

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců Mgr. Michala Bobka a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **PilsFree, z. s.**, se sídlem Tachovská 1373/41, Plzeň, zastoupený Mgr. Michalem Korandou, advokátem se sídlem Jeseniova 51, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 6. 9. 2022, č. j. 57 Af 1/2022-156,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předcházející řízení

[1] Žalobce je zapsaným spolkem poskytujícím svým členům připojení k internetu. Pravidelné měsíční platby členů ve výši 300 Kč v daňových přiznáních vykazoval jako členské příspěvky podle stanov přijaté spolkem, tedy plnění osvobozená od daně ve smyslu § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů"). Daňové orgány dospěly na základě daňové kontroly k závěru, že předmětné platby představovaly úplatu za službu v podobě poskytování připojení k internetu. Jednalo se tedy o příjmy podléhající dani z příjmů ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o dani z příjmů dani.

[2] Z hlediska skutkového je pro danou věci podstatné, že Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále „správce daně") zahájil u žalobce dne 27. 11. 2017, respektive dne 8. 3. 2019 kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, respektive 2015.

Měl pochybnosti, zda se v případě plateb, které žalobce vykazoval v přiznáních k dani z příjmů za příslušná zdaňovací období jako plnění osvobozená od daně ve smyslu § 19 odst. 1 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů, skutečně jedná o členské příspěvky členů spolku. Ve zprávě o daňové kontrole (č. j. 1631989/20/2301-61561-402926) projednané s žalobcem dne 25. 8. 2020 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) dospěl správce daně ke zjištění, že předmětné platby s přihlédnutím k § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), ve skutečnosti představují platby za žalobcem poskytované služby v podobě připojení k internetu. Jedná se tudíž o příjmy, které jsou v souladu s § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů předmětem daně z příjmů právnických osob.

[3] Správce daně proto dne 28. 8. 2020 vydal dodatečné platební výměry (dále též „rozhodnutí správce daně“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 (č. j. 1694375/20/2301-51523-401144) a roku 2015 (č. j. 1694427/20/2301-51523-401144). Prvním uvedeným rozhodnutím byla žalobci doměřena daň vyšší o částku 2 824 920 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 564 984 Kč, druhým uvedeným rozhodnutím správce daně žalobci doměřil daň vyšší o částku 2 527 570 Kč a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 505 514 Kč.

[4] Proti oběma dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o nichž žalovaný rozhodl ve smyslu § 7 odst. 2 daňového řádu společným rozhodnutím. Žalobce v odvoláních, která opakovaně doplnil, namítal mimo jiné nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole, porušení právní jistoty a legitimního očekávání a neunesení důkazního břemene správce daně ve vztahu k prokázání dissimulace. Rozporoval rovněž závěr správce daně, že žalobce je fakticky podnikatelským subjektem, nikoli spolkem (tj. i veřejně prospěšným poplatníkem). V tomto směru zejména tvrdil, že nepůsobí na trhu telekomunikačních služeb a že hlavním účelem spolku nemusí být nutně výkon spolkové činnosti, tedy že i v rámci hlavní činnosti spolek může dosahovat zisku. Za členské příspěvky navíc členové žalobce získávali i další výhody, než jen připojení k internetu.

[5] Rozhodnutím ze dne 2. 11. 2021, č. j. 38732/21/5200-11434-711926, žalovaný změnil obě rozhodnutí správce daně tak, že vypustil výrokovou část, ukládající žalobci povinnost zaplatit penále; ve zbytku rozhodnutí správce daně potvrdil. Ztotožnil se se závěrem správce daně, že žalobcem přijímané platby ve výši 300 Kč měsíčně, formálně deklarované jako členské příspěvky, ve skutečnosti představovaly platby za žalobcem poskytované služby v podobě připojení k internetu. Jednalo se tak o příjmy z podnikání, podléhající dani z příjmů ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoli o členské příspěvky, tedy příjmy od daně osvobozené ve smyslu § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 téhož zákona.

[6] Správce daně dle žalovaného k uvedenému závěru dospěl komplexní analýzou žalobce a jeho činnosti. Opíral se o množství provedených důkazů, mimo jiné o interní výkazy i veřejně dostupné listiny žalobce (např. webová prezentace), srovnání s komerčními (podnikatelskými) poskytovateli internetu, místní šetření u vybraných členů žalobce nebo svědecké výpovědi členů žalobce. V souladu se správcem daně žalovaný konstatoval, že činnost žalobce spočívá převážně v komerčním – úplatném a profesionálně zajišťovaném – poskytování internetu koncovým zákazníkům, nikoli v naplňování společného zájmu členů, tj. v podpoře a dosahování stanovami deklarovaných (neziskových) účelů žalobce. Proto i charakter vztahu členů s žalobcem odpovídá vztahu mezi komerčním poskytovatelem internetu a jeho zákazníky.

[7] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u krajského soudu. V té především namítal, že žalovaný (resp. správce daně) neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností vylučujících aplikaci § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů. Neprokázal dissimulaci žalobce v míře „*vylučující rozumnou pochybnost*“. Podle žalobce bylo třeba prokázat, že skutečným vztahem mezi ním a jeho členy není vztah členství, tvořený právy a povinnostmi člena spolku. Žalovaným dovozený závěr, že žalobce a jeho členové členství pouze simulují, se však opírá o důkazy, které žalobce v žalobě jednotlivě zpochybnil. Žalovaný dále přezkoumatelným způsobem nevysvětlil, proč stanovami deklarovaným cílům stěžovatele odporuje motivace většiny členů využívat členství jen pro čerpání připojení k internetu. Z rozhodnutí žalovaného se nepodává ani relevance řady jiných zjišťovaných skutečností pro posouzení uvedené rozhodné otázky simulace. Totéž platí pro úvahy žalovaného ohledně podnikání žalobce – pro věc podstatné ustanovení § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů s pojmem podnikání nijak neoperuje.

[8] Na straně druhé se pak žalovaný nijak nezabýval skutečnou vůlí členů žalobce. Nesprávně hodnotil mimo jiné důkazy výslechem svědků, jejichž počet byl pro obecná zjištění o motivaci členů zcela nedostatečný. Žalobce dále namítal rozpor s principem právní jistoty a předvídatelnosti. Na základě daňové kontroly na dani z příjmů za zdaňovací období let 2014 a 2015 dospěly daňové orgány k naprosto opačným závěrům, než při daňové kontrole provedené v roce 2012 za období roku 2008, která u žalobce žádná pochybení nezjistila.

[9] Krajský soud žalobu napadeným rozsudkem zamítl. Za podstatu sporu považoval otázku skutečné povahy měsíčních plateb ve výši 300 Kč přijímaných žalobcem, tedy posouzení, zda tyto platby nejen formálně, ale i fakticky představují členské příspěvky, nebo zda se jedná o úplatu za službu v podobě připojení k internetu. Při posouzení uvedené otázky bylo podle krajského soudu třeba hodnotit soulad faktického fungování žalobce s povahou jeho právní formy, tj. posoudit případnou simulaci spolkové činnosti žalobce s ohledem na definiční kritéria spolku. Daňové orgány postupovaly v intencích tohoto požadavku a prostřednictvím řetězce nepřímých důkazů dospěly k závěru, že žalobce ve skutečnosti osobám poskytuje službu (připojení k internetu) za úplatu, nikoli členství ve spolku. Soud proto nepřisvědčil namítanému nedostatku důvodů rozhodnutí žalovaného.

[10] Dělicí linii poskytování služeb a spolkové činnosti krajský soud vedl s odkazem na soukromoprávní úpravu především pomocí kritéria existence společného zájmu, který je naplňován dobrovolnou činností členů. Tomu jako charakteristika spolku odpovídá široké zapojení členů a realizace členských práv. Jak zjistily daňové orgány z provedených listinných důkazů, většina členů žalobce v tomto směru nebyla aktivní, neprojevovala skutečnou vůli sdružovat se a dosahovat deklarovaných cílů žalobce. Rovněž webová prezentace žalobce se zaměřovala prakticky výlučně na poskytování internetového připojení za úplatu, nikoli na spolkovou činnost. Žalobce se též objevoval mezi poskytovateli internetu ve výsledcích internetového vyhledávání. Krajský soud dále odkázal na obsah evidence členů žalobce a ve shodě s daňovými orgány dovodil, že jedinou rolí členů, kteří se jinak na fungování žalobce nepodílí, je měsíční platba „*příspěvků*“.

[11] Krajský soud se dále zabýval zákonností dokazování výslechy svědků. Vyslechnuto bylo celkem 25 svědků – členů žalobce, což krajský soud považoval za dostatečné vzhledem k okolnostem věci. Správce daně provedl výběr svědků náhodně, vyslechl též

všechny svědky navržené žalobcem. Krajský soud dále aproboval hodnocení uvedených důkazů a z nich učiněná skutková zjištění. Vyslechnuté osoby takřka shodně uvedly, že klíčovým důvodem jejich členství bylo zajištění přístupu k internetu. Ostatních benefitů si část svědků byla vědoma, avšak nevyužívala jich, taktéž se tyto osoby aktivně nepodílely na spolkové činnosti žalobce. Za této situace není obcházením důkazního břemene správce daně po žalobci požadovat, aby vyvinul procesní aktivitu za účelem zpochybnění dosavadních výsledků dokazování provedeného správcem daně. Žalobce však v tomto ohledu předložil pouze obecná a hypotetická tvrzení. Za skutečnou vůli „*členů*“ proto krajský soud považoval vůli získat připojení k internetu za úplatu.

[12] Na základě uvedeného krajský soud uzavřel, že daňové orgány v souladu s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu unesly důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností rozhodných pro posouzení skutečného obsahu právního jednání. Plnění ve výši 300 Kč přijímaná žalobcem nepředstavují členský příspěvek, tedy nejsou osvobozena od daně ve smyslu § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů.

[13] Krajský soud poté korigoval některé dílčí závěry žalovaného, mimo jiné že poskytování internetu je bez dalšího podnikáním. Obsáhlou polemiku stran ohledně naplnění definičních znaků podnikání podle § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), považoval za nadbytečnou. Pro účely daňového řízení bylo postačující posouzení otázky, zda příjmy žalobce podléhají dani z příjmů. Motivace dosahování takových příjmů je dle krajského soudu nerozhodná – v daňovém řízení nebylo třeba nad rámec popření činnosti žalobce jako činnosti spolku vymezit, čím žalobce ve skutečnosti je. Tato otázka je otázkou soukromoprávní. Za nadbytečné krajský soud považoval taktéž úvahy ohledně otázky, zda je žalobce veřejně prospěšným poplatníkem ve smyslu § 17a odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[14] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce porušení právní jistoty a legitimního očekávání žalobce tím, že daňové orgány v projednávané věci dospěly k jiným závěrům, než jaké učinily na základě kontroly daně z příjmů za rok 2008, kterou u žalobce provedly v roce 2012. K takovému porušení by dle soudu došlo pouze v případě existence téhož skutkového stavu v obou situacích a dále za podmínky, že žalobce tvrdil a prokázal existenci předchozích konkrétních závěrů správce daně, z nichž by vyplynuly rozdíly oproti současnému hodnocení chodu a vnitřních poměrů žalobce. Krajský soud přitom neshledal splněným již předpoklad totožnosti skutkového stavu. Na zákonnosti rozhodnutí žalovaného nemohla nic změnit ani tvrzená absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[15] Žalobce (dále „stěžovatel“) považuje napadený rozsudek za nezákonný a nepřezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního – dále jen s. ř. s.]. Dále namítá vady řízení před daňovými orgány spolu s nesrozumitelností jejich rozhodnutí a z toho plynoucí nepřezkoumatelností [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Navrhuje zrušit napadený rozsudek, rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí (platební výměry) správce daně.

[16] Krajský soud podle stěžovatele dospěl k nesprávnému závěru ohledně unesení důkazního břemene v otázce dissimulace daňovými orgány. Bylo na daňových orgánech prokázat, že skutečnou vůlí stěžovatele i jeho jednotlivých členů nebyla spolková činnost,

respektive členství ve spolku, nýbrž podnikatelským způsobem dosahovat zisku skrze poskytování připojení k internetu. Daňové orgány neprokázaly skutkový stav „*mimo rozumnou pochybnost*“. Rozhodnutí založily dle krajského soudu „*na řetězci nepřímých důkazů*“, který však nesplňuje charakteristiky formulované v rozsudku NSS ze dne 3. 5. 2007, sp. zn. 8 As 10/2006. Stěžovatel dílčí důkazy formující tento řetězec vyvrátil. Daňové orgány také nedostatečně zjistily skutkový stav ve vztahu k rozsahu doměření daně. Pokud hodlaly zdanit veškeré příjmy z plateb všech členů, byly povinny prokázat simulaci u každého jednotlivého člena stěžovatele. Krajský soud rovněž pochybil, pokud důkazní břemeno daňových orgánů korigoval s poukazem na zásadu spolupráce, což stěžovatel označil za „svébytnou konstrukci“.

[17] S uvedeným souvisí namítané vady dokazování provedeného daňovými orgány. Krajský soud nesprávně aproboval postup spočívající ve výslechu pouhých 25 osob z celkového počtu členů stěžovatele, které se pohybuje v řádu tisíců. K tomu stěžovatel navrhuje provést důkazy protokoly o výsleších svědků provedených v rámci daňové kontroly, která je u stěžovatele vedena ohledně daně z příjmů za zdaňovací období let 2016 až 2018. Tyto protokoly podle stěžovatele vyvracejí závěry žalovaného dovozené v projednávané věci ohledně dissimulace podnikatelské činnosti. V kasační stížnosti k tomu stěžovatel uvádí, že není zřejmé, jak neúčast členů na členských schůzích či jejich neaktivita na diskuzním fóru, podoba seznamu členů či skutečnost, že stěžovatel je v rámci výsledků internetových vyhledávačů řazen mezi poskytovatele internetu, souvisí s krajským soudem dovozenými závěry. V tomto ohledu napadený rozsudek trpí nedostatkem důvodů. Stěžovatel také namítá nesprávné hodnocení provedených důkazů.

[18] Hodnocení stěžejní právní otázky naplnění podmínek aplikace § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů krajský soud založil na premise, že v tomto ohledu není relevantní, zda stěžovatel naplnil definiční znaky podnikání podle soukromoprávní úpravy. Žalovaný však svoje rozhodnutí vystavěl na závěru, že stěžovatel dissimuloval faktickou podnikatelskou činnost. Proto jednak není zřejmé, co mělo být stěžovatelem dle krajského soudu zastíráno, jednak krajský soud nepřípustně nahradil argumentaci žalovaného. V rozporu s argumentační linií žalovaného vedenou prokazováním dissimulace podnikání a mimo rámec daňovými orgány zjišťovaného skutkového stavu soud dovodil úmysl zastírat spolkovou činnost za účelem daňové optimalizace. Uvedené má za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a zasahuje též do práva stěžovatele na spravedlivý proces. Krajský soud závěr o dissimulaci za účelem daňové optimalizace nezaložil na dostatku skutkových důvodů. Nepřímé důkazy tento závěr neprokazují. Stěžovatel na takto nově zaujatý výklad krajského soudu neměl možnost reagovat.

[19] V napadeném rozsudku krajský soud dle stěžovatele vychází z nesprávného pojetí povahy spolku odporujícího relevantní soukromoprávní úpravě. Nad rámec zákonných charakteristik této právní formy soud vyžadoval široké zapojení členů do činnosti spolku a naplňování společného zájmu dobrovolnou činností členů. Ani skutečnost, že stěžovatel poskytoval služby svým členům, poté nemá vliv na skutečnou povahu stěžovatele jakožto spolku, neboť se jedná o okolnost naopak pro spolky typickou. V souvislosti s uvedeným krajský soud bagatelizoval argumentaci stěžovatele srovnáním se spolkem Sokol.

[20] Stěžovatel dále rozvíjí polemiku s algoritmem právního posouzení a tomu odpovídající důkazní strategií krajského soudu. V kontextu aplikace § 19 odst. 1 písm. a)

bodu 2 zákona o dani z příjmů krajský soud jako důkazní cíle stanovil povahu plateb přijímaných stěžovatelem, faktické fungování stěžovatele (ve vztahu k prokázání simulace spolkové činnosti za účelem dosažení daňové optimalizace) a jeho reálnou povahu. Zároveň však krajský soud konstatoval, že poskytování připojení k internetu bez dalšího vylučuje spolkovou povahu činnosti stěžovatele a jako irelevantní odmítl otázku podnikání stěžovatele, čímž vlastně vyloučil relevanci prvního uvedeného důkazního cíle, respektive úvaha krajského soudu je v tomto směru nepřezkoumatelná. Při hodnocení simulace spolkové činnosti a skutečné povahy stěžovatele poté krajský soud, jak již řečeno, vycházel z nesprávného pojetí spolků.

[21] Další námitky, týkající se pojetí spolků a jejich činnosti, stěžovatel formuluje v termínech zásahu do sdružovacího práva garantovaného čl. 20 Listiny základních práv a svobod. Cíl a účel stěžovatele, naplňovaný činností jeho členů, nikdy neodporoval právním předpisům. Krajský soud nesprávně dovozuje, že realizovat zájem o internetové připojení lze jedině podnikatelskou činností. Dle stěžovatele lze však prakticky každou činnost vykonávat spolkově. I pouhé využívání výhod za platbu členského příspěvku představuje spolkovou činnost. Z žádného právního předpisu neplyne, že by poskytování připojení k internetu bylo nutně podnikáním. Zájem členů o připojení k internetu také automaticky neznamená zájem o komerční službu. Budování počítačové sítě za účelem umožnění připojení k internetu členům je legálním účelem spolku, jehož lze dosahovat hlavní činností spolku. Právní řád aprobuje realizaci sdružovacího práva pouze za účelem čerpání výhod pro samotného člena. Čerpání výhod členy spolků je též v praxi běžnou součástí spolkové kultury.

[22] Konečně stěžovatel namítá rozpor postupu daňových orgánů se zásadou právní jistoty a předvídatelnosti. V roce 2012, kdy byla u stěžovatele provedena kontrola na dani z příjmů za období roku 2008, daňové orgány neshledaly žádná pochybení. Ačkoli co do chodu a vnitřních poměrů stěžovatele se okolnosti v letech 2014 a 2015 nezměnily, daňové orgány v rozporu s legitimním očekáváním stěžovatele dospěly v projednávané věci k odlišným závěrům. Krajský soud se s touto žalobní námitkou vypořádal nedostatečně, neuvedl, v čem se parametry stěžovatele v letech 2014 a 2015 odlišovaly od roku 2008.

[23] *Žalovaný* ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje kasační stížnost zamítnout. S argumentací stěžovatele nesouhlasí a v podrobnostech odkazuje mimo jiné na žalobou napadené rozhodnutí a napadený rozsudek, s jehož závěry se ztotožňuje.

[24] K jednotlivým námitkám žalovaný zaprvé uvádí, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, neboť krajský soud kromě jiného výslovně zdůvodňuje, proč je otázka posouzení podnikání stěžovatele pro posouzení věci nadbytečná. Meritem sporu se soud dostatečně zabýval a žalobní námitky stěžovatele vypořádal. Co do správnosti posouzení věci žalovaný uvádí, že krajský soud ve shodě s daňovými orgány zcela správně uzavřel, že stěžovatel je sice právnickou osobou zřízenou za účelem naplňování cílů vymezených ve svých stanovách, ale ve skutečnosti primárním cílem stěžovatele je nabízení služby internetového připojení za úplatu, k němuž bylo využito výhod, jimiž disponuje spolek, jako forma právnické osoby.

[25] Správný je názor krajského soudu, že žalovaný unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání dissimulace. V této souvislosti žalovaný odmítá namítané vady dokazování a hodnocení důkazů. Daňové orgány učinily komplexní zjištění na základě dostatečného

množství důkazů (mj. svědecké výpovědi a místní šetření). Speciálně k otázce reprezentativnosti vzorku vyslechnutých svědků žalovaný odkázal na rozsudek NSS, č. j. 6 Afs 222/2019-39. Důkazy daňové orgány hodnotily jak jednotlivě, tak v svém celku. Úvahy stran hodnocení důkazů přezkoumatelným způsobem vyjádřily.

[26] Žalovaný poukazuje také na judikaturu správních soudů ve skutkově podobných věcech (rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, a ze dne 30. 3. 2022, č. j. 29 Af 75/2019-61, ve věci „cyrilek.net“, dále rozsudek téhož soudu ze dne 26. 10. 2022, č. j. 31 Af 60/2020-82, ve věci „Nová Morava“, či rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 5. 2022, č. j. 31 Af 20/2020-149, ve věci „hkfree.org“). Dissimulovanou činnost stěžovatele žalovaný v projednávané věci vyhodnotil v intencích citované judikatury. Hlavní činností stěžovatele není dosahování účelu vymezeného v jeho stanovách, nýbrž poskytování služby za úplatu, jak vyplývá z prokázaných skutečností. Pokud jde o vůli stěžovatele dosahovat zisku, stěžovatel stabilně vykazuje vyšší výnosy než náklady. Jeho mzdové náklady dle účetní závěrky činily za relevantní zdaňovací období několik milionů Kč. Stěžovatel současně vykonává tutéž činnost jako subjekty komerční sféry a ani stran cenové politiky neexistovaly mezi těmito subjekty a stěžovatelem rozdíly.

[27] Žalovaný se rovněž ztotožňuje s vypořádáním námitky porušení právní jistoty a legitimního očekávání v napadeném rozsudku. Stěžovatel tuto námitku v žalobě uplatnil v obecných termínech, nedoložil existenci konkrétních závěrů správce daně prokazujících, že by fungování stěžovatele bylo daňovými orgány v minulosti aprobováno. K namítanému porušení základního práva sdružovacího žalovaný konstatuje, že se jedná o námitku uplatněnou teprve v kasační stížnosti, tudíž o námitku ve smyslu § 104 odst. 4 zákona s. ř. s., nepřípustnou.

III. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud předně shledal, že kasační stížnost je přípustná. Byla podána osobou oprávněnou, ve lhůtě dle § 106 odst. 2 s. ř. s., v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. jsou v ní namítány důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Není dán ani jiný z případů nepřípustnosti podle § 104 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud neshledal jiné nedostatky podmínek řízení, které by bránily dalšímu postupu ve věci. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[29] Kasační stížnost není důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) opakovaně zdůrazňuje ve své judikatuře, že kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozsudku soudu (např. rozsudek ze dne 15. 7. 2021, č. j. 1 As 132/2021-30). Na straně jedné tedy strohá a obecná kasační (žalobní) argumentace vede k vypořádání kasační stížnosti (žaloby) pouze v odpovídající – nízké – míře detailu. Ale i na straně druhé rozsahově excesivní kasační stížnost, která je však obsahově nesourodá, má za následek, že se soud při vypořádání takové kasační stížnosti omezí na podstatu věci a s jednotlivými námitkami se případně vypořádá prostým odkázáním na příslušnou pasáž odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí (srov. např. rozsudek ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52).

[31] Kasační stížnost stěžovatele je příkladem excesivního podání. Kasační argumentace k jednotlivým otázkám se opakuje, není sourodá a logicky strukturovaná. Příkladem budiž

řazení kasačních námitek směřujících na nesprávné pojetí povahy spolku jednou pod kategorii nepřezkoumatelnosti, jindy pod kategorii nezákonnosti, nebo dokonce zásahu do základních práv. Pochopitelně je na stěžovateli, jakým způsobem pojme polemiku se závěry krajského soudu. Nicméně vzhledem k popsané podobě kasační stížnosti se NSS v zájmu srozumitelnosti zaměří na klíčovou otázku naplnění podmínek osvobození příjmů stěžovatele od daně ve smyslu § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů. Bylo by v rozporu se zásadou procesní ekonomie, pokud by měl soud reagovat na každá jednotlivá tvrzení stěžovatele, obzvláště pokud již podstatu stěžovatelových námitek vypořádala předchozí soudní a správní přezkumná instance, a pokud stěžovatel nepředkládá argumentaci tomuto názoru konkurující. Odpověď na stěžejní námitky v tomto případě bude i odpovědí na námitky dílčí.

[32] Současně NSS připomíná, že v řízení o kasační stížnosti vystupuje jako instance kasační. Jeho úkolem tedy není primárně přezkoumávat skutková zjištění správních orgánů a krajského soudu, ale podrobit hodnocení jejich právní posouzení věci. Ve vztahu ke skutkovým zjištěním se Nejvyšší správní soud omezuje na ověření, zda správními orgány a krajským soudem zjištěný skutkový stav odpovídá obsahu spisu (provedenému dokazování) a zda přezkoumávaná rozhodnutí obsahují dostatek skutkových důvodů ve vztahu k dovozeným právním závěrům. Od toho odvisí i zákonné vymezení důvodů kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

[33] Nejvyšší správní soud na prvním místě nemůže přisvědčit tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Z ustálené judikatury NSS vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při utváření právního závěru a proč považuje argumentaci účastníků řízení za (ne)správnou (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nebo rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75 a ze dne 30. 1. 2014, č. j. 7 Ans 16/2013-39). Vypořádání žalobní argumentace nemusí spočívat v podrobné oponentuře každé dílčí námitky, pakliže krajský soud proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí, případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného (srov. např. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, dále nález Ústavního soudu ze dne ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudky ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, či ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, jak připouští též Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, dále srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72).

[34] Krajský soud výše uvedeným požadavkům dostál, napadený rozsudek nepřezkoumatelný není. Stěžovatel nemá pravdu, pokud tvrdí, že krajský soud zcela nahradil argumentaci žalovaného argumentací vlastní. V souladu s daňovými orgány spatřoval rovněž krajský soud těžiště sporu v otázce povahy plateb přijímaných žalobcem, konkrétně zda i fakticky představují členské příspěvky osvobozené od daně podle § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů. Za tímto účelem považoval za nutné prostřednictvím hodnocení vnitřního fungování stěžovatele a při zohlednění definičních

znaků spolků posoudit, zda stěžovatel skutečně vykonává spolkovou činnost. Napadený rozsudek obsahuje dostatek skutkových úvah ohledně skutečné povahy stěžovatele, jakož i ohledně vůle stěžovatele a jeho členů projevované v rámci jejich jednotlivých právních vztahů. Zjištěné skutkové okolnosti krajský soud přezkoumatelným způsobem hodnotil a dospěl k závěru, že stěžovatel spolkovou činnost pouze simuloval, záměrem většiny jeho členů bylo pouze zajistit si za úplatu připojení k internetu. Současně aproboval závěr daňových orgánů, že stěžovatel ve skutečnosti poskytuje osobám službu internetového připojení.

[35] Pokud se týče dílčího závěru krajského soudu, že pro posouzení předmětu sporu byla nadbytečná otázka naplnění znaků podnikání (podnikatele) podle relevantní soukromoprávní úpravy, jeho případná nesprávnost je otázkou zákonnosti napadeného rozsudku, nikoli přezkoumatelnosti. Totéž platí ve vztahu k nepřezkoumatelnosti spatřované v tom, že krajský soud aproboval závěry daňových orgánů ohledně skutečné povahy stěžovatele, včetně toho, že stěžovatel poskytuje služby internetového připojení, aniž hodnotil případné podnikání stěžovatele. S těmito námitkami se proto NSS vypořádá v rámci posouzení skutečné povahy činnosti stěžovatele v kontextu aplikace § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel se rovněž mýlí, pokud nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dovozuje z vykročení krajského soudu nad rámec odůvodnění a dokazování daňových orgánů. Daňové orgány se komplexně zabývaly povahou a činností stěžovatele, jakož i motivy jeho - formálně vzato - členů. Jimi zjištěný skutkový stav poskytuje dostatečnou oporu závěrům krajského soudu, který se rovněž zabýval skutečnou povahou stěžovatele a motivy členství a potud následoval argumentační linii žalovaného.

[36] Samotný právní rámec projednávané věci utváří § 19 odst. 1 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění (tj. ve znění účinném do 31. 12. 2014 pro posouzení příjmů stěžovatele za zdaňovací období roku 2014, respektive 31. 12. 2015 pro posouzení příjmů za rok 2015). Podle tohoto ustanovení, jež pro obě zdaňovací období nedoznalo změn, jsou od daně osvobozeny členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin přijaté spolkem, který není organizací zaměstnavatelů. Uvedené ustanovení upravuje výjimku ke standardnímu principu zdanění vyjádřenému v § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy že předmětem daně z příjmů jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 Afs 139/2006-75).

[37] Mezi stranami je sporná otázka splnění podmínek aplikace § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů. Daňové orgány dospěly k závěru, že se v případě plateb přijímaných stěžovatelem nejedná o členské příspěvky přijímané spolkem, nýbrž o úplatu za službu poskytovanou subjektem vykonávajícím převážně komerční činnost. Vycházely přitom v souladu s § 8 odst. 3 daňového řádu nikoli z formálně stěžovatelem deklarovaného stavu, nýbrž ze stavu skutečného, který byl stěžovatelem zakrýván (dissimulován). Stěžovatel na druhé straně tvrdí, že podmínky osvobození jím přijímaných plateb od daně z příjmů naplnil. Jednak namítá, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno ve vztahu k prokázání dissimulace, jednak má za to, že poskytování služeb (internetového připojení) členům nebrání uplatnění daňové výjimky podle § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[38] NSS předesílá, že se obdobnými skutkovými i právními otázkami, tedy dissimulací faktického poskytování služby připojení k internetu skrze spolkovou činnost, nejnověji

zabýval ve svých rozsudcích ze dne 4. 4. 2023, č. j. 6 Afs 92/2002-51 (cyrinek.net z.s.) a ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 165/2022-46 (hkfree.org z.s.). Z právních názorů vyslovených v uvedených rozhodnutích vycházel i v nyní projednávané věci.

[39] Ustanovení § 19 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanovuje výjimku z obecného principu zdanění vyjádřeného v § 18 odst. 1 téhož zákona. Jako každá výjimka by proto mělo být proto vykládáno restriktivně. Účelem konkrétně § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů v každém případě nemůže být neodůvodněné daňové zvýhodnění téže činnosti pouze v závislosti na tom, jakou právní formu zainteresované osoby k výkonu takové činnosti zvolí. Z obecného principu, že zdanění podléhají příjmy z veškeré činnosti, takto citované ustanovení vyjímá činnost určitých subjektů, respektive příjmy za takovou činnost obdržené. Z celkového kontextu § 19 odst. 1 písm. a) je přitom patrné, že zákonodárce toto vynětí stanovil pro určité příjmy určitých kategorií právnických osob, které se mezi sebou odlišují v závislosti na jimi vykonávané činnosti a jimi dosahovaných účelech. Takové vynětí neodporuje základní zásadě rovnosti, neboť reflektuje specifika činnosti a účelů těchto typů organizací, která lze obecně shrnout tak, že jde o činnost vedenou neziskovými účely, tedy podporou společných zájmů.

[40] Z uvedeného vyplývá, že výjimce z obecného principu zdanění mohou ve smyslu § 19 odst. 1 písm. a) podléhat pouze určité příjmy organizací, jejichž povaha, činnost a sledované účely odpovídají typovému vymezení organizací obsaženému v tomto ustanovení. Ustanovení § 19 odst. 1 písm. a) bod 2 konkrétně hovoří o spolcích, které nejsou organizacemi zaměstnavatelů. Ačkoli zákon o daních z příjmů již dále nespecifikuje charakteristiky tohoto typu organizace pro účely osvobození příjmů od daně, z celkové systematiky § 19 odst. 1 písm. a) vyplývá, že se stále jedná *o organizace vykonávající činnost vedenou neziskovými účely v podobě podpory společných zájmů členů*.

[41] Nejvyšší správní soud proto souhlasí s vymezením dělicí linie spolkové činnosti od činnosti výdělečné, spočívající v poskytování služeb, pro účely zákona o daních z příjmů, které předložil krajský soud v bodu 203 napadeného rozsudku. Pro účely osvobození příjmů od daně ve smyslu § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů musí být takto splněny *následující podmínky*: jedná se o 1) příjmy přijímané ve formě členských příspěvků, 2) tyto příjmy jsou jako členské příspěvky upraveny stanovami a 3) jde o příjmy neziskové organizace (spolku), jejímž hlavním účelem a činností je podpora společných zájmů členů.

[42] Uvedené podmínky jsou pochopitelně vzájemně provázané, neboť skutečná povaha organizace bude zpravidla určovat závěr, zda platby formálně označované jako „*členské příspěvky*“ jsou skutečně členskými příspěvky, nebo spíše platbami za službu poskytovanou v rámci závazkového vztahu. Na straně druhé však nelze vyloučit existenci jednotlivých dissimulovaných závazkových vztahů, ačkoli obecně činnost určité organizace splňuje kritérium povahy organizace pro osvobození od daně ve smyslu § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů (tj. hlavní činnost je nevýdělečná, spolková).

[43] V rámci posouzení, zda příjmy stěžovatele, formálně vykazované jako členské příspěvky, naplňovaly uvedené podmínky osvobození od daně, bylo třeba v souladu se zásadou materiální pravdy ovládající daňové řízení vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 169/2015-56, dále rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem

ze dne 24. 9. 2003, č. j. 15 Ca 31/2001-28, č. 125/2004 Sb. NSS). Jak uvedl rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89, o zakrývání (dissimulaci) skutečného stavu *„může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.“* (obdobně srov. např. rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 10 Afs 264/2016, a ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010-94, č. 2085/2010 Sb. NSS.). Důkazní břemeno ohledně prokázání dissimulace poté zásadně nese správce daně – viz § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu.

[44] Pokud se týče zjištění daňových orgánů aprobovaných krajským soudem ohledně skutečností prokazujících dissimulaci skutečného stavu stěžovatelem, Nejvyšší správní soud je považuje za zcela dostatečná. Daňové orgány dospěly za pomoci množství provedených důkazů ke komplexním zjištěním o skutečné činnosti a povaze stěžovatele.

[45] Ze spolkového rejstříku zjistily, že stěžovatel je zapsán jako nekomerční, neziskové a nepolitické společenství osob, které se sdružují za účelem provozování komunitní počítačové sítě vybudované ke komunikaci, výzkumu, vzdělávání i zábavě a k zajišťování kulturních, společenských, osvětových a sportovních potřeb svých členů, jejich rodin a přátel. Podle stanov stěžovatele jsou jeho cíli: budování a správa sítě Pilsfree, která umožňuje členům stěžovatele komunikaci; aplikace poznatků z oboru informačních a komunikačních technologií; výzkum a sledování pokročilých aplikací v reálné síti; podpora zájemců o informační technologie; zajišťování kulturních, společenských, osvětových, sportovních a popřípadě jiných potřeb členů, jejich rodin a přátel.

[46] Z dalších listinných důkazů vyplynulo, že podstatná většina členů na činnosti stěžovatele nijak neparticipuje, nepřispívá k dosahování deklarovaných cílů stěžovatele (jinak než konzumováním připojení k internetu), neprojevuje zájem o činnost stěžovatele a dění v něm – 99 % členů nepřispívalo do společného internetového fóra, zhruba 99,6 % členů se neúčastnilo členských schůzí. Internetové stránky stěžovatele prezentovaly převážně službu připojení k internetu, podobně z registračního formuláře vyplývalo, že jeho vyplněním se osoba stává zájemcem o připojení k internetu. Listinné důkazy prokazovaly též vázanost přístupu k internetu na zaplacení platby formálně označené jako „členský příspěvek“.

[47] Místními šetřeními provedenými správcem daně u náhodně zvolených společností ze seznamu členů stěžovatele bylo dále zjištěno, že tyto účtovaly platby stěžovateli jako platbu za službu (připojení k internetu), nikoli jako členský příspěvek. Rovněž řada fyzických osob identifikovala platbu stěžovateli jako platbu za internet, jak vyplývá z bankovního výpisu. Správce daně dále provedl srovnání stěžovatele s komerčními poskytovateli internetu a neshledal výraznější rozdíly mimo jiné mezi doprovodnými službami poskytovanými komerčními poskytovateli a členskými výhodami nabízenými stěžovatelem. Cena internetového připojení (členský příspěvek) stanovená stěžovatelem se pohybovala v intervalu cen za připojení od komerčních poskytovatelů.

[48] Daňové orgány zjišťovaly rovněž vnímání stěžovatele jeho „členy“ a motivaci osob ke členství. Správce daně v rámci daňové kontroly provedl výslech celkem 25 svědků – osob ze seznamu členů stěžovatele, z nichž 10 navrhl sám stěžovatel. Některé z vyslechnutých osob si vůbec nebyly vědomy toho, že se stávají členy spolku – tato skutečnost pro ně nebyla nikterak podstatná (viz body 155 a 156 rozhodnutí žalovaného). Svědkové R., Ch., Z., P., N. či P. se stali „členy“ kvůli potřebě změny poskytovatele internetu, respektive kvůli kvalitě stěžovatelem poskytovaného připojení ve srovnání s ostatními poskytovateli.

[49] Ze svědeckých výpovědí pak daňové orgány především dovodily obecný závěr, že hlavním motivem osob pro „členství“ ve stěžovateli bylo zajištění úplatné služby připojení k internetu od subjektu, který vnímaly jako běžného komerčního poskytovatele internetu. Stěžovatel tento závěr rozporuje, podle něj vzorek 25 osob při zohlednění celkového počtu 23 000 členů není reprezentativní. Navrhuje též provedení důkazů protokoly o výsleších svědků provedených v jiném řízení, konkrétně v rámci probíhající kontroly na dani z příjmů za zdaňovací období let 2016 až 2018.

[50] K otázce přiměřenosti počtu vyslechnutých svědků konstatoval NSS mimo jiné v rozsudku ze dne 15. listopadu 2013, č. j. 8 Afs 38/2012-81, že tato *„vždy závisí na konkrétních okolnostech posuzované věci. Zpravidla však bude platit úměra mezi počtem všech v úvahu připadajících svědků a vhodností výslechu jejich procentuálně přiměřeného vzorku. V případě menšího počtu svědků bude obvykle vhodné vyslechnout jejich procentuálně větší vzorek, v případě mimořádné vysokého počtu v úvahu připadajících svědků často postačí výslech procentuálně menšího počtu. Paušalizovat však lze jen velmi obtížně.“* Při stanovení odpovídajícího poměru či počtu svědků je proto vždy třeba přihlížet ke konkrétním okolnostem případu. Z citovaného rozsudku dále vyplývá, že určení takového poměru/počtu ovlivňují dosavadní výsledky provedeného dokazování, tedy existence případných nejasností či rozporu ohledně skutkového stavu. Pokud mezi výpověďmi nebudou výraznější rozpory, bude zpravidla postačovat menší počet výslechů. V případě významnějších rozporů bude třeba vyslechnout větší počet osob, aby se rozpory odstranily a byl náležitě zjištěn skutkový stav.

[51] Nejvyšší správní soud připouští, že v projednávané věci daňové orgány vyslechly s ohledem rozsah členské základny stěžovatele spíše nižší počet členů. Mezi jednotlivými svědeckými výpověďmi však významné rozpory neexistovaly – ohledně klíčové otázky důvodu členství se výpovědi, a to i v případě svědků navržených stěžovatelem, shodovaly. Podstatné okolnosti ohledně faktické povahy stěžovatele nadto prokazovaly již ostatní provedené důkazy. Za této situace se z hlediska aplikace § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů snižuje význam zjišťování skutečné vůle účastníků konkrétních právních vztahů, tj. stěžovatele a jeho jednotlivých členů, prostřednictvím svědeckých výpovědí. Pokud dalšími důkazy prokázané skutečnosti hovoří ve prospěch závěru, že hlavní činností stěžovatele je fakticky činnost komerční, ani případné jednotky případů osob, které skutečně měly vůli vstoupit do stěžovatele jako členové spolku, by nemohly nic změnit na závěru, že v případě stěžovatele nebyly naplněny podmínky osvobození jeho příjmů od daně.

[52] Především je však zapotřebí zdůraznit, že pokud stěžovatel v důsledku své faktické povahy není tím typem organizace, jejíž příjmy jsou při splnění dalších podmínek ustanovení § 19 odst. 1 písm. a) zákon o daních z příjmu osvobozeny od daně, není třeba

podrobně zkoumat skutečnou povahu všech jednotlivých dílčích plateb přijímaných stěžovatelem a vykazovaných jako členské příspěvky. Určující je v tomto ohledu celkový ekonomický model činnosti daného subjektu, nikoliv jednotlivé subjektivní názory jeho členů/zákazníků.

[53] V protikladu k názoru stěžovatele proto krajský soud v bodu 211 napadeného rozsudku přiléhavě konstatoval, že bylo na stěžovateli, aby za situace, kdy dosavadní výsledky dokazování svědčily pro závěr o simulaci spolkové činnosti, případně navrhoval další důkazy (svědky). Skutečnost, že důkazní břemeno ohledně prokázání dissimulace tíží správce daně, totiž neznamená, že daňový subjekt není povinen projevit procesní aktivitu a předkládat orgánům finanční správy tvrzení či důkazní prostředky, chce-li vyvrátit závěry orgánů finanční správy (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26). Důkazní břemena daňových orgánů a daňových subjektů nestojí odděleně, naopak na sebe navazují. Pokud tedy daňové orgány na základě prokázaných skutečností dospějí k přesvědčivému závěru o dissimulaci, je již na daňovém subjektu, aby takové závěry vyvracel, respektive nabízel argumentaci, s níž se daňové orgány budou povinny vypořádat.

[54] Pokud se týče stěžovatelem nově navrhovaných důkazů, NSS připomíná, že v řízení o kasační stížnosti není nalézací ani apelační instancí. Z podstaty kasačního principu, na němž je toto řízení založeno, se podává, že k revizi skutkových zjištění před Nejvyšším správním soudem lze přistoupit zásadně pouze tehdy, pokud skutková zjištění daňových orgánů či krajského soudu nemají podklad ve spisu, nebo jsou pro posouzení věci nedostatečná, a není třeba je již z tohoto důvodu rušit. To však není případ projednávané věci. Stěžovateli nic nebránilo navrhovat v daňovém řízení, případně před krajským soudem výslechy dalších osob, pokud byl přesvědčen, že tyto důkazní prostředky mohly vyvrátit skutková zjištění daňových orgánů. Vedle toho skutečnosti, které mají být prokázány stěžovatelem navrhovanými důkazy, se samy o sobě týkají jiných zdaňovacích období, než která jsou předmětem projednávané věci.

[55] Stěžovatel si byl vědom skutečnosti, že většina jeho „členů“ je pouze pasivními konzumenty jím poskytovaných služeb, což dokládají jak jeho vyjádření v řízení před krajským soudem i v kasační stížnosti (stěžovatel tvrdí, že i pouhá konzumace služeb členy představuje spolkovou činnost, respektive neodporuje spolkové povaze), tak registrační formulář, kde stěžovatel u kolonky „motivace“ v poznámce uvádí: „budeme rádi, když nebudete pouze konzumentem připojení k internetu“. Nečinil však žádné kroky směrem k zajištění souladu činnosti členů s účely deklarovanými v jeho stanovách, respektive aby zabránil případnému zneužívání členství osobami, které chtěly pouze využívat internet. Naopak projevoval vůli počet těchto pasivních „členů“ rozšiřovat, což se zřetelně zrcadlí již ve způsobu jeho prezentace, orientované dominantně na úplatné poskytování služby připojení k internetu.

[56] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že jak daňové orgány, tak krajský soud dospěly ke správným závěrům ohledně dissimulace skutečného stavu, tedy že stěžovatel pouze předstíral spolkovou činnost. Hlavní činnost stěžovatele fakticky spočívala v poskytování služeb (internetového připojení) za úplatu. Mezi stěžovatelem, jakožto poskytovatelem služby, a jeho - formálně vzato - členy jako zákazníky (odběrateli služby) existoval právní vztah, v jehož rámci docházelo k vzájemnému poskytování plnění – služby a úplaty za službu. Úplata za internetové připojení ve výši 300 Kč měsíčně

obdržená stěžovatelem představovala skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (srov. obdobně v oblasti daně z přidané hodnoty rozsudky Soudního dvora ze dne 29. 10. 2009, C-246/08, *Komise proti Finsku*, ze dne 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma,* či ze dne 5. 6. 1997, C-2/95, *SDC*; dále též rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178). Mezi platbou simulovanou do podoby členského příspěvku a poskytnutou službou byla přímá souvislost (srov. analogicky závěry k obdobné otázce daně z přidané hodnoty formulované v rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 3. 2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*).

[57] Takto zjištěná dissimulovaná činnost a charakter stěžovatele vylučují aplikaci § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Relevantní příjmy stěžovatele proto nebyly osvobozeny od daně, naopak podléhaly zdanění ve standardním režimu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Poskytování služeb internetového připojení za úplatu nepodporovalo žádný ze stanovami deklarovaných hlavních (neziskových) cílů stěžovatele – podpora těchto cílů byla naopak činností vedlejší. Stěžovatel takto fakticky nenaplnil podmínky aplikace § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů.

[58] Na uvedeném nemůže nic změnit obsáhlá polemika stěžovatele s tvrzeními krajského soudu, že otázka podnikání ani povahy hlavní/vedlejší činnosti stěžovatele ve věci nebyla podstatná. Stěžovatel účelově vytrhává z kontextu jednotlivá tvrzení krajského soudu a ignoruje, že krajský soud se komplexně zabýval povahou činnosti stěžovatele. Krajský soud dospěl k závěru, že charakter stěžovatele vylučuje naplnění podmínek osvobození příjmů od daně. Posouzením skutečné povahy (činnosti) stěžovatele dovodil, že stěžovatel spolkovou činnost pouze předstíral, ve skutečnosti vykonával činnost ne-spolkovou, když poskytoval služby za úplatu. V tomto ohledu postupoval zcela v intencích výše formulovaných kritérií relevantních pro posouzení aplikace § 19 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů.

[59] Krajskému soudu lze též přisvědčit v tom ohledu, že pokud dojdou k odůvodněnému skutkovému závěru pro účely aplikace daňových předpisů na základě kategorií a pojmosloví tam uvedeného, úkolem daňových orgánů a následně soudů rozhodujících ve správním soudnictví již není dále právně kvalifikovat takto dovozené skutečnosti vypovídající o hlavní činnosti a účelu daňového subjektu. Především tedy v kontextu daňového řízení není pro účely stanovení daně z příjmů nezbytné pozitivně zodpovědět otázku, zda daňový subjekt naplnil všechny definiční charakteristiky podnikání podle relevantní soukromoprávní úpravy. Hodnocení této otázky přísluší civilním soudům, jak správně poukazuje krajský soud v bodu 219 napadeného rozsudku.

[60] Již samotný fakt soustavného poskytování služby za úplatu způsobem obdobným běžnému komerčnímu poskytování služby podnikateli na tomtéž relevantním trhu bude zpravidla dostatečným indikátorem podnikatelské činnosti „*spolku*“. Je jistě pravdou, že (celková) činnost spolků může zahrnovat i činnost jinak vykonávanou podnikatelsky, aniž by členské příspěvky musely být již z tohoto důvodu považovány za fakticky úplaty za služby. O takové případy se však zpravidla nejedná u formálně vzato neziskových subjektů, které však fakticky působí na trhu a jak z hlediska činnosti spočívající v poskytování služeb jinak běžně nabízených podnikateli, tak i dalších aspektů se neliší od ostatních podnikatelů. Jinými slovy, má-li se jednat skutečně pouze o vedlejší podnikatelskou (obecně výdělečnou) činnost, její nastavení a způsob realizace budou u fakticky neziskových subjektů odlišné ve srovnání se subjekty podnikatelskými. Odlišnosti

budou nutně vyplývat z povahy spolků a ze zákonné úpravy této formy sdružování občanů za neziskovými účely (na rozdíl např. od sdružování ve družstvech).

[61] Uvedený závěr nikterak nekoliduje s ústavně garantovaným sdružovacím právem (srov. čl. 20 Listiny základních práv a svobod). K námitce stěžovatele, že krajský soud do tohoto práva v rozporu se svojí úlohou poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům (§ 2 s. ř. s.) nepřípustně zasáhl, NSS uvádí, že jde o námitku uplatněnou v rozporu s § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť byla poprvé uplatněna v kasační stížnosti. Zároveň však dodává, že je úkolem správních soudů vykládat a aplikovat podústavní právo ve světle požadavků vyplývajících mimo jiné z Listiny základních práv a svobod (srov. čl. 4 a čl. 90 Ústavy ČR). Pouze pro doplnění na okraj proto NSS dodává, že nikterak nezpochybňuje možnost osob sdružit se za účelem společného zajišťování přístupu k internetu pro sebe a ostatní členy. Předmětem projednávané věci však není otázka možnosti se sdružovat, ale otázka zdanění příjmů plynoucích z určité činnosti určitého typu právnické osoby, v rámci které mohou osoby realizovat své sdružovací právo. Stěžovatel nenabízí jakoukoliv další relevantní ústavněprávní argumentaci, jak zdanění příjmů v projednávané věci zasahuje do výkonu sdružovacího práva.

[62] Nadto bylo v projednávané věci prokázáno, že v případě stěžovatele, jehož členská základna čítá tisíce členů, se nejedná o takovou formu sdružování se za účelem společného dosahování určitých společných zájmů, pro kterou zákon o daních z příjmů stanovuje privilegovaný režim v podobě osvobození příjmů v podobě členských příspěvků od daně. V těchto podmínkách je jednoznačně patrná diferenciace poskytovatele služby, jenž tuto službu organizačně a technicky zajišťuje, a příjemce služby, který tuto službu nikterak nezajišťuje a na dosahování společných zájmů členů se nijak nepodílí, pouze poskytovateli za službu platí úplatu. Osvobodit v takové situaci od daně příjmy plynoucí z činnosti svou povahou výdělečné (podnikatelské) by jednak odporovalo obecné zásadě rovnosti, jednak popíralo účel výjimky v podobě osvobození členských příspěvků od daně, jímž je daňově nezatížit plnění, jejichž smyslem je financovat dosahování společných zájmů samotných osob, které taková plnění poskytují. V konečné fázi by se rovněž jednalo o narušení hospodářské soutěže na předmětném trhu poskytování připojení internetu, a to jednoduše z toho důvodu, že část osob obsahově vykonávající danou ekonomickou činnost by nebyla nucena nést daňové náklady, které je s poskytováním této služby běžně spojeno, a v důsledku toho by byla na daném trhu zvýhodněna co do ceny nabízené služby.

[63] Nejvyšší správní soud dále neshledal důvodnou námitku zásahu do právní jistoty a legitimního očekávání stěžovatele. Žalovaný se s touto námitkou podrobně vypořádal v bodech 117 až 121 svého rozhodnutí. Nejvyšší správní soud s názorem žalovaného souhlasí. Je třeba připomenout, že zásada legitimního očekávání (a právní jistoty) se v některých případech střetává se zásadou legality, jíž může ustoupit pouze v kvalifikovaných případech. Otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, kdy uzavřel, že *„správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“*

[64] Stěžovatel však dovozuje své legitimní očekávání vzhledem k výsledku daňové kontroly za zdaňovací období let 2014 a 2015 pouze ze skutečnosti, že správce daně ve správě o daňové kontrole provedené u stěžovatele na dani z příjmů za rok 2008 neshledal „*skutečnosti, které by měly vliv na vykázaný základ daně z příjmů*“. Žalovaný ve svém rozhodnutí konkrétně zdůvodnil odlišnosti skutkového stavu existujícího v letech 2008 a 2014, resp. 2015. Popsal také relevantní odlišnosti rozsahu a způsobu provedení daňové kontroly v obou případech. Za této situace se NSS ztotožňuje s názorem krajského soudu, že bylo na stěžovateli, aby v žalobě tvrdil a doložil existenci předchozích *konkrétních* závěrů správce daně, z nichž by vyplývalo, že na základě týchž skutkových okolností dospěl v minulosti k rozdílným právním závěrům stran stěžovatelovy daňové povinnosti. Stěžovatel se však v tomto ohledu omezil pouze na výše uvedenou citaci z kontrolního zjištění správce daně.

[65] S ohledem na výše uvedené nepovažuje Nejvyšší správní soud za potřebné reagovat na další argumenty stěžovatele, které se zabývají mimo jiné otázkami filosofickými, srovnávací argumentací, či pojetím internetu coby základního lidského práva. Byť tedy kasační stížností prezentovaný exkurz do psychologického či etického hédonismu je z povahy věci vždy intelektuálním obohacením, jeho relevance pro projednávanou věc není zjevná. Pokud již stěžovatel cituje Aristotela, pak bezpochyby respektuje i jeho pojetí spravedlnosti, podle něhož spravedlnost spočívá v principu rovnosti: se stejnými situacemi má být zacházeno stejně, a s odlišnými odlišně (Aristotelés, *Etika Nikomachova*. Praha: Petr Rezek, 2013, kniha V na str. 117). Bylo by proto nerovné a tudíž nespravedlivé, pokud by s něčím, co není ve své ekonomické podstatě spolkem, bylo jako se skutečným spolkem a jeho příjmy zacházeno.

IV. Závěr a náklady řízení

[66] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[67] Stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch. Nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. dubna 2023

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu