



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

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

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2021, č. j. 38734/21/5300-21444-711275,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Soud v této věci posuzoval, zda daňové orgány unesly důkazní břemeno stran tvrzení, že žalobce od 1. 9. 2017 formálně deklarovanou spolkovou formou zastíral fakticky vykonávanou ekonomickou činnost nespolkového charakteru (úplatné poskytování služeb

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

internetového připojení). Toto zjištění mělo totiž vliv na posouzení splnění podmínek pro registraci žalobce k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která byla předmětem řízení. Pro posouzení důvodnosti žaloby bylo jinými slovy nezbytné posoudit, zda daňové orgány prokázaly, že žalobce předstíranou spolkovou činností zastíral úplatné poskytování internetového připojení.

2. Žalobce byl registrován k DPH od 1. 6. 2019 na základě rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 6. 8. 2019, č. j. 1652776/19/2301-40511-402974. Žalovaný následně nařídil přezkoumání rozhodnutí správce daně o registraci žalobce k DPH rozhodnutím ze dne 25. 9. 2020, č. j. 36268/20/5300-21444-711275, potvrzeným k odvolání žalobce rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 3. 5. 2021, č. j. 29393/21/7100-20116-010435. Žalobu žalobce proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 10. 5. 2023, č. j. 31 Af 46/2021-467.
3. Správce daně rozhodnutím v přezkumném řízení ze dne 15. 10. 2020, č. j. 1831558/20/2301-40511-402974 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), rozhodl o tom, že žalobce je plátcem DPH již od 1. 9. 2017. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 10. 2021, č. j. 38734/21/5300-21444-711275 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“).
4. Jádrem argumentace daňových orgánů bylo, že žalobce pouze předstíral, že funguje jako spolek nekomerční, neziskové a nepolitické povahy, jehož členové se sdružili 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, přičemž fakticky fungoval jako komerční poskytovatel internetového připojení. Proto podle daňových orgánů žalobcem uskutečňovaná zdanitelná plnění nebyla protihodnotou členského příspěvku ve smyslu § 61 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019 i od 1. 4. 2019 (dále jen „*zákon o DPH*“), a nebyla tudíž osvobozena od DPH, nýbrž vstupovala do obrátu žalobce pro účely DPH.

## II.

### Žaloba

5. Žalobce navrhl, aby soud zrušil jak napadené rozhodnutí, tak rozhodnutí prvoinstanční. Žalobce namítl v žalobě nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu chybějícího řádného odůvodnění a jeho nezákonnost z důvodu nesprávně zjištěného skutkového stavu, resp. porušení principu legitimního očekávání.
6. Žalobce namítl, že napadené rozhodnutí je pro vnitřní rozpornost nepřezkoumatelné, neboť žalovaný uznává existenci žalobce jako spolku, ale současně tvrdí, že jako hlavní činnost žalobce vyvíjel výdělečnou činnost zapovězenou § 217 odst. 1 občanského zákoníku, která by však měla vést k jeho zrušení. Přitom žalovaný podnět ke zrušení žalobce nepodal. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobce shledal i v nezdůvodněné souvislosti mezi navýšením počtu členů žalobce a změnou nepodnikatelské činnosti žalobce na podnikání, dále v neexistenci jiného společného zájmu členů než na internetovém připojení a dále v chybějících informacích o spolkové činnosti na webu žalobce, ač obsahuje odkaz na členské výhody (bod F.71). Námitku nepřezkoumatelnosti žalobce směřoval i na závěr žalovaného o vědomosti členů o možnosti zvýšit členský příspěvek (bod F.72) a o důvodech vyřazení zájemců o členství (bod F.74). Podle žalobce se žalovaný nevypořádal s odvolací argumentací stran srovnání žalobce se Sokolem (bod F.77).

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

7. Žalobce poté, co provedl výklad ustanovení § 61 písm. a) zákona o DPH v bodech D.18 až D.33, prezentoval východisko, že od DPH jsou ex lege osvobozena plnění každého registrovaného spolku, pokud nenarušují hospodářskou soutěž. Podnikání ani jiná výdělečná činnost nebyla hlavní činností žalobce, protože jinak by rejstříkový soud s žalobcem zahájil řízení o jeho zrušení.
8. Stran závěru daňových orgánů o simulaci právního jednání žalobcem žalobce tvrdil, že žalovaný měl zkoumat vůli žalobce i jeho členů, a to vždy ve vztahu ke každému z členů žalobce jednotlivě – východisko daňových orgánů, že postačí prokázat reálnou vůli žalobce, není správné. Aby daňové orgány unesly je tížící důkazní břemeno, musely by způsobem vylučujícím jakékoliv pochybnosti prokázat, že vůle směřovala výhradně k poskytnutí služby internetového připojení a dále že šlo o plnění, které nelze podřadit pod § 61 písm. a) zákona o DPH. Žalobce naopak nic prokazovat nemusel. Dostačovalo, pokud závěry daňových orgánů zpochybnil. Argumentace žalovaného rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, byla nepřiléhavá, protože není zřejmé, jaké důkazní prostředky tam daňové orgány použily, a brněnský soud navíc v této věci zrušil rozhodnutí daňových orgánů. Žalobce identifikoval rozdíly v právech a povinnostech mezi členstvím ve spolku a smluvním vztahem s podnikatelem v telekomunikačních službách (viz bod F.45 žaloby).
9. Rozhodnutí daňových orgánů byla založena na jediném argumentu, a sice že žalobce a jeho členové simulují členství ve spolku, ač jejich vůle směřovala k uzavření smluv o poskytování internetového připojení. Tento závěr byl podle žalobce však opřen o nedostatečné důkazy, specifikované v bodě F.47.1 až F. 47.7.7 žaloby. Výsledky svědků měly nulovou relevanci, protože daňové orgány vyslechly pouze 0,109 % členů žalobce (25 z 23 000). Z těchto 25 svědků 14 (tedy podle žalobce téměř 50% svědků) potvrdilo, že jsou členy žalobce. Daňové orgány nevysvětlily, jak bylo v rozporu s cílem žalobce, že někteří jeho členové měli jako hlavní motivaci k členství to, že chtěli čerpat internetové připojení, kdy to vůbec nepřekáží hlavnímu účelu deklarovaného žalobcem. Žalovaný neodůvodnil závěr, že vůli vyslechnutých členů bylo uzavřít smlouvu o poskytnutí telekomunikačních služeb a nikoli členství spolku s čerpáním členské výhody připojení k internetu. Pokud daňové orgány dospěly k závěru, že členové žalobce vlastně nevěděli, za co platí 300 Kč měsíčně, nebyla tím prokázána jejich skutečná vůle, ale to, že neměli žádný úmysl (vůli) simulovat členství ve spolku. Tvzení žalovaného, že lidé v běžném životě neřeší právní formu poskytovatele služeb, ani to, zda platí členské příspěvky nebo poplatky, nebylo podpořeno žádným sociologickým průzkumem. Žalovaný účelově vybral a zdůraznil ty výsledky svědků, které se mu hodily. Žalovaný přezkoumatelně neodůvodnil, jak může výslech 0,1% členů vypovídat o pravé vůli ostatních 99,9% členů. Žalovaný si dále neujasn timer, jaký počet svědků by byl dostatečně reprezentativní. V souvislosti s nedostatečným počtem provedených výsledků svědků žalobce poukázal na rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 12. 2019, č. j. 31 Af 56/2017-152, a Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2021, č. j. 6 Afs 222/2019-39, kde žalovaný považoval za nedostatečně reprezentativní počet vyslechnutých svědků 20 z 5 000. Irelevantní byla zpráva ČTÚ i umístění žalobce v internetovém vyhledávači a recenze uživatele H.. Nebylo zřejmé, kam žalovaný směřoval tvrzením, že v široké veřejnosti je diskutovanou otázkou poskytování služeb internetového připojení široké veřejnosti spolky a komerční poskytovatelé komunikačních služeb proti tomuto brojí. K argumentaci žalovaného spolkem Oslavany.NET a usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 3. 6. 2019, č. j. 50 Cm 65/2017-566, žalobce uvedl, že toto usnesení bylo Vrchním soudem v Olomouci zrušeno, neboť nebylo prokázáno, že činnost spolku Oslavany.NET byla podnikáním. Žalovaný poukázal i na nízkou účast členů žalobce na

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

členských schůzích a na sporadické příspěvky v diskusním fóru, přestože sám své závěry stavěl na výsledcích řádově nižšího počtu členů žalobce. Žalovaný neprokázal, že klienti žalobce přijali formálně členství v žalobci za účelem čerpání internetového připojení. Skutečnost, že se od založení žalobce nezměnila výše členského příspěvku, nepodporovala zjištění o podnikatelské činnosti a úmyslu žalobce dosahovat zisk na rozdíl od komerčních poskytovatelů internetového připojení. Žalovaný nijak důkazně nepodložil své tvrzení, že ve spolcích bývá pravidlem, že je členský příspěvek hrazen na bázi delší než měsíční - žalobce poukázal na tři konkrétní spolky, kde je členský příspěvek placen taktéž měsíčně a že pro nevýdělečné organizace je úspornější evidovat členské příspěvky ročně. Nepřezkoumatelný závěr žalovaného, že ze stanov žalobce vyplývá, že se zájemce stává fakticky členem spolku až okamžikem připojení k internetu, resp. zaplacením členského příspěvku, je v rozporu se stanovami žalobce, podle nichž se zájemce stává jeho členem zápisem do seznamu členů a přidělením členského čísla poté, co je jeho členství schváleno příslušnou osobou. Závěr žalovaného, že internetové připojení nebylo prostředkem ke klubové příslušnosti, ale cílem, byl neodůvodněný, neprokázaný a v rozporu s tím, že na jiných místech napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobce je skutečným spolkem. Argumentace žalovaného ohledně členského příspěvku byla i vnitřně rozporná, neboť tvrdil současně, že členský příspěvek je vztažen k internetovému připojení a nikoli ke členství a že členský příspěvek není spjat se členstvím, ale s internetovým připojením (bod F.62 žaloby). Nezaplacením členského příspěvku člen ztrácel výhody z členství ve spolku, což je standardní postup v jakémkoli spolku (žalobce odkázal na Sokol), tudíž to neprokazuje závěr žalovaného, že členský příspěvek je vztažen k internetovému připojení a nikoli ke členství. Žalobce poukázal na možnost přerušování členství i u dalších čtyř spolků. Zásadním rozdílem žalobce od komerčních poskytovatelů internetového připojení bylo, že žalobce jako spolek mohl odmítnout přijetí nového člena. Argument žalovaného, že o spolek nejde při prodeji potravin v obchodě za členský příspěvek, žalobce vyvrátil odkazem na Spolek živá obŽIVA. Žalobce shrnul, že žalovaný neprokázal, že jak žalobce, tak i jeho členové simulovali platbou členského příspěvku platbu za telekomunikační služby, ani že žalobce byl založen za účelem podnikání. Podnikání žalobce je vyloučeno tím, že žalobce uspokojuje zájmy, k jejichž naplňování byl založen, tím, že poskytuje služby výlučně svým členům, což je princip spolkové činnosti. Žalobce poukázal na to, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nezabýval narušením hospodářské soutěže, ač ho shledal účelem zdanění telekomunikačních služeb. Podle žalobce měl žalovaný za irelevantní účel založení žalobce, ač je podle § 61 odst. 1 písm. a) zákona o DPH rozhodující (bod G.81).

10. Žalobce dále namítl narušení principu právní jistoty a legitimního očekávání, neboť u žalobce v roce 2012 proběhla daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, aniž by byly zjištěny jakékoli nedostatky, přičemž žalobce měl tehdy přes 8 700 členů a fakticky uskutečňoval tutéž činnost. Daňové orgány netvrdily, že by ke změně činnosti mezi tehdejší daňovou kontrolou a dnem 1. 9. 2017 došlo, ani řádně odlišné závěry neodůvodnily.
11. Žalobce v žalobní pasáži *Klíčový skutkový narativ* poukázal na to, že žalovaný uznal v napadeném rozhodnutí, že skutečně realizovaným hlavním cílem žalobce při založení bylo v roce 2003 umožnění komunikace a hraní online her a že žalobce skutečně realizuje vzdělávací, kulturní a společenské akce. Dále žalobce konstatoval, že členský příspěvek 300 Kč nebyl dodnes změněn a jeho činnost podpořil stát dotacemi.
12. V pasáži žaloby *Klíčové právní téma* žalobce vytkl žalovanému, že mu nesprávně dal k tíži spoléhání se na doslovné znění zákona a vzhledem k zásadě jednosměrného vertikálního účinku evropské směrnice nesprávně argumentoval směrnicí Rady č. 2006/112/ES ze dne Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

28. listopadu 2006 o společném systému DPH (dále jen „*směrnice o DPH*“). I kdyby však směrnice o DPH měla být aplikována, podle žalobce žalovaný v rozporu s jejím čl. 132 odst. 1 písm. l) a 133 písm. a) netvrdil, že žalobce nebyl politické, odborové, náboženské, vlastenecké, filozofické, filantropické nebo občanské povahy a že žalobce systematicky sleduje jako svůj cíl zisk a že dochází k rozdělování zisku nebo zisk byl rozdělován a nikoli určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb. V bodě žaloby F.69 žalobce dodal, že členové vedení žalobce se v průběhu času mění a zisk není rozdělován mezi vlastníky, v bodě žaloby F.70. pak odkaz na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 10. 2008, č. j. 11 Ca 298/2006-42, ve vztahu k přímému a nepřímému účinku směrnice.

### III.

#### Vyjádření žalovaného k žalobě a jeho doplnění

13. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí náležitě odůvodnil závěr, že žalobce fakticky neplnil jím formálně deklarovaný účel, když ve skutečnosti poskytoval internetové služby za úplatu. Z provedených svědeckých výpovědí bylo zřejmé, že většina svědků si nebyla vědoma členských aktivit a jejich hlavní motivací pro členství ve spolku bylo čerpání internetových služeb a svědci vnímali členský příspěvek jako poplatek za službu internetového připojení. Vzorek svědků byl dostatečně reprezentativní, neboť ze svědeckých výpovědí bylo možné učinit určitý obecný závěr. Z celkového počtu 25 vyslechnutých svědků bylo 10 vyslechnuto na návrh žalobce, zbylý počet náhodně vybral správce daně. Pokud žalobce poukázal na nízký počet vyslechnutých svědků, uvedl k tomu žalovaný, že sám žalobce navrhl výslech pouze 10 svědků. Závěru o tom, že hlavním motivem pro členství ve spolku byla možnost čerpat internetové služby, nasvědčovaly i internetové stránky žalobce. Členské příspěvky zastíraly skutečnou povahu plnění poskytovaného žalobci jejími členy. Členové žalobce fakticky členy spolku být nechťeli, neboť jejich hlavním motivem bylo čerpání internetového připojení. K tvrzení žalobce, že nerozděluje zisk, žalovaný uvedl, že žalobce vytváří vysoké mzdové náklady.
15. Stran námitek týkajících se směrnice o DPH žalovaný uvedl, že při výkladu zákona o DPH je třeba postupovat eurokonformně. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, a ze dne 26. 10. 2021, č. j. 31 Af 60/2020-82. Žalovaný se správně nezabýval otázkou narušení hospodářské soutěže.
16. Nebylo relevantním, zda činnost žalobce byla či nebyla souladná s příslušnými ustanoveními občanského zákoníku, neboť daňové orgány kontrolují plnění daňových povinností.
17. Stran srovnání žalobce a komerčních poskytovatelů internetového připojení žalovaný uvedl, že i zákazník s velkou vyjednávací silou je schopný ovlivnit cenu poskytované služby. Tvrzení, že se cena za připojení u komerčních poskytovatelů internetového připojení v posledních letech mnohokrát změnila, žalobce nedoložil. Zprávu ČTÚ žalovaný uvedl, aby poukázal na současnou praxi v poskytování internetových služeb spolky, neboť je z ní zřejmé, i ČTÚ považuje poskytování této služby za výkon ekonomické činnosti. Žalovaný vyhledáním žalobce v internetovém vyhledávači, kde se žalobce umístil mezi zhruba 30 subjekty poskytujícími v Plzni připojení k internetu, našel recenze žalobce, v nichž recenzenti hodnotili pouze kvalitu připojení k internetu, což dokresluje ekonomickou realitu fungování žalobce.
18. Co se týká výše členského příspěvku a jeho splatnosti, žalovaný nebyl povinen prokazovat úmysl žalobce dosahovat zisku. Žalobce nereagoval řádně na výzvu správce daně č. j. Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

1369692/19/2301-61561-405008, který se jí dotazoval, jakým způsobem byla stanovena výše členského příspěvku a z jakých položek byla stanovena. Úvaha žalovaného o nižší administrativní a ekonomické náročnosti spravování členských příspěvků, pokud jsou tyto placeny v ročním intervalu, vycházela z reálných logických předpokladů. Žalobcem odkazované spolky byly spolky, v nichž se členské příspěvky hradily v měsíčním, čtvrtletní, půlročním a ročním intervalu.

19. Stran členství ve spolku vyplývalo z internetových stránek žalobce, že se zájemce stává členem žalobce až zaplacením členského příspěvku. Vznik a zánik členství tak fakticky závisel na placení členského příspěvku. Dle žalovaného bylo podstatné, jaký důvod pro přerušování členství spolek nabízí. U žalobce byla možnost přerušování členství spojená s možností se kdykoliv připojit k, resp. odpojit od internetu. Tato skutečnost spolu s ostatními svědčila pro závěr, že žalobcem poskytovaná služba je úplatné připojení k internetu.
20. Stran námitky porušení principu právní jistoty a legitimního očekávání žalovaný uvedl, že daňovou kontrolou nebyla prověřovaná DPH, nýbrž daň z příjmů právnických osob. Žalobce tak nemohl mít žádné očekávání ve vztahu k DPH.
21. V prvním doplnění k vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 30. 3. 2022, č. j. 29 Af 75/2019-61, zamítl žalobu obdobného spolku, jakým je žalobce, s odůvodněním, že na věc nelze aplikovat § 61 písm. a) zákona o DPH. Dále žalovaný poukázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 5. 2022, č. j. 31 Af 20/2020-149, kde jsou obsaženy obdobné závěry jako v posledně citovaném rozsudku Krajského soudu v Brně. Oba tyto rozsudky byly dle žalovaného přílehlavé na projednávanou věc. Nedostatečným byl žalobcem předložený seznam členů spolku, neboť z něj nebyla zřejmá identifikace jednotlivých členů. Žalobce dlouhodobě a soustavně vykazoval vyšší výnosy než náklady.
22. V druhém doplnění k vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2023, č. j. 3 Afs 284/2022-99, jímž zamítl kasační stížnost žalobce proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 6. 9. 2022, č. j. 57 Af 1/2022-156. Poukázal rovněž na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2023, č. j. 6 Afs 92/2022-51, a ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 165/2022-46, které byly vydány ve skutkově obdobných věcech.

#### IV.

##### Vyjádření účastníků řízení u jednání

23. Žalobce ve svém přednesu zdůraznil některé body své žalobní argumentace. Žalobce konstatoval, že členský příspěvek nebyl změněn od roku 2003 a byl tehdy stanoven dohodou zakladatelů spolku. Dále se věnoval tomu, že žalobci vzniklo z výsledku daňové kontroly v roce 2011 a 2012 legitimní očekávání, že jeho činnost daňové orgány považují za spolkovou, neboť daňové orgány tehdy nemohly přehlédnout základní okolnosti činnosti žalobce s tisíci členy. Správce daně na rozdíl od předchozí věci v této věci založil své rozhodnutí na tom, že prokázal, že činnost žalobce je podnikáním. Avšak to by podle žalobce musel správce daně prokázat, že vykonával podnikatelskou činnost úmyslně a dosahoval zisku, což neprokázal. Daňové orgány tvrdí, že prokázaly ekonomickou činnost žalobce, ale podle § 61 písm. a) zákona o DPH jsou od DPH osvobozeny jen některé ekonomické činnosti – relevantní tedy není jen *ekonomická činnost*, ale podmínky § 61 písm. a) zákona o DPH. Do § 61 písm. a) zákona o DPH byla podmínka povahy činnosti spolku přidána až k 1. 4. 2019, tudíž předtím podle žalobce neplatila, jinak by zákonodárce neměl důvod ji přidávat – zákonodárce měl předtím za to, že vystačí s civilisticky vymezenou

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

charakteristikou spolku. Kvalita dokazování byla vymezena v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2022, č. j. 4 Afs 445/2021–47, pro daňové subjekty a musí platit ve stejné míře i pro daňové orgány – tuto míru daňové orgány v této věci podle žalobce nedosáhly. V ČR neplatí precedenční právní systém a judikatura je závazná jen tehdy, je-li přesvědčivá, kdy takovými podle žalobce nejsou rozsudky soudců zpravodajů Nejvyššího správního soudu Tomáše Langáška a Michala Bobka (pozn. soudu: žalobce zjevně míní rozsudky PilsFree, cyrilek a hkfree.org). Tyto rozsudky nejsou podle žalobce přesvědčivé proto, že citují rozsudky SDEU, které se týkají ekonomické činnosti, nikoli osvobození od DPH. Nejvyšší správní soud argumentoval nepřesvědčivě i proto, že zmínil rozsudky SDEU sp. zn. C-174/00 a C-488/18, které s odkazem na směrnici měly za neziskovou organizaci i ziskový subjekt, který systematicky sleduje a generuje zisk, pokud zisk nerozděluje členům. Podle žalobce pak daňové orgány v rozporu s judikaturou SDEU neprokazovaly, zda žalobce rozděluje zisk. Daňové orgány de facto tvrdí narušování hospodářské soutěže, neboť argumentovaly velikostí spolku a cenotvorbou.

24. Žalovaný při jednání zopakoval stěžejní body své procesní obrany ze svých podání a odkázal na odůvodnění prvoinstančního a napadeného rozhodnutí.

## V.

### Posouzení věci soudem

25. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě, neshledal při tom žádné vady podle § 76 odst. 2 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.
26. Žaloba není důvodná.
27. Ve vztahu k žalobním námitkám nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí považuje soud za vhodné nejdříve vysvětlit, za jakých podmínek lze podle ustálené judikatury považovat správní rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek jeho důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Požadavek na řádné odůvodnění správního rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku, ale postačí, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení, kdy je podle okolností akceptovatelná i odpověď implicitní. Jinými slovy, správní rozhodnutí není nepřezkoumatelné, pokud správní orgán prezentuje od názoru účastníka odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku správního rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014–108, bod 37). Správní rozhodnutí je přezkoumatelné, pokud **je z jeho odůvodnění zřejmé, z jakého skutkového stavu správní orgán vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil.**
28. Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a řádně odůvodněné, neboť je z něj patrné, jaký skutkový stav vzal žalovaný za rozhodný a jak jej právně posoudil. V bodě 2 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný zcela jasně identifikoval otázku, která byla jeho rozhodnutím řešena – posouzení charakteru činnosti žalobce a plnění, které mu poskytovali jeho členové. Konkrétně šlo o to, zda činnost žalobce spočívá především v úplatném poskytování služeb internetového připojení pro své klienty nebo, jak tvrdil žalobce a jak by vyplývalo ze spolkového rejstříku, v *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 prostřednictvím*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*nekomerčního, neziskového a nepolitického společenství osob* sdružených v žalobci. V prvním případě by totiž byl žalobce osobou povinnou k dani, která vykonala soustavnou ekonomickou činnost za úplatu, a uskutečňovala zdanitelná plnění, která spadala do obratu dle § 4a zákona o DPH. O tom, že žalobce měl příjmy v rozhodném období ve výši desítek milionů korun a překračoval částku obratu 1 000 000 Kč pro zákonnou registraci dle § 6 zákona o DPH, nebylo pochyb. V druhém případě by byly služby žalobce poskytnuté jeho členům jako protihodnota členského příspěvku za podmínek § 61 odst. 1 písm. a) zákona o DPH osvobozeny od DPH a členské příspěvky přijaté žalobcem by nevstupovaly do obratu žalobce podle § 4a zákona o DPH. Posouzení takto jasně formulované klíčové otázky žalovaný shrnul v bodech 36, 64, 72 a 79 až 82 napadeného rozhodnutí, kde uvedl svůj závěr, že fakticky jádro ekonomické činnosti žalobce spočívalo v komerčním poskytování internetového připojení a platby členů žalobce byly úplatami za poskytování internetového připojení. Tento závěr žalovaný odůvodnil souhrnem skutkových zjištění, která popsal a vyhodnotil v bodech 37 až 82 napadeného rozhodnutí. Jinak řečeno, daňové orgány skutkově zjišťovaly vnitřní fungování žalobce a následně analyzovaly, zda zjištěné skutečnosti svědčí při zohlednění definičních znaků spolku a účelu žalobce deklarovaného ve spolkovém rejstříku pro závěr, že žalobce opravdu vykonává spolkovou činnost (pokud reálná činnost žalobce byla ve shodě s jeho právní formou, pak by přijaté platby byly členskými příspěvky), nebo zda ve skutečnosti žalobce spolkovou činnost nerealizoval a komerčně poskytoval za úplatu internetové připojení (pokud reálná ekonomická činnost žalobce byla v rozporu s jeho právní formou, pak by přijaté platby nebyly členskými příspěvky a plnění žalobce by nebylo osvobozeno od DPH). Daňové orgány z řetězce nepřímých důkazů dovodily, že žalobce ve skutečnosti poskytoval fyzickým i právnickým osobám službu internetového připojení, nikoliv členství ve spolku. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předesťel pro tento závěr srozumitelnou argumentaci, která vycházela z podkladů obsažených ve správním spisu. Napadené rozhodnutí obsahuje dostatek skutkových zjištění ohledně skutečné povahy žalobce a vůle žalobce a jeho členů při jejich právních jednáních. Zjištěné skutkové okolnosti žalovaný přezkoumatelným způsobem hodnotil a dospěl k závěru, že žalobce spolkovou činnost pouze simuloval, záměrem většiny jeho členů bylo pouze zajistit si za úplatu připojení k internetu a že žalobce fakticky poskytoval svým členům službu internetového připojení. Napadené rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné a zdejšímu soudu nic nebránilo v tom, aby správnost úvah žalovaného v mezích žalobních bodů věcně posoudil.

29. Žalobce v bodě D.25 žaloby namítl, že napadené rozhodnutí je pro vnitřní rozpornost nepřezkoumatelné, neboť žalovaný uznává existenci žalobce jako spolku, ale současně tvrdí, že jako hlavní činnost žalobce vyvíjel výdělečnou činnost zapovězenou § 217 odst. 1 občanského zákoníku, která by však měla vést k jeho zrušení a žalovaný podnět ke zrušení žalobce nepodal. Námitka nebyla důvodná, protože bod 86 napadeného rozhodnutí žádné rozpory nevykazuje. Pokud žalovaný nezpochybnil *existenci žalobce jako spolku*, mínil tím zjevně to, že nezpochybňuje zápis žalobce ve spolkovém rejstříku a tam zapsanou právní formu žalobce jako spolku. Žalovaný v následující větě napadeného rozhodnutí vysvětlil, že skutkově zjistil, že fakticky žalobce nerealizuje spolkovou činnost (dle zápisu ve spolkovém rejstříku), ale ekonomickou činnost spočívající v poskytování internetového připojení. Tento závěr o faktické činnosti žalobce není v rozporu se zjištěním o jeho zápisu ve spolkovém rejstříku a není ani vyloučen tím, že by žalobce jednal v rozporu s občanským zákoníkem a že mělo být vedeno řízení o zrušení žalobce, resp. že žalovaný podnět k takovému řízení nepodal.

30. Ani námitky nepřezkoumatelnosti v bodě F.71 žaloby nebyly důvodné. V bodě 96 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce nesdružuje členy, vyznávající určitý společný (homogenní) zájem, ale desetitisíce klientů, kteří chtějí pouze čerpat internetové připojení. Žalobce při formulaci námitky, že tím si žalovaný odporuje (společný zájem členů popírá a současně spatřuje v internetovém připojení), pominul, že bod 96 napadeného rozhodnutí nelze vytrhávat z kontextu napadeného rozhodnutí, z něhož vyplývá (explicitně např. z bodu 72), že žalovaný tím míní, že žalobce fakticky nesdružuje členy, kteří by vyznávali ten společný zájem, který je zapsán ve spolkovém rejstříku jako účel žalobce, t. j. *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*. Ani interpretace žalobce další části bodu 96 napadeného rozhodnutí neodpovídá jeho obsahu: Žalovaný zde uvedl, že zakladatele žalobce mohl v době založení žalobce spojovat popsany spolkový zájem, ale že v rozhodné době to pro desetitisíce členů žalobce již neplatilo, a výslovně uvedl, že závěr o vyloučení charakteru žalobce jako neziskové organizace občanské povahy je odůvodněn na jiných místech napadeného rozhodnutí. Námitka žalobce, že žalovaný z navýšení počtu členů žalobce automaticky dovodil podnikatelský charakter činnosti žalobce, tedy obsahu bodu 96 napadeného rozhodnutí neodpovídá. Rozpor nevykazuje ani žalobcem namítaná věta v bodě 96 napadeného rozhodnutí, že se žalobce na svých webových stránkách vůbec nevěnuje spolkové činnosti (pozn. soudu: žalovaný zjevně míní komunitní činnost popsanou jako účel žalobce ve spolkovém rejstříku), jíž se žalobce dovolával, a že na webu je odkaz Členské výhody. Žalovaný dospěl ke skutkovému zjištění, že web žalobce neobsahuje informace o deklarované komunitní činnosti, ač je na něm odkaz na členské výhody. V tom soud nevidí žádný rozpor, kdy je navíc potřeba větu sporovanou žalobcem číst v kontextu bodu 104 napadeného rozhodnutí, který hodnocení žalovaného upřesňuje. Ve vztahu k této i všem ostatním námitkám nepřezkoumatelnosti soud dodává, že posuzoval jen to, zda lze závěry žalovaného, které žalobce označil za nepřezkoumatelné, přezkoumat, tedy zda jsou srozumitelné a odůvodněné – soud nehodnotil, zda odpovídají skutkovým zjištěním a zda taková skutková zjištění byla správně právně posouzena, neboť to je již předmětem věcného posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí.
31. Soud nepřisvědčil ani žalobní námitce nepřezkoumatelnosti v bodě F.72 žaloby, že žalovaný v bodě 100 napadeného rozhodnutí vyslovil domněnku, že členové žalobce si neuvědomují, že si mohou změnit výši příspěvků. Žalobce pominul kontext tohoto tvrzení žalovaného. Žalovaný popsaným způsobem reagoval na argumentaci žalobce, že jeho členové si mohou zvolit výši členských příspěvků na členských schůzích, tím, že této možnosti však členové fakticky nevyužili posledních 17 let. Soud vnímá argumentaci žalovaného tak, že žalovaný chtěl zdůraznit, že teoretická možnost změnit příspěvek na členské schůzi nebyla po desítky let využita, kdy tento faktický stav spíše podporuje závěr o tom, že členové žalobce vnímají žalobce jako klasického poskytovatele internetového připojení (srov. též bod 65 napadeného rozhodnutí). I kdyby však žalovaným vyslovené zjištění o nevědomosti členů žalobce o možnosti změnit výši členského příspěvku nebylo řádně odůvodněno, nemohlo by to vést k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí jako celku, protože nešlo o skutkové zjištění, bez něž by nemohl obstát souhrn ostatních (přezkoumatelných) důvodů napadeného rozhodnutí, které (bez ohledu na jejich správnost, jež v rámci posouzení přezkoumatelnosti není posuzována) mohly poskytnout dostatečnou oporu výroku napadeného rozhodnutí (viz dále).
32. Posledně uvedenou větu lze vztáhnout i k námitce nepřezkoumatelnosti v bodě F.74 žaloby. V bodě 100 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl k argumentaci žalobce o jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

právu odmítnout zájemce o členství, že jednak nebylo zjištěno, že by k tomu někdy došlo, a jednak výhrada tohoto práva žalobce spíše vyvrací realizaci účelu žalobce deklarovaného ve spolkovém rejstříku a potvrzuje, že žalobce poskytuje podle mapy působnosti internetové připojení v Plzni a okolí. Žalovaný to odůvodnil tím, že u zájemce o členství byla podle přihlášky žalobce vyžadována adresa připojení, a nikoli adresa trvalého pobytu. Úvaha žalovaného, že proto může žalobce vyřazovat zájemce o členství s místem připojení mimo technické možnosti žalobce, což nasvědčuje faktické existenci vztahu mezi poskytovatelem služby a zákazníkem, není nelogická. I když jde o pouhou domněnku žalovaného, nelze uzavřít, že by tento jednotlivý závěr mohl způsobit závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí jako celku, jež je opřeno o soubor jiných, dále specifikovaných, přezkoumatelných důvodů.

33. Poslední námitkou nepřezkoumatelnosti bylo tvrzení žalobce v bodě F.77 žaloby, že se žalovaný nevypořádal s důvody tvrzenými žalobcem v odvolání, proč je Sokol zcela srovnatelný s žalobcem. Žalobce v žalobě neuvedl žádné důvody srovnatelnosti žalobce se Sokolem, které zahrnul do odvolání a které měly zůstat žalovaným v napadeném rozhodnutí opomenuty. Nebylo na soudu, aby vyhledával, co žalobce v odvolání k této otázce namítal a jak to žalovaný posoudil. Vzhledem k obecnosti uvedené námitky nepřezkoumatelnosti postačovalo, že soud zjistil, že v bodě 105 napadeného odvolání žalovaný reagoval na odkaz žalobce v odvolání na podobnost žalobce se Sokolem a podobnost České obce sokolské a žalobce vyloučil.
34. K věcným žalobním námitkám uvádí soud následující. Jednotlivé námitky obsažené v rozsáhlé žalobě se vzájemně prolínaly a zčásti byly obecné a netýkaly předmětu řízení, což nepřispělo k přehlednosti žalobní argumentace. Pokud tedy soud v odůvodnění tohoto rozsudku vypořádal klíčovou žalobní námitku, ve vztahu k nějaké jednotlivě vznesené námitce mohl odkázat na příslušnou pasáž odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, či ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021–52, bod 31). Vypořádáním základu žalobní argumentace soud odpovídal i na námitky dílčí.
35. Za základní žalobní námitku soud považoval tvrzení žalobce, že žalovaný neprokázal, že služby poskytnuté žalobcem jeho členům jako protihodnota přijatých plateb deklarovaných žalobcem jako uhrazené *členské příspěvky* od 1. 9. 2017 nesplňovaly podmínky pro osvobození o DPH podle § 61 písm. a) zákona o DPH, kdy sám žalobce to v žalobě označil za *základní a klíčovou otázku sporu* (viz žalobní body B.3 a D.17). Daňové orgány z údajů zapsaných ve spolkovém rejstříku zjistily, že žalobce formálně existuje jako *nekomerční, neziskové a nepolitické sdružení osob, které se sdružuje 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*. Dospěly ale k závěru, že tento účel je pouze formálně deklarovaný, neboť žalobce svou hlavní činností deklarovaný veřejně prospěšný účel své spolkové existence nenaplňuje a fakticky není neziskovou organizací občanské povahy. Ve skutečnosti žalobce funguje jako poskytovatel internetového připojení za úplatu, když platba ve výši 300 Kč měsíčně, kterou žalobci poskytovali jeho *členové* za členství v žalobci, je členským příspěvkem pouze formálně. Fakticky se jednalo o úplatu za žalobcem poskytované služby internetového připojení. Žalobce tedy fakticky uskutečňoval zdanitelná plnění za úplatu s místem plnění v tuzemsku a tato úplata vstupovala do obratu podle § 4a odst. 1 zákona o DPH. Žalobce svým *členům* neposkytoval službu internetového připojení jako protihodnotu členského příspěvku, fakticky tedy neuskutečňoval plnění osvobozená od DPH bez nároku na Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

odpočet podle § 61 písm. a) zákona o DPH. Formálně deklarovanou spolkovou činností žalobce zakrýval výkon komerční činnosti v podobě poskytování internetového připojení svým členům a členské příspěvky byly ve skutečnosti platbami za poskytované služby internetového připojení. Právě uvedeným způsobem prováděl žalobce ekonomickou činnost již v roce 2014, ale z důvodu marného uplynutí prekluzivní lhůty pro registraci žalobce k DPH ho daňové orgány zaregistrovaly k DPH až k 1. 9. 2017.

36. Jádrem sporu mezi účastníky tedy zjednodušeně řečeno spočívalo v tom, zda daňové orgány prokázaly, že žalobce *fakticky* nefungoval jako *nekomerční, neziskové a nepolitické sdružení osob*, které se ve spolku sdružily *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*, ale že ve skutečnosti žalobce poskytoval svým členům internetové připojení za úplatu. O to v projednávané věci šlo.
37. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu vychází správce daně ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Toto ustanovení daňového řádu normuje zásadu materiální pravdy v daňovém procesu. Rozhodujícím pro posouzení právního jednání je jeho skutečný obsah. „*Povinností daňových orgánů v rámci daňového řízení je proto vždy zjišťovat též formálně právním úkonem (tzv. předstíraný nebo simulovaný právní úkon) zakrývaný skutečný stav (tzv. zastřený nebo dissimulovaný právní úkon). Klíčovým judikátem k výkladu tohoto ustanovení je usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004-89, č. 1301/2007 Sb. NSS. Podle právního názoru vyjádřeného rozšířeným senátem o „zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu 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“.* Povinností daňových orgánů je při aplikaci tohoto ustanovení „*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*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010; a č. j. 1 Afs 11/2010-94, publ. pod č. 2085/2010 ve Sb. NSS). Důkazní břemeno ohledně prokázání dissimulovaného právního jednání nese podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně.
38. Předmětem DPH bylo podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku; zdanitelným plněním pak podle odst. 2 téhož ustanovení bylo plnění, které bylo předmětem daně a nebylo osvobozené od daně.
39. Podle § 4a odst. 1 zákona o DPH se obratem pro účely zákona o DPH rozuměl souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za a) zdanitelné plnění; b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.
40. Osobou povinnou k dani byla podle § 5 odst. 1, 2 zákona o DPH i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud samostatně a soustavně uskutečňuje ekonomické činnosti. Činnost lze kvalifikovat jako ekonomickou, pokud má pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu pro toho, kdo ji uskutečňuje, přičemž činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na svůj účel nebo výsledky (srov. rozsudek

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Soudního dvora Evropské unie ze dne 30. 3. 2023, ve věci C-616/21, *Gmina L.*, body 41 a 42).

41. Podle § 6 odst. 1 a 2 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2022 se plátcem DPH stala 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 uskutečňovala pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, přičemž tato osoba povinná k dani byla plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve.
42. Podle § 61 písm. a) zákona o DPH bylo od DPH 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 (ve znění do 31. 3. 2019), resp. poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a jejichž povaha je politická, odborová, náboženská, vlastenecká, filozofická, dobročinná nebo občanská, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž (ve znění od 1. 4. 2019).
43. Výše uvedenou právní úpravu na půdorysu spolků, které poskytují svým členům mj. internetové připojení, komplexně vyložil s odkazem na své předchozí rozsudky ze dne 4. 4. 2023, č. j. 6 Afs 92/2002–51 (i jen jako „*rozsudek cyrilek.net*“) a ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 165/2022–46 (i jen jako „*rozsudek hkfrees.org*“), Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 4. 2023, č. j. 3 Afs 284/2022–99 (i jen jako „*rozsudek PilsFree*“), který byl vydán právě ve věci kasační stížnosti žalobce proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 6. 9. 2022, č. j. 57 Af 1/2022–156. V rozsudku PilsFree Nejvyšší správní soud posuzoval faktickou činnost žalobce ve vztahu k povinnosti žalobce na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 a 2015. Podklady daňových rozhodnutí ve věci rozsudku PilsFree byly shodné s podklady nyní napadeného rozhodnutí – šlo o totožné listinné důkazy a totožné výpovědi stejných svědků (Soud měl při rozhodování nynější věci k dispozici od žalovaného jak daňový spis týkající se napadeného rozhodnutí, tak i daňový spis týkající se daně žalobce z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 a 2015.).
44. V rozsudku PilsFree dospěl Nejvyšší správní soud k následujícím závěrům, které lze aplikovat na posouzení důvodnosti nynější žaloby žalobce. V tamním řízení totiž šlo o posouzení shodné klíčové otázky, zda byl žalobce *fakticky* spolkem, neboť osvobození od daně podle § 19 odst. 1 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů bylo vázáno na přijetí členských příspěvků (obdobně jako osvobození od DPH podle § 61 písm. a) zákona o DPH na poskytnutí služby jako protihodnoty členského příspěvku) *spolkem* (viz bod 36 rozsudku PilsFree). Soud poukazuje na to, že účel žalobce zapsaný ve spolkovém rejstříku se v období řešeném Nejvyšším správním soudem v rozsudku PilsFree nelišil od účelu žalobce zapsaného ve spolkovém rejstříku v období řešeném v nyní projednávané věci a ani podklady rozhodnutí se nelišily (šlo o tytéž výsledky svědků apod.). Soud dodává, že žalobce v bodech B.14 a G.78 žaloby uvedl, že jeho činnost se od roku 2008 nejméně do období řešeného žalovaným v této věci nezměnila. Žalovaný odkázal i na tvrzení žalobce v jeho odvolání, že jeho činnost „*byla v roce 2008 prakticky shodná s činností v letech 2017, 2018 a 2019*“ (bod 92 napadeného rozhodnutí).

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

45. Každá výjimka z obecného principu zdanění musí být vykládána restriktivně a jejím účelem nemůže být daňové zvýhodnění téže činnosti pouze v závislosti na tom, jakou právní formu daňový subjekt k výkonu takové činnosti zvolí. Určující pro naplnění podmínek daňové výjimky svědčící *spolkům* musí být to, zda povaha, činnost a sledované účely spolku odpovídají typovému vymezení *organizace vykonávající činnost vedenou neziskovými účely v podobě podpory společných zájmů členů*. Ve smyslu § 214 a násl. občanského zákoníku spolek definuje existence společného zájmu, který je následně dobrovolnou činností členů naplňován. Pro spolek je charakteristické široké zapojení členů do jeho fungování, realizace členských práv ve vztahu k možnosti ovlivnění způsobu dalšího směřování spolku (tj. zejména účast na členské schůzi jakožto orgánu spolku), neboť takovéto projevy vůle demonstrují skutečnou vůli se sdružovat a vyvíjet společnou aktivitu, ať již zaměřenou na členy spolku, nebo na širokou veřejnost. Jejich absence naopak může svědčit pro závěr, že určitá entita, byť formálně označovaná jako spolek, je fakticky toliko zástěrkou pro jiný typ právního vztahu například v podobě dodání zboží a služeb. Aby mohlo jít fakticky o spolek, musí se jednat (mj.) o *neziskovou organizaci, jejímž hlavním účelem a činností je podpora společných zájmů členů* (body 39 až 41 rozsudku PilsFree ve spojení s bodem 203 rozsudku zdejšího soudu ze dne 6. 9. 2022, č. j. 57 Af 1/2022-156).
46. Nejvyšší správní soud považoval za rozhodující, 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. Jako dostatečný podklad pro přijetí popsanych skutkových zjištění Nejvyšší správní soud uznal fakt, že 99 % členů nepřispívalo do společného internetového fóra, zhruba 99,6 % členů se neúčastnilo členských schůzí, internetové stránky žalobce prezentovaly převážně službu připojení k internetu a z registračního formuláře vyplývalo, že jeho vyplněním se osoba stává zájemcem o připojení k internetu, že přístup k internetu je vázán na zaplacení členského příspěvku, že náhodně zvolené společností ze seznamu členů účtovaly platby žalobci jako platbu za službu (připojení k internetu) a nikoli jako členský příspěvek, že řada fyzických osob identifikovala platbu žalobci jako platbu za internet, že nejsou výraznější rozdíly mezi členskými výhodami v žalobci a doprovodnými službami komerčních poskytovatelů internetu ani cenami internetového připojení a členského příspěvku, a že z výsledku 25 svědků, členů žalobce, vyplynulo, že někteří z nich si vůbec nebyli vědomi toho, že se stávají členy spolku, kdy tato skutečnost pro ně nebyla nikterak podstatná, a členy žalobce se stali kvůli potřebě změny poskytovatele internetu, respektive kvůli kvalitě žalobcem poskytovaného připojení ve srovnání s ostatními poskytovateli, z čehož daňové orgány správně dovodily, že hlavním motivem osob pro členství v žalobci bylo zajištění úplatné služby připojení k internetu od subjektu a žalobce tyto osoby vnímaly jako běžného komerčního poskytovatele internetu (viz body 44 až 49 rozsudku PilsFree). Zjištění, že žalobce vzhledem ke své faktické povaze není typem organizace, jíž svědčí daňová výjimka, má za následek, že není třeba podrobně zkoumat skutečnou povahu všech jednotlivých dílčích plateb žalobci vykazovaných jako členské příspěvky, neboť určující je celkový ekonomický model činnosti žalobce (bod 52 rozsudku PilsFree). Nejvyšší správní soud aproboval závěr daňových orgánů, že žalobce pouze předstíral spolkovou činnost a že hlavní činnost žalobce fakticky spočívala v poskytování služeb (internetového připojení) za úplatu. Mezi žalobcem, jakožto poskytovatelem služby, a jeho formálními 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 představovala skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci a byla mezi nimi přímá souvislost (viz bod 56 rozsudku PilsFree). Dissimulovaná

činnost žalobce v podobě poskytování internetového připojení za úplatu nepodporovala žádný ze stanovami deklarovaných hlavních (neziskových) cílů žalobce, kdy podpora těchto cílů byla činností vedlejší, což vylučuje naplnění podmínek daňové výjimky vyhrazené spolkům (viz bod 57 rozsudku PilsFree). Daňové orgány musí odůvodnit skutkový závěr pro účely aplikace daňových předpisů na základě kategorií a pojmosloví tam uvedeného, a nejsou povinny právně kvalifikovat faktické hlavní činnosti a účel daňového subjektu (viz bod 59 rozsudku PilsFree). Již samotný fakt soustavného poskytování služby za úplatu způsobem obdobným běžnému komerčnímu poskytování služby podnikateli na tomtéž relevantním trhu je zpravidla dostatečným indikátorem podnikatelské činnosti „spolku“. O vedlejší podnikatelské (obecně výdělečné) činnosti fakticky neziskového subjektu lze uvažovat, pokud její nastavení a způsob realizace bude odlišné od podnikatelských subjektů (viz bod 60 rozsudku PilsFree).

47. Při posouzení důvodnosti žaloby vycházel soud nejen z rozsudku PilsFree, ale i z rozsudků hkfree.org a cyrilek.net, které se oba týkaly daňového osvobození podle § 61 písm. a) zákona o DPH u spolků, poskytujících svým členům služby deklarované jako protihodnota členského příspěvku, u nichž daňové orgány dospěly k závěru, že formálně deklarovanou spolkovou činností zastíraly skutečnou, povahou ekonomickou (výdělečnou), činnost spočívající v poskytování internetového připojení za úplatu.
48. Z rozsudku hkfree.org vyplývá, že hlavní činností spolku nemůže být výdělečná činnost, která smí být pouze prostředkem k dosahování hlavního – neziskové či zájmového – účelu spolku (bod 77 rozsudku hkfree.org). Nevýdělečná, společné zájmy podporující, činnost nemůže spočívat v téže činnosti jako komerční poskytování určité služby na tržní bázi (bod 78 rozsudku hkfree.org). Za výdělečnou činnost je nutno považovat soustavný výkon určité činnosti za úplatu a výdělečná činnost odpovídá pojmu *ekonomická aktivita* ve smyslu zákona o DPH a směrnice o DPH, kdy tento pojem není totožný s pojmem *podnikání* (bod 79 rozsudku hkfree.org). Kasační soud dovodil závěr o tom, že hlavní činností daňového subjektu bylo poskytování služby připojení k internetu za úplatu v podobě členského příspěvku z toho, že internetové připojení člena bylo vázáno na úhradu členského příspěvku (při nezaplacení byla služba pozastavena), že většina členů spolku využívala členství jen za účelem získání služby internetového připojení, že i při komerčním poskytování internetového připojení je běžné, že za jednotnou měsíční sazbu se poskytují vedle hlavní služby připojení i služby vedlejší (body 81 a 84 rozsudku hkfree.org). Fakt, že vyslechnutí svědci zahrnovali kromě pasivních členů spolku i jeho aktivní členy, nevyvrátil závěr, že většina členů se nepodílela na ekonomické činnosti spolku (poskytování internetového připojení), ani na spolkové, neziskové, činnosti daňového subjektu, kdy se členem stala, aby za úplatu získala internetové připojení a daňový subjekt vnímala jako komerčního poskytovatele internetu (bod 85 rozsudku hkfree.org). Kasační soud měl za podstatnou i skutečnost, že většina členů spolku nerealizovala svá členská práva - nepodporovala deklarovaný společný zájem, neúčastnila se valných hromad a akcí spolku, kdy se spolek nemohl bránit tím, že šlo o svobodnou volbu členů, protože skutečný spolek by měl činit aktivní kroky, aby takovému zneužívání členství bránil (body 86 a 88 rozsudku hkfree.org). Pro účely aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH není nutné se zabývat naplněním znaků soukromoprávního pojmu *podnikání* (bod 90 rozsudku hkfree.org). Není podstatné, že zisk nebyl rozdělován mezi členy a byl investován do rozvoje činnosti spolku a hrazena činnost některých aktivních členů – toto je běžná praxe podnikatelů (bod 92 rozsudku hkfree.org). Výdělečná činnost, tj. úplatné poskytování připojení k internetu, tvořila hlavní účel existence spolku a nepodporovala žádný ze stanovami deklarovaných hlavních neziskových (zájmových) cílů - podpora a realizace deklarovaných hlavních cílů

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

spolku byla naopak činností vedlejší až marginální, jelikož spolek investoval do budování infrastruktury za účelem rozšiřování poskytované služby připojení k internetu a tak se i veřejně prezentoval a rozsah pořádaných členských společenských akcí se nevymykal standardu komerční sféry a účast se pohybovala v řádu nanejvýš nízkých jednotek procent členské základny (bod 94 rozsudku hkfree.org). Podle kasacího soudu k závěru o dissimulaci výdělečné činnosti jako činnosti hlavní svědčilo i to, že připojení k internetu spolek inzeroval jako zcela převažující výhodu členství a veřejně prospěšné aktivity tvořily v poměru k zajišťování služby připojení k internetu marginální část činnosti spolku (bod 95 rozsudku hkfree.org). Osvobozena od DPH 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). Od DPH mohou být osvobozena plnění 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. Příjmy plynoucí z vedlejší činnosti musí být vynaloženy pouze na dosahování hlavních cílů spolku (bod 105 rozsudku hkfree.org).

49. Z rozsudku cyrilek.net vyplývá, že se týkal spolku, který vytvořil a provozoval internetovou síť v malých obcích na Kroměřížsku a navenek se prezentoval jako poskytovatel internetového připojení prostřednictvím spolkové činnosti. Většina vyslechnutých svědků potvrdila, že se stala členem spolku jen z důvodu poskytování internetových služeb za úplatu, na spolkové činnosti se nijak podílet nechtěli a členské příspěvky platili každý měsíc. Někteří si neuvědomovali, že se stali členem spolku. Členové spolku platby mnohdy označovali přímo jako platby za internet, nikoliv jako členský příspěvek. Pokud člen příspěvek nezaplatil ve stanovené lhůtě, přerušilo se poskytované internetové připojení. U spolku drtivě převažovala zisková hospodářská činnost spolku, kdy fakt, že zisk spolek investoval do technické infrastruktury, není odlišující faktor od komerčních subjektů. O komerčním charakteru činnosti spolku nasvědčovalo i to, že se nekonaly jeho valné hromady, resp. pokud se konala, účastnilo se jí jen 1,14 % členské základny, což dokládá nezájem členské základny o spolkovou činnost a koresponduje s motivací většiny členů, kteří se členy stali pouze kvůli internetovému připojení (body 21 a 22 rozsudku cyrilek.net). Členská základna spolku byla tvořena dvěma skupinami - větší skupina představovala pasivní členy, konzumenty poskytované služby internetového připojení, kteří neměli žádný zájem podílet se na spolkové činnosti, a menší skupina byla aktivní a starala se o technické provozování, fungování a údržbu počítačové sítě. Fakticky se v tom spolek nelišil od komerčních poskytovatelů internetu, kteří také mají své zaměstnance a zákazníky. Určité dílčí rozdíly dané spolkovou strukturou nemohly popřít faktický komerční charakter spolkem poskytovaných služeb (bod 24 rozsudku cyrilek.net). Spolek tedy poskytoval internetové připojení za úplatu a takový úmysl byl dán jak u spolku, tak i u jeho členů, což bylo u členů spolku prokázáno jejich výpovědí (jejich záměrem nebyla účast ve spolku, nýbrž získání internetového připojení za úplatu) a u spolku jeho interními dokumenty a faktickým fungováním. Tento závěr nijak nepopírá sdružovací právo členů spolku zaručené v čl. 20 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, přičemž finanční orgány pouze konkrétní služby posoudily dle jejich skutečného obsahu a tomu pak odpovídalo jejich zdanění (bod 25 rozsudku cyrilek.net). Nejvyšší správní soud zdůraznil, že daňová optimalizace musí být prováděna v mezích zákona a v souladu s jeho smyslem, a může vést k zákonem aprobovanému snížení daně, nikoli k její eliminaci. Poskytování internetu na komerční bázi za úplatu, zakrývané spolkovou činností, jde proti smyslu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

právní úpravy a neodůvodněně zvýhodňuje spolek oproti komerčním poskytovatelům, přestože se jejich činnosti fakticky neliší (bod 26 rozsudku cyrilek.net). Daňový subjekt se na základě toho, že v minulosti správce daně něco nerozporoval, může spolehnout jen na to, že pokud bude obdobná transakce v budoucnu zpochybněna, musí pro takový krok správce daně mít racionální důvody, které vysvětlí. Způsobilým vysvětlením však může být jak to, že rozhodné skutečnosti správce daně zjistil až později než v době nezpochybnění těch transakcí, o něž daňový subjekt svá očekávání opírá, tak i to, že v daňové praxi, která tak či onak hodnotí obrovské množství simultánně probíhajících transakcí, v řadě případů nutně velmi povrchně, je zcela běžné, že řada těch, které by při bližším zkoumání mohly být vyhodnoceny jako podezřelé, pozornosti správců daně unikne. Předmětem řízení nebyla historie či okolnosti vzniku spolku, ale výhradně prověřovaná zdaňovací období a časový úsek pro účely registrace k DPH. Úvahy o změně charakteru a rozsahu poskytování internetu a o možné proměně činnosti spolku v průběhu času jsou nadbytečné, neboť rozhodující je materiální posouzení činnosti spolku ve zkoumaných zdaňovacích obdobích na podkladě provedeného dokazování. Podstatná nebyla historická činnost spolku, nýbrž jeho faktické fungování v prověřovaných zdaňovacích obdobích (body 27 a 28 rozsudku cyrilek.net). Pro závěr o (ne)dostatečném počtu vyslechnutých členů spolku je rozhodující, zda byl spolehlivě zjištěn skutkový stav ve vztahu k podstatě fungování spolku. Spolek se omezil na zpochybnění počtu vyslechnutých svědků v poměru k počtu svých členů, nikoliv na zpochybnění skutkových zjištění z výsledků plynoucích (bod 29 rozsudku cyrilek.net).

50. Soud shrnuje, že rozsudky PilsFree, cyrilek a hkfree.org vyslovily zejména následující právní závěry, přesvědčivě v těchto rozsudcích odůvodněné a rozhodné pro posouzení důvodnosti žaloby žalobce. V rozsudku PilsFree dospěl Nejvyšší správní soud k právnímu závěru, že je-li daňová výjimka vyhrazena pro *spolek*, musí být splněna podmínka, že jeho povaha, činnost a sledované účely odpovídají typovému vymezení *organizace vykonávající činnost vedenou neziskovými účely v podobě podpory společných zájmů členů*. Zjištění o předstírané povaze spolku a zastřeném poskytování internetového připojení za úplatu má za důsledek, že daňové orgány nejsou povinny právně kvalifikovat faktické hlavní činnosti a účel formálního spolku. Nejvyšší správní soud v rozsudku PilsFree posuzoval daňové rozhodnutí ve věci žalobce, opřené o totožné podklady jako v nyní posuzované věci, a aproboval jimi prokázané zjištění daňových orgánů, že žalobce pouze předstíral spolkovou činnost a že hlavní činnost žalobce fakticky spočívala v poskytování služeb internetového připojení za úplatu. V rozsudku hkfree.org vyložil Nejvyšší správní soud osvobození od DPH podle § 61 písm. a) zákona o DPH tak, že musí jít o 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).
51. Z výše popsané právní úpravy a judikatury je zřejmé, že daňové orgány nepochybily, pokud zaměřily svou pozornost na zjištění toho, zda žalobce právními jednáními učiněnými na platformě spolkové právní formy ve skutečnosti nezakrýval výkon ekonomické činnosti v podobě poskytování internetového připojení svým členům za úplatu v podobě členských příspěvků. Není sporu o tom, že důkazní břemeno ohledně skutečné (zastírané) povahy a činnosti žalobce v rozhodném období, lišící se od formálně deklarované (předstírané) povahy a činnosti žalobce, tížilo daňové orgány.
52. Při jednání soudu žalobce s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2010, č. j. 4 Ads 77/2007-91, uvedl, že závěry rozsudků PilsFree, cyrilek

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

a hkfree.org nelze na jeho věc aplikovat, protože jsou nepřesvědčivé. Z uvedeného usnesení rozšířeného senátu však vyplývá, že zde Nejvyšší správní soud řešil případ, kdy dosud aplikovaná interpretační alternativa rozhodné právní otázky byla nepřesvědčivá a nebylo lze ji argumentačně obhájit. Všechny tři rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou podle soudu ve svých závěrech ve shodě a zdejší soud je shledává přesvědčivými a s jejich závěry včetně jejich odůvodnění se shoduje. Zdejší soud proto nemá důvod nepřispět k jednotě rozhodování správních soudů tím, že bude jako instančně nižší soud respektovat závěry vyslovené vrcholným soudním orgánem ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví (srov. § 12 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce nepředestřel žádné důvody vedoucí zdejší soud k závěru o potřebě přehodnotit předchozí judikaturu a podnítit aktivaci rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (srov. § 17 odst. 1 s. ř. s.). Soud s žalobcem nesouhlasí, že by nepřesvědčivost třech rozsudků Nejvyššího správního soudu měly zapříčinit jejich nepřiléhavé odkazy na rozsudky SDEU ze dne 21. 3. 2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, a ze dne 10. 12. 2020, *Golfclub Schloss Igling*, C-488/18. Rozsudek cyrilek na žádný z těchto rozsudků SDEU neodkázal. V bodě 56 rozsudku PilsFree kasační soud analogicky odkázal na rozsudek *Kennemer Golf & Country Club* ve vztahu k tomu, že mezi platbou členského příspěvku a poskytnutou službou byla přímá souvislost. Rozsudek hkfree.org (viz jeho bod 83) zmínil rozsudek *Kennemer Golf & Country Club* jen jako příklad, kdy SDEU shledal přímou souvislost mezi členskými příspěvky placenými sportovnímu klubu a možností využívat klubové golfové hřiště pro členy v situaci, kdy ne všichni členové tuto možnost využili (s odkazem na judikaturní závěry SDEU, že pojem poskytování služeb za protiplnění je vázáno na přímou souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou). V bodě 102 rozsudek hkfree.org podpořil svůj výklad čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH o nároku na osvobození od DPH určitých neziskových organizací vymezením pojmu nezisková organizace v čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH odkazem na rozsudky *Kennemer Golf & Country Club* a *Golfclub Schloss Igling*. Hned v následujícím bodě 103 pak kasační soud odkázal na rozsudek SDEU ze dne 12. 11. 1998, C-149/97, *Institute of the Motor Industry*, již ve vztahu k rozhodnému čl. 132 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH. Odkazy kasačního soudu na judikaturu SDEU jsou tedy přiléhavé, neboť posouzení povahy činnosti žalobce (zda se jedná o ekonomickou činnost a jaký je vztah mezi platbou a poskytnutou službou) byly podle směrnice o DPH významné pro posouzení věci žalobce. I kdyby však, jak tvrdí žalobce, rozsudky SDEU nebyly významné pro posouzení věci žalobce, a byly by v rozsudcích kasačního soudu uvedeny nadbytečně, nemohlo by to zvrátit jejich závěry, které se rozhodně neopíraly jen o rozsudky SDEU, které žalobce považuje za nepřiléhavé.

53. Daňové orgány dospěly k závěru, že podstatou hlavní činnosti žalobce v rozhodném období byla ekonomická činnost spočívající v poskytování internetového připojení za úplatu v podobě členských příspěvků, kdy většina členů nemá zájem na budování a provozování sítě PilsFree a spolkově aktivní je jen jejich minorita, která má vliv na chod ekonomické činnosti žalobce (viz zejm. body 36, 64, 72, 79 až 82 napadeného rozhodnutí). Tento svůj závěr opřely daňové orgány o následující soubor důkazů: (i) výslechy svědků o důvodu jejich členství, (ii) označení platby ze strany členů, (iii) podklady prokazující pozici žalobce na trhu poskytovatelů internetového připojení a (iv) podklady prokazující neúčast členů na schůzích a fórech žalobce. Daňové orgány tyto své závěry podpořily i stanovami stanovenou splatností členského příspěvku a podklady ke členství v žalobci a prezentaci žalobce.
54. Pokud jde o 25 vyslechnutých svědků, žalovaný v bodech 38 až 62 napadeného rozhodnutí uvedl skutečnosti, které svědci vypověděli, aby pak v bodech 63, 64 a 65 napadeného

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

rozhodnutí shrnul skutková zjištění vyplývající z těchto výpovědí. Žalobce v žalobě nezpochybňoval žalovaným konstatované obsahy výpovědí svědků. Žalovaný takto dospěl k závěru, že ze svědeckých výpovědí členů žalobce vyplynulo, že žalobci platí poplatek 300 Kč za připojení k internetu, kdy laici se nezajímali o to, jakou právní formu má žalobce a jaký je formální právní důvod jejich platby. Všichni svědci totiž vypověděli, že hlavním motivem jejich vstupu do žalobce byla možnost čerpat internetové připojení. Důvodem, proč vyslechnutí členové do žalobce vstoupili, naopak nebylo *provozování komunitní počítačové sítě* za účelem komunikace, výzkumu, vzdělávání i zábavy a ani naplňování jejich kulturních, společenských osvětových a sportovních potřeb. Uvedený účel zapsaný ve spolkovém rejstříku tak žalobce ve skutečnosti nerealizuje. Řada svědků vypověděla, že se stali členy spolku, protože chtěli změnit stávajícího poskytovatele internetu (sv. J. R., M. Z. a I. P.), příp. najít nového poskytovatele internetového připojení z důvodu stěhování (sv. M. K., M. N., Mgr. J. R. a Ing. S. H.), nebo z důvodu vzniku školské právnické osoby (sv. I. T.). Svědci V. P. a P. K. vypověděli, že platbu ve výši 300 Kč vnímají jako poplatek za službu, kterou potřebují – když nepotřebují internet, tak jej neplatí. Svědci hodnotili kvalitu poskytovaného internetového připojení (sv. M. N.) a někteří svědci navíc považovali za žalobcovu výhodu, že poskytuje pro své členy další služby jako internetovou televizi, pořádá školení, plesy a další akce (sv. V. P.). Žalovaný nezpochybňoval, že žalobce poskytuje svým členům kromě internetového připojení vedlejší členské výhody (každoroční reprezentační plesy, Dny s PilsFree v letech 2019 a 2020 a vzdělávací akce), ale tyto výhody nebyly pro členy důvodem členství v žalobci, jímž bylo poskytnutí internetového připojení (proto byla nedůvodná žalobní námitka, že žalovaný uznává, že žalobce skutečně realizuje vzdělávací, kulturní a společenské akce). Žalobce neoslovuje cíleně potenciální zájemce o komunikaci, výzkum, vzdělávání a zábavu, což je jeho zapsaným účelem, ale potenciální zájemce o připojení k internetu. Ve skutečnosti však osoby, které mají zájem stát se žalobcovým členem, nejsou nadšenci moderních technologií, kteří chtěli svým dílem přispět k celkovému prospěchu. Vzhledem k tomu měsíční pravidelné platby členů spolku žalobci jsou úplatou za protiplnění ve formě poskytování internetového připojení – nejednalo se tedy ve skutečnosti o platby členských příspěvků, ale o platby za internetové připojení, a vedlejší služby, které jim žalobce poskytuje, jsou konkurenční výhodou. Někteří členové do žalobce vstoupili tak, že hledali operátora pro připojení k internetu a podepsali dokumenty, které k tomuto cíli vedly (sv. V. F.), příp. využívají jen internetové připojení a o nic dalšího zájem nemají (sv. Ing. J. D., Ing. Bc. P. Ch., M. N., Z. V., M. K., J. M. a M. U.).

55. Z podkladů poskytnutých bankou žalobce žalovaný dovodil, že pouze 1% členů žalobce při bezhotovostní úhradě žalobci uvedlo důvod platby a jejich drtivá většina ji identifikovala jako platbu za internet (bod 66 napadeného rozhodnutí).
56. Z výpovědi sv. J. R., srovnání služeb nabízených žalobcem a 17 komerčními poskytovateli internetu a webových vyhledávačů daňové orgány zjistily, že je vnímán jako konkurent poskytovatelů internetu, nikoli neziskových organizací, že žalobce je ve webových vyhledávacích umístěn na předních místech poskytovatel internetu a že mezi službami žalobce a jeho konkurentů není podstatného rozdílu (bod 67 napadeného rozhodnutí).
57. Z účasti desítek členů na členských schůzích a výpovědi sv. J. B. a M. N. žalovaný dovodil, že se jich účastní jen ti členové žalobce s desítkami tisíc členů, kteří zabezpečují ekonomickou činnost žalobce (bod 70 napadeného rozhodnutí). Z přehledu přispěvatelů na forum.pilsfree.czf žalovaný dovodil, že diskusí na fóru se účastní méně než 1% členů, tudíž

deklarovaný účel žalobce (komunitní komunikace členů) není většinou členů realizován (bod 71 napadeného rozhodnutí).

58. Členský příspěvek je splatný měsíčně, což spíše svědčí pro platbu za opakující se službu a výdělečný charakter žalobce, neboť měsíční zpracování plateb členů je nákladnější než např. roční (bod 73 napadeného rozhodnutí). Potencionální zájemce o členství byl na dřívějších webových stránkách žalobce oslovován s nabídkou *Chci se připojit* (žalovaný to vyložil jako připojení k internetu) a není od něj vyžadována jakákoli aktivní účast ve spolku (body 74 a 75 napadeného rozhodnutí). Z webu žalobce a Papíru první pomoci žalovaný dovodil, že členství v žalobci je podmíněno úhradou členského příspěvku a připojení k internetu je podmíněno úhradou členského příspěvku. Neuhradí-li člen členský příspěvek, je jeho internetové připojení automaticky robotem ukončeno a k ukončení členství dojde po půl roce nezaplacení členských příspěvků. Členský příspěvek je spjat s internetovým připojením, nikoli se členstvím (body 76 a 78 napadeného rozhodnutí). Žalovaný dále z webu žalobce dovodil, že míří především na lokální možnosti internetového připojení a neprezentuje výraznějším způsobem spolkovou činnost členů žalobce (bod 77 napadeného rozhodnutí). V seznamu členů vedeném žalobcem nejsou členové řádně identifikováni a je uvedena pouze adresa připojení členů (bod 92 napadeného rozhodnutí).
59. Hodnocení žalovaného odpovídá zajištěným důkazům a jeho závěry jsou logické a odpovídají konstatované právní úpravě a judikatuře. Žalovaný správně považoval za rozhodné pro posouzení věci skutečnou činnost žalobce a jeho závěr, že žalobce nevykonával spolkovou činnost deklarovanou ve spolkovém rejstříku, protože předmětem jeho hlavní činnosti nebyla podpora společných zájmů členů, realizovaná dobrovolnou činností jeho členů, odpovídá provedenému dokazování. Soud souhlasí se žalovaným, že takový závěr vyplývá ze souboru jeho zjištění o tom, že drtivá většina členů žalobce se neúčastní členských schůzí a o činnost žalobce neprojevuje zájem jinak než využíváním připojení k internetu, že se žalobce na internetu prezentuje především jako poskytovatel připojení k internetu, že je členský přístup k internetu vázán na zaplacení členského příspěvku, že členové žalobce své členství i platby spojovali s připojením k internetu a že nejsou výraznější rozdíly mezi členskými výhodami v žalobci a doprovodnými službami komerčních poskytovatelů internetu ani cenami internetového připojení a členského příspěvku. Pro spolek je typická osobní angažovanost jednotlivých členů pro společný cíl, a i proto je ve vlastním zájmu spolku vést evidenci členů – žalobce však neevidoval osoby členů, ale adresu jejich připojení. Soud tedy aprobejuje závěr žalovaného, že žalobce spolkovou činnost pouze předstíral a že hlavní činnost žalobce ve skutečnosti spočívala v poskytování služeb internetového připojení za úplatu. Žalobce a jeho členové si vzájemně poskytovali plnění – žalobce poskytoval členům internetové připojení a členové žalobci úplatu za něj. Jinými slovy, měsíční platba členů ve výši 300 Kč měsíčně byla ve skutečnosti protihodnotu služby poskytnuté členům žalobcem. Hlavní činností žalobce ve skutečnosti nebylo zájmové a neziskové provozování komunitní počítačové sítě, která by umožnila členům spolku vzájemně komunikovat, provádět výzkum, vzdělávat se a bavit, příp. organizování kulturních, společenských osvětových a sportovních akcí pro členy, jejich rodiny a přátele (viz účel žalobce deklarovaný ve spolkovém rejstříku), nýbrž výdělečná činnost, spočívající v soustavném poskytování služby připojení k internetu za úplatu v podobě členského příspěvku. Zjednodušeně řečeno, každý člen žalobce stál o službu připojení k internetu od žalobce, ale jen naprosto zanedbatelná část členů se podílela na budování sítě a akcích, schůzích a fórech žalobce. Hlavní činnost žalobce, odlišná od účelu žalobce deklarovaného ve spolkovém rejstříku, byla tedy prokázána dostatečně. Plnění nemohlo být osvobozeno od DPH, protože poskytování internetového připojení ze strany

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

žalobce nebylo ani příležitostným plněním v rámci hlavní nevýdělečné činnosti, ani soustavným plněním v rámci doplňkové výdělečné činnosti, která by sloužila k naplňování hlavního neziskového účelu spolku. Úplata za internetové připojení ve výši 300 Kč měsíčně obdržena žalobcem tedy představovala skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. 3. 2014, ve věci C-151/13, *Le Rayon d'Or SARL*, bod 29 a tam citovaná judikatura Soudního dvora Evropské unie, rozsudek Nejvyššího správního soudu 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. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 30. 3. 2023, ve věci C-616/21, *Gmina L.*, bod 25 a tam citovaná judikatura a bod 38), neboť internetové připojení bylo odběratelům poskytováno pouze za podmínky, že tito hradili členský příspěvek.

60. Plnění žalobce svým členům bylo tedy zdanitelným plněním, protože jim žalobce poskytl službu internetového připojení za úplatu v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Hlavní výdělečná činnost žalobce, nenaplňující deklarovaný neziskový účel žalobce a nepředstavující podporu společných zájmů členů, vylučuje uplatnění § 61 písm. a) zákona o DPH. Spolkovou činnost v podobě podpory a dosahování společných zájmů členů žalobce simuloval a jeho hlavní činnost spočívala v poskytování služeb internetového připojení za úplatu. Hlavní činnost žalobce byla v rozporu s povahou spolku, jehož plnění poskytované vlastním členům za členské příspěvky může být osvobozeno od DPH podle § 61 písm. a). Úplaty členů spolku představovaly platby za služby, tedy za zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b), odst. 2 zákona o DPH, a spadaly tak do obratu rozhodného pro plátcovství podle § 4a zákona o DPH. Žalobce jako osoba povinná k dani naplnil podmínku vzniku postavení plátce daně stanovenou v § 6 zákona o DPH a vznikla mu tudíž v souladu s § 94 tohoto zákona povinnost registrace k DPH. Daňové orgány postupovaly tedy správně, když žalobce k DPH z moci úřední registrovaly k datu uvedenému v prvoinstančním rozhodnutí.
61. Žalobcova procesní strategie spočívala v tom, že izoloval jednotlivá zjištění a závěry daňových orgánů a zpochybňoval je. Daňové orgány však vytvořily ucelený řetězec z výše uvedených důkazů, následně z nich vyvodily skutková zjištění a o ně opřely své právní závěry. Jednotlivé články řetězce samy o sobě nemohly být důvodem pro závěr, že žalobce fakticky nefunguje jako spolek a že členský příspěvek hrazený jeho členy je platbou za službu internetového připojení. Právě logická návaznost jednotlivých článků řetězce a jejich soulad byly tím, co utvářelo komplexní obrázek o faktickém fungování žalobce, a tento obrázek byl pro rozhodnutí ve věci určující.
62. Východiska žalobce v bodech D.23 a D.27 žaloby, že plnění spolku registrovaného ve spolkovém rejstříku ve prospěch členů je podle § 61 písm. a) zákona o DPH automaticky osvobozeno od DPH, pokud osvobození nenarušuje hospodářskou soutěž, a že je pro věc irelevantní, zda žalobce poskytoval svým členům internetové připojení jako protihodnotu členského příspěvku, jsou právně nesprávná (srov. rozsudek *Pilsfree*, bod 39). Daňové zvýhodnění určité činnosti nemůže záviset pouze na tom, jakou právní formu zainteresované osoby k výkonu činnosti, podléhající dani, zvolí. Daňová výjimka pro plnění určitých kategorií právnických osob je podmíněna tím, že tyto osoby fakticky vykonávají činnosti a plní (zde konkrétně neziskové) účely v souladu s právní formou, na niž je daňové zvýhodnění vázáno.
63. Argumentace v bodě D.24 žaloby, že byla-li by výdělečná činnost hlavní činností žalobce, jistě by rejstříkový soud zahájil řízení o zrušení žalobce, nebyla důvodná. Pro daňové orgány, jak bylo výše vysvětleno, je rozhodující skutečný stav, nikoli formálně právní stav,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

a jsou vázány zásadou materiální pravdy. O tom, jaký charakter má ve skutečnosti činnost žalobce a zda žalobce fakticky vyvíjí činnost v souladu s § 217 občanského zákoníku, nebylo vydáno žádné rozhodnutí příslušným orgánem veřejné moci, a proto tuto otázku mohly daňové orgány posoudit samy (srov. § 99 daňového řádu). Skutečnost, že rejstříkový soud nezahájil řízení o zrušení žalobce, neměla na rozhodnutí daňových orgánů žádný vliv.

64. Žalobce dále namítl, že daňové orgány měly zkoumat ve vztahu k závěru o poskytnutí služby internetového připojení nejen vůli žalobce, ale i všech jeho členů. Námitka nebyla důvodná. Daňové orgány zjišťovaly, jak bylo výše podrobně popsáno, jak vůli žalobce, tak i vůli jeho členů ve vztahu k jejich motivaci ke členství. Pokud jde o členy, často si vůbec nebyli vědomi toho, že se stávají členy spolku, kdy tato skutečnost pro ně nebyla podstatná, protože jim šlo o internetové připojení, přičemž o spolkových aktivitách nevěděli, nebo o ně vůbec neměli zájem. Naprostá většina členů nevyužívala svá členská práva jinak než k využití internetového připojení. Ze svědeckých výpovědí a ostatních výše popsaných důkazů daňové orgány správně dovodily závěr, že hlavním motivem většiny osob pro členství v žalobci bylo zajištění úplatné služby připojení k internetu od žalobce, kterého vnímaly jako běžného komerčního poskytovatele internetu. I kdyby existovala minoritní část členů žalobce, jejichž úmyslem bylo naplňovat svou spolkovou činností deklarovaný účel žalobce, nemohlo to zvrátit závěr, že o skutečné vůli většiny deseti tisíců členů žalobce. Projevy vůle převážné většiny členů spolku se fakticky nezapojovaly do jeho fungování (ať již na poli zajišťování připojení k internetu nebo v oblasti neziskové spolkové) a nerealizovat svá členská práva za účelem ovlivnění směřování spolku vyvracejí skutečnou vůli členů se sdružovat a vyvíjet společnou aktivitu zaměřenou na členy spolku nebo na širokou veřejnost a prokazují, že skutečná vůle členů nesměřovala ke členství ve spolku, ale k dosažení internetového připojení jako služby žalobce. Daňové orgány tak došly ke správnému závěru, který byl dostatečně skutkově odůvodněn zjištěními o rozporu skutečné vůle členů žalobce a jejími formálně právními projevy. Skutečný úmysl žalobce svou hlavní činností nenaplňovat účel zapsaný ve spolkovém rejstříku, nýbrž za úplatu poskytovat internetové připojení, byl prokázán jeho výše popsanými interními dokumenty a faktickým fungováním. Žalobce svou hlavní činnost takto prezentoval a poskytnutí služby podmiňoval úhradou členského příspěvku. Služby poskytované žalobcem se nelišily od komerčních služeb internetového připojení a nebyl dán důvod, aby byly osvobozeny od daně pouze proto, že žalobce má právní formu spolku. Rozpor mezi vůlí žalobce a jejím projevem spočívajícím ve formální spolkové struktuře byl tedy zřejmý. Nebránil-li nijak žalobce pasivnímu členství, hlavní náplní jeho činnosti bylo poskytování internetového připojení a prezentoval-li připojení k internetu jako zcela převažující výhodu členství, vyvrací to, že jeho skutečnou vůlí bylo jako hlavní činnost realizovat účel zapsaný ve spolkovém rejstříku. Skutečná vůle členů žalobce i žalobce byla tedy daňovými orgány zkoumána dostatečně. O tom, zda počet vyslechnutých členů žalobce byl dostatečný pro řádné zjištění skutkového stavu, bude pojednáno níže. Fakt, že důkazní břemeno ohledně rozporu mezi skutečnou vůlí členů žalobce a žalobce a jejími projevy spočívajícími ve formální spolkové právní struktuře tížilo daňové orgány, nebylo sporu. Daňové orgány však toto břímě unesly a žalobcova tvrzení nebyla s to jejich zjištění zpochybnit. Žalobní námitka, rozvinutá při jednání soudu odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2022, č. j. 4 Afs 445/2021–47, že daňovými orgány zajištěné důkazní prostředky neprokázaly jejich závěry *bez vážných pochybností*, nebyla proto důvodná – žádné vážné pochybnosti o závěrech daňových orgánů z provedeného dokazování nevyplynuly. Pokud žalobce vytýkal žalovanému, že argumentoval rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, pominul, že žalovaný explicitně uvedl, že krajský soud

tímto rozsudkem rozhodnutí odvolacího daňového orgánu zrušil, a žalovaný ho uvedl jen na doplnění ve vztahu k tam vysloveným obecně aplikovatelným právním závěrům ohledně určení povahy členských příspěvků jakožto úplat za zdanitelná plnění (viz body 28 a 83 napadeného rozhodnutí). Navíc ve věci tohoto daňového subjektu již pravomocně rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem *cyrilek.net*. Ke srovnání práv a povinností člena spolku a zákazníka podnikatele v telekomunikačních službách soud uvádí, že nijak nevyvrací závěry daňových orgánů o skutečné vůli žalobce a jeho členů. Není pochyb o tom, že člen spolku a smluvní zákazník poskytovatele internetu mohou mít odlišná práva a povinnosti. U žalobce však došlo k tomu, že převážná většina desetitisíců členů žalobce a žalobce projevovali úmysl směřující k tomu, aby žalobce jako hlavní činnost poskytoval svým členům za úplatu internetové připojení. Většina členů žalobce o jiné výhody spojené se členstvím neměla zájem a o spolek ani jeho činnost se nezajímala. Žalobce členy svou veřejnou prezentací od takového naplnění jejich členství nijak neodrazoval, ale přispíval k ní. Nebylo zapotřebí zjišťovat vůli každého z desetitisíců členů žalobce (viz věta první bodu 132 napadeného rozhodnutí a bod 52 rozsudku *PilsFree*).

65. Žalobce namítal, že žalovaný neprokázal, že žalobce a jeho členové simulují členství ve spolku, ač jejich vůle směřovala k uzavření smluv o poskytování internetového připojení, a v žalobě zpochybňoval některé jednotlivé části řetězce nepřímých důkazů, které v souhrnu prokazovaly závěr žalovaného.
66. Podle žalobce (bod F.48 žaloby) výsledky svědků neprokázaly vůli členů spolku uzavřít se žalobcem smlouvu o internetovém připojení, z několika důvodů: (i) daňové orgány vyslechly pouze 0,11 % členů žalobce (25 z 23 000), (ii) 14 z těchto 25 svědků potvrdilo, že jsou členy žalobce, (iii) daňové orgány nevysvětlily, (a) jak bylo v rozporu s deklarovaným cílem žalobce, že někteří jeho členové měli jako hlavní motivaci k členství to, že chtěli čerpat internetové připojení, (b) proč taková motivace členů nenaplnňuje hlavní účel deklarovaný žalobce a (c) a proč vůli vyslechnutých členů bylo uzavřít smlouvu o poskytnutí telekomunikačních služeb, a nikoli členství spolku s čerpáním členské výhody připojení k internetu.
67. Jak bylo výše uvedeno, žalovaný považoval za část důkazů, které spolu s ostatními ve svém souhrnu odůvodnily sporný závěr, výpovědi 25 svědků, kteří zahrnovali *všech* 10 svědků navržených žalobcem, a zbytek byl správcem daně vybrán z členů žalobce náhodou. Ze svědeckých výpovědí učinil žalovaný závěr, že hlavním motivem vstupu svědků do žalobce byla možnost čerpat internetové připojení a nikoli *provazování komunitní počítačové sítě* za účelem komunikace, výzkumu, vzdělávání i zábavy a ani naplňování jejich kulturních, společenských osvětových a sportovních potřeb. Ostatní členské výhody (plesy, Dny s *PilsFree* apod.) nebyly pro svědky důvodem členství v žalobci.
68. Soud předznamenává, že žalobce v žalobě nespороval skutkové zjištění žalovaného ze svědeckých výpovědí, že hlavním motivem vstupu vyslechnutých svědků do žalobce byla možnost čerpat internetové připojení (viz bod F.48.3 žaloby).
69. Žalobní námitka (i) týkající se počtu vyslechnutých svědků je nedůvodná. Soud aprobejuje posouzení obdobné odvolací námitky žalovaným v bodě 121 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že pokud zjištění správce daně z jednotlivých důkazních prostředků jsou jasná a v souvislostech utváří ucelenou představu o skutkovém stavu, tak není třeba dalšího dokazování, přičemž v posuzované věci správce daně provedl 25 svědeckých výpovědí, jejichž navzájem souladné závěry korespondovaly s dalšími zjištěními.

70. Soud odkazuje i na body 50 až 53 rozsudku PilsFree, kde Nejvyšší správní soud posuzoval k totožné kasační námitce žalobce totožnou důkazní situaci - postup daňových orgánů při dokazování svědeckými výpověďmi v ničem nelišil od postupu v nyní řešeném daňovém řízení (šlo o tytéž výpovědi týchž svědků). Nejvyšší správní soud konstatoval s odkazem na svůj rozsudek ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012–81, že při stanovení odpovídajícího poměru či počtu svědků je proto vždy třeba přihlížet ke konkrétním okolnostem případu se zohledněním dosavadních výsledků provedeného dokazování - pokud mezi výpověďmi nebyly výraznější rozpory, bude zpravidla postačovat menší počet výslechů. Jelikož mezi jednotlivými výpověďmi 25 svědků nebyly významné rozpory (ohledně klíčové otázky důvodu členství se výpovědi, a to i v případě svědků navržených žalobcem, shodovaly) a podstatné okolnosti ohledně faktické povahy žalobce prokazovaly již ostatní provedené důkazy, snížil se význam zjišťování skutečné vůle žalobce a jeho jednotlivých členů prostřednictvím svědeckých výpovědí. Za této situace Nejvyšší správní soud dovodil, že případné jednotky případů osob, které skutečně měly vůli vstoupit do žalobce jako členové spolku, by nemohly nic změnit na rozhodujícím závěru o celkovém ekonomickém modelu činnosti žalobce, neboť v takovém případě není třeba podrobně zkoumat skutečnou povahu všech jednotlivých dílčích plateb přijímaných žalobcem a vykazovaných jako členské příspěvky. Nejvyšší správní soud uvedl, že bylo na žalobci, 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. Důkazní břemena daňových orgánů a daňových subjektů nestojí odděleně, naopak na sebe navazují. Pokud tedy podle Nejvyššího správního soudu 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 (obdobně bod 29 rozsudku cyrilek.net).
71. Soud shrnuje, že daňové orgány nepochybily, pokud vyslechly 25 členů žalobce jako svědky. Tento počet odpovídal konkrétním okolnostem případu a tehdejším výsledkům dokazování, protože všichni vyslechnutí svědci potvrdili důvod svého členství, který žalovaný učinil jako skutkové zjištění a žalobce ho nespornuje, a model faktického fungování žalobce prokázaly ostatní důkazy. Další svědky proto nebylo zapotřebí pro řádné zjištění skutkového stavu vyslýchat. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přezkoumatelně odůvodnil, proč výslech 25 svědků prokázal většinovou vůli členské základny žalobce a rozsah provedených výpovědí je dostatečně reprezentativní.
72. Žalobní námitka (ii), že podstatná část svědků potvrdila, že jsou členy žalobce, nevyvracela posouzení žalovaného v bodech 63 a 64, příp. 122 napadeného rozhodnutí. Zde žalovaný vysvětlil, že pro posouzení skutečné vůle členů spolku není rozhodné to, zda členové věděli o svém členství v žalobci, ale to, *proč* se členy stali. Soud se s tímto východiskem žalovaného shoduje. Při zjišťování zastřeného právního jednání (tedy k čemu ve skutečnosti vůle smluvních stran směřovala) není významné, zda smluvní strana věděla o tom, jaké právní jednání je předstíráno. Daňové orgány svá rozhodnutí nevystavěly na omylu členů žalobce, ale na tom, že důvodem, proč se stali členy žalobce, bylo poskytnutí internetového připojení a toto skutkové zjištění žalobce v žalobě nespornoval. To, že žalovaný nedospěl k závěru o omylu členů, vyplývá právě z jeho závěru, odůvodněném konkrétními odkazy na svědecké výpovědi v bodě 63 napadeného rozhodnutí, že se členové nezajímali o právní formu poskytovatele internetového připojení ani plateb za něj, protože rozhodující pro ně bylo, aby za určitou cenu obdrželi určitou službu internetového připojení. Žalovaný sic

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

v napadeném rozhodnutí vztáhl uvedené závěry na *lidi v běžném životě*, ale z bodu 122 napadeného rozhodnutí je zřejmé, že mínil vyslechnuté svědky. Proto nebylo nutné obecný závěr žalovaného, který mu žalobce vytkl, prokazovat sociologickým průzkumem. Argumentoval-li žalobce v žalobě tím, že závěr žalovaného, že svědci neznali právní formu platby žalobci (*co vlastně platí*), vylučuje závěr o jejich úmyslu předstírat členství v žalobci, pominul, že žalovaný vysvětlil, že členům bylo jedno, jaké právní jednání (členství ve spolku x smlouva s poskytovatelem internetového připojení) povede k jejich cíli (poskytnutí internetového připojení) a byli srozuměni s jakoukoli právní cestou, která cíle dosáhne. Jinak řečeno, členové žalobce věděli či mohli vědět, že se stávají členem žalobce, ale důvodem, proč se jím stali, nebylo komunitární plnění deklarovaných cílů žalobce, nýbrž jejich zájem na internetovém připojení.

73. Námitce, že žalovaný účelově vybral a zdůraznil ty výsledky svědků, které se mu hodily, žalobce v žalobě nedal konkrétní obrysy a na soudu nebylo, aby vyhledával argumenty svědčící procesní pozici žalobce. Proto se stejnou obecností soud reaguje tak, že z obsahu napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný svědecké odpovědi vyložil vadně. Odkazy žalobce na rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 12. 2019, č. j. 31 Af 56/2017-152, a Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2021, č. j. 6 Afs 222/2019-39, nebyly případné, protože závěry žalovaného s těmito rozsudky nejsou v rozporu, neboť se opírají o stejné východisko – dostatečnost počtu svědků je potřeba hodnotit podle obsahu výsledků, výsledků ostatního dokazování a konkrétních okolností případu (viz body 50 až 53 rozsudku PilsFree a bod 30 rozsudku cyrilek.net).
74. Soud se shoduje s žalobcem, že tisková zpráva ČTÚ byla pro posouzení věci irelevantní (bod F.49 žaloby), avšak tento závěr nemůže mít vliv na důvodnost žaloby, jelikož žalovaný ji neučinil důvodem rozhodnutí a zařadil ji do závěrečného bodu 31 pasáže *Právní základ případu* napadeného rozhodnutí.
75. V bodě 67 napadeného rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že žalobce je konkurentem komerčních poskytovatelů internetového připojení, a odůvodnil to tím, že se někteří svědky stali členy žalobce z důvodu, že chtěli změnit stávajícího poskytovatele internetu (toto skutkové zjištění žalobce nespороval), dále tím, že ve webových vyhledávacích je žalobce umístěn mezi lokálními poskytovateli internetu, a tím, že není zásadního rozdílu mezi službami žalobce a sedmnácti komerčních poskytovatelů internetového připojení. Žalovaný dodal, že weboví recenzenti hodnotí pouze připojení k internetu a nikoliv spolkovou činnost a že (s odkazem na web itself s.r.o. a rozsudek ve věci Oslavany.NET) je otázka služeb internetového připojení poskytovaných spolky diskutována v široké veřejnosti.
76. Žalobce v žalobě žádné ze skutkových zjištění žalovaného, uvedené v předchozím bodě, nespороval (viz body F.50 až F.53 žaloby), ale popíral, že by mohla mít vliv na rozhodnutí.
77. Žalovaný se správně zabýval tím, zda a jak se liší žalobce od komerčních poskytovatelů internetového připojení, protože to bylo významné jak pro zjištění skutečné vůle žalobce ve vztahu k právním vztahům se svými členy (osvědčené faktickým mechanismem fungování žalobce), tak i zjištění skutečné vůle členů žalobce ve vztahu k právním vztahům s žalobcem (na níž mohla mít vliv představa, jakou mohli o žalobci mít). Závěr žalovaného, že žalobce fungoval fakticky jako komerční poskytovatel internetového připojení a že ho takto jeho členové vnímali (že je žalobce konkurentem komerčních poskytovatelů internetového připojení), je skutečně podporován skutkovými zjištěními žalovaného, že někteří svědci stali členy žalobce z důvodu změny stávajícího poskytovatele internetu, že ve webových vyhledávacích je žalobce umístěn na mezi lokálními poskytovateli internetu,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

že není zásadního rozdílu mezi službami žalobce a komerčními poskytovateli internetového připojení a že weboví recenzenti hodnotí u žalobce pouze připojení k internetu a nikoliv spolkovou činnost. Žalobci nelze přisvědčit, že by mezi popsánymi skutkovými zjištěními a popsáním závěrem nebyla logická spojitost a že jde o irelevantní skutečnosti. Není naopak významné, zda a jak mohl žalobce obsah vyhledavačů a recenzí ovlivnit. Žalovaný za to nečiní žalobce odpovědným, pouze konstatuje stav, který vypovídá o tom, jak mohl být žalobce potenciálními členy vnímán. Samo o sobě to samozřejmě mnoho neznamena, ale, jak bylo výše zdůrazněno, jde o to, že žalovaný zajistil dostatečný souhrn nepřímých důkazů, svědčících o tom, jak se skutečná vůle žalobce a jeho členů se lišila od formálně deklarovaného právního vztahu. Jinými slovy, popsání nepřímé důkazy podporují ostatní indicie o skutečné povaze žalobce – aniž by přímo prokazovaly, že žalobce není fakticky spolkem, prokazují, jak vnímali žalobce potenciální zájemci o službu připojení k internetu, což už souvislost s primární prokazovanou skutečností, reálnou povahou žalobce, má. Souhrn skutkových zjištění o tom, jak vnímaly činnost žalobce třetí osoby, jak vnímali činnost žalobce jeho členové a jakou faktickou výdělečnou a spolkovou činnost žalobce realizoval a jak na ní jeho členové participovali, mohl odůvodnit závěr, který byl důvodem napadeného rozhodnutí.

78. Soud s žalobcem souhlasí v tom, že pro rozhodnutí byla bezvýznamná zjištění žalovaného o obsahu webu itself s.r.o. a rozsudku ve věci Oslavany.NET, která měla prokázat závěr, že je otázka služeb internetového připojení poskytovaných spolky diskutována v široké veřejnosti. Jednak webové stránky jedné společnosti a rozsudek stěží mohou stěží odůvodnit závěr o diskusi široké veřejnosti. A dále, i kdyby byl tento závěr prokázán, nebylo zřejmé, proč by měl ovlivnit důvod rozhodnutí. Ač soud v tomto přisvědčil žalobci, nemělo to návaznost na závěr o nezákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť se jednalo zcela zjevně o marginální skutkový důvod rozhodnutí (v bodě 67 žalovaný explicitně uvedl, že to uvedl jen *pro úplné vykreslení všech skutečností předmětné problematiky*). I bez tohoto skutkového zjištění souhrn výše popsanych ostatních skutkových zjištění, odůvodňujících výrok napadeného rozhodnutí, bezpečně obstál.
79. K další žalobní námitce (iii) soud stručně uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně a logicky vysvětlil, že žalobce nabízel jako hlavní výhodu členství poskytování internetové připojení a osoby zvažující členství chtěli většinou dosáhnout poskytnutí internetového připojení, a proto se staly členy žalobce. Je tedy zřejmé, že členové (většinově) nevstupovali do žalobce a žalobce je ani takto nepřijímal, aby se aktivně svou komunitní činností podíleli na *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*. Nedošlo ani k tomu, že by se záměry členů změnily po vstupu do žalobce, tj. že by poté začali aktivně vykonávat spolkovou činnost a budovat společně komunitní počítačovou síť za popsáním účelem. Tudíž je jasné, že hlavní motivace členů ke vstupu do žalobce *byla* v rozporu s deklarovaným cílem žalobce a členové tento deklarovaný účel ani nenaplnňovali svou účastí v žalobci poté, co do něj vstoupili. Závěr, že členové do žalobce vstupovali s primárním cílem čerpat členskou výhodu připojení k internetu, byl vyloučen tím, že z jejich výpovědí a jejich následné účasti v žalobci nevyplývalo, že by internetové připojení považovali primárně za členskou výhodu a že by se jakkoli aktivně účastnili (nevýdělečné) spolkové činnosti žalobce (v podrobnostech viz body 64, 65, 68 a 96 napadeného rozhodnutí, bod 57 rozsudku PilsFree, obdobně body 94, 105 a 107 rozsudku hkfree.org).
80. Námitka v bodě F.55 žaloby není logicky odůvodněná: Soud neshledává žádného rozporu v tom, že z výsledku minoritní části členů žalovaný učinil závěr o převážné většině členů Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

(kdy tento závěr žalobce nespornuje) a z nízké účasti členů žalobce na členských schůzích a diskusním fóru učinil závěr o neúčasti většiny členů na těchto akcích. Závěr o nízké účasti na spolkových akcích byl dán srovnáním počtu všech členů a účastníků se členů. Z ničeho nevyplývalo, že by nízká účast na spolkových akcích byla způsobena objektivními překážkami, které by členům zabránily v účasti. Logicky z toho tedy vyplynulo, že členové o účast zájem nemají, kdy to bylo podpořeno výsledky svědků, z nichž vyplynulo, že neúčast je důsledkem nezájmu o spolek.

81. Další žalobní námitky se týkaly členského příspěvku a členství. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že členský příspěvek je splatný měsíčně, což spíše svědčí pro platbu za opakující se službu a výdělečný charakter žalobce, neboť měsíční zpracování plateb členů je nákladnější než např. roční (bod 73 napadeného rozhodnutí). V bodě 66 a 92 žalovaný doplnil, že pouze 1% členů žalobce při bezhotovostní úhradě žalobci uvedlo důvod platby a jejich drtivá většina ji identifikovala jako platbu za internet a že v seznamu členů vedeném žalobcem nejsou členové konkrétně identifikováni a je uvedena pouze adresa připojení členů. V bodě 100 žalovaný uvedl, že od roku 2004 nezměněná výši měsíčního příspěvku 300 Kč podporuje závěr o tom, že členové žalobce ho mají za běžný podnikatelský subjekt, u něž si zákazník nemůže stanovovat cenu. Z webu žalobce a Papíru první pomoci žalovaný dovodil, že členem spolku se nový zájemce fakticky stává až okamžikem připojení k internetu, resp. zaplacením členského příspěvku, kdy nezaplacením členského příspěvku dojde k pozastavení členství a ukončení výhod spojených se členstvím (body 76 a 78 napadeného rozhodnutí). V bodě 100 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že nebylo zjištěno, že by někdy došlo k odmítnutí zájemce o členství, a výhrada tohoto práva žalobce spíše vyvrací realizaci účelu žalobce deklarovaného ve spolkovém rejstříku a potvrzuje, že žalobce poskytuje podle mapy působnosti internetové připojení v Plzni a okolí, jelikož u zájemce o členství byla vyžadována adresa připojení, a nikoli adresa trvalého pobytu.
82. Závěry žalovaného jsou podle soudu logické a v komplexu s ostatními díly řetězce nepřímých důkazů svědčí pro důvod napadeného rozhodnutí, že shodnou skutečnou vůlí žalobce i jeho členů byla úplata služby internetového připojení, a nikoli úhrada členského příspěvku za možnost podílet se svou aktivní činností na plnění účelu žalobce, deklarovaném ve spolkovém rejstříku. Každý z jednotlivých závěrů by sám o sobě k naplnění důvodu napadeného rozhodnutí nestačil, ale jejich souhrn ve spojení s ostatními zjištěními (zejména svědecké výpovědi, webová prezentace žalobce, neúčast členů na plnění spolkových cílů, faktické fungování žalobce) ano.
83. Soud odkazuje i na bod 84 rozsudku hkfree.org, kde Nejvyšší správní soud vyložil, že přímá souvislost mezi připojením k internetu a úplatou vyplývá již z toho, že při nezaplacení měsíčního členského příspěvku došlo k pozastavení služby. I v bodě 23 rozsudku cyrilek.net Nejvyšší správní soud konstatoval, že úhrada členských příspěvků byla v příčinné souvislosti s poskytováním internetu, protože spolek poskytovanou službu zastavil, nebyl-li příspěvek uhrazen.
84. K jednotlivým žalobním námitkám dále uvádí soud následující.
85. Nezměněná výše členského příspěvku sama o sobě neprokazuje výdělečnou činnost žalobce, ale žalovaný ji v napadeném rozhodnutí logicky vysvětlil tím, že členové si nejsou vědomi možnosti změny příspěvku zvýšit. Tento závěr odpovídá výpovědi svědků, kteří si spolkové právní struktury a s ní spojenými konsekvencemi nebyli vědomi. Žalobce to mohl vyvrátit např. tím, že na členské schůzi byla možnost změny členského příspěvku členy zvažována,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

ale to se nestalo. Zdůraznil-li žalobce při jednání soudu, že členský příspěvek byl stanoven již při založení žalobce, posouzení daňových orgánů to nijak nezpochybňovalo.

86. Pokud žalovaný uvedl, že měsíční splatnost členských příspěvků spíše svědčí pro platbu za opakující se službu a výdělečný charakter žalobce, neboť měsíční zpracování plateb členů je nákladnější než za delší časový úsek, není v jeho úvaze nic nelogického. Namítal-li žalobce v bodě F.59 žaloby, že tvrzení o úspornější evidenci ročního a nikoli měsíčního příspěvku nebylo žalovaným prokázáno, uvádí soud, že tento závěr důkazu nepotřebuje: Čím častěji se příspěvek hradí, tím častěji je potřeba ho zaevidovat, kdy náklady spojené s evidencí (minimálně časové) jsou přímo úměrné kvantitě evidovaných údajů. Jádrem (nikterak pro věc rozhodujícího) závěru žalovaného bylo logické vysvětlení nastavené splatnosti členského příspěvku v kontextu toho, že na prodlení s jeho úhradou je vázáno ukončení internetového připojení. Klíčové tedy nebylo to, jaká procentuální část neziskových organizací má členské příspěvky měsíční či roční. I kdyby měl žalobce pravdu v tom, že *ve spolicích bývá obvykle hrazen členský příspěvek měsíčně*, na opodstatněnosti závěru žalovaného by to nic nezměnilo, protože pro věc bylo podstatné, jak fakticky fungoval právě žalobce. Proto soud pro nadbytečnost neprovedl důkaz internetovými stránkami spolků HC Uherské Hradiště, FK Jiskra Velké Březno a HC Slezan Opava, které měly podle žalobce (bod F.58 žaloby) prokázat, že existují spolky s měsíčními členskými příspěvky.
87. Zjištění žalovaného, že členem spolku se nový zájemce fakticky stává až okamžikem připojení k internetu, resp. zaplacením členského příspěvku, kdy nezaplacením členského příspěvku dojde k pozastavení členství a ukončení výhod spojených se členstvím včetně internetového připojení a k ukončení členství dojde po půl roce neplacení členských příspěvků (body 76 a 78 napadeného rozhodnutí), není nepřezkoumatelné (srov. bod F.61 žaloby). Žalovaný totiž uvedl, že to zjistil z webu žalobce a Papíru první pomoci, a popsal obsah těchto podkladů rozhodnutí, přičemž v bodě 92 napadeného rozhodnutí doplnil, že údaj o půlroční lhůtě neplacení příspěvku vyplývá z Papíru první pomoci. Soud ověřil, že podle Papíru první pomoci včasné nezaplacení členského příspěvku má za důsledek pozastavení členství a automatické ukončení všech výhod spojených se členstvím včetně internetového připojení, kdy šestiměsíční prodlení vede k automatickému vyloučení ze spolku. Soud souhlasí s žalovaným, že z toho vyplývá přímá souvislost mezi připojením k internetu a členským příspěvkem: Není-li včas uhrazen příspěvek, ukončí se okamžitě internetové připojení. Žalobce nespороval, že na svém webu uvedl žalovaným citovanou pasáž, v níž není rozlišováno mezi zájmem o přijetí za člena a *žádostí o připojení*, stejně jako mezi vznikem členství a *zahájením připojování*. Soud tedy aprobejuje závěr žalovaného, že členství v žalobci je spojeno s připojením k internetu. Argumentoval-li žalobce v žalobě článkem 3 bodem 5 stanov, z Papíru první pomoci bylo zřejmé, že faktický model jeho fungování byl odlišný – pro přijetí člena bylo rozhodující internetové připojení, což podporuje i způsob vedení evidence členů žalobce s tímto údajem. Závěr, že motivem zájemců o členství v žalobci bylo internetové připojení, a nikoli naplňování účelu spolku, a že žalobce fakticky nerealizoval spolkovou činnost, žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil. Soud neshledal žádný rozpor (viz bod F.62 žaloby) ve vyjádření žalovaného, že členský příspěvek je vztažen k internetovému připojení a nikoli ke členství a že členský příspěvek není spjat se členstvím, ale s internetovým připojením - to je vyjádřením jednoho a téhož. Žalovaný prokázal, že zájemci o internetové připojení se formálně stali členy žalobce, aby připojení k internetu získali. Úplata za internetové připojení tak byla formálně deklarována jako členský příspěvek. Jinými slovy, primární vazba byla mezi úplatou a internetovým připojením, kdy tento cíl byl formálně právními jednáními členů a žalobce ukotven jako vztah mezi spolkem a jeho členy, byť ani žalobci

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

ani jeho členům o naplňování deklarovaného účelu žalobce nešlo. Toto mínil žalovaný svým vyjádřením, že členský příspěvek nebyl vztažen ke členství ve spolku, nýbrž k internetovému připojení, kdy internetové připojení bylo hlavní členskou výhodou (bod F.62 žaloby). Žalobní tvrzení, že nezaplacení členského příspěvku vede standardně v jakémkoli spolku ke ztrátě členských výhod, nebylo prokázáno, avšak i kdyby tomu tak bylo, vzhledem k jiným, prokázaným a výše uvedeným důvodům rozhodnutí - zejména svědecké výpovědi, webová prezentace žalobce, neúčast členů na plnění spolkových cílů, faktické fungování žalobce – by to na zákonnosti napadeného rozhodnutí ničeho nezměnilo (bod F.63 žaloby). Logickým je i závěr žalovaného v bodě 78 napadeného rozhodnutí (žalobce v bodě F.64 žaloby odkazuje na bod 76), že zjištění, že členský příspěvek je vztažen k internetovému připojení a nikoli ke členství v žalobci, podporuje webová prezentace žalobce, podle níž může každý člen placení členského příspěvku přerušit *v době delší nepřítomnosti v místě připojení*, čímž se přeruší jeho členství. Soud aprobejuje závěr žalovaného, že žalobce tak sám ve své prezentaci spojuje členství s možností připojení k internetu v místě připojení. Spolková činnost je svou povahou činností soustavnou, kde se jednotlivé členové společně podílejí na naplňování spolkového cíle. V rozporu s tím je systém fungování žalobce, kdy člen své členství přerušuje podle toho, zda zrovna chce či nechce čerpat de facto jedinou službu, o níž má zájem a která je motivem jeho členství. Jde opět o jednu z mnoha indicií, které ve svém souhrnu dostatečně odůvodňují závěr, že žalobce poskytoval svým členům službu internetového připojení za úplaty. Soud pro nadbytečnost neprovedl důkaz listinami na čl. 36 až 48 soudního spisu (stanovy spolků Střelecký klub Vrbno pod Pradědem, Asociace autoškol České republiky, Rozína dětem a AC Moravská Slavia Brno), které měly podle žalobce (body F.64.1, F.64.2, F.64.3 a F.64.4 žaloby) prokázat, že existují spolky, které umožňují přerušování členství. Jednak pro věc nebylo významné, že žalobce umožňuje přerušování členství, ale *jaký důvod* pro přerušování členství pro přerušování členství nabízí. A dále, předmětem řízení nebylo fungování jiných spolků než žalobce. Jinými slovy, každý případ hodnocení skutečné povahy činnosti spolku je jedinečný a závisí na konkrétních skutkových zjištěních. Navíc žalobce netvrdí, natož aby to prokazoval, že daňové orgány k jiným spolkům poskytujícím internetové připojení přistupují odlišně.

88. Argumentoval-li žalobce, že žalovaný neprokázal, že žalobcova činnost byla podnikáním, šlo o nedůvodnou námitku. Pro přijetí závěrů učiněných žalovaným totiž vzhledem k relevantní právní úpravě nebylo zapotřebí posuzovat, zda žalobce podnikal či ne. Soud odkazuje na bod 90 rozsudku hkfrees.org, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že pro účely aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH není nutnou podmínkou zabývat se naplněním znaků soukromoprávního pojmu *podnikání* (obdobně bod 59 rozsudku PilsFree).
89. Při jednání soudu žalobce s odkazem na první větu posledního odstavce str. 6 prvoinstančního rozhodnutí argumentoval tím, že závěry rozsudku PilsFree nelze na nyní řešený případ vztahovat, protože správce daně na rozdíl od předchozí věci v této věci založil své rozhodnutí na tom, že prokázal, že činnost žalobce je podnikáním, resp. že správce daně podnikání neprokázal, protože neprokázal, že žalobce vykonával podnikatelskou činnost úmyslně a dosahoval zisku. Soud žalobci nepřisvědčil, protože žalobce ve své argumentaci pominul, že závěry správce daně v prvoinstančním rozhodnutí je nutno vykládat ve spojení s napadeným rozhodnutím, s nímž tvoří jeden celek, tak, že pro rozhodnutí byl klíčovým závěr o výkonu hlavní výdělečné ekonomické činnosti žalobce spočívající v poskytování internetového připojení za úplatu, kterážto činnost svou povahou a účelem není podporou společných zájmů členů spolku (např. viz body 96 a 97 napadeného rozhodnutí). Daňové orgány nezaložily svá rozhodnutí na závěru o podnikání žalobce. Ve

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

svém přednesu žalobce dále daňovým orgánům vytkl, že se spokojily se závěrem o *ekonomické činnosti* žalobce, aniž zkoumaly, zda tato ekonomická činnost naplňuje podmínky pro osvobození od DPH podle § 61 písm. a) zákona o DPH. Této argumentaci nelze s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí přisvědčit – soud nyní již jen namátkou odkazuje na body 79 až 81 napadeného rozhodnutí, z nichž jasně vyplývá, že žalovaný neustrnul na zjištění existence ekonomické činnosti žalobce [která ostatně byla podmínkou aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH, jehož se žalobce ve vztahu ke svému daňovému osvobození dovolával], ale zjistil, že služby poskytované žalobcem svým členům v podobě internetového připojení nejsou protihodnotou členského příspěvku spolku, ale protiplněním poskytovaným žalobcem za úplatu od členů žalobce, *a proto* nemohou být osvobozeny od DPH podle § 61 písm. a) zákona o DPH.

90. V bodě 103 napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětlil, a soud se s tím ztotožňuje, že žalobce nebyl neziskovou organizací povahy určené v čl. 132 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH a nelze na něj použít § 61 písm. a) zákona o DPH. Žalobce v bodě F.75 žaloby vyvracel argumentaci žalovaného, že o „spolek“ nejde při prodeji potravin v obchodě za členský příspěvek, odkazem na Spolek živá obŽIVA. Soud pro nadbytečnost neprovedl důkaz internetovými stránkami Spolku živá obŽIVA, které měly podle žalobce prokázat, že existují spolky, které *zajišťují svým členům přísun kvalitního jídla za férovou cenu*. Pro posouzení věci totiž nebylo významné, že ve spolkovém rejstříku jsou zapsány spolky, příp. jakou činnost takové spolky vyvíjejí (i žalobce je spolkem zapsaným ve spolkovém rejstříku). Existence takových právních subjektů totiž nijak nevypovídá o tom, zda a jakou ekonomickou činnost podle § 5 zákona o DPH tyto subjekty se spolkovou právní formou (ne)vykonávají. Soud v tomto směru odkazuje na body 39, 60 a 62 rozsudku PilsFree, podle nichž není pro daňové zvýhodnění rozhodující jen právní forma daňového subjektu, nýbrž jeho faktická činnost a jím dosahované účely. Nejvyšší správní soud to pregnantně vyjádřil v bodě 78 rozsudku hkfree.org: *„V obecné rovině nelze koncipovat nevýdělečnou, společné zájmy podporující, činnost tak, aby podstata této činnosti byla tatáž jako komerční poskytování určité služby na tržní bázi. V této souvislosti nelze akceptovat argument stěžovatele, že samotné poskytování internetu za úplatu představuje činnost podporující dosahování neziskových cílů v podobě výzkumu, vývoje a šíření vzdělanosti v oblasti informačních a komunikačních technologií. Tento argument by vedl k absurdnímu závěru, že též každý komerční poskytovatel internetu je ve skutečnosti neziskovým subjektem.“*
91. Pokud žalobce v bodě F.76 žaloby namítal, že žalovaný neprokázal, že by činnost žalobce narušovala hospodářskou soutěž, nešlo o důvodnou námitku, protože se nejednalo o otázku významnou pro rozhodnutí. První podmínkou aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH bylo totiž zjištění o nevýdělečné povaze hlavní činnosti žalobce, prováděné za účelem podpory společných zájmů členů spolku. Jelikož již tato první podmínka nebyla naplněna, nemusely se daňové orgány zabývat druhou podmínkou, tj. otázkou narušování hospodářské soutěže. Daňové osvobození podle § 61 písm. a) zákona o DPH je v prvé řadě závislé na tom, zda plnění poskytl nezisková organizace uvedená v tomto ustanovení za účelem dosažení jejího hlavního cíle, který musí být nevýdělečný. Dissimulovaná činnost žalobce (jeho hlavní činnost spočívala v poskytování služeb internetového připojení za úplatu), bez ohledu na jeho právní formu, již sama o sobě vylučuje uplatnění § 61 písm. a) zákona o DPH (obdobně body 105 až 107 rozsudku hkfree.org). Nechť je toto posouzení i odpovědí na námitku v bodě G.81 žaloby, že rozhodující je nikoli faktická činnost žalobce, nýbrž účel jeho založení. K argumentaci žalobce při jednání soud dodává, že z toho, že daňové orgány zjišťovaly velikost žalobce (členskou základnu) a způsob stanovení členského příspěvku, nelze dovozovat, že došly k závěru, že žalobce narušoval hospodářskou soutěž.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

92. Žalobní námitka narušení principu právní jistoty a legitimního očekávání též nebyla důvodná. Žalobce tvrdil, že u něj v roce 2012 proběhla daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, aniž by byly zjištěny jakékoli nedostatky, přičemž žalobce měl tehdy přes 8 700 členů a fakticky uskutečňuje stále stejnou činnost. Žalobce žalovanému vytkl, že netvrdil, že by ke změně jeho činnosti došlo, ani odlišné závěry řádně neodůvodnil.
93. Žalovaný v bodě 108 napadeném rozhodnutí uvedl, že každé daňové řízení je charakteristické tím, že je jedinečné a samostatné a že specifčnost daňových řízení spočívá v tom, že daňový subjekt musí nejdříve sám daň přiznat (břemeno tvrzení) a později také své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Teprve při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za roky 2014 a 2015 již správce daně nabyl pochybnosti o tvrzení žalobce.
94. S právně i skutkově totožnou kasační námitkou žalobce se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku PilsFree (viz body 22, 63 a 64). Zde kasační soud vyložil, že zásada legitimního očekávání a právní jistoty se v některých případech střetává se zásadou legality, již 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.“* Žalobce však dovozoval své legitimní očekávání vzhledem k výsledku daňové kontroly za zdaňovací období let 2014 a 2015 pouze ze skutečnosti, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole provedené 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.“*
95. V posuzované věci se žalobce dovolával toho, že nemohl legitimně očekávat, že jeho činnost bude v daňovém řízení posouzena jako výdělečná, jelikož daňová kontrola v roce 2012 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 takové pochybení nezjistila, ač se podstata činnosti žalobce od roku 2008 nezměnila. Žalobce tedy v žalobě netvrdil, že by daňové orgány v nějakém jiném řízení posuzovaly otázku výdělečného, resp. neziskového charakteru činnosti žalobce, příp. předstíranou spolkovou formou žalobce. Žalobce v žalobě neidentifikoval žádné konkrétní rozhodnutí daňového orgánu, v němž by hodnotil povahu činnosti žalobce ve vztahu k jím deklarované formě. Žalobce v žalobě ani neidentifikoval žádné konkrétní rozhodnutí daňového orgánu, v němž by byl potvrzován výklad vedoucí k závěru, že hlavní činnost žalobce je nutno považovat za spolkově souladnou. Nebylo na soudu, aby taková rozhodnutí vyhledával, když se jich žalobce nedovolával. Pokud jde o konstatování správce daně ve zprávě o daňové kontrole provedené na dani z příjmů za rok 2008, že neshledal skutečnosti, které by měly vliv na vykázaný základ daně z příjmů, nemohlo to v žalobci založit žádné legitimní očekávání ve vztahu k budoucím (jiným) daním a zdaňovacím obdobím. Z tohoto tvrzení správce daně nelze dovodit, že se povahou činnosti žalobce vůbec zabýval, natož že by ji hodnotil. Argumentoval-li žalobce při jednání soudu, že daňové orgány při kontrole na daň z příjmů

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

právnických osob za zdaňovací období roku 2008 nemohly přehlédnout základní okolnosti činnosti již tehdy tisícičlenného žalobce, netvrdil ani nedoložil, že by se právním posouzením faktické činnosti žalobce daňové orgány tehdy zabývaly. Případné opomenutí daňových orgánů tak nemohlo založit legitimní očekávání žalobce. I kdyby se tedy činnost žalobce od roku 2008 nezměnila, ve vztahu k jejímu hodnocení správce daně v roce 2012 nevyslovil žádný závěr, z něhož by žalobci mohlo plynout legitimní očekávání. Jednoduše proto, že nemohl předpokládat, že se hodnocení či výklad určité skutečnosti nezmění, protože žádné hodnocení ani výklad správně daně neučinil (nebo ho alespoň žalobce netvrdil). Soud shrnuje, že žalobce netvrdil žádné konkrétní závěry správce daně v minulosti, které by byly posouzením povahy činnosti žalobce, a proto tyto závěry nemohly být porovnány s aktuálními závěry daňových orgánů, aby mohlo být vyhodnoceno, zda se tato posouzení liší, s tím důsledkem, že by žalobce z chronologicky prvního posouzení mohl nabýt očekávání, že nezmění-li se skutkový stav, bude takto nahlížena posuzovaná otázka stejně i v budoucnu. Z tvrzení žalobce nevyplynulo, že by byl žalobce ze strany správce daně explicitně utvrzován v tom, že by poskytování internetového připojení jeho členům mělo být osvobozeno od DPH. Soud též aprobejuje posouzení žalovaného, že každá daňová kontrola je samostatným daňovým řízením a že závěry správce daně v každé z nich se odvíjejí od tvrzení a důkazů tam opatřených. Vzhledem k tomu, že z tvrzení žalobce nevyplynulo, že by mu mohlo svědčit legitimní očekávání jakéhokoli hodnocení povahy jeho činnosti, nemohl žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodňovat, proč se odchýlil od (nezjištěného) jiného posouzení a nemusel se ani věnovat skutkovým odlišnostem v činnosti žalobce mezi lety 2008 a 2017.

96. Důvody napadeného rozhodnutí nemohla zpochybnit žalobní námitka, že žalovaný uznal v napadeném rozhodnutí, že skutečně realizovaným hlavním cílem žalobce při založení bylo v roce 2003 umožnění komunikace a hraní online her. Je pravdou, že v bodě 128 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že pohnutky a motivy zakladatelů žalobce v roce 2003 nezpochybňoval. Toto zjištění však nemá vliv na posouzení rozhodné otázky, na níž stálo napadené rozhodnutí. Soud souhlasí s žalovaným (viz bod 128 napadeného rozhodnutí), že jádrem sporu v daném případě nejsou právní otázky týkající se vzniku žalobce, či skutečné pohnutky a motivy zakladatelů v počátečním období jeho existence s odkazem zejména na technickou situaci v době vzniku žalobce, nýbrž *skutečný charakter činnosti odvolatele za předmětné období vykazující znaky toho, že není nekomerční, neziskové a nepolitické společenství osob, jež se sdružuje 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*. Odkázat lze i body 27 a 28 rozsudku cyrilek.net, kde Nejvyšší správní soud vysvětlil, že i kdyby spolek po svém založení na počátku svého fungování vykonával převážně spolkovou činnost, tato skutečnost není rozhodující, neboť v posuzované věci se neřešila jeho historie či okolnosti vzniku. Podstatná nebyla historická činnost spolku, nýbrž jeho faktické fungování v prověřovaných zdaňovacích obdobích. *„Finanční orgány zkoumaly výhradně prověřovaná zdaňovací období a časový úsek pro účely registrace k DPH, a to na podkladě provedených důkazů, ze kterých výkon spolkové činnosti neplynul, naopak bylo zjištěno pouze poskytování služeb internetového připojení za úplatu. Lze jistě vést i úvahy o změně charakteru a rozsahu poskytování internetu (který je nyní již brán jako standard) či o možné proměně činnosti stěžovatele (významné rozšíření počtu členů a stěžovatelem odkazovaná komercializace fungování), avšak takovéto úvahy jsou do značné míry nadbytečné, neboť rozhodující je materiální posouzení činnosti stěžovatele ve zkoumaných zdaňovacích obdobích na podkladě provedeného dokazování.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

97. Žalobní námitka, že žalovaný žalobci vytkl spoléhání se na doslovné znění zákona, je příkladem vytržení věty napadeného rozhodnutí z jejího kontextu. V bodě 81 a 132 napadeného rozhodnutí totiž žalovaný s odkazem na rozsudky Soudního dvora Evropské unie a konkrétní ustanovení směrnice o DPH vysvětlil, že § 61 písm. a) zákona o DPH zakládá osvobození od DPH bez nároku na odpočet daně a jako takové je nutné jej považovat za odchylku od běžného režimu, ve kterém je uplatňována DPH, tudíž dbát na přesný a úzký výklad. Rozsah osvobození nelze rozšiřovat nad rámec záměru komunitárního zákonodárce vztahujícímu se k určitým činnostem realizovaným ve veřejném zájmu. Smysl § 61 písm. a) zákona o DPH je nutné vnímat ve světle čl. 132 Směrnice, kdy osvobozeny mohou být pouze ty činnosti, které realizují neziskové organizace občanské povahy, jež s tímto statutem vznikly a dále ho naplňují. Toto posouzení soud aprobuje.
98. Žalobce v žalobě namítal, že na jeho případ není aplikovatelná směrnice o DPH. Námitka je nedůvodná, neboť předmětné ustanovení zákona o DPH je nutno vykládat eurokonformně. Soud odkazuje na jasný závěr obsažený v bodech 99 až 104 rozsudku hkfrees.org, z něhož vyplývá, že při výkladu § 61 písm. a) zákona o DPH je třeba přihlížet nejen k účelu předmětné úpravy, ale i ke skutečnosti, že tato úprava provádí směrnici o DPH. Nejvyšší správní soud zde relevantní ustanovení směrnice o DPH uvedl a odkázal i na přílehlavou judikaturu Soudního dvora Evropské unie, z níž vyplývá, že příslušné osvobození od DPH je nutno vykládat restriktivně, neboť se jedná o výjimky z obecné zásady, podle které se daň z obrátu vybírá ze všech služeb poskytnutých osobou povinnou k dani za úplatu a výklad musí být v souladu s cíli sledovanými osvobozeními od daně dle směrnice a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality. Osvobození plnění od DPH je nutno posuzovat s ohledem na charakter činnosti, kterou nezisková právnická osoba vykonává, konkrétně na účel (cíl), kterého má daná organizace ve smyslu uvedeného ustanovení dosahovat. Nejvyšší správní soud shrnul, že ustanovení § 61 písm. a) zákona o DPH netransponuje směrnici o DPH doslovně, avšak úmyslem českého zákonodárce bylo osvobodit předmětné služby ve stejném rozsahu, v jakém je osvobozuje unijní právo.
99. Při jednání soudu žalobce uvedl, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 AfS 54/2006-155, *„výslovně říká, že eurokonformní výklad může posunout význam českého zákona pouze vždy ve prospěch daňového subjektu a nikdy ne naopak.“* Podle soudu nic takového v uvedeném rozsudku kasačního soudu explicitně řečeno není. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že v případě, že daňový zákon umožňuje dva možné výklady, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoli nepřesvědčivé, je nutno dát přednost tomu z nich, který je ve prospěch soukromé osoby. Interpretací nejasnost však vede v daňovém právu k výkladu výhodnému pro soukromou osobu pouze tehdy, stojí-li proti sobě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy, z nichž žádná není zjevně a jednoznačně přesvědčivější než alternativy ostatní (body 52, 56 a 64 uvedeného rozsudku). Nejvyšší správní soud, ač zde řešil věc skutkově spadající do doby před vstupem České republiky do Evropské unie, výslovně uvedl, že *je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou* (viz bod 69 rozsudku). Jinými slovy, z žalobcem citovaného rozsudku nevyplývají (natož výslovně) žádné závěry kasačního soudu o vztahu předpisů EU a výkladu daňových předpisů. Soud uzavírá tím, že při výkladu vnitrostátního práva, přijatého za účelem provádění směrnice je soud povinen vykládat a uplatňovat vnitrostátní právo podle smyslu a účelu směrnice, aby bylo dosaženo výsledku uvedeného ve směrnici, za předpokladu, že

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

takový výklad vnitrostátní předpis umožňuje (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2015, č. j. 1 As 210/2014-39, publ. pod č. 3329/2016 Sb. NSS, bod 17, nebo ze dne 22. 4. 2021, č. j. 2 As 72/2020-46, publ. pod č. 4197/2021 Sb. NSS, bod 15).

100. Další žalobní argumentace ve vztahu k čl. 132 odst. 1 písm. l) a 133 písm. a) směrnice o DPH nebyla důvodná. Žalovaný v bodech 96 a 103 napadeného rozhodnutí uvedl a odůvodnil závěr, že žalobce není neziskovou organizací občanské povahy, kdy zaměření žalobce na společný politický, odborový, náboženský, vlastenecký, filozofický nebo filantropický zájem z řízení nevyplynulo. Namítl-li tedy žalobce v bodě D.30 žaloby, že v napadeném rozhodnutí absentuje tvrzení, že žalobce nebyl občanské, politické, odborové, náboženské, vlastenecké, filozofické nebo filantropické povahy, není to pravda. Soud poukazuje na žalovaným mnohokrát v napadeném rozhodnutí zdůrazněný účel žalobce, vyplývající ze spolkového rejstříku a vylučující následně uvedený společný spolkový zájem, kdy žalobce v daňovém řízení ani v žalobě netvrdil, že jeho členy fakticky (na rozdíl od deklarovaného účelu) spojuje zájem o politiku, odbory, náboženství, vlast, filozofii nebo filantropii.
101. Námitka v bodech D.31 a D.32 žaloby nebyla důvodná, neboť žalovaný opřel napadené rozhodnutí o to, že žalobce soustavně poskytoval svým členům službu internetového připojení za úplatu v podobě členského příspěvku. Hlavním účelem samotné existence žalobce byl výkon výdělečné činnosti jako činnosti hlavní, která nijak podporovala neziskový spolkový účel deklarovaný ve spolkovém rejstříku. Faktická podstata činnosti žalobce vylučovala posouzení žalobce jako neziskové organizace občanské povahy. Žalobci nelze přisvědčit, že čl. 133 písm. a) směrnice o DPH obsahuje legální definici *neziskové* organizace ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. l) téže směrnice, neboť je zde stanoveno, že členský stát *může* vázat osvobození od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. l) na podmínku, že daňový subjekt nesmí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb. Není tedy přílehlavým vyústění této linky žalobní argumentace, že žalovaný pochybil, když neprokázal, že žalobce systematicky sledoval zisk jako svůj cíl a dosažený zisk nerozděloval, ale určil ho k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb.
102. V bodě D.33 žaloby žalobce namítl, že to, že dosahuje zisku, nevylučuje osvobození od DPH. Z napadeného rozhodnutí však nikterak nevyplyvá, že by z toho, že žalobce dosahuje zisku, žalovaný dovodil, že je osvobození od DPH podle § 61 písm. a) zákona o DPH vyloučeno. Žalovaný důvodem rozhodnutí učinil závěr, že žalobce poskytováním internetového připojení za úplatu nerealizuje formálně deklarovaný účel neziskové organizace občanské povahy. Argumentoval-li žalobce tím, že nerozděluje zisk (bod F.69 žaloby), nemohlo to mít vliv na posouzení rozhodné otázky osvobození od DPH: v bodě 92 rozsudku hkfree.org kasační soud uvedl, že *není podstatné, že zisk nebyl rozdělován konečným beneficiářům*.
103. Nesrozumitelnou byla pro soud námitka v bodě F.69 žaloby, že členové vedení žalobce se v průběhu času mění. To nijak nezpochybňuje podstatu závěrů žalovaného, ani to nijak neodlišuje žalobce od obchodních korporací poskytujících internetové připojení. Stejně soud nahlíží námitky v bodech B.11 a B.12 žaloby, že členský příspěvek 300 Kč nebyl dodnes změněn a že činnost žalobce podpořil stát dotacemi.
104. Při jednání soudu žalobce vznesl žalobní námitku opírající se o novelu § 61 písm. a) zákona o DPH účinnou od 1. 4. 2019. Žalobce z tohoto novelizovaného ustanovení dovozoval, že před 1. 4. 2019 nebyla pro osvobození od DPH relevantní nezisková a dobročinná povaha činnosti daňového subjektu, jinak by neměl zákonodárce důvod tuto podmínku daňového osvobození do zákona novelou přidávat. Podle žalobce měl zákonodárce před 1. 4. 2019 za

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

to, že pro implementaci směrnice o DPH postačí, když osvobození vztáhne na *spolek*, jehož povahu vymezil v civilněprávních předpisech.

105. Žalobce v žalobě argumentoval jen jediným časovým zněním § 61 písm. a) zákona o DPH, a to zněním do 31. 3. 2019 - v bodě B.3.2 žaloby, v bodě D.18 žaloby a v bodě F.36.3 žaloby. Žalobce se v žalobě (ve lhůtě pro podání žaloby) nedovolával toho, že daňové orgány měly § 61 písm. a) zákona o DPH ve znění do 31. 3. 2019 vykládat se zohledněním jeho novelizovaného znění od 1. 4. 2019. V žalobě žalobce vůbec novelizované znění § 61 písm. a) zákona o DPH od 1. 4. 2019 nezmínil. Ve lhůtě pro podání žaloby tedy žalobce žalobním bodem nesprávné právní posouzení daňových orgánů, spočívající v pomnutí obsahu novely, neučinil.
106. Soud konstatuje, že žalobce tuto námitku, ani okrajem ani jádrem, neuplatnil ve lhůtě pro podání žaloby. Vzhledem k § 71 odst. 2 in fine ve spojení s § 75 odst. 2 věta první s. ř. s. soud nemusel k této žalobní námitce přihlížet a nemohla představovat důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Žalovaný přitom novelizovaným zněním § 61 písm. a) zákona o DPH v napadeném rozhodnutí argumentoval (viz body 20 a 22) a jeho srovnáním s původním zněním účinným do 31. 3. 2019 se zabýval v bodě 34 napadeného rozhodnutí, kdy toto srovnání žalobce v žalobě nespороval.
107. Soud dodává obiter dictum, že výklad § 61 písm. a) zákona o DPH podaný v rozsudku cyrilek a hkfree.org Nejvyšší správní soud vztahoval ke znění zákona o DPH, které se od znění do 31. 3. 2019 lišilo jen terminologicky v označení *občanská sdružení - spolky* (viz bod 2 rozsudku cyrilek a bod 2 rozsudku hkfree.org). Jelikož byl výklad daňových orgánů stran daňového osvobození podle tohoto zákonného ustanovení v nyní posuzované věci zohledňující faktickou povahu činnosti daňového subjektu v souladu s výkladem Nejvyššího správního soudu (srov. např. body 25 a 26 rozsudku cyrilek a body 104 a 107 rozsudku hkfree.org), nemůže být žalobní námitka již z tohoto důvodu opodstatněná. Nejvyšší správní soud v bodě 104 rozsudku hkfree.org vyložil, že ač § 61 písm. a) zákona o DPH v rozhodném znění netransponuje směrnici o DPH doslovně, obsahuje pojem *občanská sdružení* (pozn. zdejšího soudu: od 1. 1. 2014 *spolky*), který rámcově reflektuje pojem *organizace občanské povahy* použitému ve směrnici o DPH. „Zároveň čl. 132 odst. 1 písm. l) váže osvobození od daně na podmínku, že dotčená organizace je neziskové povahy. To koresponduje výše uvedené tuzemské právní úpravě občanských sdružení (spolků) podle zákona o sdružování občanů (i současné úpravě spolků podle občanského zákoníku). V souladu s uvedeným je účelem § 61 písm. a) zákona o DPH osvobodit činnosti ve veřejném zájmu, které mají být dle směrnice o DPH osvobozené od daně a které nelze zahrnout pod některé z jiných ustanovení upravujících osvobození od daně. Přes zmiňované odchylky od doslovného znění směrnice o DPH poté úmyslem českého zákonodárce bylo osvobodit předmětné služby ve stejném rozsahu, v jakém je osvobozuje unijní právo (srov. Drábová, M. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 399).“
108. V odpoledních hodinách dne předcházejícího jednání soudu žalobce doručil soudu k důkazu 449 stran listin. Na jednání soudu pak žalobce soudu uvedl, že jde jednak o protokoly o výpovědích svědků před správcem daně z listopadu a prosince 2022 ve věci daně z příjmů právnických osob za roky 2016, 2017 a 2018 a jednak o analýzu těchto svědeckých výpovědí. Žalobce k dotazu soudu uvedl, že tyto důkazní prostředky mají prokázat daňovými orgány nedostatečně zjištěný skutkový stav, konkrétně to, že kdyby daňové orgány vyslechly v posuzované věci více svědků, tak by došly k jinému skutkovému zjištění, než k němuž došly. Soud uvedené, žalobcem navržené, důkazy pro nadbytečnost neprovedl. Pokud jde o protokoly o svědeckých výpovědích z jiného daňového řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

z doby *po vydání* napadeného rozhodnutí, tyto nemohly mít podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vliv na posouzení správnosti závěrů žalovaného v napadeném rozhodnutí. Zda, v jakém rozsahu a s jakým výsledkem daňové orgány prováděly svědecké výpovědi v jiných řízeních, nemůže ovlivnit závěr o tom, zda obstojí skutkové závěry daňových orgánů v posuzované věci, protože ty jsou odvislé od konkrétních podkladů (důkazů) obsažených v daňovém spisu. Pokud pak jde o analýzu uvedených svědeckých výpovědí z jiného řízení, čítající přes 100 stran, nemůže jít o důkazní prostředek ve smyslu § 125 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., protože z *analýzy* nelze zjistit stav věci. Soud dodává, že žalobce měl v rámci daňového řízení dostatek prostoru prokazovat svá tvrzení, zpochybňovat zjištění daňových orgánů nebo je vyvracet. Pokud daňové orgány založily svá rozhodnutí na tom, že unesly důkazní břemeno o dissimulované činnosti žalobce, nebyl žalobce v soudním řízení správním oprávněn zpochybňovat zákonnost jejich rozhodnutí předkládáním nových důkazů, které mohl uplatnit již v daňovém řízení (žalobce netvrdil, že by nemohl navrhnout výslech svědků v daňovém řízení).

109. Soud vzhledem ke všemu výše uvedenému žalobu neshledal důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

#### VI.

#### Náklady řízení

110. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II tohoto rozsudku tak, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce ve věci neměl úspěch (srov. § 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*) a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal při jednání soudu, ani mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

#### Poučení:

**Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.**

Plzeň 29. srpna 2023

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.  
předseda senátu