



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 dne 29. července 2022, č. j. 27762/22/5300-22441-712084,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. července 2022, č. j. 27762/22/5300-22441-712084, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 23 570 Kč, do rukou jeho zástupce, do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

- I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 20. 12. 2016 platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“), kterými žalobci vyměřil na základě výsledků postupu k odstranění pochybností daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 až červen 2016.
2. Proti těmto rozhodnutím žalobce brojil nejprve odvoláním a poté žalobou u zdejšího soudu, které zdejší soud rozsudkem vydaným dne 20. 12. 2019 pod č. j. 31 Af 56/2017-152 vyhověl a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Ve znovuotevřeném odvolacím řízení žalovaný o odvolání žalobce rozhodl dne 29. 7. 2022, č. j. 27762/22/5300-22441-712084 a to tak, že odvoláním napadené platební výměry změnil.
3. Podle žalobou napadeného rozhodnutí žalobce na řádku 50 daňových přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období neoprávněně uplatnil nárok na osvobození od DPH členských příspěvků vybíraných žalobcem od svých členů na základě ust. § 61 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Podle žalovaného totiž tyto členské příspěvky fakticky představují tržby za služby internetového připojení poskytované žalobcem svým členům, a proto poskytování těchto služeb je předmětem DPH na základě ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.
4. Spolu s tím žalovaný neuznal nárok na odpočet DPH z některých přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období únor 2013 až září 2014 a listopad 2014 uplatněný žalobcem v doplnění odvolání proti shora citovaným platebním výměrům podaném dne 9. 4. 2020 a dne 29. 4. 2020.

II. Obsah žaloby

A. Oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH z některých zdanitelných plnění přijatých žalobcem

5. Žalovaný dle žalobce pochybil tím, že neuznal nárok na odpočet DPH uplatněný žalobcem z přijatých zdanitelných plnění na základě dokladů č. 152 (za zdaňovací období duben 2013), č. 155 a 25 (za zdaňovací období květen 2013), č. 246 (za zdaňovací období červenec 2013), č. 271 a 280 (za zdaňovací období srpen 2013), č. 317 (za zdaňovací období říjen 2013), č. 03 (za zdaňovací období leden 2014), č. 05, 07 a 08 (za zdaňovací období únor 2014), č. 073 (za zdaňovací období březen 2014), č. 449 (za zdaňovací období květen 2014), č. 239, 266 a 267 (za zdaňovací období srpen 2014), č. 16 a 20 (za zdaňovací období leden 2016), č. 56 (za zdaňovací období únor 2016) a č. 118, 140 a 141 (za zdaňovací období květen 2016), (viz body [60] až [68] žalobou napadeného rozhodnutí). V bodě [60] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce „neprokázal, že předmětná přijatá zdanitelná plnění souvisejí s ekonomickou činností odvolatele tak, jak vyžaduje ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH. V případě organizování plesu nebo jiné zábavné produkce se dle odvolacího orgánu jedná o přijatá zdanitelná plnění, které lze zařadit pod plnění související s reprezentací dle ust. § 72 odst. 4 zákona o DPH, ze kterých však není možné uplatnit nárok na odpočet daně.“
6. Žalobce s výše citovanými závěry žalovaného nesouhlasí. Dotčená plnění mají dle jeho názoru povahu propagace či reklamy, a tedy nikoliv reprezentace ve smyslu ust. § 72 odst. 4 zákona o DPH, jak tvrdí žalovaný, a jako taková proto tato plnění podle žalobce zakládají nárok na odpočet DPH. Tento názor opírá žalobce o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 5 Afs 152/2004 - 55, podle kterého na rozdíl od

reklamních plnění jsou plnění použita pro reprezentaci ve smyslu ust. § 72 odst. 4 zákona o DPH určená ke spotřebě nebo obdarování konkrétní osoby. Jelikož však plnění dle výše citovaných dokladů byla určena ke spotřebě dopředu konkrétně neurčenými osobami, jedná se podle žalobce o propagační či reklamní plnění, která zakládají nárok na odpočet DPH.

7. S argumentací žalobce opřenou o citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR se žalovaný vypořádal v bodě [64] žalobou napadeného rozhodnutí konstatováním, že to byl přece sám žalobce, kdo v odvolacím řízení tvrdil, že "nevyužívá reklamu". Podle žalobce je nepatříčnost tohoto zdůvodnění natolik zřejmá, že je až zarážející, že žalovaný se tuto argumentaci nezdráhá použít, když je to sám žalovaný, kdo spolkový život žalobce převrátil svým hodnocením naruby. Podle žalobce v případě plnění deklarovaných na dokladech č. 246 (za zdaňovací období červenec 2013) a č. 239, 266 a 267 (za zdaňovací období srpen 2014) se jedná o plnění, jejichž účelem je propagace činnosti žalobce prováděná za účelem udržení a nábory nových členů. Přitom v případě získání nového člena bude tento člen žalobci hradit členské příspěvky podrobené DPH, čímž je dána existence přímé souvislosti mezi předmětnými přijatými plněními a plněními podrobenými DPH na výstupu. Obdobně je tomu i v případě udržení rozsahu členské základny. Dotčená plnění jsou přitom adresována dopředu konkrétně neurčeným osobám, a proto tato plnění nemohou představovat plnění určená k reprezentaci ve smyslu ust. § 72 odst. 4 zákona DPH. Přitom toto hledisko je podle výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu jediným relevantním kritériem pro posouzení vzniku nároku na odpočet DPH z předmětných plnění (a tedy nikoliv např. případně otázka, zda dotčená plnění představují propagaci či zda představují reklamu, resp. zda snad mezi propagací a reklamou existuje nějaký rozdíl). Podle žalobce přitom propagace prováděná spolky za účelem nábory nových členů je zcela obvyklou praxí, kterou v žádném případě nelze vydávat za důkaz dissimulace podnikatelské činnosti spolkem. Žalobce proto na základě výše uvedených dokladů uplatnil nárok na odpočet DPH oprávněně.
8. Nadto podle žalobce v případě plnění deklarovaných na dokladech č. 152 (za zdaňovací období duben 2013), č. 155 a 25 (za zdaňovací období květen 2013), č. 271 a 280 (za zdaňovací období srpen 2013), č. 317 (za zdaňovací období říjen 2013), č. 03 (za zdaňovací období leden 2014), č. 05, 07 a 08 (za zdaňovací období únor 2014), č. 073 (za zdaňovací období březen 2014), č. 449 (za zdaňovací období květen 2014), č. 16 a 20 (za zdaňovací období leden 2016), č. 56 (za zdaňovací období únor 2016) a č. 118, 140 a 141 (za zdaňovací období květen 2016) se jedná o další plnění, která (vedle poskytování služeb Hlavního počítače) poskytuje žalobce svým členům protihodnotou členských příspěvků. Tyto členské příspěvky jsou přitom podrobeny DPH, čímž je dána existence přímé souvislosti mezi předmětnými přijatými plněními a plněními podrobenými DPH na výstupu. Žalobci tím proto vzniká nárok na odpočet DPH dle ust. § 72 zákona o DPH z těchto plnění.

B. Vznik povinnosti přiznat DPH na výstupu

9. Podle žalobce povinnost přiznat DPH na výstupu, resp. povinnost odvést DPH z členských příspěvků vybraných žalobcem vůbec žalobci nevznikla, a to ze dvou základních důvodů. První důvod je ten, že členské příspěvky vybírané žalobcem nenaplňují definici úplaty dle ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, a proto poskytování služeb Hlavního počítače žalobcem svým členům nelze považovat za

ekonomickou činnost ve smyslu ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH. Druhý důvod je ten, že i v případě, pokud by členské příspěvky vybírané žalobcem naplňovaly definici úplaty dle ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, stejně by žalobci náleželo osvobození těchto členských příspěvků od DPH na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH. Podle žalobce naplnění ani jednoho z výše uvedených důvodů žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí neprokázal.

B 1. Členské příspěvky vybírané žalobcem nejsou úplatou za služby poskytované žalobcem svým členům, a proto nedochází ke vzniku předmětu daně.

10. Podle žalobce poskytování služeb Hlavního počítače žalobcem svým členům není vůbec předmětem DPH ve smyslu ust. § 2 písm. b) zákona o DPH, neboť členské příspěvky vybírané žalobcem nepředstavují úplatu ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Chybí zde totiž jednak přímá souvislost mezi členskými příspěvky a poskytovanou službou, jakož i příčinná souvislost mezi rozsahem úplaty a rozsahem poskytovaného plnění. Tuto argumentaci přitom žalobce opírá o judikaturu SDEU, podle které oba výše zmiňované atributy představují neopomenutelné definiční znaky úplaty, a tato přítomnost úplaty podmiňuje vznik předmětu DPH. Žalobce odkázal na rozsudek SDEU ze dne 29. 10. 2009 ve věci C-246/08. Z něho dle žalobce 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 rozsudek Tolsma, bod 14; rozsudek ze dne 5. 6. 1997, SDC, C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 45, a rozsudek MKG Kraftfahrzeuge-Factoring, bod 47). Proto podle judikatury Soudního dvora poskytnutí služeb za protiplnění ve smyslu uvedeného čl. 2 bodu 1 šesté směrnice předpokládá přímou souvislost mezi poskytnutou službou a obdrženou protihodnotou (viz zejména rozsudky ze dne 8. 3. 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, s. 1443, body 11 a 12; ze dne 16. 10. 1997, Fillibeck, C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 12, a rozsudek Komise v. Řecko, bod 29). Obdobného názoru je pak i generální advokát. Podle žalobce je absence souvislosti mezi členskými příspěvky a poskytovanou službou jakož i absence souvislosti mezi rozsahem úplaty a rozsahem poskytovaného plnění zapříčiněna tím, že v souladu se svými stanovami a za účelem naplnění cílů své činnosti žalobce vedle služby přístupu do komunitní sítě poskytuje svým členům i celý komplex dalších služeb. Členský příspěvek vybíraný žalobcem tudíž nereflektuje kvalitu a šíři služeb poskytovaných žalobcem jeho členům, ale představuje finanční příspěvek členů žalobce na úhradu nákladů v úhrnu všech činností realizovaných žalobcem. Výše členského příspěvku je proto pro všechny členy žalobce stejná, bez ohledu na to, jaký rozsah služeb Hlavního počítače i celé sítě ten který člen využívá (tyto služby jsou přitom k dispozici všem členům žalobce), a rovněž tak i bez ohledu na kvalitu (rychlost) připojení k Hlavnímu počítači. Přitom důkazem pro uvedená tvrzení jsou podle žalobce jednak stanovy žalobce a dokument "Pravidla provozování sítě", a dále i svědecké výpovědi členů žalobce opatřené v daňovém řízení.
11. Ohledně možnosti aplikace v dané věci žalobcem citovaného rozsudku SDEU vydaného dne 29. 10. 2009 ve věci C-246/08 žalobce uvádí, že žalovaný v bodě [54] žalobou napadeného rozhodnutí učiněný poukaz na skutkové odlišnosti mezi danou věcí a věcí rozhodovanou SDEU je podle žalobce zcela nepatřičný. V žalobcem citované části odůvodnění rozsudku totiž Soudní dvůr EU provádí obecně platný výklad příslušného

práva EU, který nemůže být dotčen konkrétními skutkovými okolnostmi. Navíc názor žalovaného na možnost aplikace citovaného rozsudku SDEU v dané věci je podle žalobce nejednoznačný, a proto nesrozumitelný. Žalovaný totiž v bodě [54] žalobou napadeného rozhodnutí z citovaného rozsudku sám vychází a ve shodě s žalobcem konstatuje, že podle tohoto rozsudku „*pokud tedy činnost poskytovatele spočívá výlučně v plnění bez přímého protiplnění, neexistuje zdanitelný základ, a tato plnění tedy nepodléhají DPH.*“

12. Podle žalobce se vysvětlení žalovaného vůbec nijak nevypořádává s jeho výše předestřenou argumentací opřenu o judikaturu SDEU, kterou žalobce uplatnil v odvolacím řízení. Žalovaný přitom za důkaz existence přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a obdrženou protihodnotou, resp. za důkaz toho, že odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci, vydává okolnost veskrze formální povahy, jakou je označení platby členského příspěvku členem žalobce.
13. Žalovaný je dle žalobce přesvědčen, že žalobce předstíral činnost spolku za členské příspěvky, fakticky však poskytoval službu spočívající v umožnění internetového připojení za úplat. Podle žalobce je tato argumentace zcela nelogická, neboť žalovaný úplně opouští hlediska pro posouzení existence přímé souvislosti mezi úplatou a plněním uplatňovaná SDEU, a uchyluje se k argumentaci kruhem, pomocí které se snaží vyvozovat závěr, že členské příspěvky vybírané žalobcem představují tržby za služby internetového připojení právě proto, že žalovaný tyto tržby za členské příspěvky vydává.
14. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, který vychází ze závěrů rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43 ve věci spolku cyrilek net z. s. Podle žalobce uvedený rozsudek v dané věci nelze mechanicky aplikovat.
B 2. Členské příspěvky vybírané žalobcem jsou osvobozeny od DPH na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH.
15. Žalobce považuje za nesprávné závěry zdejšího soudu, že členské příspěvky vybírané žalobcem nemohou být osvobozeny od DPH na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH z toho důvodu, že fakticky vůbec nejsou členskými příspěvky, ale představují tržby za služby internetového připojení poskytované žalobcem svým členům.
16. Dle žalobce však skutečnosti i v případě, pokud by žalobce poskytoval svým členům protihodnotou členského příspěvku služby, které jsou předmětem daně dle ust. § 2 odst. 1 zákona o DPH, ještě z toho nevyplývá, že poskytování těchto služeb nemůže být osvobozeno od DPH na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH. Navíc žalovaný podle žalobce naprosto chybně vůbec nerozlišuje mezi ekonomickou činností ve smyslu ust. čl. 9 odst. 2 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ze dne 28. 11. 2006 (dále v textu jen jako "Směrnice") resp. ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH na straně jedné a podnikáním, jehož definiční znaky jsou uvedeny v ust. § 420 zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále v textu jen „Občanský zákoník“) na straně druhé. Právě uvedené potvrzuje dle žalobce i bod [10] žalobou napadeného rozhodnutí, kde v části nadepsané "Právní základ případu" žalovaný tvrdí, že „*ekonomická činnost je primárně definována v čl. 9 odst. 2 Směrnice a její vymezení se víceméně kryje s ustáleným obsahem pojmu podnikání, když stanoví, že ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání.*“

17. Existenci zmiňovaného rozdílu mezi ekonomickou činností a podnikáním potvrzuje, jak žalobce upozornil, i judikatura Soudního dvora EU: viz zejména rozsudek ze dne 4. 12. 1990, Van Tiem, C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 17, a výše uvedený rozsudek MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, bod 42). Jak Soudní dvůr konstatoval v bodě 26 rozsudku ze dne 12. 9. 2000, Komise v. Řecko (C-260/98, Recueil, s. I-6537), analýza definic pojmů osoba povinná k dani a hospodářská činnost jasně ukazuje rozsah působnosti pojmu hospodářská činnost a jeho objektivní povahu v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na její účel nebo výsledky (viz rovněž rozsudek ze dne 26. 3. 1987, Komise v. Nizozemsko, 235/85, Recueil, s. 1471, bod 8, jakož i v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 14. 2. 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 19, a ze dne 27. 11. 2003, Zita Modes, C-497/01, Recueil, s. I-14393, bod 38).
18. Uvedená analýza, jakož i analýza pojmů dodání zboží a poskytování služeb dle žalobce ve skutečnosti prokazují, že tyto pojmy, vymezující zdanitelná plnění ve smyslu šesté směrnice, mají všechny objektivní povahu a že se použijí bez ohledu na účel a výsledky dotýčných plnění (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. 1. 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 44).
19. Žalobce upozornil, že žalovaným učiněné závěry lze mít totiž za racionální pouze tehdy, pokud by se žalovanému podařilo prokázat, že činnost žalobce spočívající v poskytování služeb internetového připojení svým členům je dissimulací podnikání, jakožto činnosti provozované žalobcem za účelem dosahování zisku. Naproti tomu závěr o dissimulaci ekonomické činnosti žalobcem je podle žalobce naprosto nesmyslný, neboť s případnou aplikací osvobození členských příspěvků vybíraných žalobcem od DPH na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH se tento závěr nikterak nevylučuje. Žalobce přitom nikdy nepopíral ani nezastíral, že svým členům poskytuje souhrn služeb Hlavního počítače, a to protihodnotou vybraných členských příspěvků. Členské příspěvky vybírané žalobcem tudíž naplňují definici úplaty ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, a žalobce je podle citované právní úpravy osobou povinnou k dani, která poskytuje svým členům služby, které jsou předmětem DPH. Přitom právě uvedené ovšem nijak nevylučuje možnost osvobození od DPH na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH členských příspěvků vybíraných žalobcem, a to za předpokladu, že poskytováním služeb svým členům se žalobce nedopouští narušování hospodářské soutěže.
20. Žalobce uvedl, že nesmyslnost závěru o dissimulaci ekonomické činnosti žalobcem je dána tím, že ve svém důsledku tento závěr fakticky zcela popírá možnost osvobození od DPH členských příspěvků vybíraných spolky na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH; toto ustanovení by tak nebylo možné nikdy aplikovat (za pomoci úvahy, podle které, jelikož služby poskytované spolkem svým členům jsou protihodnotou členských příspěvků vybíraných spolkem, se fakticky o členské příspěvky vůbec nejedná).
21. Podle žalobce by tudíž žalovaný mohl po právu členské příspěvky vybírané žalobcem podrobit zdanění DPH buď tehdy, pokud by prokázal narušení hospodářské soutěže žalobcem (čímž by nebyl naplněn zákonný předpoklad pro osvobození členských příspěvků od DPH na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH), nebo tehdy, pokud by prokázal dissimulaci podnikatelské činnosti žalobcem. V dané věci ovšem žalovaný narušení hospodářské soutěže žalobcem nepochybně neprokázal a podle žalobce žalovaný neprokázal ani dissimulaci podnikatelské činnosti žalobcem, neboť neprokázal, že účelem činnosti žalobce je dosahování zisku, a navíc neprokázal ani subjektivní

stránku této případné dissimulace (tzn., že neprokázal úmysl, resp. vůli žalobce a jeho členů k zastírání případné podnikatelské činnosti žalobce).

22. Podle žalobce přitom není vůbec sporu o tom, že důkazní břemeno, jak ohledně prokázání případného narušení hospodářské soutěže žalobcem, tak i ohledně prokázání případné dissimulace podnikatelské činnosti žalobce, tížilo výlučně žalovaného, potažmo správce daně. Povinnost prokázat případnou dissimulaci podnikatelské činnosti žalobce ukládá žalovanému ust. § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přičemž žalovaný aplikuje ust. § 8 odst. 3 daňového řádu.
23. Na aplikaci ust. § 8 odst. 3 daňového řádu dopadá usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89. Z něho dle žalobce naprosto jednoznačně vyplývá, že k prokázání případné dissimulace podnikatelské činnosti žalobce byl žalovaný povinen prokázat objektivní i subjektivní stránku této případné dissimulace, přičemž aplikace ust. § 8 odst. 3 daňového řádu musí vycházet z prokázání skutečného, formálním úkonem zakrývaného stavu. Podle žalobce napadené rozhodnutí tento požadavek nespĺňuje; úvahy žalovaného ohledně objektivní a subjektivní stránky dissimulace se v něm navzájem prolínají a žalovaný tyto úvahy vrší bez jakékoliv logické návaznosti, přičemž vychází z chybné interpretace zisku jakožto jednoho ze základních ekonomických pojmů.

a) Prokázání účelu činnosti žalobce

24. Podle žalobce by žalovaný k obhajobě jím učiněných závěrů musel prokázat, že účelem činnosti žalobce je dosahování zisku, což ovšem žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí neprokázal. Podle žalobce je však naprosto nepochybné, že zůstatky peněžních prostředků na bankovních účtech existenci úmyslu žalobce k dosahování zisku neprokazují. Existence peněžních prostředků na jeho bankovních účtech je toliko elementárním dokladem toho, že žalobce hospodáří racionálně, neboť utratí méně peněz, než kolik jich vybere od svých členů na členských příspěvcích. Naopak v případě, pokud by žalobce utratil více peněz, než kolik jich vybere, nejednal by s péčí řádného hospodáře.

b) Prokázání subjektivní stránky údajné dissimulace podnikatelské činnosti žalobcem

25. Žalobce v odvolání poukazoval na skutečnost, že pasivní, resp. "konzumentský vztah" členů žalobce k jejich členství (tzn. spočívající zejména v tom, že značná část členů žalobce aktivně neparticipuje na volnočasových spolkových aktivitách žalobce) je v případě větších spolků naprosto obvyklý, přičemž o vůli žalobce k zastírání jeho spolkové činnosti tato okolnost nic nevyovídá. Žalovaný ovšem tuto argumentaci v žalobou napadeném rozhodnutí vůbec nereflektoval. Ohledně vůle samotného žalobce k zastírání jeho podnikatelské činnosti se přitom v žalobou napadeném rozhodnutí nic neuvádí. Avšak, jak již bylo rozebráno výše, podle judikatury Nejvyššího správního soudu při aplikaci ust. § 8 odst. 3 daňového řádu žalovaným je prokázání skutečné vůle žalobce k provozování podnikatelské činnosti (a zejména vůle žalobce k dosahování zisku), jakož i prokázání dissimulace této podnikatelské činnosti žalobcem bezpodmínečně nutné.
26. K subjektivní stránce případné dissimulace podnikatelské činnosti žalobce uvedl, že žalobce, resp. jeho zakladatelé, neměli nikdy v úmyslu se činností žalobce obohatit.

Motivem ke vzniku žalobce nebyla snaha o dosahování zisku, ale snaha několika nadšenců přiblížit širšímu okruhu lidí technologie, které v té době byly na trhu prakticky nedostupné. V té době zakladatelé žalobce ani nemohli předpokládat, že především díky shodě celé řady vnějších okolností se žalobce postupně rozroste až do dnešní podoby, kdy má tisíce členů a úspěšně hospodaří. Ovšem navzdory všem těmto okolnostem z důvodu absence úmyslu žalobce k dosahování zisku nelze z uvedeného vyvozovat závěr, že žalobce se dopouští zastírání své podnikatelské činnosti.

c) K dalším skutečnostem rozebíraným v žalobou napadeném rozhodnutí

27. Podle žalobce žalovaný tudíž neprokázal dissimulaci podnikatelské činnosti žalobcem, neboť neprokázal, že účelem činnosti žalobce je dosahování zisku, a neprokázal ani vůli žalobce a jeho členů k zastírání případné podnikatelské činnosti žalobce. Převážná část žalobou napadeného rozhodnutí se věnuje doložení závěru, že žalobce se chová jako podnikatel, z čehož má podle žalovaného vyplývat, že tudíž žalobce fakticky podnikatelem je. Podle žalobce je logika těchto úvah pouze zdánlivá, a tedy zavádějící, neboť za podnikatele lze po právu považovat pouze ten subjekt, jehož činnost naplňuje definiční znaky podnikání vymezené v ust. § 420 Občanského zákoníku. Žalobce zde má na mysli zejména účel činnosti spočívající v dosahování zisku, kterýžto účel činnosti žalobce ovšem žalovaný neprokázal.
28. Žalobce uvedl, že ze samotné okolnosti spočívající v tom, že žalobce stejně jako i další spolky se prezentují a vykonávají tutéž činnost jako subjekty z tzv. komerční sféry, ještě nelze bez dalšího vyvozovat závěr, že činnost žalobce je podnikáním. Nadto se žalobce nijak nesebeprezentuje formou reklamy. Případ z obce Stěžery, který je výjimkou a který žalovaný účelově vyzdvihuje, je ojedinělou aktivitou 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.
29. Další shodu mezi chováním žalobce a chováním podnikatelských subjektů spatřuje žalovaný v cenové politice žalobce, přičemž žalovaný nenašel rozdíly mezi cenovou politikou stanovenou žalobcem a nazvanou jím jako platba členského příspěvku, a cenovou politikou podnikatelských subjektů působících na trhu poskytování internetového připojení a nazvanou jimi cena. Podle žalobce i v tomto případě je z hlediska prokázání případné dissimulace podnikatelské činnosti žalobcem tato argumentace nepatřičná. Žalovaný přitom citovaný závěr učinil pouze na základě zjištění, že měsíční výše členského příspěvku vybíraného žalobcem se pohybuje na dolní hranici běžné ceny služby internetového připojení nabízené komerčními poskytovateli. Zcela účelově však žalovaný přehlíží, že členský příspěvek je stejný pro všechny členy, bez ohledu na stěžejní kvalitativní parametr utvářející na podnikatelském trhu cenu spočívající v rychlosti připojení ke komunitní síti, potažmo následně i rychlosti připojení komunitní sítě k internetu. Jak bylo v řízení prokázáno, tento kvalitativní cenotvorný

parametr zásadně kolísá. Přesto je členský příspěvek stejný pro všechny členy. Podobnost s komerční sférou v oblasti cenové politiky je tak zcela vyloučena.

III. Vyjádření žalovaného

K námitce: Neuznání nároku na odpočet daně:

30. Žalovaný konstatoval, že se k uvedené námitce vyjádřil v bodě 64 žalobou napadeného rozhodnutí. V tomto ohledu žalovaný uvedl, že argumentace žalobce je vnitřně rozporná, neboť žalobce na jedné straně tvrdí, že uvedená plnění mají povahu propagace či reklamy a na straně druhé po celé daňové řízení tvrdil, že reklamu vůbec nevyužíval. Z žádného důkazního prostředku navíc nevyplývá, že by se v případě plesů či jiné „zábavní produkce“ mělo jednat o reklamu. Například ani z pozvánek na plesy uvedených na internetových stránkách žalobce toto nevyplývá. Pozvánka na ples podle žalovaného svědčí spíše o reprezentačním charakteru plesu. Rovněž v případě pobytů na horách s plnou penzí a občerstvením pro rodiny s dětmi na setkání správců oblastí se podle žalovaného jedná zjevně o plnění související s reprezentací dle ust. § 72 odst. 4 zákona o DPH. Žalovaný navíc podotýká, že přestože žalobce požadoval přiznání nároku na odpočet daně z plnění souvisejících s pořádáním plesu či jiné „zábavní produkce“, ze spisu není zřejmé, že by žalobce odvedl daň na výstupu z těchto plnění na řádku č. 1 daňových přiznání, přičemž ani v podané žalobě se k této argumentaci žalovaného nijak nevyjadřuje. Pokud jde o závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku, č. j. 5 Afs 152/2004-55 ze dne 4. 8. 2005, tyto podle žalovaného nelze mechanicky aplikovat na zde posuzovaný případ, a to z důvodu odlišného skutkového stavu. Argumentuje-li žalobce tím, že plesy nebyly pořádány za účelem účasti konkrétní skupiny osob, tj. členů žalobce, či potencionálních členů, jedná se o argumentaci zjevně nepravdivou a účelovou, neboť v bodě 14 žaloby žalobce naopak argumentuje, že se v případě plnění souvisejících s organizováním plesu jedná o další plnění, která vedle poskytování služeb Hlavního počítače poskytuje svým členům jako protihodnotou členských příspěvků.
31. K námitce žalobce, že účelem plnění dle dokladů č. 246, 239, 266 a 267 (ke konkrétní specifikaci plnění dle dokladů viz bod 60 žalobou napadeného rozhodnutí), je propagace činnosti žalobce za účelem udržení a nábory nových členů, žalovaný konstatuje, že žalobce nijak konkrétně nespecifikuje, proč by zrovna uvedená plnění měla vést k nábory nových členů žalobce. Podle žalovaného se tak jedná pouze o ničím nepodložené tvrzení žalobce. Žalobce navíc v reakci na Seznámení výslovně uvedl, že reklamu nevyužívá (k tomu viz bod 64 žalobou napadeného rozhodnutí).
32. Jak navíc žalovaný přiléhavě uvedl v bodě 63 žalobou napadeného rozhodnutí k obdobné námitce, z dokazování vyplývá, že většina členů žalobce se o činnost spolku nezajímala, byla pasivní a na akcích a aktivitách žalobce se nepodílela a ani podílet nechtěla (k tomu viz body 44 a 45 žalobou napadeného rozhodnutí). K námitce žalobce, že v případě plnění dle dokladů č. 155, 25, 271, 280, 317, 3, 5, 7, 8, 73, 449, 16, 20, 56, 118, 140 a 141 (ke konkrétní specifikaci plnění dle dokladů viz bod 60 žalobou napadeného rozhodnutí), se jedná o plnění, která žalobce poskytuje svým členům jako protihodnotu členského příspěvku, přičemž členské příspěvky jsou podrobeny DPH, tudíž je dána přímá souvislost mezi uskutečněnými a přijatými plněními, žalovaný konstatuje, že se jedná o zcela nové skutkové tvrzení žalobce uplatněné až v řízení o žalobě. Zmíněná námitka je

tedy podle žalovaného nepřijatelná ve smyslu ust. § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

33. V případě, že by krajský soud shledal i přes výše uvedené námitku přípustnou, žalovaný konstatoval, že z žádného důkazního prostředku ani ze stanov žalobce výše uvedené tvrzení žalobce nevyplývá. Jak žalovaný uvedl v bodě 60 žalobou napadeného rozhodnutí, v případě plnění dle uvedených dokladů není zřejmá souvislost s ekonomickou činností žalobce. Jelikož žalobce podniká v oblasti poskytování internetového připojení, žalovaný neshledal žádnou, natož přímou a bezprostřední souvislost mezi přijatými zdanitelnými plněními, jako je pronájem rekreačních zařízení pro správce oblastí i s rodinami, organizování plesu, či jinými přijatými zdanitelnými plněními (pronájem Bungee trampolíny, rodeo býka, výčepných zařízení, nákup sportovního oblečení, aj.) s jedním či vícero uskutečněnými plněními, ze kterých žalobci vznikla povinnost přiznat daň (poskytování služby připojení k internetu). Žalovaný rovněž neshledal jejich souvislost s celkovou ekonomickou činností žalobce.

K námitce: Poskytování služeb není předmětem daně, neboť členské příspěvky nejsou úplatou za služby poskytované žalobcem jeho členům:

34. Žalovaný předně konstatoval, že uvedená otázka již byla pravomocně vyřešena krajským soudem v Rozsudku ve věci registrace k DPH. K žalobcem citovanému rozsudku SDEU ze dne 29. 10. 2009 ve věci C-246/08 žalovaný uvedl, že nezpochybňuje závěry, ke kterým SDEU v předmětném rozsudku dospěl. Ve zde posuzované věci nicméně ve smyslu zmíněného rozsudku SDEU existuje přímá souvislost mezi plněním na jedné straně a přímým protiplněním, tedy úplatou, na straně druhé (k tomu viz body 49 a 50 žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobce sice v této souvislosti namítá, že důkazem přímé souvislosti mezi plněním a protiplněním nemůže být formální označení platby členského příspěvku, neboť naprostá většina plateb jako „platba za internet“ označena nebyla, nicméně v tomto ohledu zcela přehlíží, že není podstatné, kolik takových plateb bylo v celkovém objemu označeno, ale právě, skutečnost, že pojem „internet“ či výrazně převyšoval pojem „členský příspěvek“. Žalobce taktéž z bodu 49 žalobou napadeného rozhodnutí rozporuje pouze zjištění ohledně identifikace plateb, nicméně již zcela ignoruje další skutečnosti, které žalovaný v této souvislosti uvedl. Do argumentace žalobce se tak například nehodí zjištění správce daně, že zřejmé byly i sankce za neplnění povinností člena žalobce. Pokud člen žalobce nezaplatil členský příspěvek, nebyl mu de facto umožněn přístup k internetu (k tomu viz bod 82 Rozhodnutí o registraci).
35. K námitce žalobce, že neexistuje příčinná souvislost mezi rozsahem úplaty a rozsahem poskytovaného plnění, se žalovaný rovněž vyjádřil v bodě 54 žalobou napadeného rozhodnutí, na který tímto odkazuje. Skutečnost, že výše členského příspěvku byla pro všechny členy stejná bez ohledu na rychlost připojení, nemá dle žalovaného vliv na existenci přímé souvislosti mezi plněním na jedné straně a přímým protiplněním, tedy úplatou, na druhé straně, neboť cenová politika je interní záležitostí daňového subjektu a parametr rychlosti připojení je jedním, nikoliv jediným, kritériem pro kalkulaci výsledné ceny (k tomu viz bod 42 žalobou napadeného rozhodnutí). Rovněž skutečnost, že v členském příspěvku není žádná diferenciacce podle toho, jaký rozsah služeb člen využívá, nemá vliv na existenci přímé souvislosti mezi plněním na jedné straně a přímým protiplněním. Skutečnost, že ve zde posuzované věci existuje příčinná souvislost mezi rozsahem úplaty a rozsahem poskytovaného plnění ostatně potvrdil i krajský soud v bodě 116 Rozsudku ve věci registrace k DPH.

36. Podle žalovaného je případ posuzovaný Krajským soudem v Brně v rozsudku cyrilek.net 2 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. Na základě rozsáhlého dokazování dospěl žalovaný k závěru, že předmětná uskutečněná plnění jsou předmětem daně dle ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, neboť jde o poskytnutí služby (připojení k internetu) za úplatu (poplatek maskovaný jako členský příspěvek) osobou povinnou k dani (viz definice v ust. § 5 odst. 1 zákona o DPH) v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku dle ust. § 9 zákona o DPH (k tomu viz bod 49 žalobou napadeného rozhodnutí a bod 120 Rozsudku ve věci registrace k DPH).

K námitce: Poskytování služeb sice je předmětem daně, ale členské příspěvky jsou osvobozeny od DPH dle ust. § 61 písm. a) ZDPH:

37. K uvedené námitce žalovaný konstatoval, že argumentace žalobce je vnitřně rozporná. V první části žaloby totiž žalobce tvrdí, že „poskytování služeb Hlavního počítače žalobcem svým členům není vůbec předmětem DPH ve smyslu ust. § 2 písm. b) zákona o DPH“ (viz bod 26 žaloby), aby následně uvedl: „Žalobce přitom nikdy nepopíral ani nezastíral, že svým členům poskytuje souhrn služeb Hlavního počítače, a to protihodnotou vybraných členských příspěvků. Členské příspěvky vybírané žalobcem tudíž naplňují definici úplaty ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, a žalobce je podle citované právní úpravy osobou povinnou k dani, která poskytuje svým členům služby, které jsou předmětem DPH. (bod 50 žaloby).“

38. K námitce žalobce, že žalovaný vydává vznik předmětu daně za okolnost vylučující aplikaci osvobození od daně, žalovaný konstatuje, že na žádném místě v žalobou napadeném rozhodnutí tuto skutečnost netvrdil. Ze strany žalobce se jedná pouze o účelovou dezinterpretaci. Jak žalovaný uvedl v bodě 55 žalobou napadeného rozhodnutí, žalobce neprokázal svá tvrzení o tom, že se v případě členských příspěvků jedná o osvobozená plnění ve smyslu ust. § 61 písm. a) zákona o DPH. V posuzovaném případě bylo podstatné, že žalovaný na základě rozsáhlého dokazování uzavřel, že žalobce výběrem členských příspěvků zastíral skutečný stav, neboť úhrada členských příspěvků odpovídala úplatám za poskytnutí internetového připojení. V případě činnosti žalobce se tak nejedná o poskytování služby jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy spolku, ale o poskytování služeb za úplatu, čímž není naplněna první podmínka pro uplatnění osvobození od daně ve smyslu ust. § 61 písm. a) zákona o DPH (k tomu viz bod 122 žalobou napadeného rozhodnutí). Podle žalovaného se žalobce chová jako běžný komerční poskytovatel internetového připojení, tedy jako komerční subjekt, který vykonává ekonomickou činnost dle ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH, neboť soustavně poskytuje službu internetového připojení za úplatu, což představuje ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH zdanitelné plnění dle ust. § 2 odst. 2 zákona o DPH. Jelikož žalobce nesplnil svoji povinnost přiznat daň za uskutečněná zdanitelná plnění tak, jak stanovuje zákon o DPH, byl žalobci v souladu se zákonem vyměřen základ daně a daň na řádku 1 daňových přiznání. Závěr žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí tedy nebyl postaven pouze na tom, že služby poskytované žalobcem jsou předmětem daně, jak se snaží žalobce nyní soudu účelově tvrdit, ale naopak, že se „nejedná o poskytování služby jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy spolku dle ust. § 61 písm. a) zákona o DPH, ale fakticky se jedná o poskytování služeb (internetového připojení) za úplatu, které je zdanitelným plněním dle ust. § 2 odst. 2 zákona o DPH“

39. K námitce žalobce, že žalovaný nerozlišuje mezi ekonomickou činností a podnikáním, žalovaný konstatuje, že jak uvedl v bodě 75 žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný nikdy nerozporoval, že žalobce je zapsaným spolkem. V bodě 49 žalobou napadeného rozhodnutí však žalovaný připomněl, že pro daňové účely je dle ust. § 8 odst. 3 daňového řádu třeba brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu (k tomu viz bod 17 žalobou napadeného rozhodnutí), tj. že z provedení dokazování vyplývá, že platby členů žalobci formálně označované jako „členské příspěvky“ jsou ve skutečnosti úplatou za protiplnění ve formě poskytování internetového připojení, přičemž ve skutečnosti se nejedná o platby členských příspěvků, ale o platby za službu ve formě internetového připojení, která je zdanitelným plněním ve smyslu ust. § 2 odst. 2 zákona o DPH. V bodě 95 žalobou napadeného rozhodnutí dále žalovaný doplnil, že nebylo povinností správce daně, aby prokázal, že je žalobce podnikatelem ve smyslu Občanského zákoníku, neboť z pohledu DPH je pro posouzení činnosti žalobce podstatné pouze to, zda žalobce vykonává ekonomickou činnost dle ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH (v tomto případě poskytuje službu za úplatu, která je zdanitelným plněním ve smyslu ust. § 2 odst. 2 zákona o DPH), a je tedy osobou povinnou k dani ve smyslu ust. § 5 odst. 1 zákona o DPH. Skutečnost, že pro prokázání skutečné povahy činnosti spolku není potřeba, aby správce daně prokázal, že je spolek podnikatelem ve smyslu Občanského zákoníku, vyplývá i z bodu 51 rozsudku Krajského soudu v Brně cyrilek.net 2, ve kterém Krajský soud v Brně uvedl: *„Podobně jako žalovaný považuje soud za podstatné, že žalobce uskutečňoval v rámci své činnosti zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH; poskytování internetových služeb za úplatu spadá pod dané ustanovení, kdy je není možné považovat za protihodnotu členského příspěvku v pravém slova smyslu, protože žalobce nemusel nutně naplňovat všechny znaky podnikatele (např. přerozdělení zisku)“*.
40. K námitce žalobce, že žalovaný neprokázal dissimulaci podnikatelské činnosti žalobcem, neboť neprokázal, že účelem činnosti žalobce je dosahování zisku a neprokázal ani subjektivní stránku dissimulace ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 73/2004-89 ze dne 3. 4. 2007, tj. úmysl žalobce a jeho členů k zastírání podnikatelské činnosti, žalovaný konstatoval, že správce daně ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 73/2004-89 ze dne 3. 4. 2007, nebyl povinen prokázat dissimulaci podnikatelské činnosti žalobce, ale naopak dissimulaci právního úkonu. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 73/2004-89 ze dne 03. 04. 2007, vyplývá, že *„O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost.“* V posuzovaném případě bylo zjištěno, že většina členů žalobce neměla zájem o běžný spolkový život a vstoupila do spolku za účelem získání internetových služeb, a nikoliv za účelem dosažení cílů spolku, o kterých neměla většina povědomí (k tomu viz bod 79 žalobou napadeného rozhodnutí). V tomto ohledu žalovaný prokázal, že žalobce výběrem členských příspěvků zastíral skutečný stav, neboť úhrada členských příspěvků odpovídala úplatám za poskytnutí internetového připojení. V tomto ohledu žalovaný odkázal na bod 17 rozsudku cyrilek.net 1, ve kterém krajský soud ke skutkově obdobnému případu uvedl: *„Členové spolku poskytovali žalobci „členské příspěvky“, čímž však formální právní stav zastíral skutečný stav a lišil se od něho. Členové spolku platbou členských příspěvků předstírali (simulovali) účast ve spolku, ač fakticky členy spolku být nechťeli, a zastírali tím úkon, který ve skutečnosti chtěli (poskytnutí internetového připojení za úplatu). Pro daňové účely je dle § 8*

odst. 3 daňového řádu je třeba brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu, tedy že ubrazené platby jsou platbami za poskytnutí služby (připojení k internetu). Otázka soudní vymahatelnosti ubrazených poplatků není v této souvislosti rozhodující. Stejně tak není podstatné, jaké výzvy zasílal správce daně žalobci v rámci zcela jiného řízení (v rámci řízení o dani z příjmů právnických osob).“

41. K faktické ziskovosti činnosti žalobce žalovaný sdělil, že výše členského příspěvku byla nastavena tak, aby činnost byla pro žalobce zisková. Tomu ostatně odpovídá i skutečnost, že stanovená výše členského poplatku ve výši 290 Kč se pohybovala na dolní hranici cen komerčních poskytovatelů internetového připojení, jejichž plnění byla nadto zatížena DPH (k tomu viz bod 42 žalobou napadeného rozhodnutí). Při ověřování způsobu nakládání s členskými příspěvky zároveň nebylo prokázáno, že veškerý výtěžek z činnosti žalobce byl použit na úhradu vynaložených nákladů, na budování infrastruktury a její údržbu a upgrade, jak se snaží tvrdit žalobce, neboť bylo zjištěno, že žalobce dosahoval kladných hospodářských výsledků přesahujících 1 milion Kč a na bankovních účtech si ponechával zůstatky ve výši několika milionů Kč (k tomu viz bod 77 žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobce sice v této souvislosti namítá, že zisk je definován jako rozdíl mezi výnosy a náklady, který musí mít konkrétního beneficienta, nicméně s touto definicí nemůže žalovaný souhlasit. V případě, že by platila premisa žalobce, že podnikáním je pouze činnost, u které je zisk rozdělován konkrétním beneficientům, řada podnikatelů by v průběhu své podnikatelské činnosti tuto podmínku vůbec nesplňovala. V tomto ohledu žalobce patrně záměrně přehlíží, že provozování činnosti za účelem dosahování zisku nespočívá v následném rozdělování tohoto zisku, ale naopak v nastavení ekonomické činnosti tak, aby zisku bylo dosahováno. V průběhu dokazování přitom bylo zjištěno, že činnost žalobce byla nastavena tak, aby zisku dosahoval (k tomu viz výše).
42. Žalovaný dále žalobci nepřisvědčil v tom, že by se žalovaný nezabýval „subjektivní stránkou“ dissimulace ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 73/2004-89 ze dne 3. 4. 2007, tj. úmyslem žalobce a jeho členů k zastírání podnikatelské činnosti, jak tvrdí žalobce. K tomu uvedl, že dissimulace právního jednání nemá objektivní a subjektivní stránku, jak tvrdí žalobce, ale pouze tzv. simulované, tj. předstírané právní jednání a dissimulované, tj. ve skutečnosti chtěné právní jednání. V tomto ohledu žalovaný odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 73/2004-89 ze dne 3. 4. 2007. Nejvyšší správní soud doplnil, že *„Je třeba naopak trvat na tom, že zkoumání vůle daňového subjektu a projevu jeho vůle je pro posouzení možné aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu na zkoumaný právní úkon naprosto nezbytné.“* K obdobnému závěru dospěl rovněž Krajský soud v Brně ve svém rozsudku, č. j. 29 A 54/2019-85 ze dne 25. 9. 2019, ve kterém zamítl žalobu žalobce na ochranu před nečinností žalovaného v odvolacím řízení obnoveném po rozsudku, č. j. 31 Af 54/2016-123 ze dne 26. 4. 2018.
43. 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 naprosto nezbytné, jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve výše zmíněném usnesení. Žalovaný se přitom zkoumáním vůle žalobce a jeho členů (tj. například zkoumáním toho, jak se žalobce sám na veřejnosti prezentuje, či jak jeho činnost vnímají

jeho členové), velmi podrobně zabýval při dokazování v řízení o registraci žalobce k DPH, jak vyplývá z bodů 38 až 47 žalobou napadeného rozhodnutí.

K námitce: Irelevantní zjištění žalovaného:

44. K námitce žalobce, že z toho, jak se žalobce prezentuje, nelze vyvozovat, že je činnost žalobce podnikáním, žalovaný opakoval, že z pohledu DPH je pro posouzení činnosti žalobce podstatné pouze to, zda žalobce vykonává ekonomickou činnost dle ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH (v podobě poskytování služeb za úplatu, které jsou zdanitelným plněním dle ust. § 2 odst. 2 zákona o DPH) a je tedy osobou povinnou k dani ve smyslu ust. § 5 odst. 1 zákona o DPH, nikoli zda je podnikatelem ve smyslu Občanského zákoníku.
45. K námitce žalobce, že se formou reklamy neprezentuje a že se v případě obce Stěžery jednalo pouze o soukromou akci správce oblasti pana P. Ž., která nebyla schválena výkonným výborem žalobce, žalovaný konstatoval, že se jedná o pouze o ničím nepodložené tvrzení žalobce, se kterým přichází až nyní v řízení o žalobě. Ostatně žalobce ani nijak blíže nedokládá, že by prezentace žalobce vůči veřejnosti měla podléhat předchozímu schválení výkonným výborem žalobce. Jak žalovaný uvedl v bodě 39 žalobou napadeného rozhodnutí, při místním šetření v části Hradec Králové – Stěžery, kde byla dokončována výstavba nových bytových domů v ulici Višňová, bylo při porovnání plakátu korporace SPCom (umístěném taktéž v místě této nové bytové výstavby) zjištěno, že žalobce zvolil totožný způsob zviditelnění se, jaký použil komerční subjekt poskytující komerčně internetové připojení (korporace SPCom). Žalovaný tedy nenašel rozdíly mezi prezentací žalobce a prezentací korporace SPCom ve shodném místě a čase. Žalovaný je toho názoru, že informace typu „zažijte rychlejší a svobodnější síť, připojení nejmodernějšími technologiemi, nadprůměrná rychlost sítě...“ uvedené na plakátu žalobce jsou pro běžného občana informacemi o připojení k internetu, a nikoliv o zapojení se do spolkové činnosti. Dle žalovaného je zřejmé, že prezentace žalobce v nové výstavbě je koncipována jako produkt prodeje služby, a nikoliv jako získávání či nábor nových členů spolku (k tomu viz bod 40 Rozhodnutí o registraci). V prezentaci žalobce a komerčního poskytovatele internetového připojení (korporace SPCom) se nachází i další totožnost. Jedná se o možnost využití služeb první měsíc zdarma. Tato skutečnost sice není explicitně uvedena v plakátu žalobce oproti jednoznačnému vyjádření této skutečnosti v plakátu korporace SPCom, ovšem v doložené tehdejší evidenci člena žalobce je uvedeno, že „Členství (připojení do sítě) je do konce prvního měsíce zdarma.“
46. Žalobce navíc patrně záměrně přehlíží, že reklama žalobce v části Hradec Králové – Stěžery, nebyla jedinou skutečností, kterou žalovaný v souvislosti se zkoumáním prezentace žalobce vůči veřejnosti zmínil. V tomto ohledu žalovaný v bodě 39 dále uvedl, že internetové stránky žalobce svou strukturou a charakterem nesvědčí obvyklým webovým stránkám spolků. Podle žalovaného nejsou pro webové stránky spolků obvyklé na stránkách žalobce uvedené exaktně a explicitně stanovené informace stran provozu infolinky s provozní (či dle žalovaného lépe „pracovní“) dobou 9 až 17 hod. Z otisku webových stránek dle žalovaného jednoznačně vyplynulo, že žalobce nabízí své služby internetového připojení široké veřejnosti, nikoliv spolkovou činnost jako takovou, tedy postupuje v rozporu s tím, co o sobě sám tvrdí (viz bod 38 Rozhodnutí o registraci). Rovněž na facebookových stránkách žalobce není naplňován cíl či poslání žalobce (viz bod 123 Rozhodnutí o registraci).

47. Žalobci dále nelze dle žalovaného přisvědčit v tom, že by pro prokázání dissimulace činnosti žalobce bylo nepodstatné, zda výše „členského poplatku“ koresponduje s cenami komerčních poskytovatelů služby připojení k internetové síti v oblastech, které pokrývá i žalobce. Podle žalovaného se naopak jedná o jeden z aspektů, který umožňuje posoudit skutečnou povahu činnosti žalobce.
48. Žalovaný shrnul, že skutečnosti, které žalovaný zkoumal při dokazování v řízení o odvolání proti rozhodnutí o registraci žalobce k DPH (k tomu viz body 38 až 47 žalobou napadeného rozhodnutí a bod 115 Rozsudku ve věci registrace k DPH, ve kterém krajský soud nepřisvědčil obdobné námitce žalobce), jsou relevantní pro posouzení skutečné povahy činnosti žalobce ve smyslu ust. § 8 odst. 3 daňového řádu a pro závěr žalovaného o tom, že se žalobce ve skutečnosti chová jako běžný komerční poskytovatel internetového připojení, tedy jako komerční subjekt, který vykonává ekonomickou činnost dle ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH, neboť soustavně poskytuje službu internetového připojení za úplatu, což představuje ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH zdanitelné plnění dle ust. § 2 odst. 2 této právní úpravy.

IV. Replika žalobce a doplnění žalobní argumentace

49. S přihlédnutím k rozsudku Nejvyššího správního soudu vydanému dne 4. 4. 2023 pod č. j. 7 Afs 165/2022-46 a k usnesení Ústavního soudu vydanému dne 20. 6. 2023 pod sp. zn. I. ÚS 1469/23 žalobce k uvedeným závěrům uvedl v replice následující argumentaci.
50. Podle žalobce rozsudek NSS 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 NSS uvádí, že tento pojem je širší pojem než podnikání, jehož účelem je vždy dosahování zisku. Na rozdíl od podnikání proto účelem výdělečné činnosti nemusí být nutně 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).
51. Podle žalobce proto provozování výdělečné činnosti spolkem v podobě 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 DPH na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH. Podle žalobce přitom tomuto závěru dávají za pravdu rozsudek NSS, tak i Usnesení ÚS, když otázce generování zisku žalobcem (tj. otázce posouzení dissimulace podnikatelské činnosti žalobcem) obě tato rozhodnutí přikládají zásadní význam. Usnesení ÚS dokonce zodpovězení této otázky v dané věci považuje za klíčové (viz bod 10. tohoto usnesení). Podle žalobce přitom z uvedeného vyplývá, že bez zodpovězení otázky případného ziskového účelu činnosti žalobce nemá vůbec smysl zabývat se subjektivní stránkou údajné dissimulace činnosti žalobce, tzn. zejména otázkami, jakým způsobem vnímali činnost žalobce členové žalobce a okolí žalobce. Podle žalobce se však žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí i ve Vyjádření soustředil právě převážně na otázky související s prokazováním subjektivní stránky údajné dissimulace podnikatelské činnosti žalobcem. Ovšem podle žalobce z rozsudku NSS vyplývá, že rozhodnutí o osvobození členských příspěvků vybíraných žalobcem od DPH

dle ust. § 61 písm. a) zákona o DPH nelze opřít o srovnání vnějších projevů činnosti žalobce s jinými spolky či podnikatelskými subjekty. Proto je např. nepatřičná i rozsáhlá argumentace žalovaného opírající se o rozsudek Krajského soudu v Brně vydaný dne 25. 4. 2019 pod č. j. Af 18/2017-43 ve věci spolku cyrilek.net z. s., o rozsudek Krajského soudu v Brně vydaný dne 26. 10. 2021 pod č. j. 31 Af 60/2020-82 ve věci spolku Nová Morava, z.s. za rozvoj jižní Moravy a o rozsudek Krajského soudu v Brně vydaný dne 3. 6. 2019 pod č. j. 50 Cm 65/2017-566 ve věci spolku Oslavany.NET. Argumentace žalovaného se zakládá na jeho chybném výkladu elementární ekonomické, resp. účetní kategorie, kterou představuje pojem zisku. Žalobce nesouhlasil s tím, že ziskový účel činnosti žalobce dokládají kladné zůstatky peněžních prostředků na jeho bankovních účtech (srov. viz bod [34] Vyjádření), a to bez ohledu na jejich výši. Zisk je dle jeho názoru totiž exaktně definovanou účetní kategorií, která je naprosto nezávislá na výši aktiv, tj. mimo jiné na výši zůstatků peněžních prostředků na bankovních účtech žalobce) (viz body [61] a [63] žaloby). Podle žalobce proto tvrzení žalovaného, že peněžní prostředky na bankovních účtech daňového subjektu (žalobce) dokládají ziskový účel jeho činnosti, je stejně nesmyslné jako tvrzení, že důkazem ziskového účelu činnosti daňového subjektu (žalobce) je skutečnost, že daňový subjekt (žalobce) vlastní např. nemovitost nebo automobil. V takovém případě by totiž za podnikatele nebylo možné považovat jakýkoli nemajetný daňový subjekt, byť by fakticky podnikal. Podle žalobce proto zjištění žalovaného, že žalobce vykazoval kladné zůstatky na jeho bankovních účtech ve výši srovnatelné s podnikatelskými subjekty (viz bod [77] žalobou napadeného rozhodnutí), ještě nijak nedokládá, že žalobce je de facto podnikatel. Ve skutečnosti toto zjištění pouze vypovídá o zodpovědném hospodaření žalobce (viz bod [64] žaloby). Podle účetních předpisů přitom členské příspěvky vybírané spolkem jsou součástí výnosů spolku, a tedy vstupují do zisku dosahovaného spolkem. Podle žalobce ovšem žalovaný nijak neprokázal, že by žalobce rozděloval zisk mezi své vybrané členy.

52. V doplnění žaloby žalobce namítal marné uplynutí lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období únor 2013 až červen 2016 a žádal soud, aby tuto prekluzi ve smyslu ust. § 148 daňového řádu přezkoumal z úřední povinnosti. Svoje názory pak podrobně rozvedl, přičemž uvedené časové období rozdělil do čtyř úseků – zdaňovací obdob 2 až 5/2013, zdaňovací období 6/2013 až 1/2016, zdaňovací období 5/2015 a 7/2015 a konečně zdaňovací období 2/2016 až 6/2016.

V. Jednání před soudem

53. Při nařízeném jednání shrnul zástupce žalobce podstatné momenty projednávané věci. Uvedl, že je srozuměn s rozsudkem Nejvyššího správního soudu dotýkajícím se otázky jeho registrace k dani z přidané hodnoty. Zdůraznil, že se žalobce choval jako spolek a sama skutečnost, že vlastní určitý majetek, nutně neznamená, že by dosahoval zisku. Spolek shromažďoval členské příspěvky, aby mohl uspokojovat potřeby svých členů, to ostatně zákon o DPH předpokládá. V projednávané věci mělo být dle názoru žalobce aplikováno ust. § 61 zákona o DPH, dle něhož je takové plnění osvobozeno. Vyslovil naději, že krajský soud uzavře, že jeho činnost lze považovat za spolkovou. V závěrečném návrhu pak zástupce žalobce vznesl námitku prekluze.
54. Pověřená pracovnice žalovaného zdůraznila, že všechny námitky žalobce byly v písemném vyjádření dostatečně vypořádány. Odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu dotýkající se otázky registrace žalobce k dani z přidané hodnoty.

Nesouhlasila s názorem žalobce, že v projednávané věci došlo k prekluzi práva daň vyměřit, neboť v daném případě by mělo dojít k aplikaci ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, dle něhož lhůta neběžela po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně.

VI. Další vyjádření žalovaného a žalobce

55. Žalovaný k otázce prekluze práva daň vyměřit demonstroval výpočet lhůty pro stanovení daně na nejstarším ze zdaňovacích období, tj. únoru 2013, s tím, že tento výpočet lze analogicky vztáhnout i na následující zdaňovací období:

- počátek lhůty dle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu (uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání): 25. 3. 2013
- první přerušení lhůty dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu: 10. 3. 2016 (doručení výzvy k podání řádného daňového přiznání)
- druhé přerušení lhůty dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu: 23. 3. 2016 (podání řádného daňového přiznání)
- lhůta po druhém přerušení běžela od 23. 3. 2016 do 30. 10. 2016, tj. 222 dní
- první stavění lhůty dle ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu: od 31. 10. 2016 do 31. 5. 2018 (tj. ode dne zahájení řízení o žalobě vedené pod sp. zn. 31 Af 54/2016 týkající se původního rozhodnutí o odvolání ve věci registrace žalobce k DPH až do dne pravomocného skončení řízení)
- druhé stavění lhůty dle ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu: od 15. 12. 2017 do 19. 1. 2020 (tj. ode dne zahájení řízení o žalobě vedené pod sp. zn. 31 Af 56/2017 týkající se původního rozhodnutí o odvolání ve věci platebních výměrů na DPH za předmětná zdaňovací období až do dne pravomocného skončení řízení)
- lhůta byla stavěna od 31. 10. 2016 do 19. 1. 2020, tj. 1176 dní
- lhůta dále běžela od 20. 1. 2020 do 16. 6. 2020, tj. 149 dní
- třetí stavění lhůty dle ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu: od 17. 6. 2020 do 27. 6. 2022 (tj. ode dne zahájení řízení o žalobě vedené pod sp. zn. 31 Af 20/2020 týkající se nového rozhodnutí o odvolání ve věci registrace žalobce k DPH až do dne pravomocného skončení řízení)
- lhůta byla stavěna od 17. 6. 2020 do 27. 6. 2022, tj. 741 dní
- lhůta dále běžela od 28. 6. 2022 do 31. 7. 2022, tj. 34 dní
- datum oznámení žalobou napadeného rozhodnutí: 31. 7. 2022
- celková doba běhu lhůty od 23. 3. 2016 do 31. 7. 2022: 405 dní
- celková doba stavění lhůty od 23. 3. 2016 do 31. 7. 2022: 1 917 dní.

56. Z výše uvedeného žalovaný dovodil, že v den oznámení žalobou napadeného rozhodnutí (31. 7. 2022) zbývalo ještě 690 dní ze lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období únor 2013, když dosud uběhlo pouze 405 dní z této lhůty. K samotnému výpočtu lhůty pro stanovení daně žalovaný uvedl, že na běh lhůty pro stanovení DPH za předmětná zdaňovací období měla vliv i obě soudní řízení ve věci registrace žalobce v DPH (sp. zn. 31 Af 54/2016 a sp. zn. 31 Af 20/2020) ve smyslu ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

57. K výpočtu lhůty pro stanovení daně žalovaný poznamenal, že žalobce nesprávně považuje za skutečnost přerušující běh lhůty pro stanovení daně dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu pouze oznámení výzvy k podání řádného daňového přiznání, když další skutečností, která lhůtu pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 odst. 3 daňového řádu znovu přerušila, je podání řádného daňového přiznání.

58. Žalobce v reakci na závěry žalovaného konstatoval, že považuje za podstatné, že všechna prvostupňová rozhodnutí o stanovení daně byla vydána v době probíhajícího soudního řízení ve věci registrace žalobce k DPH vedeného pod sp. zn. 31 Af 54/2016. Přitom při

vydání rozhodnutí o stanovení daně se správce daně ani žalovaný na probíhající soudní řízení ve věci registrace žalobce k DPH neohlíželi. Pokud by správce daně potažmo žalovaný byli ve svých úvahách konzistentní, za předpokladu, že by skutečně usilovali o naplnění zákonného cíle správy daní, kterým je správné stanovení daně, potom by s vydáním rozhodnutí o stanovení daně museli vyčkat na soudní verdikt ve věci registrace žalobce k DPH. Podle žalobce otázka postavení žalobce coby plátce DPH ve vztahu k otázce správného stanovení daňové povinnosti žalobce k DPH představuje otázku předběžnou ve smyslu ust. § 99 daňového řádu.

VII. Přezkoumání věci krajským soudem

59. 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.
60. Z průběhu daňového řízení lze seznat, že daná věc je před zdejší soudem projednávána již podruhé, neboť původní rozhodnutí žalovaného o DPH za předmětná zdaňovací období byla zrušena rozsudkem zdejšího soudu ze dne 20. 12. 2019, č. j. 31 Af 56/2017 – 152 pro nepřezkoumatelnost. Žalovanému bylo v nově otevřeném odvolacím řízení uloženo, aby provedl podrobnou analýzu činnosti žalobce a svůj konečný názor pak podložil dostatečným množstvím důkazních prostředků a to hlavně výpovědí svědků, tedy členů spolku, jichž je řádově několik tisíc. Žalovaný považoval pro posouzení dané věci za stěžejní otázku, zda předmětná uskutečnění plnění jsou předmětem daně ve smyslu ust. § 2 zákona o DPH, dále zda se v daném případě jedná o osvobození od daně dle ust. § 61 zákona o DPH a konečně i posouzení, zda má žalobce nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona o DPH.
61. 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 nastolena po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby.
62. 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 podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání tohoto tvrzení, k oznámení rozhodnutí o stanovení daně nebo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku nebo oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Ve smyslu ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu pak lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.

A) Vyměření DPH za zdaňovací období únor 2013 až květen 2013

63. Z obsahu správního spisu krajský soud seznal, že žalobce byl k podání řádného daňového přiznání vyzván, když výzvy mu byly doručeny dne 10. 3. 2016, 21. 4. 2016, 16. 5. 2016 a 2. 6. 2016. Je tak zřejmé, že ve smyslu ust. § 148 odst. 3 počala lhůta pro stanovení daně běžet v délce tří let znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn a její běh by byl ukončen v uvedených datech v roce 2019. Správce daně vydal ve věci platební výměry k datu 20. 12. 2016, žaloba proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti těmto platebním výměrům byla k soudu doručena dne 15. 12. 2017. Jelikož platební výměr ani rozhodnutí o odvolání nebyly vydány v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, nemohla být prekluzivní lhůta prodloužena ve smyslu ust. § 148 odst. 2 daňového řádu o 1 rok. Podáním žaloby ke krajskému soudu došlo v souladu s ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu ke stavení lhůty, která po dobu soudního řízení neběžela, její běh byl obnoven doručením rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 31 Af 56/2017 dne 19. 1. 2020. Od tohoto data se pak pro jednotlivá zdaňovací období přičítá doba stavení lhůty v délce 450 dnů, 492 dnů, 517 dnů a 534 dnů, takže posunutý konec prekluzivní lhůty připadl na 13. 4. 2021, 25. 5. 2021, 19. 6. 2021 a 6. 7. 2021. Pokud napadené rozhodnutí dotýkající se vyměření DPH za předmětná zdaňovací období bylo žalobci doručeno k datu 31. 7. 2022, stalo se tak po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

B) Vyměření DPH za zdaňovací období červen 2013 až leden 2016

64. Z průběhu daňového řízení za předmětná zdaňovací období vyplynulo, že žalobce byl správcem daně vyzván výzvou doručenou dne 23. 6. 2016 k podání daňových přiznání k dani z přidané hodnoty. Tímto úkonem došlo ve smyslu ust. § 148 odst. 3 daňového řádu k běhu nové tříleté lhůty, jejíž běh by byl ukončen k datu 23. 6. 2019. Správce daně vydal ve věci platební výměry k datu 20. 12. 2016, žaloba proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti těmto platebním výměrům byla k soudu doručena dne 15. 12. 2017. Jelikož platební výměr ani rozhodnutí o odvolání nebyly vydány v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, nemohla být prekluzivní lhůta prodloužena ve smyslu ust. § 148 odst. 2 daňového řádu o 1 rok. Podáním žaloby ke krajskému soudu došlo v souladu s ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu ke stavení lhůty, která po dobu soudního řízení neběžela (tedy 555 dnů), její běh byl obnoven doručením rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 31 Af 56/2017 dne 19. 1. 2020. K tomuto datu se pak přičítá doba stavení lhůty v délce 555 dnů, takže posunutý konec prekluzivní lhůty připadl na 27. 7. 2021. Pokud napadené rozhodnutí dotýkající se vyměření DPH za předmětná zdaňovací období bylo žalobci doručeno k datu 31. 7. 2022, stalo se tak po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

C) Vyměření DPH za zdaňovací období květen 2015 a červenec 2015

65. V těchto dvou zdaňovacích obdobích došlo nad rámec skutkových okolností shora uvedených pod písmenem B) k dalšímu úkonu provedenému žalobcem v podobě dvou dodatečných daňových přiznání. Tím došlo k naplnění podmínek daných ust. § 148 odst. 2 písm. a), takže došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok. Lhůta pro stanovení daně tedy uběhla k datu 27. 7. 2022. Pokud napadené rozhodnutí dotýkající se vyměření DPH za předmětná zdaňovací období bylo žalobci doručeno k datu 31. 7. 2022, stalo se tak po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

D) Vyměření DPH za zdaňovací období únor 2016 až červen 2016

66. Krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že žalobce podal včas za předmětná zdaňovací období řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty. Prekluzivní lhůtu pro vyměření této daně upravuje ust. § 148 odst. 1 daňového řádu, dle něhož nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Tato lhůta počala běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, tedy v projednávané věci dnem 25. 3. 2016, 25. 4. 2016, 25. 5. 2016, 25. 6. 2016 a 25. 7. 2016 a skončila v uvedených datech v roce 2019. Správce daně vydal ve věci platební výměry k datu 20. 12. 2016, žaloba proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti těmto platebním výměrům byla k soudu doručena dne 15. 12. 2017. Jelikož platební výměr ani rozhodnutí o odvolání nebyly vydány v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, nemohla být prekluzivní lhůta prodloužena ve smyslu ust. § 148 odst. 2 daňového řádu o 1 rok. Podáním žaloby ke krajskému soudu došlo v souladu s ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu ke stavení lhůty, která po dobu soudního řízení neběžela, její běh byl obnoven doručením rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 31 Af 56/2017 dne 19. 1. 2020. Od tohoto data se pak pro jednotlivá zdaňovací období přičítá doba stavení lhůty v délce 465 dnů, 496 dnů, 526 dnů, 559 dnů a 587 dnů, takže posunutý konec prekluzivní lhůty připadl na 28. 4. 2021, 29. 5. 2021, 28. 6. 2021, 31. 7. 2021 a 28. 8. 2021. Pokud napadené rozhodnutí dotýkající se vyměření DPH za předmětná zdaňovací období bylo žalobci doručeno k datu 31. 7. 2022, stalo se tak po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

Shrnutí

67. K námitce žalovaného, dle níž žalobce nesprávně považuje za skutečnost přerušující běh lhůty pro stanovení daně dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu pouze oznámení výzvy k podání řádného daňového přiznání, když další skutečností, která lhůtu pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 odst. 3 daňového řádu znovu přerušila, je podání řádného daňového přiznání, krajský soud odkazuje na komentář k daňovému řádu (C.H.Beck 2021, str. 625), který uvádí, že *„Lze dojít k závěru, že lhůtu přerušuje buď podání řádného daňového tvrzení, nebo výzva k jeho podání, předcházela-li mu, přičemž následně faktické podání již lhůtu přerušovat nebude.“* Názor žalovaného, dle něhož se lhůta pro stanovení daně přerušuje jednak oznámením výzvy k podání daňového přiznání a současně i samotným podáním tohoto přiznání, tak neodpovídá zákonu.

68. Krajský soud nemohl přisvědčit ani názoru žalovaného, že na běh lhůty pro stanovení DPH za předmětná zdaňovací období měla vliv i obě soudní řízení ve věci registrace žalobce k DPH (sp. zn. 31 Af 54/2016 a sp. zn. 31 Af 20/2020) ve smyslu ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Dle tohoto ustanovení *„Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně.“* Žalovaný se mýlí, pokud uvádí, že *„výsledek soudního řízení ve věci registrace žalobce k DPH, tedy o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud, je nezbytný pro správné stanovení daně“*. Dané ustanovení se totiž neaplikuje na případy, kdy řízení probíhá před správním soudem, ale např. na případy, kdy se rozhoduje o otázkách platnosti či neplatnosti smluv, otázkách vlastnictví, nebo o otázkách incidenčních sporů. Je rovněž zřejmé, že o otázce registrace k DPH je především příslušný rozhodnout správce daně a teprve na základě případné žaloby posuzuje zákonnost postupu správce daně správní soud.

VIII. Závěr a náklady řízení

69. 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 z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 až červen 2016 stanovit, nepovažoval za důvodné zabývat se ostatními žalobními námitkami.
70. 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 5 úkonů právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby, sepsání repliky, doplnění právní argumentace a účast při jednání. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 5 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). To vše včetně DPH. Krajský soud konstatuje, že 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 byly žalobci přiznány v řízení vedeném téhož dne pod sp. zn. 31 Af 34/2021. Krajský soud uložil žalovanému 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 30. ledna 2024

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu