



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Ondřeje Bartoše ve věci

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

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. října 2021, č. j. 37009/21/5200-11433-706599,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. října 2021, č. j. 37009/21/5200-11433-706599, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 22 591,11 Kč, do rukou jeho zástupce, do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

- I. Vymezení věci

1. Žalobce uvedl, že je spolkem založeným v roce 2004, jehož cílem činnosti je podle registrovaných stanov „sdružovat zájemce o výzkum, vývoj a testování produktů a aplikací v oblasti informačních a komunikačních technologií s důrazem na jejich praktické využití a pro šíření vzdělanosti, kultury a odstraňování informačních bariér.“ Mezi činnosti prováděné žalobcem spadá i poskytování služby internetového připojení, kterou žalobce poskytuje svým členům.
2. Dne 30. 7. 2014 zahájil Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále také „správce daně“) u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Při ní správce daně dospěl k závěru, že poskytování služby internetového připojení žalobcem jeho členům de facto představuje podnikání, takže členské příspěvky vybrané žalobcem od jeho členů vlastně představují tržby za poskytování služby internetového připojení a jako takové jsou tyto členské příspěvky předmětem daně z příjmů právnických osob, přičemž nejsou od této daně osvobozeny. Na základě těchto zjištění vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, kterým žalobci doměřil daňovou povinnost vyšší o částku 994 840 Kč a současně mu uložil za povinnost uhradit daňové penále ve výši 198 968 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce dne 7. 11. 2016 odvolání, které bylo žalovaným zamítnuto. Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal žalobou, na základě níž zdejší soud dne 20. 12. 2019 pod č. j. 31 Af 46/2017-206 rozhodnutí o odvolání pro nepřezkoumatelnost zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Následně dne 13. 10. 2021 žalovaný znovu rozhodl o odvolání žalobce tak, že odvolání zamítl a odvoláním napadený dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 potvrdil. Žalobce považuje žalobou napadené rozhodnutí za nesprávné a nezákonné. Žalobce je toho názoru, že byl postupem žalovaného zasažen na svém majetku, což považuje za zásah do jeho veřejných subjektivních práv.

II. Žalobní tvrzení

3. Žalobce uvedl, že komunitní počítačová síť (dále v textu pouze jako „komunitní síť“, resp. v dané věci též jako „síť HKfree“) ve své podstatě představuje vzájemné propojení osob, které se prostřednictvím jediného technického zařízení (v dané věci se jedná o zařízení žalobce, dále v textu označované jako „hlavní počítač“) připojují k sobě navzájem a také k internetu. Kromě sdíleného připojení k internetu mají osoby zapojené do komunitní sítě přístup k dalším službám poskytovaným v rámci komunitní sítě, jakými jsou např. sledování internetové televize nebo možnost vzájemné komunikace. Klíčovými prvky technické infrastruktury komunitní sítě jsou tzv. přístupové body, tzn. technická zařízení, která umožňují přístup (připojení) do komunitní sítě (nikoli přímo k internetu). První přístupové body v lokalitě města Hradce Králové vybudovali budoucí členové žalobce v roce 2003. O rok později se žalobce zaregistroval coby občanské sdružení, čítající tehdy cca 20 až 25 členů. Počet členů žalobce postupně narůstal až na stávajících cca 5 000 členů. V roce 2006 se žalobce stal jedním ze zakládajících členů sdružení Neutral czFree eXchange z.s.p.o. (NFX z.s.p.o.), které nakupuje připojení k tzv. peeringovým centřům, a zajišťuje tak propojení sítí svých členů (právnických osob) s internetem. Žalobce pak toto připojení de facto rovněž přerozděluje mezi své členy (bez ohledu na rychlost a technologii připojení).
4. Žalobce zdůraznil, že síť HKfree nabízí velké množství služeb (v žalobce je označil písmeny a) až r), přičemž z výše uvedených služeb hlavní počítač poskytuje služby

označené písmeny: a), b), c), d), e), f), g) a h). Považoval tak za je zřejmé, že služba internetového připojení představuje pouze jednu z mnoha služeb poskytovaných hlavním počítačem. Náklady na všechny uvedené služby jsou přitom hrazeny z členských příspěvků, které žalobce vybírá od svých členů na základě stanov žalobce. O budování a údržbu přístupových bodů se starají tzv. správci sítě. Správci sítě zároveň vybírají místa k umístění technických zařízení přístupových bodů a uzavírají za žalobce k tomu nezbytné smlouvy. Náklady na nákup technologií k vybudování přístupového bodu hradí vždy žalobce. Výše těchto nákladů se přitom pohybuje v rozmezí od cca 20 000 Kč do 1 500 000 Kč, a to v závislosti na lokalitě umístění přístupového bodu. Správci sítě HKfree jsou členové žalobce, kteří se spravování sítě věnují ve volném čase a bez nároku na honorář. Těchto dnes cca 60 správců spravuje síť výměnou za zkušenosti, které pak mnohdy využívají ve svém zaměstnání či podnikání. Na rozdíl od komerčních poskytovatelů internetu se tedy nejedná o placené techniky, což z hlediska hospodaření žalobce přináší podstatnou úsporu nákladů. Tím, že žalobci nevznikají mzdové náklady (kromě mezd 3 zaměstnanců, kteří jsou potřeba z důvodů zákonných požadavků a z důvodu potřebných školení pro některé technologie), může žalobce ušetřené finanční prostředky investovat do technologií. Členové žalobce platí jednotný členský příspěvek bez ohledu na technologii a rychlost internetového připojení poskytovaného žalobcem, která se přitom pohybuje v rozmezí od 2 Mb/s do 50 Mb/s. Žalobce uvedl, že zatímco členové žalobce platí jednotný členský příspěvek bez ohledu na rychlost a dostupnou technologii v místě připojení, cena služby internetového připojení u komerčních poskytovatelů se v závislosti na dostupné technologii a rychlosti připojení mění. Každý člen žalobce rovněž platí jediný členský příspěvek, bez ohledu na to, z kolika „koncových zařízení“ je ke komunitní síti (potažmo následně k internetu) připojen. „Koncovým zařízením“ se tu přitom nemyslí uživatelské zařízení výpočetní techniky (např. stolní počítač, notebook apod.), ale zařízení, které umožňuje připojení těchto zařízení výpočetní techniky k internetu (např. modem). Členové žalobce tak mají možnost být připojeni z více lokací (bytů, domů apod.) bez dalších poplatků. U služeb komerčních poskytovatelů internetu přitom zákazníci platí za připojení každého koncového zařízení k internetu zvlášť. Spolek na rozdíl od komerčních poskytovatelů internetu rovněž neposkytuje ani nezajišťuje žádné služby spojené s instalací koncových zařízení, ani tato zařízení neprodává, nepronajímá či jinak nezajišťuje. Zajištění a zprovoznění techniky nutné pro připojení koncového zařízení k přístupovému bodu si musí členové zajistit svépomocí. Stejně tak spolek neposkytuje ani nezajišťuje připojení uživatelských zařízení výpočetní techniky (tj. např. stolních počítačů, notebooků apod.) ke koncovému zařízení (např. modemu). Členové žalobce jsou podle stanov žalobce buď primárními členy, řádnými členy nebo čestnými členy. Primární členové na rozdíl od řádných členů nemají přístup k hlavnímu počítači (a tudíž ani k internetu), a nehradí žalobci členské příspěvky. Z výše uvedeného výčtu služeb nabízených sítí HKfree přitom vyplývá, že i primární členové žalobce mají k dispozici celou řadu služeb, které komerční subjekty vůbec neposkytují; jedná se zejména o nástroje pro komunikaci mezi členy žalobce (např. diskusní server, server umožňující okamžité zasílání zpráv), herní server, přístup k datům z vlastních meteorologických stanic, interní znalostní databáze, intranetové webové stránky a možnost inzerce sdílené s ostatními členy žalobce.

5. Dále žalobce uvedl, že veškeré členství u žalobce podléhá těmto základním principům:
 - a) Bez ohledu na technologická omezení a rozdílné podmínky v různých lokalitách je výše členských příspěvků pro všechny řádné členy žalobce stejná. Jelikož stav sítě HKfree

není žalobcem nijak garantován, a přestože všichni dělají maximum pro její spolehlivost, funkčnost sítě není vymahatelná (nelze ji reklamovat), a zhoršená funkčnost sítě nezakládá ani nárok na snížení členského příspěvku.

b) Veškerý příjem žalobce z členských příspěvků je jím použit na další rozvoj jeho činnosti, na provoz a údržbu sítě HKfree a na podporu vzdělávání. Pro žádného z členů výkonného výboru žalobce, který je podle stanov žalobce jeho řídicím (výkonným) orgánem, příjem žalobce nebyl a není zdrojem jeho osobních příjmů.

c) Každý z členů žalobce se může aktivně zapojit do chodu spolku (převzít starost o část sítě HKfree) a má za povinnost přispívat k rozvoji sítě, jak vyplývá z bodu 4.6 a 5.11 "Pravidel používání sítě HKfree" (tj. povinnost poskytnout součinnost pro připojení v rámci LAN jednoho domu nebo sousedících domů).

d) Každý ze zájemců o členství (s ohledem na limity dané technologií) se může stát členem žalobce a připojit se ke komunitní síti; pokud toho není sám schopen, může využít jakékoliv pomoci ze strany přátel, rodiny či stávajících členů.

6. Služby poskytované vlastním členům poskytuje žalobce i formou veřejné služby, když zdarma zajišťuje přístup k internetu či do komunitní sítě HKfree pro desítky škol a dalších příspěvkových organizací města Hradec Králové i Královéhradeckého kraje, např. poboček Knihovny města Hradce Králové. Tyto organizace využívají síť HKfree nejen ke vzájemnému propojení, ale i pro připojení k internetu. Pro některé z nich je síť HKfree hlavní sítí a zdrojem přístupu k rychlému internetu (přičemž finanční náročnost srovnatelné komerční služby převyšuje možnosti dané instituce), pro jiné představuje užitečnou zálohu, která je nic nestojí. Zmiňované organizace se přitom zpravidla stávají čestnými členy žalobce. Žalobce je dlouholetým partnerem Fakultní nemocnice v Hradci Králové, která využívá bezplatné konektivity poskytnuté žalobcem k vytvoření přístupových bodů sítě pro pacienty a jejich návštěvy. Obdobně funguje tzv. HK NET, což je univerzitní síť propojující fakulty vysokých škol v Hradci Králové, které síť používají pro připojení neakademických pracovníků (tj. návštěv, účastníků kongresů apod.), kteří se nemohou připojit k síti CESNETu, která je pro univerzity i pro Fakultní nemocnici v Hradci Králové hlavním poskytovatelem internetového připojení. Žalobce dále bezplatně provozuje přístupové body na kulturních a sportovních akcích v Hradci Králové (Majáles, Divadelní festival, hasičské soutěže, sportovní události-Streetball cup 2017) a poskytuje sponzorské příspěvky veřejně prospěšným institucím (Sbor dobrovolných hasičů Lochenice, Sbor dobrovolných hasičů Roudnice, Dům dětí a mládeže HK, Skok do života o.p.s.). Bližší informace k těmto aktivitám žalobce jsou dostupné na internetové adrese <http://www.hkfree.org/podporujeme/>. Vedle toho se žalobce věnuje i veřejně prospěšným aktivitám. Např. k síti HKfree je zdarma připojen kamerový systém Městské policie Hradce Králové. Žalobce rovněž dává prostor pro testování nových řešení a výzkumnou činnost, jejíž výsledky jsou publikovány v diplomových i vědeckých pracích (např. řešení automatického informování členů o výpadcích nebo nástroj, který pomáhá správcům sítě s údržbou sítě). V neposlední řadě narůstá i přímá podpora, kterou žalobce věnuje výchově a vzdělávání dětí a mládeže. V roce 2017 žalobce uspořádal již 4. ročník plesu nejen pro členy žalobce, kde díky podpoře partnerů uspořádal tombolu a její výtěžek ve výši více než 40.000 Kč stejně tak jako v předchozích letech předal Dětskému domovu v Nechanicích. V roce 2017 žalobce rovněž uspořádal první dětský tábor zaměřený na tradiční hodnoty a zážitky.

Důvody žalobou napadeného rozhodnutí

7. Žalobce uvedl, že činnost žalobce je podle žalovaného podnikáním, neboť ze zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích, ve znění pozdějších předpisů (dále také „ZOEK“) vyplývá, že poskytování služby internetového připojení je za všech okolností podnikáním.
8. Činnost žalobce je podle žalovaného podnikáním, neboť tato činnost naplňuje všechny definiční znaky podnikání ve smyslu ust. § 420 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Občanský zákoník“).
9. Činnost žalobce je podle žalovaného podnikáním, neboť žalobce je vnímán svými členy i okolím jak podnikatelský subjekt.
10. Žalobce prezentuje svoji činnost a inzeruje svoje služby obdobným způsobem jako podnikatelské subjekty.
11. Žalobce konstatoval, že pokud by skutečně platilo, jak tvrdí žalovaný, že „zákon o elektronických komunikacích fakticky brání tomu, aby vedle sebe existoval podnikatelský a spolkový přístup do sítě internetu, přičemž, poskytování konektivity bylo a je (tzn. bezpodmínečně a za všech okolností) podnikáním“ (viz body [45] a [58] žalobou napadeného rozhodnutí), potom by pro učinění závěru o zastírání podnikatelské činnosti žalobcem a tedy i pro doměření daně výše uvedeným dodatečným platebním výměrem postačovaly pouhé dvě informace (zjištění), a sice jedna o tom, že žalobce je spolkem, a dále o tom, že žalobce poskytuje službu internetového připojení. V takovém případě by však veškeré proběhlé rozsáhlé a časově náročné dokazování dalších okolností pozbývalo jakýkoliv význam. Přitom i samotná daňová kontrola provedená u žalobce by byla nezákonná, neboť prvostupňový správce daně by v takovém případě namísto zahájení daňové kontroly byl povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, a sice na základě ust. § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vydané dne 16. 11. 2016 pod č. j. 1 Afs 183/2014-55).
12. Stejně tak nadbytečná by v takovém případě byla i veškerá argumentace, pomocí které se žalovaný snaží doložit jednak to, že činnost žalobce naplňuje pojmové znaky podnikání ve smyslu ust. § 420 Občanského zákoníku, a dále to, že tržní chování žalobce se neliší od chování komerčních poskytovatelů internetového připojení, jakož i to, že žalobce je jeho vlastními členy i svým okolím vnímán jako podnikatelský subjekt.
 - a) Žalobce poskytuje služby elektronických komunikací dle zákona o elektronických komunikacích, a z toho důvodu je podnikatelem.
13. Podle žalobce žalovaný de facto tvrdí, že ZOEK obsahuje zvláštní právní úpravu, která užití obecného vymezení podnikání obsaženého v ust. § 420 Občanského zákoníku v případě poskytování služeb elektronických komunikací úplně vylučuje. Podle žalobce však ZOEK ani právo Evropských společenství, ze kterého ZOEK vychází, pro takovýto právní názor oporu neskýtají. Proto i povšechný závěr žalovaného, podle kterého ZOEK vylučuje „spolkový přístup do sítě internetu“, žalobce odmítl jako nepodložený. Především není dle žalobce zřejmé, co má žalovaný pod spolkovým přístupem do sítě internetu vůbec na mysli, tzn., zda žalovaný má na mysli to, že ZOEK brání poskytování

služeb elektronických komunikací spolky (vůbec), či snad to, že ZOEK brání (pouze) poskytování služeb elektronických komunikací spolky v rámci jejich hlavní činnosti.

14. Žalovaný v bodech [27] a [102] žalobou napadeného rozhodnutí poukazuje na tiskovou zprávu Českého telekomunikačního úřadu (dále v textu jen jako "ČTÚ") ze dne 15. 1. 2020. Podle této tiskové zprávy „[p]oskytují-li spolky službu přístupu k internetu, jsou podnikateli v elektronických komunikacích a mají oznamovací povinnost vůči ČTÚ. Informuje o tom dnes vydaná monitorovací zpráva, která rozebírá případ jednoho z takových spolků z Chrudimska.“ Přitom ve zmiňované Monitorovací zprávě ČTÚ č. 1/2020 nadepsané "Spolky jako skrytý operátor" se uvádí: „Spolky, jejichž vedlejší činností je poskytování služeb přístupu k internetu, jsou podnikateli v elektronických komunikacích a mají oznamovací povinnost vůči ČTÚ. Úřad o tom rozhodl v případě s jedním z takových spolků z Chrudimska. ČTÚ v pravomocném rozhodnutí dospěl k závěru, že pokud jediný rozdíl mezi jednáním spolku a jednáním operátorů je, že spolek proklamuje, že zisku dosahovat nehodlá, a současně činí vše pro to, aby počet svých zákazníků (nejen z řad svých členů) neustále rozšiřoval, přebíral klienty konkurenci a tím své příjmy zvyšoval, jde o podnikání v oboru elektronických komunikací. Z webu spolku přitom bylo zřejmé, že dlouhodobě nabízí službu placeného přístupu k internetu, de facto totožnou se službami, které nabízejí komerční poskytovatelé těchto služeb. Vůči těmto operátorům se koneckonců tento spolek sám marketingově vymezil, když v rámci informace pro nové zájemce o připojení na webu uvedl: "Hledáte rychlé připojení k Internetu, bez nepříjemných omezení a závazků, výhodnější než nabízí komerční poskytovatelé? Užili byste si pořádné datové připojení s přáteli z okolí?" Občanský zákoník v ust. § 217 zapovídá podnikání nebo jinou výdělečnou činnost jako hlavní činnost spolku. Pokud je účelem tohoto podnikání nebo jiné výdělečné činnosti podpora hlavní činnosti nebo hospodárné využití spolkového majetku, může spolek vyvíjet vedlejší hospodářskou činnost. Není přitom podstatné, zda působení spolku je motivováno dosažením zisku. Jsou-li stanovы spolku v rozporu se zákonem, hrozí takovému subjektu výmaz ze spolkového rejstříku. Český telekomunikační úřad upozorňuje na to, že s úmyslem narovnat podnikatelské prostředí v elektronických komunikacích bude i nadále věnovat problematice spolků poskytujících veřejně dostupné služby elektronických komunikací zvýšenou pozornost. Doporučuje proto takovým subjektům, aby ve světle výše uvedených skutečností zvážily, zda na ně nedopadá oznamovací povinnost, a tuto alespoň dodatečně nesplnily tím, že své podnikání ČTÚ řádně oznámí, když oprávnění k podnikání vzniká právě až dnem doručení oznámení úřadu. Je třeba podotknout, že přestupkem je nejen neoznámení podnikání, ale i neoprávněné podnikání, kterého se subjekt dopouští už samotným výkonem své činnosti bez učinění patřičného oznámení.“
15. Podle žalobce je z citovaného zcela zřejmé, že ČTÚ netvrdí, že poskytování internetového připojení spolky je za všech okolností podnikáním, ale že ČTÚ upozorňuje na možné porušování ZOEK spolky v případě, kdy spolky poskytují službu internetového připojení v rámci jejich hlavní činnosti. Právní názor prezentovaný ČTÚ se tudíž s právním názorem zastávaným žalovaným zcela rozchází, neboť ČTÚ nepřikládá ZOEK význam zvláštního zákona, který by zapovídal posuzování poskytování služeb elektronických komunikací spolky hledisky obsaženými v Občanském zákoníku tak, jak to činí žalovaný.
16. Žalobce uvedl, že v citované monitorovací zprávě ČTÚ se uvádí, že ČTÚ uplatňuje svoji pravomoc za účelem „narovnání podnikatelského prostředí v elektronických komunikacích“, z hlediska čehož „není podstatné, zda působení spolku je motivováno

dosažením zisku“. Jinak řečeno podle žalobce to dokládá, že úkolem ČTÚ v žádném případě není zkoumat motivace činnosti spolků poskytujících služby elektronických komunikací, čímž se však postup tohoto úřadu zásadním způsobem rozchází s postupem daňových orgánů při aplikaci ust. § 8 odst. 3 daňového řádu. K působnosti ČTÚ žalobce podotýká, že oznámení podnikání v elektronických komunikacích ve smyslu ust. § 13 odst. 1 ZOEK žalobce vůči ČTÚ nečinil, neboť podle jeho přesvědčení žalobce v dané oblasti nepodniká. ČTÚ je přitom s činností žalobce dobře obeznámen, neboť žalobce je držitelem několika individuálních oprávnění ČTÚ k využívání rádiových kmitočtů k provozování bezdrátového připojení k internetu. Navíc ČTÚ vedl s žalobcem správní řízení v souvislosti s rušením radiového provozu zařízeními žalobce. Zároveň žalobce s ČTÚ pravidelně komunikuje ohledně řešení provozních záležitostí technické povahy spojených s poskytováním internetového připojení žalobcem. Žalobce tudíž předpokládá, že pokud by bylo jeho povinností oznámení podnikání v elektronických komunikacích vůči ČTÚ učinit, ČTÚ by o této povinnosti dávno věděl a její splnění by si na žalobci vynutil.

17. Podle žalobce je nepochybné, že ZOEK ani příslušné normy práva Evropských společenství nepochybně nespádají do oblasti daňového práva. Zároveň však tyto právní normy, jakožto normy sloužící k vytváření vnitřního trhu EU a ochraně hospodářské soutěže na tomto trhu, slouží k prosazování týchž záměrů, k jejichž prosazování mohou sloužit i daňové předpisy. Žalobce proto nepopírá, že určitá daňová opatření (tak jako v dané věci odepření nároku na osvobození členských příspěvků vybíraných žalobcem od daně z příjmů) mohou sloužit k ochraně hospodářské soutěže. Avšak ani argumentace žalovaného narušením hospodářské soutěže žalobcem neobstojí, neboť tato argumentace je nepodložená, o čemž bude pojednáno níže.

b) Žalobce podniká ve smyslu Občanského zákoníku, neoprávněně profituje z daňových výhod určených nepodnikatelským subjektům, a dopouští se tím narušování hospodářské soutěže.

18. Především podle žalobce žalovaný vychází z mylného předpokladu, že spolky mohou legálně působit pouze ve veřejném zájmu, resp. v zájmu České republiky. Příslušná ustanovení zákona o sdružování občanů, jakož i ust. § 214 Občanského zákoníku, však zcela nepochybně umožňují zakládání spolků k naplňování společných zájmů jejich členů nejen veřejných, ale i soukromých (k tomu viz např. Výkladové stanovisko Expertní komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti - k veřejně prospěšnému účelu spolku, odsouhlasené dne 7. 6. 2013).
19. Podle žalobce je tudíž v zásadě možné jakoukoliv myslitelnou činnost, která může být ekonomickou činností, provozovat i nepodnikatelským způsobem, pokud to zákon nezakazuje. Pro posouzení zákonnosti takové činnosti se přitom neuplatní hledisko veřejného zájmu tak, jak se o to snaží žalovaný, ale (s přihlédnutím k předmětu sporu v dané věci) především hlediska plynoucí z ust. § 420 odst. 1 Občanského zákoníku. Žalobce tudíž nespatřuje nic nezákonného či snad absurdního v tom, že každý statek sloužící k uspokojování lidských potřeb, který lze pořídit (koupit) na trhu, mohou poskytovat i spolky, a to nejen svým členům. Za zákonné je tudíž nutno považovat provozování každé myslitelné ekonomické činnosti nepodnikatelským (spolkovým) způsobem, pokud tím nedochází k porušování ust. § 417 Občanského zákoníku, případně jiných předpisů. V takovém případě pak spolku náleží i osvobození jeho členských příspěvků na základě ust. § 19 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle

žalobce se tudíž žalovaný chybně snaží posuzovat činnost spolků pomocí hledisek, která nelze opřít o žádná zákonná ustanovení.

20. Z uvedeného dle žalobce vyplývá, že daňové orgány jsou nepochybně oprávněny na základě ust. § 8 odst. 3 daňového řádu posoudit členské příspěvky spolku jako tržby za služby poskytované spolkem jeho členům, k tomu však musí nejprve prokázat, že činnost spolku je de facto podnikáním ve smyslu ust. § 420 Občanského zákoníku. Toto však podle žalobce v dané věci správce daně ani žalovaný neprokázali (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu e dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89). Podle žalobce z citované judikatury vyplývá, že přezkoumatelný závěr o případné dissimulaci právního jednání se musí opírat jednak o prokázání objektivní stránky dissimulace (viz právní věta II. výše citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu), a dále o prokázání subjektivní dissimulace (viz právní věta I. výše citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu). V dané věci tudíž pro učinění závěru o dissimulaci podnikatelské činnosti žalobce bylo povinností daňových orgánů jednak prokázat, že činnost žalobce v podobě poskytování služeb elektronických komunikací jeho členům je ve smyslu ust. § 420 odst. 1 Občanského zákoníku činností prováděnou žalobcem samostatně, soustavně, na vlastní odpovědnost žalobce a za účelem dosahování zisku, a dále prokázat, že žalobce i jeho členové si jsou skutečné povahy činnosti žalobce spočívající v poskytování služeb za úplatu vědomi. Z existence povinnosti prokázat objektivní i subjektivní stránku dissimulace pak vyplývá, že jestliže se žalovanému nepodařilo řádně prokázat skutečný, údajně zastíraný stav, potom zkoumání subjektivní stránky dissimulace, jakkoliv v dané věci žalovaným zdůrazňované, pro unesení důkazního břemene žalovaným ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu nepostačuje. V takovém případě tedy vůbec nemá význam zabývat se tím, jak je žalobce jeho členy či jeho okolím vnímán, pokud není nejprve prokázáno, že činnost žalobce je skutečně podnikáním ve smyslu ust. § 420 odst. 1 Občanského zákoníku. Podle žalobce se přece nepochybně nějaká činnost nestává podnikáním pouze tím, že někteří tuto činnost jako podnikání vnímají.
21. Podle žalobce žalovaný chybuje tím, že při posuzování skutečné povahy činnosti žalobce hlediska plynoucí z ust. § 420 odst. 1 Občanského zákoníku buď zcela pomíjí, nebo tato hlediska bagatelizuje, a namísto nich se přitom snaží uplatňovat hlediska jiná, která však postrádají zákonné opodstatnění: podle žalobce především převis vybraných členských příspěvků nad vynaloženými náklady na provozování spolkové činnosti a zůstatek peněžních prostředků na bankovních účtech spolku nelze vydávat za důkaz porušování zákazu podnikání spolkem uloženého v ust. § 217 odst. 1 Občanského zákoníku, neboť z uvedených skutečností ještě nevyplývá, že cílem činnosti spolku je dosahování zisku. Naopak, vytváření přebytků finančních prostředků je základním předpokladem udržitelnosti spolkové činnosti, neboť bez něj by spolek nemohl dosahovat naplňování žádných dlouhodobějších cílů, jako např. v minulosti v podobě výstavby Sokoloven na území celé republiky. Podle žalobce je tudíž žalovaným vyvozené závěry nutno odmítnout jako absurdní.
22. Žalobce se s žalovaným shoduje v tom, že skutečnost, že žalobce svou činnost vykonává samostatně a soustavně, není v dané věci sporná (viz bod [86] žalobou napadeného rozhodnutí). Tudíž při zkoumání naplnění pojmových znaků podnikání obsažených v ust. § 420 odst. 1 Občanského zákoníku je v dané věci podle žalobce sporné, zda poskytování služby internetového připojení žalobcem jeho členům je zároveň a) činností

vykonávanou na vlastní odpovědnost žalobce, b) činností výdělečnou, tzn., zda je tato činnost zdrojem příjmů žalobce a c) činností prováděnou žalobcem za účelem dosahování zisku.

Vlastní odpovědnost žalobce za provozování jeho činnosti

23. Podle žalobce v dané věci žalobce právní odpovědnost za služby internetového připojení poskytované jeho členům nenese. Žalovaný však v bodě [88] žalobou napadeného rozhodnutí tvrdí, že *"skutečnost, že odvolatel provozuje svou činnost na vlastní odpovědnost, byla odvolacím orgánem taktéž prokázána. V tomto ohledu odvolací orgán nevycházel pouze ze svědeckých výpovědí, ale taktéž například z příspěvků členů odvolatele na diskuzním fóru. Jak vyplývá z bodu [127] Rozhodnutí o registraci k DPH, kupříkladu z analýzy příspěvků na diskuzním fóru odvolatele ohledně nefunkčnosti AP Dvorská vyplynulo, že pan M. (člen technické podpory odvolatele) členovi odvolatele sdělil, že pokud nedojde k nápravě, bude kompenzací jeden měsíc internetu zdarma. Možnost reklamace služeb odvolatele dále ve svých svědeckých výpovědích připustili např. i paní F., V. či pan V."* Podle žalobce je žalovaným citovaný vyvozený závěr zavádějící, neboť žalovaný zaměňuje zájem žalobce na poskytování kvalitních služeb svým členům za právní nárok na poskytnutí bezvadného plnění vyplývající ze smluvního vztahu mezi poskytovatelem a odběratelem služby. Takovýto právní nárok však v dané věci, jak je již popsáno výše, nepochybně neexistuje. Okolnost spočívající v tom, že v jednotlivých případech si členové žalobce stěžují na sníženou kvalitu poskytovaných služeb a domáhají se nápravy a žalobce se jim kromě zprovoznění služby snaží ad hoc poskytnout i výjimečně kompenzaci např. v podobě odpuštění členského příspěvku, je podle žalobce zcela přirozená a v souladu s dobrými mravy. Tato okolnost však nedokládá existenci reklamačního nároku, a ani nikterak neprokazuje, že členský příspěvek vybíraný žalobcem de facto představuje cenu za žalobcem poskytnuté služby. Odpuštění členského příspěvku totiž za dané situace představuje jedinou reálnou možnost, jak může žalobce výpadek služeb členovi kompenzovat, přičemž však na toto odpuštění nemá dotčený člen žádný právní nárok. Podle žalobce tudíž, pokud několik málo členů žalobce při jejich svědeckých výpovědích připustilo možnost reklamace žalobcem poskytovaných služeb, jedná se o pouhý názor svědků, nikoliv však o objektivní skutečnost, natož pak o skutečnost vnímanou jejich smysly.

24. Na důkazu opaku uvedl žalobce následující příklady:

- výslech paní J. P. konaný dne 11. 4. 2019. Tato svědkyně uvedla, že platba žalobci je za členství, nikoli za služby, tedy nic reklamovat nelze.
- výslech paní P. Z. konaný dne 5. 6. 2019. Svědkyně k dotazu správce daně ohledně možnosti reklamace zřetelně uvedla, že reklamace služeb není možná, a uvedla analogii s televizním poplatkem, kdy stát také nic nevrací při nefunkčním spojení.
- výslech svědka pana P. F. konaný dne 12. 6. 2019, kde k dotazu správce daně ohledně možnosti reklamace uvedl, že reklamace služeb není možná.
- výslech svědka pana J. M. konaný dne 10. 4. 2019.
- výslech svědka pana Ing. P. M. konaný dne 28. 5. 2019.

Výdělečnost činnosti žalobce

25. Žalobce upozornil, že podle žalovaným vyvozených závěrů členské příspěvky vybírané žalobcem od jeho členů představují de facto úplatu (tržbu) za službu internetového připojení poskytovaného žalobcem; podle žalobce tudíž výše členského příspěvku je de facto cenou za službu internetového připojení. Podle žalobce však žalovaný chybuje tím, že závěry učiněné Krajským soudem v Brně v rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017 – 43, mechanicky vztahuje na věc žalobce, aniž by se však přitom vůbec zabýval otázkou, do jaké míry se skutkové okolnosti obou věcí shodují. Podle žalobce je přitom z citovaného rozsudku Krajského soudu v Brně patrná jediná skutková shoda s věcí žalobce, a to hrazení měsíčních plateb.
26. Žalobce uvedl, že podle judikatury SDEU ve věci daně z přidané hodnoty se „poskytnutí služby za úplatu“ vyznačuje existencí právního vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem služby, v jehož rámci byla vzájemně poskytována (směněna) plnění. Vymezení obsahu tohoto právního vztahu přitom SDEU precizoval až do jeho recentní podoby: „K poskytnutí služby za úplatu“ ve smyslu tohoto ustanovení dochází pouze tehdy, když je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu za individualizovatelnou službu poskytnutou příjemci. Tak tomu je, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. 3. 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, body 11, 12 a 16; ze dne 22. 6. 2016, Český rozhlas, C 11/15, EU:C:2016:470, bod 22, jakož i ze dne 22. 11. 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C 295/17, EU:C:2018:942, bod 39).“ (Rozsudek Soudního dvora EU vydaný dne 16. 9. 2021 ve věci C-21/20, Balgarska natsionalna televizia, bod 31).
27. Podle žalobce přitom existence přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou znamená souvislost mezi rozsahem úplaty a rozsahem poskytovaného plnění. Jak totiž vyplývá např. ze závěrů Soudního dvora EU obsažených v rozsudku vydaném dne 29. 10. 2009 ve věci C-246/08, Komise Evropských společenství proti Finské republice, přímá souvislost s plněním znamená, že existuje přímá souvislosti mezi plněním na straně jedné a přímým protiplněním, tedy úplatou, na straně druhé: „*V tomto ohledu je třeba uvést, že z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že v rámci systému DPH je předpokladem zdanitelných plnění skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ocenění nebo protihodnotě. Pokud tedy činnost poskytovatele spočívá výlučně v poskytování výlučně bez přímého protiplnění, neexistuje zdanitelný základ, a tato plnění tedy nepodléhají DPH (viz rozsudky ze dne 1. 4. 1982, Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, Recueil, s. 1277, body 9 a 10, jakož i ze dne 3. 3. 1994, Tolsma, C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 12).*“
28. Podle citovaného rozsudku Soudního dvora EU přitom přímé protiplnění představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci:
- „44. Podle judikatury z toho vyplývá, že poskytování služeb je uskutečněné "za protiplnění" ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (viz zejména výše uvedený rozsudek Tolsma, bod 14; rozsudek ze dne 5. června 1997, SDC, C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 45, a výše uvedený rozsudek MKG Kraftfabrzeuge- Factoring, bod 47).

45. Proto podle judikatury Soudního dvora poskytnutí služeb za protiplnění ve smyslu uvedeného čl. 2 bodu 1 šesté směrnice předpokládá přímou souvislost mezi poskytnutou službou a obdrženou protihodnotou (viz zejména rozsudky ze dne 8. března 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, *Recueil*, s. 1443, body 11 a 12; ze dne 16. října 1997, *Fillibeck*, C-258/95, *Recueil*, s. I-5577, bod 12, jakož i výše uvedený rozsudek *Komise v. Řecko*, bod 29).“ Obdobného názoru je, jak žalobce upozornil, v citované věci pak i generální advokát, který ve svém stanovisku uvedl:

„42. Nemělo by se vyloučit ad limine použití DPH u práce, která je částečně hrazena, ale také by se nemělo dovozovat, že pouhá existence platby, jakkoliv nízké, přiznává určité činnosti hospodářský charakter. Judikatura vypracovala více rozlišující řešení pro tento případ v tom smyslu, že poskytování služby za úplatu v souladu s cl. 2odst. 1 šesté směrnice je prováděno, a proto zdaněno jen tehdy, existuje-li mezi poskytovatelem a příjemcem této služby právní vztah, v jehož rámci si vyměňují vzájemná plnění, a odměna poskytovatele služby představuje skutečnou protihodnotu za poskytnutou službu 25). Stejně tak musí existovat přímá a nutná souvislost mezi poskytnutou službou a obdrženou finanční odměnou.“

29. Na druhou stranu dle žalobce existence přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou nenastává v případě, kdy příjemce služby není vázán žádným smluvním vztahem či ujednáním o ceně ani žádným právním závazkem svobodně převzatým jednou stranou vůči druhé (viz *Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 16. 9. 2021 ve věci C-21/20, Balgarska natsionalna televizia*, bod 33).
30. Podle žalobce v rozhodované věci existence právního vztahu mezi žalobcem a jeho členy ve výše rozebraném smyslu chybí. Pro tento závěr přitom svědčí i dále následující skutečnosti.
- Rozsah služeb hlavního počítače i sítě HKfree je k dispozici všem členům žalobce. Výše členského příspěvku je přitom pro všechny řádné členy žalobce stejná, a tudíž i naprosto nezávislá na tom, jaký konkrétní rozsah služeb člen žalobce coby nositel povinnosti k úhradě příspěvku využívá. Ze samotné podstaty členského příspěvku přitom vyplývá, že členský příspěvek představuje platbu podmiňující zachování členství, a tedy, že řádní členové žalobce jsou zavázáni stanovami k úhradě členského příspěvku i tehdy, když žádné služby poskytované žalobcem nekonzumují.
 - Výše členských příspěvků je pro všechny řádné členy žalobce stejná, bez ohledu na to, zda je služba vůbec dostupná (výpadky, poruchy atp.). Členský příspěvek proto neodráží kvalitu a šíři služeb poskytovaných žalobcem jeho členům. Přitom služby, které žalobce poskytuje svým členům, slouží výlučně k naplnění cílů činnosti žalobce vymezených v jeho stanovách. K důkazu toho, že členský příspěvek je konstantní, bez ohledu na propastné rozdíly v rychlosti (kvalitě) připojení, žalobce předkládá tabulku s příklady kolísání rychlosti připojení k hlavnímu počítači.
31. K uvedenému žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí tvrdí, že „potvrzení či vyvrácení závislosti vztahu ceny a kvality služby je ve zde řešeném sporu irelevantní“ (viz bod [57] žalobou napadeného rozhodnutí), a dále „pokud jde o skutečnost, že kvalita připojení k internetu není ve všech lokalitách stejná, přičemž rychlost kolísá, toto taktéž není "výsada" spolků, ale jakéhokoli komerčního poskytovatele internetového připojení.“ (viz bod [85] žalobou napadeného rozhodnutí). Podle žalobce se však žalovaný citovanými tvrzeními zcela rozchází se závěry vyvozenými výše citovanou judikaturou SDEU, která naopak závěr o poskytnutí služby za úplatu podmiňuje existencí přímé souvislosti mezi

poskytnutou službou a získanou protihodnotou. Člen žalobce je povinen zaplatit členský příspěvek i tehdy, kdy služby poskytované žalobcem jsou nefunkční, jsou poskytovány pouze v omezeném rozsahu či ve snížené kvalitě, přičemž člen žalobce nemá možnost tyto služby reklamovat. To potvrzuje řada prvostupňovým správcem daně provedených svědeckých výpovědí členů žalobce, zmiňovaných výše, a vyplývá to i z právního vztahu člena a Spolku. Skutečnost, že žalobce placení členských příspěvků svými členy eviduje a vynucuje pod hrozbou odpojení člena od hlavního počítače, podle žalobce ještě neprokazuje, že členský příspěvek je cenou za poskytnutí služby internetového připojení. Takovýto případný závěr je nutno odmítnout jako příliš zjednodušující. Podobně totiž, pokud např. členovi tenisového klubu v případě neuhrazení členského příspěvku hrozí ztráta možnosti bezplatného vstupu na klubové kurty, nelze z toho bez dalšího dovozovat, že členský příspěvek představuje de facto vstupné na sportoviště. Jak vyplývá z výše citované judikatury Soudního dvora EU, v případě poskytnutí služby za úplatu se obsah právního vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem služby nevyčerpává pouze tím, že v případě neprovedení úplaty není služba poskytnuta. Povinnost úhrady členských příspěvků je členům uložena stanovami žalobce, a je proto logické, že žalobce plnění této povinnosti jeho členy kontroluje a vymáhá. K neuhrazení členského příspěvku členem žalobce přitom dochází zpravidla v důsledku opomenutí, a proto žalobce nepovažuje za vhodné a správné s neuhrazením příspěvku ihned spojovat důsledek v podobě ukončení členství. Z tohoto důvodu je možnost odpojení od hlavního počítače dostatečně účinným, a přitom osvědčeným nástrojem, pomocí kterého si žalobce může splnění povinnosti člena k úhradě členského příspěvku vynutit.

Účel činnosti žalobce

32. Přebytek členských příspěvků vybíraných žalobcem nad vynaloženými náklady na jeho činnost podle žalobce nedokazuje, že účelem činnosti žalobce je dosahování zisku. Naopak, jak je již uvedeno výše, vytváření přebytků finančních prostředků je podle žalobce jedním ze základních předpokladů dlouhodobé udržitelnosti jeho spolkové činnosti a dosahování dlouhodobých cílů. Pro aplikaci ust. § 420 odst. 1 Občanského zákoníku je tudíž podle žalobce rozhodný pouze zamýšlený účel činnosti spolku, kterým podle ust. § 217 odst. 1 Občanského zákoníku nesmí být vytváření zisku s konkrétními beneficienty, a tedy nikoliv pouhý kladný převis vybraných členských příspěvků nad aktuálními výdaji spolku. Argumentum ad absurdum by nikdy žádný spolek bez citelného odnětí značné části majetku skrze daně nemohl (jako třeba v minulosti Sokol) dosáhnout dlouhodobějšího společensky významného cíle. To je dle názoru žalobce v hrubém rozporu se smyslem a účelem právní úpravy spolkové činnosti.
 33. Žalobce uvedl, že v celé své dosavadní historii veškerý výtěžek ze své činnosti použil pouze na úhradu vynaložených nákladů, na budování potřebné infrastruktury a její nákladnou údržbu a upgrade. Žalobcem dosažený výtěžek z jeho činnosti se tudíž nikdy nestal předmětem rozdělení mezi konečné beneficienty, a to ani skrytě. Všichni členové výkonného výboru žalobce i správci oblastí si svoje živobytí zaopatřují činnostmi, které jsou na hospodaření žalobce naprosto nezávislé. V rozhodném zdaňovacím období byli členy výkonného výboru žalobce pánové Ing. Z. J., J. J., L. B., M. K. a Ing. P. K.
- Pan Ing. Z. J. je členem výkonného výboru a zároveň jednatelem žalobce od roku 2009. Profesí programátor a konzultant v oblasti skladování a logistiky drží většinový obchodní podíl v obchodní korporaci ITFutuRe s.r.o., DIČ: CZ27490432, založené v roce 2006, která se zabývá vývojem software pro skladování, automatizaci procesů ve

firmách a manažerské analýzy obchodních procesů. V této obchodní korporaci je pan J. i zaměstnán, a zdrojem jeho osobních příjmů jsou tudíž příjmy ze závislé činnosti vyplácené touto obchodní korporací. Díky svým podnikatelským zkušenostem se pan J. věnuje administrativním činnostem spojeným s chodem žalobce a zároveň je správcem sítě oblasti Kozlovka. Členem výkonného výboru žalobce je pan J. doposud.

- Pan J. J. je zakládajícím členem a členem výkonného výboru žalobce od roku 2005. Ve svém volném čase v letech 2005-2006 vybudoval přípojný body sítě HKfree v oblasti Kukleny v Hradci Králové, o které se doposud stará. Povoláním kameraman pracoval od roku 1994 pro různé české i světové televizní společnosti. Od roku 2006 pracuje pouze pro TV Nova (viz <https://www.linkedin.com/in/jakubjanele/>), a tato činnost je zdrojem jeho osobních příjmů. Členem výkonného výboru žalobce je pan J. doposud.
 - Pan L. B. je členem výkonného výboru žalobce od roku 2008. Zároveň je správcem sítě několika oblastí v okolí Chlumce nad Cidlinou. Od roku 2015 je navíc pokladníkem žalobce. Přitom je zaměstnán jako správce sítí a počítačů v nadnárodní korporaci zabývající se vývojem a dodávkami technologických celků pro průmyslová odvětví v zemích střední a východní Evropy. Zdrojem jeho osobních příjmů jsou tudíž příjmy se ze závislé činnosti vyplácené touto korporací. Od roku 2019 působí jako integrátor a správce bezpečnostní infrastruktury státu. Členem výkonného výboru žalobce je pan B. doposud.
 - Pan M. K. je zakládajícím členem žalobce. V roce 2011 byl členem výkonného výboru žalobce, správcem sítě několika oblastí a pokladníkem žalobce. Pro žalobce vyvíjel systémy pro evidenci členských příspěvků. Přitom pracoval a doposud pracuje jako systémový administrátor v obchodní korporaci, která programuje software na zakázku převážně pro vysoké školy, krajské úřady a jiné společnosti. Zdrojem jeho osobních příjmů tudíž byly a jsou příjmy ze závislé činnosti vyplácené touto obchodní korporací. Obchodní korporace, ve které je pan Košťál zaměstnán, nemá a nikdy neměla k žalobci jakýkoliv vztah.
 - Pan Ing. P. K. je zakládajícím členem žalobce. V roce 2011 byl členem výkonného výboru žalobce, správcem několika oblastí a věnoval se i síťovým technologiím a serverům žalobce. Od roku 2007 pracuje jako odborný asistent na Fakultě informatiky a managementu Univerzity Hradec Králové, kde se věnuje problematice programování a databází. Od roku 2010 zároveň působí jako nezávislý softwarový vývojář (freelancer) - zabývá se např. vývojem rezervačních systémů a integrací mezi informačními systémy. Příjmy ze zmiňovaných aktivit byly a jsou zdrojem jeho osobních příjmů.
34. Nejen, že členové Výkonného výboru žalobce jakož i správci oblastí jsou na žalobci zcela existenčně nezávislí, ale nadto je ve veřejném prostoru znám i úmysl žalobce vybudovat za prostředky členů nashromážděné po dlouhá léta komunitní centrum, jehož cílem bude dále šířit vzdělanost.
35. Žalobce uvedl, že v řízení o registraci plátce daně z přidané hodnoty vedeném s žalobcem se žalovaný snažil usuzovat na ziskový účel činnosti žalobce mimo jiné pomocí úvahy zaměřené na způsob stanovení členského příspěvku vybíraného žalobcem. Podle žalobce žalovaný zřejmě vycházel z předpokladu, že pokud žalobce stanovil výši jeho členského příspěvku s přihlédnutím k předpokládané výši jeho nákladů, tak aby výše členského příspěvku tyto náklady nejenže pokrývala, ale umožňovala i dosahování finančních přebytků, potom to dokládá existenci úmyslu žalobce k provozování podnikatelské

činnosti. Podle žalobce je však popsána dedukce mylná, neboť se zakládá na mylném předpokladu, že členské příspěvky vybírané žalobcem od jeho členů de facto představují úplatu (tržbu) za službu internetového připojení poskytovaného žalobcem. Avšak právě bez naplnění tohoto předpokladu žalovaným předestřená úvaha úplně zpochybňuje samotnou legitimitu úplně všech nepodnikatelských subjektů, a to nejen spolků. Ve skutečnosti je totiž naprosto racionální a nijak závadné, pokud spolek stanoví (kalkuluje) výši svých členských příspěvků s ohledem na předpokládanou výši svých nákladů, a to v takové výši, aby předpokládaný výnos z členských příspěvků nad předpokládanými provozními náklady převyšoval, a umožňoval tak dosahovat i dlouhodobých cílů, např. vybudování komunitního centra Spolku. Naopak pokud by si spolek takto nepočínal, jednal by v rozporu s péčí řádného hospodáře, a ohrožoval by tím svoji budoucí existenci. Jelikož však žalovaný neprokázal, že členské příspěvky vybírané žalobcem jsou de facto tržby za poskytování internetového připojení, tzn., neprokázal, že činnost žalobce je činností výdělečnou, je dedukce žalovaného nepatřičná. Žalobce dále podotkl, že důkazní břemeno ohledně dissimulace podnikatelské činnosti žalobce tíží daňové orgány, a nelze proto klást k tíži žalobci, že na sugestivní otázky týkající se stanovení výše členského příspěvku reagoval nekonkrétními či obecnými tvrzeními, když výše členského příspěvku byla stanovena jinými metodami, než předpokládal žalovaný.

36. Ke stanovení výše členského příspěvku žalobcem tudíž žalobce zdůrazňuje, že výše členského příspěvku byla schválena valnou hromadou žalobce, a to záměrně tak, aby výnos z členských příspěvků pokrýval náklady žalobce, a přitom vytvářel finanční předpoklady pro budoucí rozvoj činnosti žalobce. Existence finanční hotovosti žalobce pocházející z vybraných členských příspěvků jakož i kladné zůstatky na bankovních účtech žalobce dokládají pouze řádné a úspěšné hospodaření žalobce, v žádném případě však nedokládají, že žalobce je podnikatel. Podle žalobce z výše uvedeného vyplývá závěr, že není na základě čeho dovozovat, že cílem činnosti žalobce je dosahování zisku, tedy hmotného prospěchu konkrétních osob.
37. Žalobce upozornil, že žalovaný přesto však v bodě [87] žalobou napadeného rozhodnutí tvrdí, že ziskový účel činnosti žalobce dokládají právě kladné zůstatky finančních prostředků na jeho bankovních účtech. Podle žalobce ze samotné existence přebytků finančních prostředků z vybraných členských příspěvků umístěných na bankovních účtech rozhodně nevyplývá závěr, že tyto finanční prostředky jsou předurčeny k okamžitému rozdělení mezi aktivní členy žalobce (např. po proběhnuvším soudním řízení), jak tvrdí žalovaný. Rovněž tak nepatřičná je podle žalobce argumentace žalovaného poukazem na výše zmiňované případy finančních úhrad prováděných žalobcem ve prospěch jeho členů majících podle žalovaného údajně dokládat skryté (žalobcem zastírané) rozdělování zisku dosaženého žalobcem mezi členy cestou konkrétně neurčených plnění. Především je podle žalobce zcela nepochybné, se žalovaným zmiňované případy finančních úhrad poukazovaných žalobcem ve prospěch jeho členů se vůbec netýkají předmětného zdaňovacího období, ale týkající se kalendářního roku 2012, jak snadno zjistit z bodů [61] až [64] rozhodnutí o odvolání ve věci registrace, na které se v bodě [87] žalobou napadeného rozhodnutí odkazuje žalovaný. Podle žalobce je význam tohoto nedostatku, resp. vady skutkových zjištění natolik zásadní, že tento nedostatek sám o sobě způsobuje, že předmětná zjištění jsou v dané věci zcela nepoužitelná. Ve skutečnosti se totiž vůbec nejedná o plnění konkrétně neurčená, ale jedná se o konkrétní, k provozní činnosti žalobce potřebná, a přitom nikterak nadhodnocená, plnění, zpravidla podložená vykázaným hodinovým rozsahem

odvedené práce či ujetými kilometry. Náklady vynaložené na pořízení těchto plnění proto představují ekonomicky nezbytné náklady žalobce, přičemž jejichž výše je ve srovnání s výší přebytků finančních prostředků uchovávaných na bankovních účtech žalobce zcela nepodstatná.

38. Zdroje dotčených poznatků a popis jednotlivých zjištění přitom zachycuje úřední záznam sepsaný správcem daně dne 17. 5. 2019 pod č. j. 1145595/19/2701-60565-606139. Z tohoto úředního záznamu vyplývá, že správce daně si na základě výzev k součinnosti zaslaných dotčeným osobám opatřil poznatky mimo jiné od členů žalobce pánů Bc. M. Š., L. Č., Bc. J. S. a Ing. T. K. Z jimi předložených faktur vyplývá, že v roce 2012 vyfakturovali žalobci plnění specifikovaná jako poradenské, administrativní a organizační služby (Bc. M. Š. a Ing. T. K.) a dále servisní služby v oblasti informačních technologií (L. Č. a Bc. J. S.). Popis plnění na dotčených fakturách žalovaný posoudil jako málo konkrétní, z čehož pak vyvodil závěr, že prostřednictvím takto konkrétně neurčených plnění žalobce skrytě rozděloval zisk mezi své členy. Podle žalobce je zmiňovaná dedukce žalovaného chybná, neboť okolnost v podobě poukázání určité částky peněžních prostředků spolku členovi spolku za provedené práce ještě nedokládá, že dotčená peněžní částka je podílem na zisku dosaženém spolkem, a tedy, že spolek podniká. Citovaný závěr z učiněných zjištění tudíž nevyplývá. K odkazu žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 8 Afs 163/2019-57, žalobce uvedl, tento rozsudek obsahuje celou řadu skutkových odlišností mezi danou věcí a věcí rozhodovanou soudem. Žalovaný však přitom tyto odlišnosti ponechává zcela bez povšimnutí.
39. Podle žalobce z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný nejenže neprokázal objektivní stránku dissimulace podnikatelské činnosti žalobce, ale navíc se v žalobou napadeném rozhodnutí snaží rozsah této své důkazní povinnosti umenšovat, či dokonce existenci této důkazní povinnosti úplně popřít. Žalobce setrval na svém přesvědčení, že při posuzování skutečné povahy členských příspěvků se správce daně, potažmo žalovaný, aplikaci ust. § 420 odst. 1 Občanského zákoníku, nemohli vyhnout.
40. Žalovaný však dle žalobce v bodě [80] žalobou napadeného rozhodnutí rozhodně popírá, že by se vůbec zabýval otázkou, zda žalobce de facto ve větším rozsahu podniká. Podle žalobce si však žalovaný přitom sám odporuje, neboť současně tvrdí, že posouzení povahy příjmů žalobce, tzn. posouzení otázky, zda členské příspěvky vybírané žalobcem de facto představují tržby za poskytování služeb internetového připojení, představuje otázku spadající do jeho pravomoci. Podle žalobce toto dokládá, že tím, jak se žalovaný k otázce aplikace ust. § 420 odst. 1 Občanského zákoníku v dané věci staví vyhýbavě, se jeho argumentace v žalobou napadeném rozhodnutí stává nekoherentní a nesrozumitelnou.

Narušování hospodářské soutěže žalobcem

41. Žalobce uvedl, že si je vědom toho, že SDEU ve svých rozhodnutích vztahujících se k čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie opakovaně konstatoval, že k narušení pravidel fungování vnitřního trhu EU může dojít působením jakéhokoliv subjektu, tedy i působením subjektu, který dle vnitrostátních předpisů není považován za podnikatele - rozsudek vydaný dne 27. 6. 2017 ve věci C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania. Podle žalobce lze z tohoto rozhodnutí SDEU vyvodit tyto dílčí závěry:

- narušení pravidel vnitřního trhu, resp. narušení pravidel hospodářské soutěže se může dopustit i subjekt, jehož cílem není dosahování zisku, a to v případě, pokud se jeho nabídka zboží nebo služeb nachází v soutěžním vztahu s nabídkou jiných subjektů sledujících cíl v podobě dosahování zisku,
 - v uvedeném případě je dotčený subjekt nutno považovat za „podnik“ ve smyslu unijního práva v oblasti hospodářské soutěže,
 - osvobození od přímých daní může představovat nepovolenou veřejnou podporu ve smyslu čl. 107 KSFEU; v uvedeném případě je nutno dotčenému subjektu toto osvobození odepřít.
42. Podle žalobce žalovaný jednak neprokázal narušení hospodářské soutěže žalobcem, ale dále se vůbec ani nezabýval otázkou povahy osvobození členských příspěvků na základě ust. § 19 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tzn. otázkou, zda toto osvobození od daně z příjmů představuje opatření selektivní povahy, případně vyplývající z povahy nebo systematiky daňové soustavy České republiky, ve smyslu výše citovaného rozsudku Soudního dvora EU.
43. Namísto toho žalovaný v bodě [94] žalobou napadeného rozhodnutí bezdůvodně přdestřel pouze zcela všeobecný právní názor, podle kterého se všechny spolky zřizované za účelem naplňování soukromých zájmů jejich členů dopouštějí narušování hospodářské soutěže, pokud svým členům poskytují stejné služby, které nabízejí i podnikatelské subjekty. Uvedený závěr lze tudíž vztáhnout např. na všechny sportovní oddíly, a proto právě kvůli jeho všeobecnosti je takovýto závěr podle žalobce neudržitelný. Ostatně v daňovém řízení vedeném s žalobcem v rozhodované věci ani v souběžně vedených daňových řízeních se žalovaný nedokázal vypořádat s opakovaně uplatněnou argumentací žalobce poukazující na paralelu mezi činností žalobce a činností Sokola.
- c) Žalobce je svými členy i okolím vnímán jako podnikatelský subjekt.
44. Žalobce znovu zopakoval, že z povinnosti žalovaného prokázat objektivní i subjektivní stránku dissimulace podnikatelské činnosti žalobce vyplývá, že jestliže se žalovanému nepodařilo řádně prokázat skutečný, údajně zastíraný stav, potom zkoumání subjektivní stránky dissimulace, tzn. prokazování, že žalobce i jeho členové si byli dobře vědomi skutečné povahy činnosti žalobce spočívající v poskytování služby internetového připojení za úplat, je z podstaty věci bezpředmětné a pro unesení důkazního břemene žalovaným ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu nepostačující. I kdyby snad totiž někteří členové žalobce činnost žalobce jako podnikání vnímali, je tato skutečnost pro vyvozování závěrů v dané věci irelevantní, pokud není prokázáno, že činnost žalobce podnikání skutečně představuje.
45. Žalobce upozornil, že za důkazy subjektivní stránky dissimulace podnikatelské činnosti žalobce vydává žalovaný zejména svědecké výpovědi některých členů žalobce, které podle žalovaného mají prokazovat, že žalobce a jeho členové vědomě a dlouhodobě spolu setrvávají v dodavatelsko-odběratelském vztahu, který se přitom snaží zakrýt předstíráním (simulací) spolkové činnosti žalobce. Bylo provedeno celkem 73 svědeckých výpovědí členů žalobce. Podle žalobce především samotná hlediska, která žalovaný zvolil za účelem roztržidění zmiňovaných svědeckých výpovědí, nejsou pro nalezení odpovědi na otázku, zda dochází, či nedochází k vědomému zastírání údajné podnikatelské činnosti

žalobce, vůbec relevantní. Na základě aplikace žalovaným uplatněných hledisek by totiž za simulovanou (předstíranou) bylo možné považovat veškerou činnost velké části nepodnikatelských subjektů působících v rozmanitých oborech lidské činnosti. Je totiž typické, že většina členů spolků se do spolkové činnosti aktivně téměř nebo vůbec nezapojuje, přičemž podíl aktivních členů spolku zpravidla klesá spolu s rostoucí velikostí spolku, tj. spolu s rostoucím celkovým počtem členů spolku. Tato skutečnost přitom může souviset s tím, že členství ve spolcích je vždy dobrovolné, a přitom spolková aktivita je aktivitou volnočasovou, tj. není povinná a představuje jakousi nadstavbu k jiným, více nezbytným a pro život důležitějším aktivitám členů spolků. Pasivita člena spolku proto obvykle není spolkem vnímána jako prohrašek a současně ani nebývá určujícím důvodem, pro který by chtěl ve spolku ukončit své členství. Podle žalobce však v žádném případě pasivita člena spolku nijak neprokazuje vůli k zastírání skutečné povahy činnosti spolku. Právě uvedené beze zbytku platí rovněž i pro aktivitu členů žalobce poměřovanou mírou jejich účasti na valných hromadách žalobce. Podle žalobce tudíž závěr o tom, že nízká míra účasti členů spolku na valných hromadách spolku je důkazem dissimulace podnikatelské činnosti spolku, tak nejen, že nemá žádnou zákonnou ani judikaturní oporu, ale příčí se i empirické zkušenosti žalobce. Míra účasti členů žalobce na valných hromadách je tudíž pro posouzení dissimulace naprosto irelevantní. Podle žalobce navíc ani neexistuje žádná jasně vymezená hranice určující podíl aktivních členů, který musí spolek mít, aby činnost spolku nebyla údajně toliko předstíranou. Jelikož žádné takové měřítko neexistuje, hodnotící úvahy ohledně dissimulace podnikatelské činnosti žalobce založené na předpokladu existence blíže nedefinované většiny pasivních členů žalobce je nutno odmítnout jako svévolné. Přitom, jak je již uvedeno výše, žalobce má za to, že obecně platí, že spolu s rostoucím počtem členů spolku lze očekávat klesající podíl jeho aktivních členů.

46. Dále žalobce uvedl, že ze svědeckých výpovědí početnou skupinu o počtu 28 představují svědecké výpovědi členů žalobce, které žalovaný vyhodnotil tak, že vyslechnutí členové žalobce „vynaložili úsilí k vynaložení iluze aktivního člena daňového subjektu či člena, který by se mohl jevit, že se o činnost daňového subjektu fakticky zajímá“ (viz body [95] až [104] rozhodnutí o odvolání ve věci registrace). Podle žalobce se citovaným hodnocením žalovaný snaží tuto skupinu svědeckých výpovědí znevěrohodnit tím, že jejich obsah žalovaný klade do souvislosti s „informační kampaní žalobce“ (viz body [74] až [79], bod [96] body [107] až [110] rozhodnutí o odvolání ve věci registrace), kteroužto informační kampaní se žalobce podle žalovaného měl zřejmě dopustit ovlivňování, resp. instruování svědků. Podle žalobce jsou výše uvedené úvahy žalovaného toliko účelové, neboť žalovaným zmiňované skutečnosti nelze považovat za projevy ovlivňování svědků. Ve skutečnosti svědci nebyli žalobcem nijak naváděni k tomu, jak mají na pokládané otázky odpovídat, a ani se to neprokázalo. Nadto značná část členů žalobce uvedla zcela konkrétní okolnosti, kterými se nezištně podíleli na budování komunitní sítě, a celá řada z nich přitom informační email žalobce ani nezachytila. Navíc pokud správce daně nebo žalovaný nabyli přesvědčení, že došlo k porušení povinnosti svědka vypovídat pravdu, bylo jejich povinností zahájit řízení o uložení pokuty svědkovi. Protože k tomu však nedošlo, je podle žalobce třeba mít za to, že svědek vypovídal pravdu.
47. V souvislosti s hodnocením svědeckých výpovědí se žalovaný v bodech [74] až [79] rozhodnutí o odvolání ve věci registrace v části nadepsané jako „Interní komunikace daňového subjektu se svými členy“ odkazuje na odpovědi vybraných členů žalobce na výzvy k poskytnutí součinnosti, které dne 30. 8. 2019 rozeslal žalovaný členům žalobce

paní Ing. D. J., panu H. P., panu Ing. L., panu P. H. a panu M. H.. V rozhodnutí o odvolání ve věci registrace však vůbec není zmiňován způsob výběru členů žalobce oslovených výzvou, a není ani nijak vysvětleno, proč žalovaný obeslal právě pouze pět členů žalobce.

48. V bodech [69] až [72] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný tvrdí, že žalobce je občany v královéhradeckém regionu vnímán jak poskytovatel internetového připojení. Přitom toto své tvrzení žalovaný odvozuje od tvrzení učiněných dalšími subjekty, ke kterým žalobce uvádí následující.
49. V bodě [69] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný cituje dnes již nedostupný text z databáze poskytovatelů internetového připojení, údajně zveřejněný na adrese <http://www.internetprovsechny.cz/wifi/poskytovatel/163?ng=1>. Podle zjištění žalobce provozovatelem internetových stránek <https://www.internetprovsechny.cz/> je spolek Internet pro všechny, spolek, IČ 26605368. Podle žalobce přitom žalovaným citovaný text neobsahuje nic, co by nasvědčovalo tomu, že žalobce je podnikatel. Naopak v citovaném textu se uvádí, že "HKFree.org je projekt neziskové bezdrátové sítě". V bodě [69] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný dále cituje článek zveřejněný dne 25. 1. 2011 na adrese http://hradecky.denik.cz/zpravy_region/internet_hk_20110125.html. Článek autorky L. K. srovnává cenové nabídky poskytovatelů internetového připojení v Královéhradeckém a Pardubickém kraji. Mezi poskytovateli internetového připojení autorka stručně zmiňuje i žalobce: „město má obšancované“ také poskytovatel internetu HKFree.org. Měsíční členský příspěvek činí 290 korun."
50. Podle žalobce je vcelku evidentní, že cílem autorky předmětného článku, která je pravděpodobně novinářkou, bylo na velmi omezeném prostoru přístupnou formou posloužit čtenáři radou při orientaci v internetovém světě, tzn. při výběru poskytovatele internetového připojení. Pro vyvozování závěrů vůči žalobci tudíž nelze článek považovat za relevantní a užití citace z článku žalovaným je podle žalobce nepatřičné.
51. V bodě [70] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný cituje text zveřejněný roku 2012 na internetových stránkách Města Nový Bydžov na adrese <http://www.novybydzov.cz/spoluprace-mesta-se-sdruzenim-hkfree/d-7349>. Text informuje o uzavření partnerské smlouvy mezi Městem Nový Bydžov a žalobcem, ke kterému došlo v měsíci listopadu 2011. V tomto článku zmiňované okolnosti nastaly až v samotném závěru roku 2011, a z tohoto důvodu jsou podle žalobce pro posouzení dané věci týkající se zdaňovacího období roku 2011 v podstatě irelevantní. Navíc ani z v článku užití formulace „obyvatelé Nového Bydžova a přilehlých obcí nyní umožněn přístup do internetu o rychlostech až 40 Mbit/s, a to za jednotný členský paušál 290 Kč měsíčně“ bez dalšího nevyplývá, že uvedená částka je cenou za poskytnutí služby internetového připojení. Žalovaný přitom smlčuje tu část textu, která zmiňuje veřejně prospěšné aktivity žalobce v lokalitě Nového Bydžova: „současně na konci roku o. s. HKfree ve spojení s Městským úřadem zahájilo i spolupráci s kulturními a vzdělávacími institucemi jako jsou naše školy, divadlo a knihovna, které mohou mít nyní přístup do Internetu zcela zdarma. Na léto 2012 plánujeme i zbudování několika Free WiFi HotSpotů-míst či oblastí s možností bezdrátového připojení k Internetu zdarma - zejména v knihovně a na školách.“
52. V bodě [71] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že žalobce je veden v seznamu poskytovatelů internetového připojení, dostupném na adrese

<http://rychlost.cz/isp/>. Provozovatel internetových stránek <http://rychlost.cz> není známý a ohledně žalobce je možné zde nalézt tento text: „spolek HKfree poskytuje připojení přes bezdrátové připojení. Tento spolek má sídlo v obci/měště Hradec Králové a poskytuje připojení v okresech Hradec Králové, Pardubice, Rychnov nad Kněžnou. Pod tímto spolkem je na projektu rychlost.cz provedeno 815 testů připojení za posledních 28 dnů. Detailní statistiky testů můžete nalézt níže.

53. Podle žalobce lze nahlédnutím na internetové stránky <http://rychlost.cz> snadno zjistit, že tyto stránky slouží k publikaci výsledků měření rychlosti připojení k internetu poskytovaného jednotlivými poskytovateli a v tomto směru umožňují i jejich vzájemné porovnání. Podle žalobce tudíž pro vyvozování závěrů vůči žalobci v dané věci nelze obsah těchto stránek považovat za relevantní. Konečně v bodě [72] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný argumentuje pomocí názorů pánů ARTmena a Agramona v diskusním fóru na internetové adrese <http://forum.zive.cz/viewtopic.php?f=924&t=1155871>, kde ve dnech 29. 11. 2011 až 21. 12. 2011 probíhala diskuse na téma „Provider v HK = sídliště Nový Hradec“.
54. Podle žalobce se v právním státě hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí a hodnota pravdivosti (věrohodnosti) názorů anonymních účastníků internetových diskusí jakožto důkazů v řízeních vedených orgány veřejné moci limitně blíží nule, a proto je v rozhodované věci nutno tyto názory považovat za bezvýznamné. Navíc podle žalobce žalovaným citovaná vyjádření účastníků internetové diskuse ještě nedokazují, že žalobce je podnikatel. Je tak zřejmé, že žalovanému se nepodařilo spolehlivě prokázat, že žalobce vědomě předstíral spolkovou činnost, zatímco jeho skutečným úmyslem bylo soustavné provozování výdělečné činnosti za účelem dosažení zisku. Ostatně žalovaný ani neprokázal, že žalobce se provozování podnikatelské činnosti dopouští neúmyslně (podle žalobce ovšem ani v takovém případě by žalovaný nemohl činnost žalobce posoudit na základě ust. § 8 odst. 1 daňového řádu jakožto podnikání). Nadto žalovaný ani neprokázal, že se žalobce dopouští zneužití práva, a tak neoprávněně využívá daňových výhod podle zákona o daních z příjmů určených nepodnikatelským subjektům. Vyvození případného závěru o zneužití práva žalobcem je však podle žalobce vyloučeno již vzhledem k širokému spektru veřejně prospěšných aktivit žalobce, popsanych výše.

d) Žalobce prezentuje svoji činnost a inzeruje své služby obdobným způsobem jako podnikatelské subjekty.

55. Správce daně i žalovaný argumentovali pomocí srovnání žalobce se spolkem Oslavany.NET, spolek, IČO 26674912 (dále v textu také jako "Oslavany.NET"). Tato argumentace se zakládala na tvrzení, že spolek Oslavany.NET vykonával stejnou činnost jako žalobce, tzn., že vybíral od svých členů členské příspěvky a poskytoval jim službu internetového připojení. Spolek Oslavany.NET přitom byl na základě ust. § 268 odst. 1 písm. b) Občanského zákoníku zrušen usnesením Krajského soudu v Brně vydaném dne 3. 6. 2019 pod č. j. 50 Cm 65/2017-566, neboť krajský soud dospěl k závěru, že spolek jako svoji hlavní činnost provozuje podnikání v oboru elektronických komunikací. Z této skutečnosti žalovaný vyvozoval závěr, že porušování ust. § 217 odst. 1 Občanského zákoníku se dopouští i žalobce.
56. Podle žalobce je především naprosto podstatné, že usnesení Krajského soudu v Brně vydané dne 3. 6. 2019 pod č. j. 50 Cm 65/2017-566 bylo zrušeno usnesením Vrchního soudu v Olomouci vydaným dne 18. 2. 2020 pod č. j. 50 Cm 65/2017-566. Vrchní soud ve

zrušujícím usnesení konstatoval, že krajský soud neprokázal, že spolek Oslavany.NET provozuje činnost v podobě poskytování telekomunikačních služeb za účelem zisku: „[p]odnikání je soustavná činnost vykonávaná podnikatelem na vlastní účet a vlastním jménem za účelem zisku. Soud prvního stupně, který provedl ve věci obsáhlé dokazování, svůj závěr, že hospodářská činnost spolku je podnikáním, opřel o rozhodnutí orgánů státní moci (Český telekomunikační úřad, finanční úřad). Tato rozhodnutí však posuzovala pouze otázku soustavnosti a nikoliv otázku, zda jde o činnost za účelem zisku, tedy zda – jak tvrdí spolek – všechnen výtěžek z této činnosti je reinvestován do rozvoje a zkvalitnění této činnosti. Závěr soudu prvního stupně, že účastník řízení provozuje výdělečnou činnost jako svoji hlavní činnost a nebylo prokázáno, že by finanční prostředky, které získává ze zaplacených členských příspěvků, investoval do rozvoje infrastruktury, případně je používal na náhradu nákladů poskytované služby, tak dosud není skutkově podložen, když soud prvního stupně dosud neprovedl dokazování účetnictvím spolku, z něhož jedině by tyto podklady mohl získat.“

57. Podle žalobce se žalovaný v dané věci dopustil stejného pochybení, které Krajskému soudu v Brně vytkl Vrchní soud ve výše citované části jeho usnesení, tzn., že žalovaný se vůbec nezaobíral otázkou, jakým způsobem žalobce nakládá s finančními prostředky z vybraných členských příspěvků. Přitom, jak je již uvedeno výše, žalobce doposud veškerý výtěžek ze své činnosti použil na úhradu vynaložených nákladů a na budování infrastruktury sítě HKfree. Tento výtěžek se tudíž nikdy nestal předmětem jeho rozdělení mezi konečné beneficiáře - fyzické osoby.
58. Argumentace "případem Oslavany" je podle žalobce k dané věci rovněž nepřiléhavá. Žalovaným učiněný dílčí závěr o skutkové shodě "případu Oslavany" s rozhodovanou věcí totiž vůbec nebere do úvahy výše popisované okolnosti spočívající jednak v tom, že žalobce kromě služby internetového připojení svým členům poskytuje celou řadu dalších služeb, a dále i v tom, že žalobce značnou část úsilí i zdrojů věnuje veřejně prospěšným aktivitám.
59. Podle žalobce je žalovaným zmiňovaná okolnost spočívající v tom, že žalobce inzeroval poskytování služeb internetového připojení podobným způsobem, jakým tak činí podnikatelské subjekty, pro vyvození případného závěru o dissimulaci podnikatelské činnosti žalobce zcela irelevantní. Tento závěr přitom vyplývá z dílčích závěrů vyvozených již výše. Zmiňovaná skutečnost totiž jednak neprokazuje naplnění pojmových znaků podnikání ve smyslu ust. § 420 odst. 1 Občanského zákoníku, a rovněž tak neprokazuje ani subjektivní stránku dissimulace podnikatelské činnosti žalobce. Nadto se jednalo o ojedinelou aktivitu správce oblasti, která nebyla schválena Výkonným výborem Spolku (žalobce). Spolek nikdy neinzeroval své služby. Ostatně žalovaný žádný jiný důkaz nepředložil. Pan P. Ž., správce oblasti Stěžery, chtěl získat co nejvíce členů pro svůj přípojný bod, neboť Spolek pro přípojné body, kde je připojeno větší množství členů, poskytuje lepší přípojné technologie s vyšší propustností sítě a s komplikovanějšími koncovými zařízeními (routery, antény atp.). Nadto s ohledem na to, že se jedná o spolek obdobně smýšlejících osob, správce, který má více připojených členů u svého přípojného bodu, získává také v komunitě větší prestiž. Z obou důvodů se správce P. Ž. rozhodl provést tuto svou soukromou aktivitu a nábor nových členů realizoval tímto nevhodným způsobem. K důkazu toho, že se jednalo o soukromou aktivitu neschválenou Výkonným výborem žalobce, že se jednalo o ojedinelou záležitost a že motivy provedené "inzerce" byly ryze altruistické a vycházely toliko z osoby

samotného správce oblasti, žalobce navrhuje provést důkaz výsledkem správce oblasti Stěžery pana P. Ž.

III. Vyjádření žalovaného

Rozsudek v souvisejícím soudním řízení týkajícím se registrace žalobce k DPH a další relevantní judikatura:

60. Žalovaný konstatoval, že s posuzovanou věcí velmi úzce skutkově souvisí řízení ve věci registraci žalobce k DPH, v rámci kterého bylo provedeno velmi rozsáhlé dokazování, jehož výsledkem byl závěr žalovaného, že žalobce se ve skutečnosti chová jako běžný komerční poskytovatel internetového připojení, tedy komerční subjekt, a vykonává ekonomickou činnost, neboť soustavně poskytuje službu internetového připojení za úplat. Žalobce za své služby od svých členů vybírá částku, kterou simuluje do podoby členského příspěvku, ačkoliv ve skutečnosti se jedná o běžnou cenu služby a úplaty za ni ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Ačkoliv se žalobce formálně nazývá „spolkem“, faktický spolkový život nevede, jelikož jeho vlastní členové se za členy spolku nepovažují a většina členů nevykonává činnosti pro spolkový život typické. Žalovaný uzavřel, že služby internetového připojení poskytované žalobcem jak členům, tak nečlenům spolku, tedy jsou zdanitelnými plněními ve smyslu ust. § 2 odst. 2 zákona o DPH a jako takové vstupují do výpočtu obratu pro účely registrace k DPH ve smyslu ust. § 4a zákona o DPH, přičemž vzhledem k tomu, že tento obrat u žalobce přesáhl částku 1 000 000 Kč, stal se žalobce plátcem daně v souladu s ust. § 6 zákona o DPH. Tento závěr žalovaného byl aprobován krajským soudem v rozsudku, č. j. 31 Af 20/2020 – 149 ze dne 25. 5. 2022 (dále také „Rozsudek“). Žalovaný dále odkázal na závěry, které plynou z rozsudků Krajského soudu v Brně, č. j. 31 Af 60/2020 - 82 ze dne 26. 10. 2021 a č. j. 29 Af 75/2019- 61 ze dne 30. 3. 2022.

K námitce: Poskytování internetu jako podnikání ve smyslu zákona o elektronických komunikacích:

61. Žalovaný konstatoval, že žalobce jednotlivá vyjádření žalovaného dezinterpretuje a vytrhuje z kontextu. V bodě 58 žalobou napadeného rozhodnutí sice žalovaný vyslovil obecný předpoklad, že zákon o elektronických komunikacích fakticky brání tomu, aby vedle sebe existoval podnikatelský a spolkový přístup do sítě internetu, nicméně hned v následujícím bodě 59 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný upřesnil, že v rámci daňového řízení nelze porovnávat daňovou povinnost žalobce s jakýmkoliv jiným daňovým subjektem (spolkem) a činit všeobecný závěr poplatný veškeré spolkové činnosti, přičemž na spolkovou činnost každého jednotlivého spolku je nutné pohlížet individuálně optikou jeho činnosti, cílů, práv a povinností členů zakotvených v jeho stanovách. Tvrzení žalobce, že ZOEK nevyklučuje spolkový přístup do sítě internetu, se tak míjí s meritem sporu, neboť správce daně a žalovaný posuzovali konkrétní činnost žalobce, přičemž dospěli k závěru, že tato činnost je podnikáním podle zákona o elektronických komunikacích. Argumentace žalobce, že v takovém případě by nebylo nutné zkoumat, zda je činnost žalobce podnikáním ve smyslu ust. § 420 odst. 1 Občanského zákoníku, je taktéž lichá, neboť v bodě 26 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný zcela jasně uvedl, že předpokladem pro výkon komunikační činnosti, která je předmětem podnikání v elektronických komunikacích, je zároveň skutečnost, že se plátce chová jako podnikatel dle ust. § 420 odst. 1 Občanského zákoníku.

62. Pokud jde o monitorovací zprávu ČTÚ, tuto žalovaný pouze citoval v bodě 27 žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že tuto zprávu žalovaný nijak dále nehodnotil a nevyvozoval z ní žádné závěry ve vztahu k činnosti žalobce. Z žalobou napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že povaha činnosti žalobce byla hodnocena na základě zcela konkrétních provedených důkazních prostředků, nikoli na základě obecné monitorovací zprávy ČTÚ.
63. K uvedenému žalovaný doplnil, že rovněž krajský soud výslovně aproboval závěr žalovaného vyplývající z Rozhodnutí o registraci k DPH, na které se žalovaný mnohokrát odkazoval v žalobou napadeném rozhodnutí, že z provedeného dokazování vyplývá, že činnost žalobce je činností ve smyslu ust. § 8 odst. 1 ZOEK (viz bod 116 Rozsudku) a splňuje definiční znaky podnikání ve smyslu ust. § 420 odst. 1 Občanského zákoníku (viz body 113 a 114 Rozsudku).

K námitce: Dissimulace právního jednání žalobce:

64. Žalovaný odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 73/2004-89 ze dne 3. 4. 2007 a dále uvedl, že k obdobnému závěru dospěl rovněž Krajský soud v Brně ve svém rozsudku, č. j. 29 A 54/2019-85 ze dne 25. 9. 2019.
65. Žalobce se tedy mýlí ohledně rozdělování dissimulace na objektivní a subjektivní stránku, neboť pro závěr správce daně o tom, že daňový subjekt určité jednání (např. činnost spolku) pouze simuluje, je zkoumání vůle žalobce a jeho členů (tj. například zkoumání toho, jak se žalobce sám na veřejnosti prezentuje, či jak jeho činnost vnímají jeho členové), naprosto nezbytné, jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve výše zmíněném usnesení. V tomto ohledu lze doplnit, že rovněž krajský soud dospěl v Rozsudku k závěru, že vnímání činnosti žalobce jeho vlastními členy je klíčové pro posouzení pravé povahy činnosti žalobce, když v bodě 118 Rozsudku uvedl: „Lze souhlasit s názorem žalovaného, že takto prezentované vnímání jednotlivých členů spolku je klíčové pro samotné posouzení pravé povahy činnosti žalobce.“
66. Podle žalovaného taktéž žalobce dezinterpretuje vyjádření žalovaného v bodě 75 žalobou napadeného rozhodnutí, neboť v tomto bodě žalovaný pouze uvedl, že skutečnost, zda je činnost žalobce v souladu s Občanským zákoníkem a zda tedy je či není popřen smysl spolkového práva, musí posoudit příslušný rejstříkový soud, který provádí registraci spolku, nikoli správce daně (viz ust. § 99 odst. 1 daňového řádu), který činnost žalobce posuzuje pouze z pohledu daňového práva, v tomto případě daně z příjmů.

K námitce: Vykonávání činnosti na vlastní odpovědnost:

67. K námitce žalobce, že kompenzace v podobě odpuštění členského příspěvku nedokládá existenci reklamačního nároku, žalovaný uvedl, že odpuštění platby členského příspěvku lze považovat za určitou formu vyřešení reklamačního nároku vzneseného členem žalobce. Takový postup žalobce přitom dokládá to, že žalobce provozuje svou činnost na vlastní odpovědnost ve smyslu ust. § 420 odst. 1 Občanského zákoníku. Jak uvedl žalovaný v bodě 88 žalobou napadeného rozhodnutí, skutečnost, že žalobce provozoval činnost na vlastní odpovědnost, vyplývala mj. ze svědeckých výpovědí a z příspěvků členů žalobce na diskuzním fóru. Jak vyplývá z bodu 127 Rozhodnutí o registraci k DPH, kupříkladu z analýzy příspěvků na diskuzním fóru žalobce ohledně nefunkčnosti AP Dvorská vyplynulo, že pan M. (člen technické podpory žalobce) členovi žalobce sdělil, že pokud nedojde k nápravě, bude kompenzací jeden měsíc internetu zdarma.

Možnost reklamace služeb žalobce dále ve svých svědeckých výpovědích připustili např. i paní F., V. či pan V. Žalobce sice v této souvislosti namítá, že někteří svědkové možnost reklamace služeb vyloučili, nicméně jak přílehavě uvedl krajský soud v bodě 114 Rozsudku: „*Krajský soud přisvědčil při posuzování těchto důkazů názoru žalobce, že další svědci- tedy paní P., paní Z., pan F. a pan M. ve svých svědeckých výpovědích uvedli, že reklamace služeb u žalobce není možná, nicméně takto prezentované dílčí důkazy nemohou v celkovém objemu všech důkazních prostředků základní myšlenkovou koncepci žalovaného vyvrátit.*“

K námitce: Členské příspěvky představují úplatu za službu internetového připojení:

68. K uvedenému závěru dospěl rovněž zdejší krajský soud v Rozsudku - viz body 111, 116, 120 a 122.
69. Krajský soud v Brně v rozsudcích *cyrilek.net* a *cyrilek.net 2* posuzoval stejnou právní otázku na podkladě velmi obdobného skutkového stavu, kdy pasivní členové spolku vesměs neměli povědomí o činnosti spolku a o tuto se zpravidla blíže nezajímali. V případě, že pasivní člen spolku neuhradil členský příspěvek, nebyl mu umožněn přístup k internetu (viz body 36, 45 a 46 rozsudku *cyrilek.net 2*). Pokud jde o aktivní členy spolku *cyrilek.net*, ti, podobně jako aktivní členové žalobce, neplatili členské příspěvky a přijímali materiální výhody od spolku. Ohledně aktivních členů spolku Krajský soud v Brně v bodě 50 rozsudku *cyrilek.net 2* přílehavě zmínil, že se „jednalo o jakési „pracovníky“, kteří se starali o reálné fungování celého systému poskytování internetového připojení – včetně souvisejících služeb –, což ovšem žalobce nijak neodlišuje od běžných komerčních subjektů nabízejících obdobné služby jako žalobce.“ Krajský soud v Brně v bodě 42 rozsudku *cyrilek.net 2* rovněž akcentoval zjištění správce daně, že valných hromad spolku *cyrilek.net* se zúčastňovalo jen malé množství členů spolku (např. 1,14% členské základny spolku), což je další shodná okolnost s případem žalobce, jehož valných hromad se zúčastňovalo od 0,5 % do 2 % členů spolku. Obdobně jako ve zde posuzovaném případě, Krajský soud v Brně dospěl k závěru, že v případě spolku *cyrilek.net* lze spatřovat konflikt s ust. § 217 Občanského zákoníku, neboť spolek může vykonávat vedlejší hospodářskou výdělečnou činnost, ale to jen za podmínky, že je její účel v podpoře hlavní činnosti, nebo v hospodárném využití spolkového majetku. V případě spolku *cyrilek.net* dle žalobce však o takovém stavu hovořit nelze, neboť oba spolky svou výdělečnou činnost provozují jako činnost hlavní, nikoliv jako činnost vedlejší, když podstatnou činností žalobce i spolku *cyrilek.net* je služba internetového připojení za úplatu, kterou bylo možné považovat za konkurenční ve vztahu s cenami komerčních poskytovatelů internetového připojení (viz bod 44 rozsudku *cyrilek.net 2*).
70. Z bodu 48 rozsudku *cyrilek.net 2* přitom vyplývá, že Krajský soud v Brně hodnotil, zda se spolek *cyrilek.net* věnuje jím tvrzené spolkové činnosti právě v návaznosti na to, jak činnost spolku vnímají samotní jeho členové. V tomto ohledu Krajský soud v Brně uvedl: „*Přitom obledně dissimulace právního jednání (minimálně velké většiny) žalobcových členů soud odkazuje na své dosavadní právní názory vyjádřené v rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, a v tomto smyslu konstatuje, že skutečnost, že členové spolku řádně vyplnili členskou přihlášku, na věci nic nemění. Poměr mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu (žalobce a členové spolku) byl dostatečně odlišný na to, aby mohlo být konstatováno zastržené právní jednání. Většina členů spolku, jak již bylo řečeno, totiž neměla zájem o běžný spolkový život a pouze využívala služeb ve formě internetového připojení.*“ Uvedený závěr přitom podle žalovaného lze vztáhnout rovněž na případ žalobce, který sice tvrdí, že se

věnoval spolkové činnosti, ovšem jeho samotní členové si (alespoň před informační kampaní žalobce, kterou žalobce provedl v reakci na daňové řízení) žádné spolkové činnosti žalobce vědomi nebyli. Ze svědeckých výpovědí členů žalobce totiž vyplynulo, že 62 % dotázaných nebylo schopno podat ani přibližné vysvětlení či charakteristiku cílů a poslání žalobce (viz bod 113 Rozhodnutí o registraci k DPH), a to přestože by motivace osob vstupujících do spolku měla vycházet právě z poslání a cílů spolku. Rovněž v případě cyrilek.net daňový subjekt namítal, že z pasivity členů spolku nelze dovozovat samotnou povahu činnosti spolku. Podle žalovaného tak případ posuzovaný Krajským soudem v Brně v rozsudku cyrilek.net 2 je v podstatných ohledech právně i skutkově obdobný případu žalobce, a závěry Krajského soudu v Brně učiněné v rozsudku cyrilek.net 2 tedy lze vztáhnout rovněž na zde projednávaný případ.

71. K námitce žalobce, že podle judikatury SDEU se vyznačuje existencí právního vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem služby, která však ve zde posuzovaném případě chybí, se žalovaný vyjádřil v bodě 63 žalobou napadeného rozhodnutí, na který tímto odkazuje. V tomto ohledu žalovaný pouze ve stručnosti uvádí, že členský příspěvek lze v případě žalobce považovat za skutečnou protihodnotu služby ve formě přístupu k síti Internet, tudíž podmínka přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou je splněna tak, jak to požaduje SDEU v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, Český rozhlas, C-11/15, ECLI:EU:C:2016:470, body 21 a 22. Platby realizované členy spolku na účet žalobce vykazují přesnou identifikaci a konkretizaci, přičemž zřejmé jsou i sankce za neplnění povinností člena spolku. V případě nezaplacení členského příspěvku totiž není členovi spolku de facto umožněn přístup k internetu. Žalobce disponoval serverem, který kontroluje, zda jsou členské příspěvky hrazeny a v případě neuhrazení blokuje přístup na další servery, vč. serveru pro přístup do internetu (viz podání žalobce, č. j. 783354/14 a strana 8 Zprávy). Žalobce sice v žalobě tvrdí, že členovi žalobce v takovém případě byl zamezen pouze přístup k „Hlavnímu počítači“, ale vzhledem k tomu, že skrze Hlavní počítač se členové spolku připojovali na internet, byl členům žalobce v případě neuhrazení členského příspěvku de facto zamezen přístup k internetu. Žalobce sice dále namítá, že odpojení od internetu v případě neuhrazení členského příspěvku neprokazuje vazbu mezi členským příspěvkem a službou ve formě přístupu k internetu, nicméně v tomto ohledu je třeba přihlídnout taktéž ke zjištění vyplývajícímu z dokazování, že primární motivací členů spolku žalobce byla potřeba internetového připojení. Skutečnost, že výše členského příspěvku byla pro všechny členy žalobce stejná bez ohledu na rychlost připojení, nemá podle žalovaného žádný vliv na existenci přímé souvislosti mezi plněním na jedné straně a přímým protiplněním, tedy úplatou, na straně druhé, neboť cenová politika je interní záležitostí každého daňového subjektu a parametr rychlosti připojení je jedním, nikoliv jediným, kritériem pro kalkulaci výsledné ceny (k uvedenému bod 47 Rozhodnutí o registraci k DPH). Pokud jde o skutečnost, že kvalita připojení k internetu není ve všech lokalitách stejná, přičemž rychlost kolísá, toto taktéž není „výsada“ spolků, ale jakéhokoli komerčního poskytovatele internetového připojení.
72. V souvislosti s námitkami žalobce, kterými tento rozporuje existenci příčinné souvislosti mezi rozsahem úplaty (členského příspěvku) a rozsahem poskytovaného plnění (služba připojení k internetu), žalovaný odkazuje rovněž na závěry zdejšího krajského soudu, který v souvislosti se stejnými námitkami v bodě 116 Rozsudku uvedl: *„Krajský soud má na rozdíl od žalobce za to, že v dané věci je příčinná souvislost dána. Svědčí o tom důkazy provedené správcem daně a žalovaným v průběhu nově otevřeného odvolacího řízení a shora v tomto rozsudku vzpomínané. Tyto závěry nemohou být vyvráceny poukazem žalobce na to, že*

všichni členové hradí příspěvky ve stejné výši bez ohledu na lokalitu. Ze samotného odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá závěr žalovaného o tom, že činnost žalobce je činností ve smyslu ust. § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích. Žalovaný dostatečně důkazními prostředky doložil, že se žalobce chová jako běžný poskytovatel internetového připojení, tedy komerční subjekt, a že vykonává ekonomickou činnost, neboť soustavně poskytuje službu internetového připojení za úplatu.“

K námitce: Vykonávání činnosti za účelem dosažení zisku:

73. Při ověřování způsobu nakládání s členskými příspěvky podle žalovaného nebylo prokázáno, že by veškerý výtěžek z činnosti žalobce byl použit na úhradu vynaložených nákladů, na budování infrastruktury a její údržbu a upgrade, jak se snaží tvrdit žalobce, neboť bylo zjištěno, že na bankovních účtech si žalobce ponechával zůstatky ve výši několika milionů Kč (k uvedenému blíže bod 149 Rozhodnutí o registraci k DPH). Žalobce pravidelně dosahoval kladných hospodářských výsledků (k uvedenému bod 159 Rozhodnutí o registraci k DPH) a vyplácel některé své aktivní členy (k uvedenému body 61 až 64 Rozhodnutí o registraci k DPH). Žalobce sice v této souvislosti namítá, že zisk nebyl nijak vyplácen konkrétním beneficentům, přičemž jeho dlouhodobým záměrem bylo vybudovat komunitní centrum, nicméně nehledě na skutečnost, že údajná výstavba komunitního centra je zcela novým skutkovým tvrzením, které žalobce uplatňuje až v podané žalobě, obě skutečnosti žalobce nijak neodlišují od podnikatelských subjektů. V tomto ohledu totiž žalobce pomíjí, že rovněž podnikatelské subjekty se mohou rozhodnout nevyplácet zisk svým společníkům a shromažďovat peněžní prostředky na budoucí investice. K tomu žalovaný doplnil, že závěr žalovaného ohledně ziskovosti činnosti žalobce aproboval rovněž krajský soud v bodě 113 Rozsudku, ve kterém uvedl: „Lze se tak přiklonit k názoru žalovaného, že skutečnost, že velká část zisků žalobce je ponechávána na jeho bankovních účtech, v tomto ohledu se žalobce nijak neodlišuje od jiných podnikatelských subjektů, jejichž plnění je navíc zatíženo DPH. Podle žalovaného tímto způsobem žalobce hradil činnost svých aktivních členů, zejména správců oblastí a výše členského příspěvku byla nastavena tak, aby činnost byla pro žalobce zisková.“

74. Žalovaný uvedl, že žalobce sice nesouhlasí s hypotézou žalovaného, že nastřádaný zisk může být prakticky okamžitě (např. po proběhnuvším soudním řízení) rozdělen mezi aktivní členy žalobce, nicméně v tomto ohledu se jednalo pouze o hypotézu, kterou žalovaný vyslovil v souvislosti s tvrzením žalobce, že zisk nerozděluje a peněžní prostředky ponechává na bankovních účtech, což jak bylo výše zmíněno, je jednání, které žalobce nijak neodlišuje od jiných podnikatelských subjektů. Žalobci v tomto ohledu sice lze přisvědčit, že žalovaný v bodě 87 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl chybný příklad možného rozdělování zisku, když odkázal na blíže neurčená plnění, které žalobce poskytoval svým aktivním členům, nicméně z následné argumentace je patrné, že žalovaný ve skutečnosti hodnotil tato blíže nespecifikovaná plnění jako způsob, jakým žalobce fakticky hradil činnost svých aktivních členů, zejména správců oblastí.

K námitce: Porušení ust. § 99 odst. 2 daňového řádu:

75. K námitce žalobce ohledně údajného porušení ust. § 99 odst. 2 daňového řádu žalovaný odkázal na bod 109 žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém se k uvedené námitce již vyjádřil.

K námitce: Narušení hospodářské soutěže:

76. Žalovaný konstatoval, že žalobce vyjádření žalovaného v bodě 94 žalobou napadeného rozhodnutí dezinterpretuje, neboť žalovaný zde neuvedl, že by činnost žalobce narušovala hospodářskou soutěž. Žalovaný se v tomto ohledu pouze obecně vyjádřil v tom smyslu, že pravidelné, předem stanovené měsíční příjmy za realizaci standardních komerčních služeb, nelze akceptovat jako příjmy osvobozené od daně dle § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních příjmů a narušit tak tržní prostředí a zvýhodnit spolek vůči ostatním konkurenčním podnikatelským subjektům, podnikajícím v předmětném oboru. Navazující námitka žalobce, že žalovaný v souladu s judikaturou SDEU neprokázal, že činnost žalobce narušuje hospodářskou soutěž, je tak zcela mimoběžná, neboť žalovaný toto nikdy netvrdil a nebyl uvedenou skutečností ani povinen prokazovat. Z provedeného dokazování totiž vyplývá, že žalobce tím, že předstíral, že vybírá členský příspěvek (simulovaný právní úkon), zakrýval faktickou podnikatelskou činnost v podobě poskytnutí služby přístupu do sítě (dissimulovaný právní úkon), tudíž úplata za poskytnutí služby je v tomto případě příjmem, který je předmětem daně ve smyslu ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoli příjmem osvobozeným dle ust. § 19 odst. 1 písm. a) uvedené právní úpravy.

K námitce: Vnímání činnosti žalobce jeho členy a veřejností:

77. Pokud jde o námitku žalobce, že hlediska, která žalovaný zvolil pro rozřídění svědeckých výpovědí, nejsou pro nalezení odpovědi na otázku, zda dochází k zastírání podnikatelské činnosti žalobce, vůbec relevantní, k té žalovaný konstatuje, že opak je pravdou. Ostatně sám krajský soud výběr kritérií pro rozřídění svědeckých výpovědí i jejich hodnocení aproboval, když v bodě 118 Rozsudku uvedl: „*Nejprve je nutno konstatovat, že vybraný počet svědků lze vzhledem k celkovému počtu uváděných členů žalobce považovat za dostatečně reprezentativní. K hodnocení provedených svědeckých výpovědí je možno bezesporu přistoupit z různých úhlů pohledu, podmínkou je pouze postupovat v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Správce daně této podmínce dostál. Tím, že každý důkaz posoudil jednotlivě, dospěl k názoru, že provedené svědecké výpovědi vykazují určité společné rysy a ty se pak staly kritériem pro rozdělení důkazů na tři skupiny. V tomto postupu nelze spatřovat porušení ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. S konečným hodnocením důkazů shora vzpomínaných je krajský soud ve shodě s žalovaným. Převážná většina vyslechnutých svědků totiž vypověděla, že jedinou motivací k jejich členství ve spolku byla potřeba internetového připojení. Lze soubhlasit s názorem žalovaného, že takto prezentované vnímání jednotlivých členů spolku je klíčové pro samotné posouzení pravé povahy činnosti žalobce. Nelze rovněž odhlédnout od toho, že žalovaný před samotným provedením těchto důkazů ozřejmil, na základě jakých kritérií samotný výběr svědků prováděl. I tento postup lze považovat za souladný s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu.*“
78. Pokud jde o výběr svědků, které správce daně v řízení týkajícího se registrace žalobce k DPH vyslechl, tento byl zcela transparentní, jak rovněž potvrdil krajský soud v bodě 110 Rozsudku, kde uvedl: „*K takto provedenému výběru svědků, kteří měli ozřejmit správci daně jejich pozici ve spolku žalobce, nemá krajský soud námitky a považuje je za transparentní a rovněž zajišťující objektivitu takto porízených důkazů.*“
79. Žalobce se sice snaží bagatelizovat zjištění správce daně ohledně vnímání žalobce ze strany veřejnosti, která žalovaný zmínil v bodech 69 až 72 žalobou napadeného rozhodnutí, nicméně ze zde uvedených příkladů podle žalovaného zcela jednoznačně vyplývá, že sám žalobce je širokou veřejností vnímán jako poskytovatel internetu. Ostatně ke stejnému závěru dospěl po zhodnocení všech důkazních prostředků (včetně

těch zmíněných žalovaným v bodech 69 až 72 žalobou napadeného rozhodnutí) rovněž krajský soud v bodě 109 Rozsudku, kde uvedl: „*Shora vzpomínanými důkazy tak bylo dle názoru krajského soudu prokázáno, že se žalobce svou prezentací neliší od subjektů působících v běžném podnikatelském prostředí a lze i dovodit, že takto o něm mohou smýšlet i osoby, které s žalobcem přišly do styku.*“ (...) „*Lze souhlasit s názorem žalovaného, že se žalobce chová obdobně jako komerční poskytovatelé vůči svým zákazníkům, když za pravidelnou měsíční platbu poskytuje služby internetového připojení. Lze tak shrnout, že žalobce se nejen chová a prezentuje jako běžný komerční poskytovatel internetového připojení, ale takto je vnímám a hodnotím i vnějším prostředím.*“

IV. Replika žalobce

80. Podle žalobce shora zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu dochází ke zcela správnému závěru, že poskytování služeb spolkem svým členům protihodnotou členských příspěvků představuje provozování výdělečné činnosti spolkem (viz body 80 až 84 citovaného rozsudku). Přitom k vymezení pojmu výdělečná činnost se v bodě [79] rozsudku uvádí, že tento pojem je širší pojem než podnikání, jehož účelem je vždy dosahování zisku. Na rozdíl od podnikání proto účelem výdělečné činnosti nutně nemusí být vždy dosahování zisku, tzn., že výdělečná činnost může být provozována i neziskovým způsobem. Podle rozsudku NSS se tak pojem výdělečná činnost v podstatě překrývá s pojmem ekonomická činnost používaným předpisy z oblasti daně z přidané hodnoty (viz bod [79] citovaného rozsudku). Žalobce zdůraznil, že provozování výdělečné činnosti spolkem spočívající v poskytování služeb svým členům protihodnotou členských příspěvků je zcela běžné, a za předpokladu, že není provozováno za účelem dosahování zisku, nemůže mít negativní dopad na osvobození členských příspěvků vybíraných spolkem od daně z příjmů na základě ust. § 19 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle žalobce přitom tomuto závěru dávají za pravdu jak rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2023. č. j. 7 Afs 165/2022 – 46 tak i reakce Ústavního soudu vyslovená v jeho usnesení ze dne 20. 6. 2023, sp. zn. I. US 1469/23, když otázce generování zisku žalobcem (tj. otázce posouzení dissimulace podnikatelské činnosti žalobcem) obě tato rozhodnutí příkládají zásadní význam.
81. Žalobce dále namítal, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného vydané dne 13. 10. 2021 pod č. j. 37009/21/5200-11433-706599 (doručené žalobci dne 16. 10. 2021) bylo žalobci doručeno po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně. Ke dni doručení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové vydaného pod č. j. 31 Af 46/2017 - 206 (dne 19. 1. 2020) je nutné přičíst 545 dní, které zbývaly v době podání první žaloby sp. zn. 31 Af 46/2017 (dne 17. 10. 2017) do konce prekluzivní lhůty (15. 4. 2019). Pak lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 dle žalobce marně uplynula dne 17. 7. 2021.

V. Jednání před soudem

82. Při nařízeném jednání zástupce žalobce připomenul, že v podané replice vyslovil svůj názor na reakce Nejvyššího správního soudu vyslovené v jeho rozsudku ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 165/2022 – 46 a na reakce Ústavního soudu vyslovené v jeho usnesení ze dne 20. 6. 2023, sp. zn. I. US 1469/23. Uvedl, že soudy považují za klíčové posouzení otázky, zda v činnosti žalobce lze spatřovat znaky podnikání a zda jeho činnost generuje zisk. Žalobce, jak dále konstatoval, disponuje prostředky na svých účtech, není však

podnikatelským subjektem a nevytváří zisk, jak mylně uvádí žalovaný. Dále zástupce žalobce vyzdvihl podstatné momenty ze života žalobce. Zdůraznil, že se jedná o spolek nadšenců, kteří se této spolkové činnosti ve prospěch spolku věnují ve volném čase, neboť jinak jsou civilními zaměstnanci. Nebylo nikdy prokázáno, že by tito členové spolku pobírali za svoji činnost jakékoliv finanční prostředky. Připomenul, že ekonomická činnost je velmi široký pojem a jeho podmnožinou je podnikání. V případě žalobce však nelze uzavřít, že jeho činnost vykazuje znaky podnikání. Vyslovil naději, že krajský soud bude mít dostatek odvahy posoudit věc ze širšího pohledu spravedlnosti. V závěru zástupce žalobce vznesl námitku prekluze práva daň vyměřit, když měl za to, že daňová kontrola byla správcem daně zahájena v dřívějším termínu, než který byl uveden v protokolu o jejím zahájení.

83. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na písemné vyjádření žalovaného a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2023. č. j. 7 Afs 165/2022 – 46, který dle jejího názoru odpověděl i na námitky žalobce vznesené v podaném odvolání a žalobě. Vyslovila přesvědčení, že se v případě žalobce jednalo o ekonomickou činnost a členské příspěvky představovaly úplatu za poskytnutí internetu. Zdůraznila, že námitka prekluze byla žalobcem vznesena až po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby. Nesouhlasila s názorem, že daňová kontrola byla zahájena k dřívějšímu datu, než které bylo uvedeno v protokolu o zahájení daňové kontroly. V tomto období si správce daně pouze mapoval terén pro případné zahájení daňové kontroly. Upozornila, že námitku prekluze vznesl žalobce pouhý jeden den před nařízeným jednáním soudu, což žalovanému znemožnilo, aby se k této otázce mohl písemně vyjádřit.

VI. Přezkoumání věci krajským soudem

84. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
85. Z průběhu daňového řízení lze seznat, že u žalobce byla v roce 2014 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období roku 2011. Předmětem kontrolního zjišťování správce daně byla pochybnost, zda žalobce formálně-právním stavem nezastírá stav skutečný, tj. zda příjmy plynoucí z poskytování komunikačních služeb, které jsou formálně-právně deklarovány žalobcem jako členské příspěvky, jsou skutečně příjmy osvobozenými od daně z příjmů právnických osob dle ust. § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, či službami, které jsou dle ZOEK podnikáním v elektronických komunikacích. Správce daně při daňové kontrole dospěl k závěru, že přijaté úhrady za předmětné služby, deklarované žalobcem jako členské příspěvky, byly ve skutečnosti platby (příjmy) za spolkem poskytované služby (činnosti v elektronických komunikacích), které jsou podnikáním dle ZOEK, a jako takové jsou i dle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů předmětem daně z příjmů. Správce daně tak uzavřel, že žalobce tím, že předstíral, že vybírá členský příspěvek (simulovaný právní úkon), zakrýval faktickou podnikatelskou činnost v podobě poskytnutí služby přístupu do sítě (dissimulovaný právní úkon). Na základě tohoto zjištění pak správce daně žalobci snížil příjmy vykázané na řádku 110 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za kontrolované období (jako příjmy osvobozené od daně podle ust. § 19 zákona o daních z příjmů) o částku 11 012 419 Kč. V návaznosti na to pak správce daně žalobci

neuznal uplatněné snížení základu daně podle ust. § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Daňové řízení pak bylo ukončeno vydáním platebního výměru, přičemž odvolání proti němu žalovaný zamítl. Toto rozhodnutí bylo rozsudkem zdejšího soudu, č. j. 31 Af 46/2017 - 206 ze dne 20. 12. 2019 zrušeno a věc žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud ve věci konstatoval, že žalovaný své závěry nepodpořil řádně zjištěnými skutkovými okolnostmi, což činí původní rozhodnutí o odvolání nepřezkoumatelným. Od žalovaného se očekávalo, že v dané konkrétní věci provede podrobnou analýzu činnosti žalobce tak, aby srovnáním s činností subjektů pohybujících se na komerční bázi mohlo být postaveno najisto, že činnost žalobce lze opravdu označit za podnikání. Nepřezkoumatelnost původního rozhodnutí o odvolání podle krajského soudu způsobila dále skutečnost, že žalovaný v něm vyslovil přesvědčení, že existence přímé vazby mezi platbou členského příspěvku a službou připojení k internetu byla dostatečně prokázána žalovaným v rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty, č. j. 37881/16/5300-22443-711745 ze dne 26. 8. 2016. Uvedený odkaz žalovaného však již podle krajského soudu neměl žádnou právní relevanci, neboť vzpomínané původní rozhodnutí o registraci k DPH bylo krajským soudem rozsudkem, č. j. 31 Af 54/2016 – 123 ze dne 26. 4. 2018, zrušeno pro nepřezkoumatelnost.

86. Krajskému soudu je z jeho činnosti známo, že v odvolacím řízení týkajícím se registrace žalobce k DPH bylo vydáno nové rozhodnutí, č. j. 13817/20/5300-22441-712084, kterým bylo odvolání ve věci registrace žalobce k DPH zamítnuto. Toto rozhodnutí žalovaného nabylo právní moc dne 17. 4. 2020.
87. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že odvolací řízení bylo žalovaným doplněno o zjištění vyplývající z odvolacího řízení ve věci registrace žalobce k DPH, s čímž byl žalobce v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, seznámen a to včetně hodnocení převzatých zjištění pro odvolací řízení na dani z příjmů právnických osob. Žalobce na toto Seznámení reagoval podáním zaevidovaným pod č. j. 42349/20.
88. Předmětem sporu je tedy posouzení, zda úhrady přijaté za předmětné služby, deklarované žalobcem jako členské příspěvky, byly ve skutečnosti platby (příjmy) za spolkem poskytované služby (činnosti v elektronických komunikacích), které jsou podnikáním dle zákona o elektronických komunikacích a zda tedy tyto příjmy jsou dle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů předmětem daně z příjmů.
89. Před posouzením hmotněprávní podstaty projednávané věci se krajský soud nejprve zabýval otázkou, zda daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 byla pravomocně vyměřena ve lhůtě pro stanovení daně tak, jak ji vymezuje ust. § 148 daňového řádu. Touto otázkou se zabýval z moci úřední, když nepovažoval za důvodnou námitku žalovaného vznesenou při nařízeném jednání, že otázka prekluze práva daň vyměřit byla žalobcem vznesena po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby.
90. Z ust. § 148 daňového řádu lze nepochybně dovodit, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky, přičemž tato lhůta počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Tato lhůta se může prodloužit o jeden rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně nebo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

91. V projednávané věci, která se dotýká zdaňovacího období roku 2011, počala lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání daňového tvrzení, tedy dnem 2. 7. 2012. Je nepochybné, že v jejím průběhu byla u žalobce zahájena daňová kontrola dotýkající se uvedené daně. Daňový spis obsahuje protokol sepsaný správcem daně pod č. j. 1181536/14/2701-05501-601143 při zahájení daňové kontroly a to k datu 30. 7. 2014. Na základě shora zmiňované právní úpravy pak zahájení daňové kontroly má za následek běh nové tříleté lhůty pro stanovení daně.
92. Krajský soud nepochybuje o tom, že zahájením daňové kontroly počala běžet nová prekluzivní lhůta. Za spornou však považuje otázku, k jakému datu tato skutečnost nastala. Správce daně i žalovaný, jak ostatně vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí a dále i z důkazů založených ve správním spise, zastávají názor, že daňová kontrola byla zahájena k datu 30. 7. 2014. Krajský soud však podrobnějším šetřením zjistil, že před tímto datem, tedy předtím, než daňovou kontrolu správce daně oficiálně zahájil, prováděl u žalobce činnost, kterou označil ve svých protokolech ze dne 15. 4. 2014 a 11. 6. 2014 jako činnost vyhledávací ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Není pochyb o tom, že taková činnost k průběhu daňového řízení patří, neboť správci daně umožňuje vyhledávat důkazní prostředky, opatřovat nezbytná vysvětlení, provádět místní šetření apod.
93. V projednávané věci však krajský soud zjistil, že vyhledávací činnost prováděná správcem daně před formálním zahájením daňové kontroly vybočila ze svých zákonných mezí a ve skutečnosti tak byla skrytou daňovou kontrolou.
94. Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020 – 41, cílem vyhledávací činnosti je pouhé získávání podkladových informací, naproti tomu cílem daňové kontroly je zjištění či prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Je tak nepochybné, že daňový řád, který důsledně tyto dva instituty rozlišuje, současně daňovému subjektu garantuje v rámci daňové kontroly určitá práva, která logicky při vyhledávací činnosti zajištěna nejsou. Na základě toho lze uzavřít, že správce daně vybočí z mantinelů vyhledávací činnosti, jestliže v rámci tohoto postupu začne ověřovat a zjišťovat daňový základ a tím vlastně přistoupí k dokazování.
95. Podle § 78 daňového řádu: (1) Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. (2) Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem. (3) V rámci vyhledávací činnosti správce daně a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, d) opatřuje nezbytná vysvětlení, e) provádí místní šetření.
96. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu: Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.
97. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu: Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.

98. Lze tak shrnout, že daňový řád umožňuje správci daně následující postupy při správě daní: vyhledávací činnost (§ 78), vysvětlení (§ 79), místní šetření (§ 80 až 84), daňovou kontrolu (§ 85 až 88) a postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90). Je zřejmé, že správce daně přitom není oprávněn k neomezenému výběru těchto institutů, a není v jeho pravomoci rozhodnout, jaký postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020 – 29, „Správce daně je povinen respektovat při své činnosti zákonný rámec konkrétního postupu při správě daní a pohybovat se pouze v jeho mezích. Jinými slovy, správce daně má relativně široké správní uvážení, pokud jde o zacílení svého prověřování, které je limitováno v zásadě jen podmíněným zákazem opakovaných daňových kontrol v § 85 odst. 5 daňového řádu a obecnou zásadou proporcionality. Jakmile si však správce daně stanoví rozsah otázek, které hodlá prověřit, nemůže volně vybírat, jaký z postupů upravených v daňovém řádu bude aplikovat, ale musí respektovat zákonem stanovené podmínky pro uplatnění jednotlivých postupů a současně základní zásady správy daní, zejména v podobě povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016 - 18, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019 - 44, či ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019 - 30).“
99. Dále Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „Hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení konkrétní daně (či její vybrané části), musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu), tedy nejen označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i jeho provádění a následné hodnocení. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26 a ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019 - 31). Daňový řád nezná žádný jiný postup při správě daní, při němž lze provádět dokazování. Zejména pak tímto postupem není vyhledávací činnost. Obsahem vyhledávací činnosti je totiž pouhé zjišťování a sběr podkladových informací a „mapování terénu“.
100. Z uvedené judikatury tak nepochybně vyplývá, že pokud by správce daně přistoupil v daňovém řízení k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu a zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, překročil by zákonem stanovené meze vyhledávací činnosti (v podrobnostech viz zmiňované rozsudky).
101. Lze tak shrnout, že správce daně je nepochybně oprávněn ověřovat v daňovém řízení správnost tvrzení daňového subjektu ohledně jeho daňové povinnosti, avšak pouze v rámci zásad stanovených daňovým řádem. Jedině tak je zaručena proporcionalita zásahu daňových orgánů do právní sféry daňového subjektu. Jak již zaznělo výše, není na libovůli správce daně, jako formu pro svůj postup zvolí.
102. V projednávané věci krajský soud shledal, že činnost správce daně v období od 15. 4. 2014 překračovala meze vyhledávací činnosti ve smyslu shora uvedeného a nepochybně tak měla charakter daňové kontroly.

103. Krajský soud z protokolu ze dne 15. 4. 2014, založeného v daňovém spise zjistil, že v něm jako předmět jednání byla označena vyhledávací činnost, avšak již v jeho úvodu prezentovaném jako „Vylíčení průběhu jednání“ je jako důvod této činnosti označeno prověření vykázaného základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Správce daně tedy již v tomto samotném úvodu protokolu prezentoval svůj záměr ověřit správnost daně tvrzené žalobcem. Dále lze mít důvodné pochybnosti o tom, že smyslem postupu správce daně byla vyhledávací činnost spočívající v pouhém mapování terénu, když žalobci kladl otázky: - Jakým způsobem platí členové sdružení členské příspěvky, - Jak je vedena evidence o členech sdružení, - Jakým způsobem je řešena situace s neplátiči členských příspěvků, - Má sdružení i jiné příjmy, - Existují k těmto příjmům písemné dokumenty, - Kdo vede evidenci o těchto příjmech.
104. Další otázky správce daně pak směřovaly k pronájmu a vlastnictví nemovitého majetku. K tomuto tématu žádal správce daně na žalobci informace týkající se nájemního vztahu a vyžádal si k předložení smlouvu o nájmu nebytových prostor, v němž měl žalobce uloženy dokumenty a počítačovou techniku. Dále se žalobce zavázal předložit na základě vyžádání správce daně i seznam majetku, k němuž má vlastnické právo.
105. Správce daně rovněž zjišťoval, kdo konkrétně spravuje hlavní počítač žalobce a zda má sdružení (nyní „zapsaný spolek“) i nějaké zaměstnance. Dále se správce daně dotazoval, kdo konkrétně spravuje jednotlivé oblasti sdružení (nyní „zapsaného spolku“) a jakým způsobem řídí výkonný výbor sdružení jednotlivé správce oblastí a jak jsou tito správci odměňováni.
106. Správci daně byly při podpisu tohoto protokolu, jehož předmětem měla být vyhledávací činnost, předány stanovy sdružení, peněžní deník, seznam členů sdružení, registrační list a seznam škol, školek, knihoven a kulturních organizací připojených v rámci projektu HKDOŠ.
107. Nad rámec uvedeného dále krajský soud připomíná, že stejně tak z protokolu sepsaného následně dne 11. 6. 2014, jehož předmětem měla být vyhledávací činnost ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, převzal správce daně od sdružení dodatek k pojistné smlouvě, smlouvu o nájmu nebytových prostor, evidenci člena občanského sdružení v oblasti Kozlovka, seznamy správců a oblastí. Některé tyto doklady pak byly správcem daně ve zmiňovaném protokolu následně hodnoceny, když správce daně konstatoval, že v seznamu správců a oblastí jsou některé oblasti uvedeny vícekrát nebo se dotazoval, co přesně datum uvedené u jednotlivých členů vyjadřuje.
108. Krajský soud tak považuje za nepochybné, že daňová kontrola byla u žalobce fakticky zahájena, s ohledem na rozsah úkonů prováděných správcem daně, k datu 15. 4. 2014. Tím nastal znovu, ve smyslu ust. § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu, běh tříleté prekluzivní lhůty, která byla prodloužena jednak o 1 rok z důvodu oznámení rozhodnutí o stanovení daně k datu 10. 10. 2016 a dále o 1 rok z důvodu oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku k datu 17. 8. 2017. Konec lhůty pro stanovení daně tak připadl na 15. 4. 2019.
109. Dále považuje krajský soud za zřejmé, že takto vymezená lhůta pro stanovení daně se stavěla po dobu běhu řízení, které v souvislosti se stanovením daně bylo vedeno před zdejší soudem a to pod sp. zn 31 Af 46/2017. Žaloba v této věci byla žalobcem k soudu podána dne 17. 10. 2017 a od tohoto data zbývalo do konce prekluzivní lhůty, tedy do data 15. 4. 2019, ještě 545 dní. Tato lhůta po dobu řízení před krajským soudem neběžela. Její běh započal až datem 19. 1. 2020, kdy byl žalobci rozsudek zdejšího soudu ze dne 20.

12. 2019, č. j. 31 Af 46/2017 – 206 doručen. Běh prekluzivní lhůty tak byl ukončen k datu 17. 7. 2021. Pokud tedy žalovaný vydal rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 až dne 13. 10. 2021 a toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno až k datu 16. 10. 2021, stalo se tak nepochybně poté, co právo správce daně na vyměření daně již bylo prekludováno.

110. Krajskému soudu proto nezbylo, než dle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušit pro nezákonnost a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný ve smyslu ust. § 78 odst. 5 uvedené právní úpravy vázán shora vysloveným právním názorem. Jelikož krajský soud shledal, že došlo k zániku práva daň stanovit, nepovažoval za důvodné zabývat se ostatními žalobními námitkami.
111. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna zástupci a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 4 úkony právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby, sepsání repliky a účast při jednání. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 4 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu) a cestovné z Prahy do Hradce Králové a zpět ve výši 1 991 Kč včetně náhrady za promeškaný čas v celkové délce 6 půlhodin po 100 Kč. To vše včetně DPH. Krajský soud uložil žalovanému takto vyčíslené náklady zaplatit do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou zástupce žalobce na jeho bankovní účet č. 2800034283/2010 vedený u FIO banky, a.s.

Poučení:

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

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

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

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

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

Hradec Králové dne 30. listopadu 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu