí, resp. rozsah územní působnosti žalobce v daňovém řízení předložil a vymezil. Všichni členové pro něho vykonávají činnost dobrovolně. Jen v některých důvodných případech (správci přípojných míst) jsou žalobcem nahrazovány náklady vzniklé těmto členům. Dále žalobce sdělil, že žádnou kalkulaci mít nemusí (nevyplyvá to z žádného právního předpisu). Výše členského příspěvku je plně v kompetenci Výkonného výboru, který svým svrchovaným rozhodnutím výši členského příspěvku stanovuje. Výše členského příspěvku byla od první Valné hromady konané dne 10. 4. 2004, na níž byl stanoven členský příspěvek ve výši 350 Kč, snížena dne 10. 7. 2007 usnesením Výkonného výboru na částku 290 Kč platnou do dnešních dní. Dle žalobce se požadavek správce daně „tedy jeví jako absurdní, nesplnitelný a vychází z nesprávných předpokladů, že spolky výši členských příspěvků nějakým sofistikovaným způsobem kalkulují“. Dále uvedl, že již v prvoinstančním řízení správci daně sdělil, že má členy primární, řádné a čestné, a že soupis členů byl předán správci daně právě v průběhu tohoto řízení. Na tento soupis odkázal. Konstatoval, že správci přípojných bodů, kteří mají zpracovanou dokumentaci přípojného bodu, udržují ji aktuální a poskytují podporu připojení členům, mají nárok od roku 2009 na kompenzaci nákladů poukázkami na zboží a od roku 2014 dostávají kompenzaci nákladů na základě dohody o provedení práce v paušální výši cca 15 000 Kč ročně (dle dalšího tvrzení odvolatele se jedná například o náklady při cestách na porady správců, případně v souvislosti s cestami k jednotlivým členům v případě akutních problémů, telefonní poplatky při telefonických konzultacích, opotřebení vlastního náradí a výpočetní techniky či drobný spojovací materiál používaný v oboru IT atd.). Žalobce uvedl, že se jedná o kompenzaci nákladů spíše symbolickou a dodal, že přibližně 45 % správců přípojných bodů takovou kompenzací nákladů vůbec nepožaduje, tito poskytují své služby pro žalobce dobrovolně bez kompenzace nákladů. Uvedené doložil tvrzením, z něhož vyplynulo, že například v roce 2009 o kompenzaci nákladů požádalo 43 správců oblastí z celkových 76, v roce 2012 to bylo 54 správců oblastí z celkových 89 a v roce 2017 to bylo 47 správců oblastí z celkových 89. Dále uvedl příklady oblastí včetně komentáře (oblast Dobrušky, Nového Bydžova), které jsou připojeny i přesto, že nemůže dojít k uhrazení nákladů skrze členské příspěvky. Jako další, bez bližší konkretizace, uvedl oblasti Divec, Předměřice nad Labem, Stěžery, Rusek, kde připojení vzniklo dle tvrzení žalobce z iniciativy Střední školy floristické. K prokázání podpory různých neziskových subjektů předložil seznam, který je dostupný na webových stránkách. K prokázání použití členských příspěvků žalobce sdělil, že tento požadavek je z důvodu obecnosti formulace nesplnitelný, a dodal, že správce daně měl k dispozici účetnictví žalobce. Na závěr své reakce konkretizoval skutečnosti, na základě nichž je nezbytné jej považovat za spolek a nikoliv poskytovatele služeb na komerční bázi (povinnost člena umožnit připojení LAN kabelem dalšího člena v rámci jednoho domu či sousedících domů, svrchovaná pravomoc správce oblasti včetně možnosti odpojení člena

či zrušení členství členovi atd.). Dále vydal správce daně dne 30. 8. 2019 v pořadí druhou výzvu k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu ve spojení s ust. § 115 odst. 1 daňového řádu, v níž požadoval prokázat předložením relevantních písemností tvrzení žalobce stran faktické realizace valných hromad včetně účasti členů odvolatele na nich, a to v období od roku 2011 do roku 2018 včetně. Žalobce doložil požadované skutečnosti na datovém nosiči.

96. Dále správce daně a potažmo žalovaný provedli doplnění důkazního řízení o místní šetření na adrese Akademika Heyrovského 1178/6, 500 03 Hradec Králové, kde bylo zjištěno, že žalobce sídlí na adrese, kterou lze považovat za tzv. virtuální či adresní sídlo, na které není fakticky k zastižení. Za hlavní nástroj prezentace tak lze považovat webové stránky žalobce dostupné na adrese www.hkfree.org. Tyto stránky žalovaný označil za více než podobné profesionálním webovým stránkám z oblasti korporátní sféry. Na základě místního šetření v části Hradce Králové – Stěžery, bylo zjišťováno, jakým způsobem se žalobce prezentuje na místě nové bytové výstavby. Žalovaný zastával názor, že i zde se forma a charakter prezentace nijak neliší od podnikatelských subjektů poskytujících internetové připojení. Z porovnání údajů nacházejících se na plakátu žalobce a plakátu korporace SPCom dovedl, že ačkoliv na plakátu žalobce jsou uvedeny pojmy „členský příspěvek“ a „dobrovolníci“, prakticky se jedná o totožný způsob zviditelnění se, jaký použil komerční subjekt poskytující komerčně internetové připojení (korporace SPCom). Žalovaný tak nenašel rozdíly mezi prezentací žalobce a prezentací korporace SPCom ve shodném místě a čase. Považoval za zřejmé, že prezentace žalobce v nové výstavbě je koncipována jako produkt prodeje služby a nikoliv jako získávání či nábor nových členů. Žalovaný tak měl za to, že žalobce je nejen inzerován, ale i hodnocen jako subjekt, který poskytuje služby, které jsou typově shodné se službami nabízenými komerčními poskytovateli internetového připojení.
97. Dále se žalovaný zabýval otázkou výše ceny připojení porovnáním poplatku ve výši 290 Kč s cenou stanovenou dalšími subjekty internetového připojení. Dospěl ke zjištění, že výše členského příspěvku stanovená žalobcem se pohybovala na dolní hranici cen, kterou zatížili poskytováním své služby komerční poskytovatelé internetového připojení. Dle názoru žalovaného se žalobce pohyboval výši svého členského příspěvku v přímém soutěžním vztahu k těmto subjektům, tedy nijak nevybočoval z cen nacházejících se v případě poskytování internetového připojení v daném místě a čase.
98. Z důkazního řízení je dále zřejmé, že žalovaný hodnotil a dále zjišťoval tvrzení žalobce o uskutečňování prospěšné činnosti zahrnující podporu různých neziskových subjektů. Jednalo se například o Filharmonii Hradec Králové, Statutární město Hradec Králové, Základní uměleckou školu Jitro, Základní školu a Mateřskou školu Nový Hradec Králové apod. Některé z těchto subjektů uvedly, že s žalobcem vůbec nespolupracovaly, nenevidují žádné smlouvy na poskytnutí internetu, nebo připustily ústní dohodu o poskytování internetových služeb nebo uvedly, že je žalobce kontaktoval pouze za účelem instalování antény v budově tohoto subjektu.
99. Žalovaný v rámci důkazního řízení provedl i analýzu bankovního účtu žalobce. Prověřením bankovních výpisů pak dospěl ke zjištění, že hrazení členských příspěvků je charakteristické pro placení za opakovaně poskytovanou službu a nikoli úhradu členského příspěvku v pravém slova smyslu. Měl tak za to, že žalobce se chová obdobně jako komerční poskytovatelé internetového připojení vůči svým zákazníkům, když za pravidelnou měsíční platbu poskytuje služby internetového připojení. Tento názor je

podpořen i tím, že ti, co platbu na účet žalobce odesílají, ji identifikují jako platbu za internetové připojení. Takové zjištění pak není oporou pro tvrzení žalobce o dobrovolné a nijak finančně motivované činnosti těchto osob (členů).

100. V rámci důkazního řízení provedl správce daně svědecké výpovědi několika desítek členů žalobce a tyto výpovědi pak následně vyhodnotil. Účelem těchto svědeckých výpovědí bylo prověření smýšlení členů žalobce. Správce daně provedl prokazatelně náhodný výběr svědků v celkovém počtu 69, přičemž svědecké výpovědi 4 osob byly provedeny již v předcházejícím odvolacím řízení. Zaznamenané výpovědi pak žalovaný rozdělil do tří skupin. První skupinu tvořili svědci, kteří potvrdili, že jedinou službu, kterou od žalobce přijímají, je služba internetového připojení. Uvedli, že se na propagaci žalobce nikterak nepodílejí a o spolku hovořili odosobněně. Do druhé skupiny byly zařazeny svědecké výpovědi, z nichž správce daně dovodil, že svědci zodpověděli některé další otázky, měli tedy jakési povědomí o činnosti spolku, dokonce by se dalo i dovodit, že se o činnost spolku zajímají, nicméně žalovaný i tak tuto skupinu svědků hodnotil se závěrem, že důvodem jejich členství u žalobce je získání internetového připojení. Tito svědci dle žalobce se však o faktické fungování spolku nezajímají, nechodí na valné hromady, nevědí, kde má žalobce sídlo. Třetí skupinou pak tvořili svědci, kteří byli aktivními členy žalobce. Následně provedl žalovaný individuální posouzení jednotlivých vybraných odpovědí svědků:
- 29 % dotázaných dokázalo rozlišit, jakým typem člena je, zda řádným trestným primárním,
 - 84 % dotázaných uvedlo, že nechodí či nevyužívá akcí pořádaných žalobcem,
 - 87 % dotázaných uvedlo, že nebylo ani na jedné valné hromadě žalobce,
 - 61 % dotázaných nedokázalo uvést správně ani jeden orgán žalobce,
 - 77 % dotázaných uvedlo, že se nijak aktivně nepodílí na činnosti žalobce,
 - 55 % dotázaných zná pojem „správce oblasti“,
 - 99 % dotázaných nedokázalo vysvětlit svoje „ostrov“,
 - 62 % dotázaných nebylo schopno podat ani přibližné vysvětlení či charakteristiku cílů a poslání žalobce,
 - 86 % dotázaných se nezajímalo o rychlost připojení anebo podalo pouze obecnou odpověď (rychlé, stabilní),
 - 45 % dotázaných uvedlo, že ví, že žalobce podporuje různé projekty,
 - 88 % dotázaných nedokázalo uvést správně jméno předsedy žalobce,
 - 55 % dotázaných vůbec nevědělo, kde je sídlo žalobce, 19 % dotázaných uvedlo, že v Hradci Králové,
 - 81 % dotázaných uvedlo, že se nezajímalo o použití finančních prostředků získaných výběrem členských příspěvků.
101. Na základě hodnocení těchto důkazních prostředků dospěl žalovaný k jednoznačnému závěru, že většinová část dotazovaných členů o činnost žalobce nezajímá ani na ní nijak aktivně neparticipuje, vyslovil přesvědčení, že členové vnímají žalobce jako pouhého poskytovatele internetového připojení. Dále žalovaný hodnotil účast členů žalobce na

aktivitách a zvažoval, jak sám žalobce uvažuje o organizování pořádaných akcí a dospěl k závěru, že již samotný výběr prostor pro pořádání valné hromady a dalších akcí a aktivit svědčí o tom, že žalobce zdaleka nepočítal s tím, že by se těchto akcí mohla účastnit majoritní většina členů. Kapacita prostor pro plánované akce totiž činila přibližně 500 míst, přičemž z průběhu daňového řízení bylo zřejmé, že žalobce má celkem 5 000 členů. Žalovaný tak shrnul, že účast členů na hromadných akcích ve výši 0,5 % do 2 % lze považovat za neobvyklou a s ohledem na deklaraci činnosti žalobce za nezvykle nízkou. Žalovaný rovněž v této souvislosti zjišťoval informace dostupné na webových stránkách žalobce pod odrážkou Fórum, které někteří členové využívají pro své dotazy. Žalovaný zjistil, že ani v této části webových stránek se dle jeho názoru žalobce nereprezentoval jako spolek, ale jako běžný komerční subjekt, když uváděl hodinové rozpětí pro provozní dobu, dotazy vyřizovala konkrétně určená osoba prezentovaná jako technická podpora. Žalobce rovněž nabízel, že pokud bude internetové připojení nefunkční a pokud nedojde k nápravě, bude pro uživatele kompenzací jeden měsíc internetu zdarma. Žalovaný rovněž zjistil, že ve Fóru lze výjimečně zaznamenat i komunikaci relevantní tvrzení žalobce. Jednalo se však dle jeho názoru o minoritní část, když valná většina dotazů se dotýkala otázek internetového připojení.

V./2 Posouzení výběru důkazních prostředků a jejich hodnocení

102. Krajský soud konstatuje, že správce daně a potažmo žalovaný, vázáni povinností dané jim v ust. § 8 odst. 3 daňového řádu, v nově otevřeném odvolacím řízení doplnili důkazní prostředky na základě předem připravené koncepce, kdy žalobce vyzvali ve smyslu ust. § 92 daňového řádu, aby doložil a prokázal požadované skutečnosti, dále doplnili důkazní řízení o další zjištěné skutečnosti a provedli výslechy svědků.
103. Správce daně na žalobci požadoval, aby prokázal, že jeho činnost je fakticky činností ve smyslu ustanovení § 61 písm. a) zákona o DPH, aby určil faktické místo uskutečňování své činnosti, konkrétní položkovou kalkulaci členského příspěvku, soupisy členů rozdělení na členy primární, řádné pasivní a řádné aktivní a prokázal způsob jejich odměňování, dále, aby vysvětlil pojem „komplex služeb poskytovaných hlavním počítačem“, v neposlední řadě aby doložil tvrzenou podporu různých neziskových subjektů v dlouhodobém horizontu a použití obdržovaných členských příspěvků. Reakce žalobce na konkrétní otázky správce daně však nevybočovala z obecného rámce, když znovu zdůraznil, že poskytnuté členské příspěvky jsou od DPH osvobozeny, všichni členové vykonávají pro žalobce činnost dobrovolně, správci přípojných bodů mají nárok na kompenzaci nákladů poukázkami na zboží, zdůraznil, že není jeho povinností vést položkovou kalkulaci členského příspěvku a upozornil, že správce daně měl k dispozici účetnictví, z něhož použití vybraných členských příspěvků vyplynulo. Následnou, v pořadí druhou výzvou, vyžadoval správce daně předložení důkazů o konání valných hromad. K tomu žalobce předložil pozvánky a zápisy z uskutečněných valných hromad.
104. Krajský soud k takto prezentované reakci žalobce nemůže než přisvědčit názoru žalovaného, že žalobce po podaných výzvách setrval pouze v rovině obecného tvrzení. Tím žalovanému neposkytl prostor pro jeho další úvahy, které by na základě sdělení konkrétních údajů mohl provést. Postup správce daně a potažmo žalovaného byl tedy v souladu s daňovým řádem, když v rámci důkazního řízení doplnil další důkazy dotýkající se otázky, jak vnímá žalobce jeho okolí, jaká je cena připojení u jiných subjektů a jaké služby jsou poskytovány nečlenům spolku. Správce daně provedl rovněž

analýzu bankovního účtu žalobce. Žalovaný si provedení těchto důkazů vyžádal na správci daně teprve poté, co požadavky na doplnění důkazního řízení ze strany žalobce byly splněny pouze v obecné rovině. Lze tedy konstatovat, že žalobce na výzvu nereagoval požadovaným způsobem a naopak správce daně a žalovaný postupovali v souladu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, tedy že dbali, aby skutečnosti rozhodné pro zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

105. Správce daně provedl místní šetření v oblastech dokončované výstavby nových bytových domů a posouzením aktivit žalobce v těchto lokalitách dospěl k závěru, že prezentace žalobce je koncipována jako produkt prodeje služby a nikoli jako reklama na získání nových členů spolku. Jeho konečné hodnocení, že žalobce poskytuje služby, které jsou typově shodné se službami nabízenými komerčními poskytovateli internetového připojení, tak odpovídá skutečnostem zjištěným při místním šetření i v sídle žalobce, tak jak žalovaný uvádí v odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodech 38 až 40. Krajský soud se k tomuto názoru přiklání.
106. Žalovaný v rámci důkazního řízení hodnotil rovněž cenovou politiku stanovenou žalobcem odrážející výši členského příspěvku v celkové hodnotě 290 Kč. Správce daně pro toto hodnocení provedl srovnání cen za internetové připojení od několika subjektů (v řádu přibližně dvou desítek) a jeho závěr, že výše členského příspěvku stanovená žalobcem ve výši 290 Kč v předmětném období se pohybovala na dolní hranici cen těch subjektů, které poskytovaly internetové připojení v daném místě a čase, lze považovat za zákonný.
107. Žalovaný v rámci důkazního řízení hodnotil rovněž tvrzení žalobce o uskutečňování prospěšné činnosti zahrnující podporu různých neziskových subjektů - Filharmonie Hradec Králové, Statutární město Hradec Králové, Základní škola a Mateřská škola Nový Hradec Králové, Základní umělecká škola Jitro Hradec Králové. V rámci hodnocení těchto důkazních prostředků dospěl žalovaný k závěru, že žalobce určitý typ podpory vzpomínaných subjektů fakticky poskytuje. Nicméně žalovaný hodnotil tuto činnost, tedy určitou podporu těchto nepodnikatelských subjektů, ne zcela ve prospěch tvrzení žalobce, že se v jeho případě jedná o spolkovou činnost dle ust. § 61 písm. a) zákona o DPH osvobozenou. Naopak ji označil jako činnost nevybočující ze zvyklostí běžných v daném oboru u komerční sféry. S tímto názorem se krajský soud ztotožňuje a konstatuje, že důkazní prostředky hodnocené žalovaným pro obhajobu tohoto názoru obstojí. Dva oslovené subjekty (tedy Filharmonie Hradec Králové a Statutární město Hradec Králové) uvedly, že s žalobcem nespolupracovaly, Základní a Mateřská škola Nový Hradec Králové a Základní umělecká škola Jitro připustily určitou dohodu o poskytování internetových služeb.
108. Dále žalovaný provedl analýzu bankovního účtu žalobce se závěrem, že výdaje spojené s aktivitami pro členy (pan K. J. a pan K. Z.) lze považovat za výdaje zcela běžné i u subjektů působících v komerční sféře. Dále žalovaný zjišťoval, jak je platba, žalobcem uvedeného členského příspěvku označována subjekty, kteří platbu provádějí. Bylo zjištěno, že většina plateb nemá uvedenou žádnou poznámku, sporadicky je uveden pojem „členský příspěvek“, přičemž pojem „internet“ je uveden mnohonásobně častěji. Z těchto důkazních prostředků lze ve shodě s názorem žalovaného konstatovat, že žalobce se chová obdobně jako komerční poskytovatelé internetového připojení a za pravidelnou měsíční platbu je zákazníkům poskytována služba.

109. Shora vzpomínanými důkazy tak bylo dle názoru krajského soud prokázáno, že se žalobce svou prezentací neliší od subjektů působících v běžném podnikatelském prostředí a lze i dovodit, že takto o něm mohou smýšlet i osoby, které s žalobcem přišly do styku. Cenová politika stanovená žalobcem, navzdory tomu, že je jím označována jako platba členského příspěvku, se neliší od cenové politiky podnikatelských subjektů působících při poskytování internetového připojení. Žalobci nelze upřít, že poskytuje určitou podporu neziskových subjektů, nicméně tuto činnost lze označit za běžnou v daném oboru i v komerční sféře. Rovněž tak výpisy z bankovních účtů neprokázaly, že by ze strany převážné většiny uživatelů internetu byla částka 290 Kč chápána jako členský příspěvek. Lze souhlasit s názorem žalovaného, že se žalobce chová obdobně jako komerční poskytovatelé vůči svým zákazníkům, když za pravidelnou měsíční platbu poskytuje služby internetového připojení. Lze tak shrnout, že žalobce se nejen chová a prezentuje jako běžný komerční poskytovatel internetového připojení, ale takto je vnímám a hodnocen i vnějším prostředím. Na svých webových stránkách nabízí služby internetového připojení široké veřejnosti, nikoliv spolkovou činnost jako takovou. Žalobce tím, že stanovil výši platby prezentované jako členský příspěvek ve výši 290 Kč, se již v době rozhodné pohyboval v dolní mezi konkurenčního pásma cen.
110. Krajský soud věnoval pozornost rovněž další fázi důkazního řízení, ve které správce daně prověřoval smýšlení členů žalobce, a to na základě výsledků svědků, jejichž výběr byl dle názoru žalovaného učiněn prokazatelně náhodným výběrem. Správce daně přitom konstatoval, že vzhledem k neposkytnutí požadovaných seznamů žalobce, musel správce daně vybrat první množinu svědků ze seznamu, který měl k dispozici a seznam zpracoval v programu IDEA, a to tím způsobem, že z předmětného seznamu vyřadil ty členy, kteří měli ukončené členství před 31. 12. 2011 a z této množiny vybral každého stého člena vzhledem k tomu, že v seznamu nejsou údaje o datu narození ani rodná čísla. Správce daně uvedl, že při výběru svědků dbal na jejich zastoupení z různých oblastí regionu, a to jak řádných, tak čestných členů. Je rovněž zřejmé, že protokoly o svědeckých výpovědích jsou součástí spisového materiálu a lze z nich dále rovněž dovodit, že o konání těchto svědeckých výpovědí byl žalobce řádně vyrozuměn. K takto provedenému výběru svědků, kteří měli ozřejmit správci daně jejich pozici ve spolku žalobce, nemá krajský soud námitky a považuje je za transparentní a rovněž zajišťující objektivitu takto pořádaných důkazů. Pokud byl takto proveden výslech celkem 69 svědků a 4 svědecké výpovědi byly převzaty již z minulého odvolacího řízení, lze se ztotožnit s názorem žalovaného, že daný vzorek lze považovat za dostatečně reprezentativní. Takto provedené svědecké výpovědi pak žalovaný rozřadil do tří skupin, z nichž první reprezentovalo 41 svědků, které lze označit za členy pasivní, přijímající od žalobce jedinou službu, a to internetové připojení, a neměli o činnosti spolku bližší povědomí, druhou skupinu čítající 28 svědků, kteří na rozdíl od první skupiny již o činnosti spolku byli schopni sdělit určité informace týkající se např. pořádaných akcí a mohli tak vytvářet představu, že se jedná o členy spolku, kteří se o jeho činnost fakticky zajímají. Třetí skupinu pak tvořili 4 aktivní členové žalobce. Při analýze svědeckých výpovědí žalovaný shledal, že 20 svědků (tj. 29 % dotázaných) dokázalo rozlišit, jakým typem člena je, zda řádným, čestným či primárním, 37 členů (tj. 54 % dotázaných) přiznalo, že neví či si nepamatuje tento základní údaj uvedený žalobcem ve Stanovách, zbývajících členové uvedli jiné označení, 58 členů (tj. 84 % dotázaných) uvedlo, že nechodí či nevyužívá akcí pořádaných daňovým subjektem, 60 členů (tj. 87 % dotázaných) uvedlo, že nebylo ani na jedné valné hromadě, 42 členů (tj. 61 % dotázaných) nedokázalo uvést správně ani jeden

orgán žalobce, 53 členů (tj. 77 % dotázaných) uvedlo, že se nijak aktivně nepodílí na činnosti žalobce, 38 členů (tj. 55 % dotázaných) zná pojem „správce oblasti“, 68 členů (tj. 99 % dotázaných) nedokázalo vysvětlit pojem „ostrov“ tak, jak je vysvětlen daňovým subjektem ve Stanovách, 43 členů (tj. 62 % dotázaných) nebylo schopno podat ani přibližné vysvětlení či charakteristiku cílů a poslání žalobce, 59 členů (tj. 86 % dotázaných) uvedlo, že neví, nezajímá se o rychlost připojení nebo v této souvislosti podalo obecnou odpověď (rychlé, stabilní, nestabilní atd.), 31 členů (tj. 45 % dotázaných) uvedlo, že ví, že žalobce podporuje různé projekty, 38 členů (tj. 55 % dotázaných) uvedlo, že si toho vědomo není, 61 členů (tj. 88 % dotázaných) nedokázalo uvést správně jméno předsedy žalobce, 38 členů (tj. 55 % dotázaných) vůbec nevědělo, kde je sídlo žalobce, dalších 13 členů (tj. 19 % dotázaných) uvedlo, že je v Hradci Králové. Z těchto důkazů žalovaný dovedl, že většinová část dotázaných členů se o činnost žalobce nezajímá a že více než jako za spolek považují žalobce za pouhého poskytovatele internetového připojení, tedy stejně jako každou jinou obchodní korporaci působící v dané oblasti. Vlastní spolkové činnosti se věnuje úzká skupina členů. Při velikosti členské základny čítající 5 000 členů aktivní členové svolávají valné hromady do prostor nedosahujících ani polovinu potřebné kapacity. To je možné prokázat i velikostí prostor, do něhož daňový subjekt valné hromady svolával do roku 2018. Účast členů žalobce na valných hromadách ve výši od 0,5 % do 2 % považoval žalovaný za neobvyklou a s ohledem na deklaraci činnosti žalobce za nezvykle nízkou. Ve shodě s žalovaným tak krajský soud považoval za zřejmé, že na faktické činnosti žalobce se podílí úzká skupina osob. Většina ze členské základny žalobce je pasivní, na akcích a aktivitách žalobce se nepodílí a ani podílet nechce. Ačkoliv se žalobce formálně nazývá „spolkem“, faktický spolkový život nevede, jelikož jeho vlastní členové se za členy spolku nepovažují a většina členů nevykonává činnosti pro spolkový život typické. Vzniká tak závazek žalobce poskytnout svému členovi službu v podobě internetového připojení, za což se takový člen zavázal platit žalobci úplatu – příspěvek. Takový závazkový vztah lze označit za inominační ujednání, z něhož vyplývá, že žalobce poskytuje ekonomickou činnost v podobě služby.

V./3 Posouzení žalobních námitek

111. Krajský soud se na základě shora uvedeného nemohl přiklonit k námitce žalobce, dle níž je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný v nově otevřeném odvolacím řízení provedl podrobné doplnění důkazních prostředků, ať již na základě vlastní vyhledávací činnosti, či formou svědeckých výpovědí. Zjištěné skutečnosti pak podrobně analyzoval a vyslovené závěry pak odůvodnil v souladu se zásadami daňového řádu. Lze sice přisvědčit názoru žalobce, dle něhož nelze souběžně posuzovat, zda žalobce poskytováním služeb nezpůsobuje narušení hospodářské soutěže a současně zda členské příspěvky nepředstavují tržby za služby internetového připojení, nicméně takto naznačené souběžné posuzování v napadeném rozhodnutí shledat nelze. Je z něho totiž naprosto zřejmé, že v nově otevřeném odvolacím řízení již žalovaný nezvažuje případnou aplikaci ust. § 61 písm. a) zákona o DPH, když najisto na základě shora prezentovaného důkazního řízení postavil, že žalobce vykonává ekonomickou činnost, neboť soustavně poskytuje službu internetového připojení za úplatu, takže tyto služby poskytované žalobcem členům i nečlenům spolku jsou zdanitelným plněním ve smyslu ust. § 2 odst. 2 zákona o DPH a jako takové vstupují do výpočtu obratu pro účely registrace k DPH ve smyslu ust. § 4a uvedené právní úpravy a vzhledem k tomu, že tento obrat přesáhl 1 milion Kč, stal se žalobce plátcem daně v souladu s ust. § 6 této právní úpravy. V této

souvislosti je dále nutno podotknout, že žalobce byl v průběhu nově otevřeného dovolacího řízení správcem daně vyzván k prokázání, v jakém poměru vykonával v době rozhodné činnost neziskovou a činnost ekonomickou, žalobce však na tuto výzvu požadované konkrétní údaje nepředložil. Správce daně a potažmo žalovaný na základě vlastního šetření tak dospěli k závěru, že bylo prokázáno, že činnost žalobce nelze považovat za činnost vymezenou ust. § 217 občanského zákoníku, neboť žalobce svou výdělečnou činnost provozuje jako činnost hlavní, přičemž vedlejší činnost představuje výměna zkušeností a informací. Žalobce tak poskytoval službu spočívající v umožnění internetového připojení za úplatu.

112. Krajský soud nemohl přisvědčit názoru žalobce, že se daňové orgány vůbec nezaobíraly otázkou způsobu nakládání s finančními prostředky získanými ze zaplacených členských příspěvků. Jak již bylo shora uvedeno, žalobce na základě výzev správce daně na doplnění důkazních prostředků předložil pouze obecná tvrzení. Postup správce daně a potažmo žalovaného byl tedy v souladu s daňovým řádem, když v rámci důkazního řízení doplnil další důkazy dotýkající se otázky, jak vnímá žalobce jeho okolí, jaká je cena připojení u jiných subjektů a jaké služby jsou poskytovány nečlenům spolku. Správce daně provedl rovněž analýzu bankovního účtu žalobce. Žalovaný si provedení těchto důkazů vyžádal na správci daně teprve poté, co požadavky na doplnění důkazního řízení ze strany žalobce byly splněny pouze v obecné rovině. Na úrovni obecného tvrzení setrval žalobce i v podané žalobě, kde uvedl, že v celé své dosavadní historii veškerý výtěžek ze své činnosti použil pouze na úhradu vynaložených nákladů, na udržení infrastruktury a její nákladnou údržbu. Nelze tak souhlasit s názorem žalobce, že žalovaný nesplnil svoji důkazní povinnost tak, jak mu ukládá ust. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu.
113. Krajský soud se rovněž zabýval námitkou žalobce, že jeho činnost nesplňuje definiční znaky podnikání podle ust. § 420 odst. 1 občanského zákoníku, tj. samostatnost, soustavnost, vlastní odpovědnost podnikatele a účel spočívající v dosažení zisku. Lze konstatovat, že není sporné, že žalobce svou činnost vykonává samostatně a soustavně. V souvislosti se zkoumáním, zda činnost žalobce je vykonávána za účelem dosažení zisku, žalobce odkázal na usnesení Krajského soudu v Brně, č. j. 50 Cm 65/2017-566 ze dne 3. 6. 2019, kterým soud zrušil s likvidací spolek Oslavany.NET a toto rozhodnutí bylo zrušeno usnesením Vrchního soudu v Olomouci, č. j. 8 Cmo 236/2019-614. V něm soud konstatoval, že nebylo prokázáno, že spolek provozuje činnost v podobě poskytování telekomunikačních služeb za účelem dosažení zisku. Z průběhu daňového řízení ve zde přezkoumávané věci vycházel žalovaný rovněž z účetnictví žalobce. Z něho dovodil, že při ověřování způsobu nakládání s členskými příspěvky nebylo prokázáno, že veškerý výtěžek z činnosti žalobce byl použit na úhradu vynaložených nákladů, na budování infrastruktury a její údržbu a upgrade. Z účetnictví vyplynulo, že na bankovních účtech žalobce byly zůstatky ve výši několika milionů Kč, žalobce pravidelně dosahoval kladných hospodářských výsledků a některé své aktivní členy vyplácel. Lze se tak přiklonit k názoru žalovaného, že skutečnost, že velká část zisků žalobce je ponechávána na jeho bankovních účtech, v tomto ohledu se žalobce nijak neodlišuje od jiných podnikatelských subjektů, jejichž plnění je navíc zatíženo DPH. Podle žalovaného tímto způsobem žalobce hradil činnost svých aktivních členů, zejména správců oblastí a výše členského příspěvku byla nastavena tak, aby činnost byla pro žalobce zisková.
114. Skutečnost, že žalobce provozuje svou činnost na vlastní odpovědnost, byla dle názoru žalovaného prokázána, když při svých závěrech nevycházel pouze ze svědeckých

výpovědí, ale například i z příspěvků členů žalobce na diskuzním fóru. Možnost reklamace služeb žalobce dále ve svých svědeckých výpovědích připustili např. i paní F., V. či pan V. Krajský soud přisvědčil při posuzování těchto důkazů názoru žalobce, že další svědci- tedy paní P., paní Z., pan F. a pan M. ve svých svědeckých výpovědích uvedli, že reklamace služeb u žalobce není možná, nicméně takto prezentované dílčí důkazy nemohou v celkovém objemu všech důkazních prostředků základní myšlenkovou koncepci žalovaného vyvrátit.

115. Krajský soud nepřisvědčil názoru žalobce, dle něhož je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť dle názoru žalobce žalovaný opírá svůj závěr o skutečné povaze činnosti žalobce coby podnikání o řadu zjištění, která jsou pro posouzení pojmových znaků podnikání zcela irelevantní. Je sice zřejmé, že zdejší soud v předcházejícím soudním řízení žalovaného zavázal, aby najisto postavil, že činností žalobce dochází ve smyslu ust. § 61 písm. a) zákona o DPH k narušení hospodářské soutěže, nicméně pokud žalovaný v rámci nově otevřeného důkazního řízení od aplikace daného ustanovení ustoupil, neboť provedené další důkazy začaly svědčit ve prospěch názoru, že činnost žalobce vykazuje znaky ekonomické činnosti, nelze v takovém postupu spatřovat nezákonnost. Jestliže tedy žalovaný dospěl ke zjištění, že žalobce vlastně vykonává tutéž činnost jako subjekty komerční sféry a stran cenové politiky nenachází rozdíly mezi cenovou politikou stanovenou žalobce (nazvanou jako platba členského příspěvku) a cenovou politikou podnikatelských subjektů působících na trhu poskytování internetového připojení, a dále že vlastně spolkový život nevede, lze tyto názory považovat za dílčí zjištění, která zařazením do širšího kontextu konečné závěry žalovaného potvrzují.
116. Nelze souhlasit s názorem žalobce, že se napadené rozhodnutí potýká s absencí důkazů spolehlivě prokazujících, že činnost žalobce je podnikáním. Žalobce tak tvrdí, že plnění, která poskytuje svým členům protihodnotou členského příspěvku, nemohou představovat služby za úplatu ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, tedy předmět daně. Tyto závěry opírá o judikaturu Soudního dvora EU, z níž plyne, že přímá souvislost s plněním znamená, že existuje přímá souvislost mezi plněním na straně jedné a přímým protiplněním, tedy úplatnou na straně druhé. Existence předmětu daně je dle Soudního dvora EU podmíněna existencí zjevné příčinné souvislosti mezi rozsahem úplaty a rozsahem poskytovaného plnění. Krajský soud má a rozdíl od žalobce za to, že v dané věci je příčinná souvislost dána. Svědčí o tom důkazy provedené správcem daně a žalovaným v průběhu nově otevřeného odvolacího řízení a shora v tomto rozsudku vzpomínané. Tyto závěry nemohou být vyvráceny poukazem žalobce na to, že všichni členové hradí příspěvky ve stejné výši bez ohledu na lokalitu. Ze samotného odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá závěr žalovaného o tom, že činnost žalobce je činností ve smyslu ust. § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích. Žalovaný dostatečně důkazními prostředky doložil, že se žalobce chová jako běžný poskytovatel internetového připojení, tedy komerční subjekt, a že vykonává ekonomickou činnost, neboť soustavně poskytuje službu internetového připojení za úplatu.
117. Pokud jde o námitku žalobce, že jeho činnost nespĺňuje definici podnikání v elektronických komunikacích podle ust. § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích, neboť žalobce neposkytuje veřejně dostupné služby, na vznik členství není právní nárok a kvalita služeb poskytovaných žalobcem kolísá, krajský soud ve shodě

s názorem žalovaného konstatuje, že z podstaty činnosti žalobce vyplývá, že jím poskytované služby jsou veřejně dostupné. O členství ve spolku žalobce může požádat kdokoli, přičemž skutečnost, že žalobce může žádost o členství ve spolku odmítnout, není nikterak specifická pro spolkovou činnost, neboť rovněž podnikatelé nejsou povinni přijmout jakoukoli zakázku, či jakéhokoli klienta, přičemž důvody pro odmítnutí mohou být taktéž různé.

118. Žalobce měl za to, že žalovaný nedostal požadavkům ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, když neprovedl zhodnocení každé svědecké výpovědi zvlášť a poté zhodnotit všechny tyto důkazy dohromady. Ani této žalobní námitce krajský soud nepřisvědčil. Nejprve je nutno konstatovat, že vybraný počet svědků lze vzhledem k celkovému počtu uváděných členů žalobce považovat za dostatečně reprezentativní. K hodnocení provedených svědeckých výpovědí je možno bezesporu přistoupit z různých úhlů pohledu, podmínkou je pouze postupovat v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Správce daně této podmínce dostal. Tím že každý důkaz posoudil jednotlivě, dospěl k názoru, že provedené svědecké výpovědi vykazují určité společné rysy a ty se pak staly kritériem pro rozdělení důkazů na tři skupiny. V tomto postupu nelze spatřovat porušení ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. S konečným hodnocením důkazů shora vzpomínaných je krajský soud ve shodě s žalovaným. Převážná většina vyslechnutých svědků totiž vypověděla, že jedinou motivací k jejich členství ve spolku byla potřeba internetového připojení. Lze souhlasit s názorem žalovaného, že takto prezentované vnímání jednotlivých členů spolku je klíčové pro samotné posouzení pravé povahy činnosti žalobce. Nelze rovněž odhlédnout od toho, že žalovaný před samotným provedením těchto důkazů ozřejmil, na základě jakých kritérií samotný výběr svědků prováděl. I tento postup lze považovat za souladný s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. Pokud žalovaný v případě jednoho svědka nereagoval na námitku žalobce zpochybňující jeho nestrannost, lze souhlasit s žalobcem, že takový postup je ze strany daňových orgánů chybným, nicméně na základě takto ojedinělé odůvodněné námitky nelze považovat celé daňové řízení za nezákonné. Důkazy nevybočující z požadavků daňového řádu a koneckonců i požadavků zákonnosti postupu daňových orgánů tvoří v porovnání s tímto ojedinělým excesem naprostou většinu.
119. K žalobní námitce poukazující na překážku litispendence se zdejší soud vyjádřil již v předcházejícím soudním řízení vedeném pod sp. zn. 31 Af 54/2016. Od svého dříve vysloveného závěru se nemá v nynějším řízení důvod odchýlit. Znovu tedy konstatuje, že *„vydání rozhodnutí o registraci k DPH nemohla za dané situace bránit ani namítaná překážka litispendence. Správní řízení ohledně registrace k DPH je řízením samostatným a na řízení o vyměření daně z příjmů na základě daňové kontroly i řízením nezávislým. I když v daném případě lze spatřovat určitou kontinuitu v tom, že po zahájení daňové kontroly k dani z příjmů získal správce daně informace, které ho následně vedly k zahájení řízení o registraci k DPH. Přesto lze konstatovat, že se jedná o dvě samostatná a nezávislá řízení, takže překážka litispendence je z podstaty věci vyloučena.“* Na takto vyslovené závěry tedy v plném rozsahu odkazuje.

V./4 Závěrečné shrnutí průběhu daňového řízení a hodnocení jeho výsledků

120. Krajský soud konstatuje, že velice důsledně posuzoval důkazy, které žalovaný po zrušení jeho rozhodnutí zdejším soudem doplnil, a hodnotil je z pohledu námitek žalobce vyslovených v podané žalobě. Zaměřil přitom především pozornost na posouzení, zda postup žalovaného byl v souladu se zásadou materiální pravdy, tak jak vyžaduje ust. § 8

odst. 3 daňového řádu. Hodnocením jednotlivých důkazů doplněných správcem daně a potažmo žalovaným v nově otevřeném odvolacím řízení, svědeckých výpovědí nevyjímaje, se krajský soud přiklonil k názoru žalovaného, že žalobce neposkytuje služby jako protihodnotu členského příspěvku pro vlastní členy spolku ve smyslu ust. § 61 písm. a) zákona o DPH. Lze sice připustit, že v počátcích existence žalobce by bylo možno v jeho působení spolkovou činnost spatřovat, nicméně v době, kdy takovou činnost hodnotil správce daně, tedy k datu 1. 1. 2013, již žalobce vykazoval znaky ekonomické činnosti specifikované ustanovením § 5 odst. 2 zákona o DPH, tedy poskytoval služby za úplatu – internetové připojení, což představuje ve smyslu ust. § 2 odst. 1 uvedené právní úpravy předmět daně, tedy zdanitelné plnění.

121. Vzhledem k tomu, že obrat žalobce přesáhl 1 mil. Kč, stal se tak plátcem daně ve smyslu ust. § 6 zákona o DPH. Správce daně tak postupoval v souladu s příslušnou právní úpravou, když žalobce, jako plátce DPH, z moci úřední zaregistroval.
122. Krajský soud tak má na základě výsledků daňového a potažmo důkazního řízení za to, že žalobce neprokázal svá tvrzení o tom, že se v případě členských příspěvků jedná o osvobozená plnění a naopak žalovaný svoje zjištění, že se žalobce chová jako běžný komerční poskytovatel internetového připojení, tedy jako komerční subjekt, řádně podložil zjištěnými důkazními prostředky. Jeho závěr, že žalobce vykonává ekonomickou činnost, neboť soustavně poskytuje služby internetového připojení za úplatu, tak lze považovat za zákonný.
123. Ve vazbě na shora uvedené krajský soud podotýká, že závěry vyslovené Krajským soudem v Brně ve věci sp. zn. 29 Af 75/2019 jsou obdobné jako závěry vyslovené zdejším soudem v projednávané věci.
124. Krajskému soudu tedy nezbylo, než žalobu ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s., jako nedůvodnou zamítnout.
125. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Hradec Králové 25. května 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu