



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **PilsFree, z. s.**, IČO 26643260  
sídlem Tachovská 1373/41, Bolevec, 323 00 Plzeň  
zastoupený daňovým poradcem Ing. Romanem Landgráfem  
sídlem Klenov 33, 378 21 Pluhův Žďár

proti  
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**  
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2021, č. j. 29393/21/7100-20116-010435,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 6. 8. 2019 rozhodnutí o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) pod č. j. 165277/19/2301-40511-402974 (dále jen „rozhodnutí o registraci k DPH“). Následně Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 25. 9. 2020, č. j. 36268/20/5300-21444-711275 (dále jen „rozhodnutí o nařízení přezkoumání“), nařídilo přezkoumání rozhodnutí o registraci k DPH. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 5. 2021, č. j. 29393/21/7100-20116-010435 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl, přičemž rozhodnutí o nařízení přezkoumání potvrdil.
2. Předmětem sporu je otázka, zda obsah správního spisu umožňoval žalovanému učinit předběžný závěr o tom, že plnění, které žalobce poskytuje svým členům (internetové připojení), je předmětem DPH, a že v důsledku toho žalobce splnil podmínky pro povinnou registraci k DPH dříve, než bylo stanoveno v rozhodnutí o registraci k DPH.

## II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů. Namítá, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno ohledně toho, že žalobce svou činností pouze zastírá skutečný stav stavem formálně právním. Rozhodnutí o nařízení přezkoumání je založeno jen na tvrzeních a domněnkách. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť není zřejmé, zda je důvodem napadených rozhodnutí dissimulace nebo neunesení důkazního břemene žalobce. Žalovaný se nevypořádal s podstatnými námitkami žalobce. Není zřejmé, jak umístění na předních místech ve vyhledávači prokazuje, že se členové spolku v drtivé většině nijak nepodílí na činnosti spolku. Srovnání s komerčními poskytovateli internetového připojení je irelevantní. Daňové orgány neprokázaly, že žalobce nedodrží své cíle. Důkaz výsledkem svědků nemá žádnou relevanci; počet svědků není reprezentativní. Žalobce dále poukazuje na některé dílčí úvahy žalovaného, které považuje za spekulativní, nepodložené, respektive nepřezkoumatelné. Byly splněny podmínky § 61 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 3. 2019 (soud bude dále používat označení „zákon o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019“, pro pozdější znění bude používat označení „zákon o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2019“) a žalovaný neprokázal opak. Žalovaný poukazuje na podmínku, která v tomto ustanovení není stanovena. Samotný fakt, že žalobce poskytuje svým členům službu internetového připojení jako protiplnění za členské příspěvky, neznamená, že by takové plnění nemohlo být osvobozeno od daně. Žalovaný se nevypořádal s argumentem narušení principu právní jistoty, když výsledkem kontroly daně z příjmu právnických osob za rok 2008 byl „nulový“ nález. Žalobce dále poukazuje na své další cíle plynoucí ze stanov, které naplňuje. Na závěr se domáhá principu rovného zacházení s ohledem na to, že jeho činnost je srovnatelná s jinými obecně uznávanými spolky, jako např. Českou obcí sokolskou.
4. Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že nerozporuje, že důkazní břemeno tíží správce daně, avšak žalobcem citované pasáže nemohou být důvodem nesrozumitelnosti. Všechny důkazní prostředky vedou k závěru, že přestože je žalobce formálně spolkem, fakticky se jedná o osobu povinnou k dani, která vykonává ekonomickou činnost. Námitka nízkého počtu svědeckých výpovědí byla vypořádána zcela dostatečně. Výpovědi svědků byly vcelku konzistentní a podpořily celistvý obraz o faktickém působení žalobce. Vyslechnutí svědci měli zájem především o připojení k internetu a na spolkové činnosti se nepodíleli. Závěr, že někteří uživatelé internetu od žalobce nemají ani povědomí o tom, že jsou členy spolku, je podložen výslechy svědků. Z důkazních prostředků vyplývá, že žalobce není neziskový

subjekt, ale vykonává ekonomickou činnost. Mezi službami, které nabízí on a ostatní poskytovatelé, není zásadní rozdíl. Žalovaný se vypořádal s námitkou narušení principu právní jistoty. Každé daňové řízení je jedinečné a samostatné. Nelze se dovolávat porušení principu právní jistoty či předvídatelnosti postupu správního orgánu, pokud ten uplatní dozorčí právo, jímž v souladu s daňovým řádem disponuje. Ostatní činnosti žalobce jsou pouze jeho vedlejším produktem. Závěrem žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

5. Žalobce i žalovaný ve svých dalších podáních opakují a dále rozvíjejí dílčí argumentaci ke svým stěžejním závěrům vysloveným v napadeném rozhodnutí, respektive v žalobě.
6. V rámci ústního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích.

### III. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), a řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
8. Soud předesílá, že předmětem přezkumu není rozhodnutí o registraci k DPH, nýbrž rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí o registraci k DPH (respektive rozhodnutí o odvolání proti takovému rozhodnutí). Soudní přezkum napadeného rozhodnutí je značně omezen charakterem tohoto rozhodnutí. Soud může z věcného hlediska posuzovat pouze ty otázky, které byly rozhodné pro nařízení přezkoumání, nikoliv všechny otázky, které byly a případně dále budou rozhodné pro rozhodnutí o registraci k DPH (po provedení přezkumného řízení).
9. Je nutno mít na paměti, že řízení o přezkoumání rozhodnutí se rozpadá do dvou fází: v první dochází k iniciaci (vyvolání) přezkumného řízení; v následující k samotnému přezkumu rozhodnutí. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52, všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), <http://nalus.usoud.cz>, respektive [www.curia.eu](http://www.curia.eu)) V rámci první fáze přezkumného řízení dochází k předběžnému posouzení zákonnosti rozhodnutí, ve druhé fázi může či nemusí být tento závěr prokázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2016-38). Z uvedeného je patrný rozdíl v rozsahu soudního přezkumu rozhodnutí o nařízení přezkoumání a rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení, který je také jasně vyjádřen v právní úpravě. Podle § 121 odst. 1, věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) platí, že správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Pro nařízení přezkoumání je tedy potřeba učinit toliko předběžné posouzení věci. Jakkoli musí být i toto předběžné posouzení podloženo konkrétními zjištěními a zdůvodněno, rozhodně neplatí, že by muselo být nade vši pochybnost prokázáno. Ostatně rozhodnutím o nařízení přezkoumání se teprve zahajuje přezkumné řízení a až v něm může dojít k dokazování (potažmo nápravě zjištěných procesních vad apod.).
10. Pokud tedy jde o soudní přezkum rozhodnutí vydaného podle § 121 odst. 1 daňového řádu, s ohledem na vzájemnou vazbu ustanovení § 121 a § 123 daňového řádu by postrádalo smysl, aby se soudní přezkum zabýval otázkami, jež mají být teprve předmětem vlastního přezkumného řízení podle § 123 daňového řádu, a již ve fázi přezkumu rozhodnutí o

nařízení přezkumu byl předjímán možný závěr meritorního posouzení věci. Rozhodnutí o nařízení přezkumu podle § 121 odst. 1 daňového řádu tak může podléhat pouze přezkumu z hlediska naplnění podmínky, zda bylo po předběžném posouzení opodstatněné dospět k závěru, že původní rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem. Přezkum se tak v této věci omezuje v zásadě na otázku, zda v rozhodnutí o nařízení přezkumu Odvolací finanční ředitelství přezkoumatelně a plausibilně odůvodnilo, proč dospělo k závěru, že původní rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, a zda pro takový závěr existují dostatečné indicie (byť se může jednat zatím pouze o předběžná zjištění, která mohou být teprve předmětem dalšího dokazování). Soudní ochrana tu směřuje ve své podstatě k ochraně daňového subjektu před porušením zákazu libovůle. Soud tedy zkoumá, zda daňové orgány vymezily konkrétní nezákonnost, kterou opřely o konkrétní zjištění a úvahy, a zda takto tvrzená nezákonnost pojmově může být důvodem pro nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 a násl. daňového řádu.

11. Již z těchto důvodů je nutno odmítnout veškeré výhrady žalobce k tomu, zda daňové orgány unesly důkazní břemeno ohledně tvrzené dissimulace. Daňové orgány totiž jistě musí unést důkazní břemeno k této otázce, ovšem nikoliv při nařízení přezkoumání, nýbrž až v rámci přezkumného řízení. Při nařízení přezkoumání musí pouze dostatečně osvědčit a zdůvodnit svůj předběžný závěr o dissimulaci. Tuto povinnost přitom podle názoru soudu splnily (viz dále). Je přitom lhostejné, že tento závěr daňové orgány již nyní (v počáteční fázi přezkumného řízení) považují za prokázány. Podstatné je, že jde o závěr v danou chvíli dostatečně zdůvodněný a osvědčený konkrétními zjištěními. Otázka, kolik svědeckých výpovědí je v daném případě dostačující pro prokázání dissimulace, je tudíž v dané fázi zcela bezpředmětná. Spíše na okraj soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2023, č. j. 3 Afs 284/2022-99, v němž Nejvyšší správní soud shledal, že v daném konkrétním případě výpovědi 25 svědků postačovaly spolu s listinnými důkazy k prokázání dissimulace.
12. Z podobných důvodů soud neprováděl dokazování listinami, které žalobce v soudním řízení předložil, ani svědeckými výpověďmi, které navrhl. K definitivnímu potvrzení či vyvrácení předběžného závěru Odvolacího finančního ředitelství slouží právě přezkumné řízení, nikoliv soudní přezkum rozhodnutí o nařízení přezkoumání. Těžiště dokazování je vždy v řízení před daňovými orgány, v případě přezkumného řízení navíc až po jeho zahájení (po vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání).
13. Napadené rozhodnutí soud nehodnotí ani jako nepřezkoumatelné. Reakce na konkrétní odvolací námitky je, co do šíře odůvodnění, spjata s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každé tvrzení. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) i Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, nebo podání značně nepřehledně až chaoticky odůvodněných. Opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí odvolací orgán prezentuje od názoru odvolatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v

této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. náleze ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit úkoly uložené jim zákonem.

14. V napadeném rozhodnutí se přitom žalovaný zabýval odvolacími námitkami, zdůvodnil své úvahy a předložil konkrétní ucelenou argumentaci oponující argumentaci žalobce. Z napadeného rozhodnutí je patrná reakce na námitky žalobce i konkrétní úvahy žalovaného. Tam, kde žalobce namítá nedostatečné odůvodnění některých dílčích úvah žalovaného, ve skutečnosti spíše brojí proti relevanci použité úvahy a správnosti závěru, který na základě ní žalovaný dovodil. Nejde tedy o případ nepřezkoumatelnosti, kdy by nebylo zřejmé, proč žalovaný rozhodl tak, jak rozhodl. Ostatně sám žalobce proti těmto úvahám v žalobě brojí konkrétní argumentací, a krajskému soudu proto nic nebrání v tom, aby správnost těchto úvah věcně posoudil. Vadou (natož vadou, která by představovala nepřezkoumatelnost) není ani to, že žalovaný u řady námitek odkazuje na prvostupňové rozhodnutí. Rozhodnutí o odvolání a prvostupňové rozhodnutí tvoří jeden celek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 5 As 63/2011-92), z čehož mimo jiné plyne, že odvolací orgán nemusí slepě opakovat argumentaci správního orgánu prvního stupně. Jestliže odvolací námitky byly uplatněny již v prvostupňovém řízení, prvostupňový orgán tyto námitky ve svém rozhodnutí vypořádal a odvolatel je v odvolání pouze opakuje, je zcela postačující, jestliže odvolací orgán odkáže na argumentaci prvostupňového orgánu s tím, že se s jeho závěry ztotožňuje.
15. Nelze souhlasit ani s tím, že by úvahy žalovaného byly nesrozumitelné. Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že důvodem vydání napadeného rozhodnutí není neunesení důkazního břemene ze strany žalobce, nýbrž předběžný závěr o dissimulaci.
16. Žalovaným (předběžně) zjištěná nezákonnost se týká data, ke kterému žalobci vznikla povinnost podat přihlášku k registraci k DPH. Zatímco žalobce svou povinnost k registraci k DPH dovozuje až od novelizace § 61 písm. a) zákona o DPH, účinné od 1. 4. 2019, žalovaný dospěl k závěru, že registrační povinnost vznikla již za účinnosti předchozího znění daného ustanovení.
17. Podle § 125 daňového řádu vzniká registrační povinnost daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani.
18. Podle § 6 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

19. Osobu povinnou k dani vymezoval § 5 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 mimo jiné jako právnickou osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani byla i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňovala ekonomické činnosti.
20. Podle § 4a odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 se obratem pro účely tohoto zákona rozuměl mimo jiné souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečnění plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, šlo-li o úplaty za zdanitelné plnění.
21. Předmět daně se ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 tvořilo mimo jiné poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Podle § 2 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 však zdanitelnými plněními byla pouze plnění, která byla předmětem daně a zároveň nebyla od daně osvobozena.
22. Žalobce plnění spočívající v poskytování internetového připojení deklaroval jako osvobozená od DPH na základě § 61 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019. Podle něj bylo od daně osvobozeno „*poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, spolků včetně odborových organizací, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž; od daně je osvobozeno také dodání zboží těmito osobami v souvislosti s poskytnutými službami*“.
23. Jádrem sporu se tak stává otázka, zda lze na základě obsahu správního spisu učinit předběžný závěr o tom, že plnění spočívající v poskytování internetového připojení nebyla osvobozena od daně podle citovaného ustanovení, a jejich hodnota měla být tudíž zahrnuta do obratu žalobce pro účely § 6 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019. Pokud by tomu tak bylo, žalobce by zjevně splňoval zákonné podmínky pro vznik povinnosti k registraci k DPH již před 1. 4. 2019. Na základě daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015 totiž správce daně zjistil, že žalobce takto vykázal členské příspěvky (které správce daně považuje ve skutečnosti za platby za služby) v celkové výši 72 549 493 Kč za rok 2014 a 82 416 142 Kč za rok 2015.
24. Při posuzování uvedené otázky soud vycházel zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 165/2022-46, který se týkal obdobné skutkové situace (registrace k DPH u jiného subjektu ve srovnatelném postavení), a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2023, č. j. 3 Afs 284/2022-99, který se týkal přímo charakteru plnění poskytovaného žalobcem (byť z hlediska zdanění daní z příjmů právnických osob). V podrobnostech soud na tato rozhodnutí odkazuje.
25. Daňové orgány dovodily, že plnění spočívající v poskytování internetového připojení nebyla osvobozena od DPH dle § 61 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 proto, že „spolková činnost“ žalobce má ve skutečnosti pouze zastírat skutečný stav (jde tedy o tzv. dissimulaci). Skutečný stav má podle nich spočívat v tom, že platby „členů“ ve skutečnosti nejsou členským příspěvkem, nýbrž platbou za službu, a že žalobce není neziskovým subjektem, ale naopak vykonává ekonomickou činnost.
26. Námitky žalobce, že daňové orgány neprokázaly nesplnění podmínky, že žalobce nebyl založen za účelem podnikání, se do značné míry mívají s důvody napadeného rozhodnutí.

Předně soud opakuje, že pro nařízení přezkoumání nebylo potřeba nezákonnost prokazovat, nýbrž předběžně ji věrohodně na základě konkrétních poznatků vyhodnotit. Kromě toho, uvedené ustanovení obsahuje několik podmínek, které je potřeba splnit kumulativně. Závěry o dissimulaci se přitom týkají toho, že žalobce nesplnil podmínku neziskové povahy spolku a podmínku, že posuzované plnění bylo protihodnotou členského příspěvku (ve skutečnosti totiž nemělo jít svou podstatou o členský příspěvek, nýbrž standardní platbu za službu).

27. To, že podmínkou osvobození od DPH dle § 61 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 je také nezisková povaha zapsaného spolku lze dovodit eurokonformním výkladem tohoto ustanovení. Lze přitom vyjít z již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 165/2022-46. Úvahy Nejvyššího správního soudu týkající se znění zákona účinného do 31. 12. 2012 jsou totiž plně použitelné i pro pozdější znění zákona. Nejvyšší správní soud poukázal zejména na znění čl. 132 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, četnou judikaturu Soudního dvora EU a také zřejmou snahu českého zákonodárce osvobodit služby ve stejném rozsahu, v jakém je osvobozuje unijní právo. Uzavřel proto, že *„[o]svobozena od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH mohou být pouze taková plnění, která jsou neziskovými organizacemi uvedenými v tomto ustanovení poskytována za účelem dosažení hlavního cíle těchto organizací, který musí být v souladu s relevantní tuzemskou úpravou tohoto typu právnických osob nevýdělečný (neziskový). V případě sdružení založených podle zákona o sdružování občanů se musí jednat o organizace, v nichž se občané mimo jiné nesdružují k výdělečné činnosti. V podmínkách takových sdružení tak mohou být od daně osvobozena plnění jimi poskytovaná buďto příležitostně v rámci hlavní činnosti, která nemůže být výdělečná, nebo soustavně v rámci činnosti vedlejší či doplňkové, která může být výdělečná, musí však sloužit výhradně naplňování hlavního neziskového účelu spolku. Posledně uvedené jinými slovy znamená, že příjmy plynoucí z vedlejší činnosti musí být vynaloženy pouze na dosahování hlavních cílů sdružení.“*
28. Nejenže je text § 61 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 „schopen unést“ uvedený výklad, jak požaduje žalobce, ale jde zároveň o jedinou možnou variantou výkladu, který odpovídá smyslu a účelu tohoto ustanovení, jakož i požadavkům plynoucím z unijního práva.
29. Ačkoliv by tedy soud mohl dát žalobci za pravdu v tom, že jím vylíčené počátky jeho činnosti v roce 2003 mohly odpovídat neziskové činnosti, takový závěr není pro účely aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 postačující. Podstatný totiž není pouze původní účel založení žalobce, nýbrž také charakter jeho činnosti v každém dílčím zdaňovacím období.
30. Daňové orgány se proto zcela správně zaměřily na skutečný charakter činnosti žalobce, a to nikoliv pouze ve světle toho, jak jej žalobce formálně na venek vykazuje. Daňové řízení je totiž ovládanou zásadou materiální pravdy. Správce daně dle § 8 odst. 3 daňového řádu vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 169/2015-56). Povinností daňových orgánů je tedy vždy zjišťovat též formálně právním úkonem (tzv. předstíraný nebo simulovaný právní úkon) zakrývaný skutečný stav (tzv. zastřený nebo dissimulovaný právní úkon).
31. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89, o zakrývání (dissimulaci) může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, 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. Rozšířený senát zároveň zdůraznil, že je povinností daňových orgánů 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. Pouze pro úplnost krajský soud zdůrazňuje, že tuto úvahu rozšířený senát vyslovil v rámci přezkoumávání meritorního rozhodnutí. V nyní posuzované věci je nutno požadavek na označení a zhodnocení důkazů vnímat ve světle předpokladů pro vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání, tak jak byly popsány výše (tj. závěr o dissimulaci nemusí být v dané fázi řízení přímo prokázán, nýbrž toliko věrohodně zdůvodněn a podložen).

32. Pro závěr o dissimulaci je v obecné rovině třeba identifikovat jednak stav formální, zastírající, jednak stav skutečný, zastíraný. Stavem zastírajícím má v posuzované věci být právní forma žalobce jako sdružení (spolku), tedy formální naplnění zákonem definované podstaty právní formy v podobě sledování nevýdělečného účelu jako hlavního cíle, v návaznosti na to poté formální vykazování vztahu žalobce a osob, jimž za úplatu poskytuje službu připojení k internetu, jako vztahu členství ve sdružení (spolku). Stavem zastíraným má být výkon výdělečné (podnikatelské) činnosti žalobcem jako činnosti hlavní, působení na trhu poskytování služeb připojení k internetu, a v návaznosti na to skutečná podstata vztahu žalobce a osob, jimž poskytuje služby, jako úplatného závazku.
33. Stav formální daňové orgány jasně popsaly, a to ve shodě se žalobcem. Žalobce pouze tvrdí, že se zároveň jedná o stav skutečný. Pokud pak jde o předběžné posouzení žalovaného, že formální stav má pouze zastírat stav skutečný, považuje soud úvahy žalovaného i podklady pro jeho předběžný závěr za plně dostačující.
34. Ze spolkového rejstříku daňové orgány zjistily, že žalobce 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 žalobce jsou jeho cíli: budování a správa sítě Pilsfree, která umožňuje členům žalobce 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.
35. Z dalších listin vyplynulo, že podstatná většina členů na činnosti žalobce nijak neparticipuje, nepřispívá k dosahování deklarovaných cílů žalobce (jinak než konzumováním připojení k internetu), neprojevuje zájem o činnost žalobce a dění v něm – méně než 1 % členů přispívalo do společného internetového fóra a účastnilo se členských schůzí. Internetové stránky žalobce prezentovaly převážně službu připojení k internetu, podobně z registračního formuláře vyplývalo, že jeho vyplněním se osoba stává zájemcem o připojení k internetu. Z listinných podkladů vyplývala též vázanost přístupu k internetu na zaplacení platby formálně označené jako „členský příspěvek“.
36. Řada osob identifikovala platbu žalobci jako platbu za internet, jak vyplývá z bankovního výpisu. Správce daně dále provedl srovnání žalobce s komerčními poskytovateli internetu a neshledal výraznější rozdíly mimo jiné mezi doprovodnými službami poskytovanými komerčními poskytovateli a členskými výhodami nabízenými žalobcem. Cena

internetového připojení (členský příspěvek) stanovená žalobcem se pohybovala v intervalu cen za připojení od komerčních poskytovatelů.

37. Daňové orgány zjišťovaly rovněž vnímání žalobce jeho „členy“ a motivaci osob ke členství. Správce daně v rámci daňové kontroly provedl výslech celkem 25 svědků – osob ze seznamu členů žalobce, z nichž 10 navrhl sám žalobce. Některé z vyslechnutých osob si vůbec nebyly vědomy toho, že se stávají členy spolku – tato skutečnost pro ně nebyla nikterak podstatná. Některí svědci se stali „členy“ kvůli potřebě změny poskytovatele internetu, respektive kvůli kvalitě žalobcem poskytovaného připojení ve srovnání s ostatními poskytovateli. Ze svědeckých výpovědí pak daňové orgány především dovodily obecný závěr, že hlavním motivem osob pro „členství“ v žalobci bylo zajištění úplatné služby připojení k internetu od subjektu, který vnímaly jako běžného komerčního poskytovatele internetu.
38. Krajský soud má za to, že uvedené podklady jsou plně postačující k učinění předběžného závěru o tom, že stav formálně vykazovaný žalobcem má zastřít stav skutečný. Tento skutečný stav pak spočívá v tom, že žalobce vykonává výdělečnou činnost jako činnost hlavní a svým členům poskytuje služby za úplatu, kterou formálně označuje jako členský příspěvek.
39. Pojem výdělečná činnost je užíván právními předpisy napříč právním řádem. Jeho obsah lze obecně vymezit jako soustavný výkon určité činnosti za úplatu, tedy za příjem jakožto protiplnění. Jedná se tak o pojem širší než pojem podnikání – výdělečnou činností nutně nemusí být pouze činnost naplňující všechny definiční znaky podnikání ve smyslu relevantní soukromoprávní úpravy. Podle čl. 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) se ekonomickou činností rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Judikatura Soudního dvora EU ekonomickou činnost definuje jako vykonávání činnosti s cílem získávat z ní pravidelný příjem (srov. např. rozsudky Soudního dvora ze dne 9. 7. 2015, C-331/14, *Trgovina Prizma*, ze dne 20. 1. 2000, C-23/98, *Heerma*, a ze dne 26. 9. 1996, C-230/94, *Enkler*). Z judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že o poskytnutí služeb za protiplnění (úplatu), které je ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 (respektive čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH) předmětem DPH, se jedná tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržaná poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (srov. např. rozsudky 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*; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178).
40. Přinejmenším předběžně lze ve světle shora popsanych skutkových zjištění hodnotit činnost žalobce v období let 2014 a 2015 jako výdělečnou a jím poskytované služby jako služby poskytované úplatu ve smyslu citované judikatury. Hlavní činnost žalobce totiž na první pohled spočívala v poskytování služeb internetového připojení za úplatu a činnost spočívající v podpoře a realizaci deklarovaných neziskových hlavních cílů spolku byla naopak činností vedlejší.
41. Za této situace považuje soud za odůvodněný a opodstatněný předběžný závěr žalovaného, že členské příspěvky ve skutečnosti představovaly platby za služby, že měly proto být zahrnuty do obratu, a žalobci v důsledku toho vznikla povinnost k registraci k DPH již před datem 1. 4. 2019.

42. Soud však opětovně zdůrazňuje, že se jedná o závěr předběžný, nikoliv definitivní. Skutková zjištění, na která žalovaný odkazoval (svědecké výpovědi, uvedení mezi výsledky v internetovém vyhledávači při vyhledávání poskytovatelů internetu či srovnání s komerčními poskytovateli, naplňování dalších cílů spolku), jsou podle názoru soudu relevantní a soud je taktéž zohlednil (viz výše). Tvrdí-li žalobce, že relevantní nejsou, pak spíše rozporuje jejich průkaznost. Otázka, do jaké míry jsou tato zjištění dostatečná k prokázání závěrů žalovaného, však má být řešena až v přezkumném řízení. Tato žalobní argumentace či další dílčí argumenty žalobce poukazující na další skutkové okolnosti (např. tvrzení o tom, že členský příspěvek zůstal po celou dobu nezměněn nebo že činnost žalobce podpořil i stát formou dotace) tak mohou najít své místo spíše v samotném přezkumném řízení. Nemohou totiž zpochybnit, že daňové orgány svůj předběžný závěr dostatečně zdůvodnily a měly pro něj dostatečné indicie.
43. Uvedené závěry nikterak nekolidují s ústavně garantovaným sdružovacím právem (srov. čl. 20 Listiny základních práv a svobod). Krajský soud 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 daňových povinností plynoucích z určité činnosti určitého typu právnické osoby, v rámci které mohou osoby realizovat své sdružovací právo.
44. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku zásahu do právní jistoty a legitimního očekávání žalobce. 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.“*
45. Žalobce však dovozuje své legitimní očekávání pouze ze skutečnosti, že výsledkem daňové kontroly provedené u stěžovatele na dani z příjmů za rok 2008 byl „nulový“ nález. S ohledem na to, že v daném případě žalovaný hodnotil činnost žalobce v jiném období (s odstupem 6 let), z pohledu jiné právní úpravy (zákona o DPH) a žalobce nepoukázal na konkrétní dříve vyslovené závěry daňových orgánů, které by kolidovaly s nově vyslovenými závěry, nelze dospět k závěru o tom, že by žalobce poukazoval na onen kvalifikovaný případ, kdy by zásada legality měla ustoupit zásadě legitimního očekávání. Bylo na žalobci, 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 daňového charakteru žalobcovy činnosti. Žalobce se však v tomto ohledu omezil pouze na výše uvedené konstatování.
46. Podobné úvahy lze učinit k námitce žalobce týkající se rozporu s principem rovného zacházení. V rámci této argumentace se žalobce snaží připodobnit svou činnost k činnosti České obce sokolské. Avšak kromě toho, že každý případ je jedinečný a závisí na konkrétních skutkových zjištěních, povaha činností České obce sokolské a žalobce je již na první pohled do značné míry nesrovnatelná (zjednodušeně řečeno, na jedné straně zvyšování tělesné zdatnosti členů spolku a na straně druhé poskytování přístupu k internetu členům spolku). I kdyby ale soud dospěl k závěru o srovnatelné povaze těchto činností, z žalobních tvrzení vůbec neplyne, v čem by ono nerovné zacházení mělo spočívat. Žalobce totiž netvrdí

(natož aby to prokazoval), že žalovaný k České obci sokolské přistupuje odlišně, a neodkazuje na žádnou konkrétní správní praxi daňových orgánů či konkrétní závěry a úvahy vyslovené v jejich rozhodovací činnosti vůči povaze činnosti České obce sokolské. Pouze porovnáním konkrétních závěrů vztahujícím se ke konkrétním skutkovým zjištěním by bylo možné posoudit, a) zda daňové orgány skutečně přistupují k žalobci jinak než k České obci sokolské a b) zda je případný rozdílný přístup opodstatněn rozdílnými skutkovými okolnostmi. V každém případě by i takovou námitku bylo nutno posuzovat podobně jako námitku zásahu do právní jistoty a legitimního očekávání. Princip rovného zacházení by jen stěží mohl převážit nad principem legality, jednalo-li by se o jediný případ, a nikoliv ustálenou správní praxi.

#### IV. Shrnutí a náklady řízení

47. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
48. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 10. května 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.  
předseda senátu