



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 15. září 2022, č. j. 34798/22/5300-22441-712084,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. září 2022, č. j. 34798/22/5300-22441-712084, 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 Územní pracoviště v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) v letech 2018 až 2022 vydal rozhodnutí, kterými žalobci stanovil daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období leden 2016 až březen 2019.
2. Proti zmiňovaným prvostupňovým rozhodnutím žalobce brojil celkem 17 odvoláními, postupně doplňovanými. Žalovaný o odvoláních žalobce rozhodl napadeným rozhodnutím vydaným dne 15. září 2022 pod č. j. 34798/22/5300-22441-712084, a to tak, že prvostupňová rozhodnutí změnil.
3. Žalobce se cítí být napadeným rozhodnutím zkrácen na svých veřejných subjektivních právech a soudu navrhuje, aby napadené rozhodnutí žalovaného i dodatečně platební výměry vydané správcem daně zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

II. Žalobní důvody

4. Žalobce uvedl, že je spolkem ve smyslu ust. § 214 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Občanský zákoník“). Podle jeho stanov je cílem činností žalobce „sružovat 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.“ Z moci úřední se žalobce ode dne 1. 1. 2013 stal plátcem DPH ve smyslu ust. § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH).
5. Předmětem sporu v dané věci je otázka zdanění daní z přidané hodnoty plateb poukazovaných žalobci jeho členy. Zatímco žalobce tvrdí, že se jedná o členské příspěvky, které jsou od DPH osvobozeny na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH, podle žalobou napadeného rozhodnutí se o členské příspěvky fakticky vůbec nejedná, ale jedná se o tržby za zdanitelná plnění v podobě poskytování služby internetového připojení žalobcem svým členům, ze kterých je žalobce povinen odvádět DPH.

A) Nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí

6. Žalobce uvedl, že napadené rozhodnutí je správním aktem, kterým žalovaný rozhodl společně o celkem 17 odvoláních podaných žalobcem. Přitom v některých odvolacích řízeních žalovaný tak, jak mu to umožňuje ust. § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění předpisů pozdějších (dále jen „daňový řád“)), dospěl ke změně právního posouzení věci spočívající v tom, že zatímco podle správce daně žalobce nevyhověl podmínkám osvobození členských příspěvků od DPH na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH, žalovaný došel k závěru, že fakticky se o členské příspěvky vůbec nejedná, ale že tyto představují tržby za služby internetového připojení poskytované žalobcem svým členům.
7. Podle názoru žalobce byl žalovaný postaven před nesnadný úkol posoudit materii značně spleťitou a nepřehlednou sestávající ze 17 odvolání podaných žalobcem, přičemž žalobce učinil v dané věci celkem 102 podání. Považoval tak za zřejmé, že sloučení vypočtených odvolání ke společnému rozhodnutí bylo ku prospěchu pouze žalovanému, neboť ten si tím tento svůj úkol značně usnadnil.
8. Žalovaný, jak žalobce uvedl, toto sloučení zmiňovaných 17 odvolání ke společnému rozhodnutí v žalobou napadeném rozhodnutí provedl tak, že nejprve v bodě [12] žalobou

napadeného rozhodnutí veškerou argumentaci uplatněnou žalobcem v daňovém řízení shrnul do celkem osmi bodů, přičemž tuto argumentaci opsal vlastními slovy. Následně žalovaný v bodě [105] žalobou napadeného rozhodnutí „sděluje odvolateli, že při svém rozhodnutí vzal do úvahy všechny argumenty odvolatele uvedené v jeho odvoláních, ale vyjádří se pouze k těm námitkám, které jsou nejzásadnější“, ovšem aniž by přitom žalobci sdělil, které odvolací námitky a z jakých důvodů nepovažuje za "nejzásadnější" (přičemž v bodech [13] až [104] žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný věnuje převážně citacím právní úpravy a judikatury). Poté se žalovaný v bodech [105] až [132] žalobou napadeného rozhodnutí vypořádává s tvrzeními, které předtím žalovaný sám zformuloval a označil je za odvolací důvody.

9. Pro popsany postup žalovaného je podle žalobce příznačné, že žalovaný nepolemizuje s argumentací uplatněnou žalobcem v daňovém řízení, a tedy se ani nepokouší tuto argumentaci vyvracet, ale vyjadřuje se pouze k závěrům ("námitkám"), které z argumentace předestřené žalobcem vyplývají a které navíc přitom žalovaný považuje za "nejzásadnější".
10. K přezkoumatelnosti jednotlivých tvrzení, která žalovaný označuje v bodě [12] žalobou napadeného rozhodnutí za odvolací důvody, uvádí žalobce následující.
11. Odvolací důvod první. Podle žalovaného „*odvolatel namítal, že prvostupňový správce daně vydal platební výměry na DPH za zdaňovací období prosinec 2016 - květen 2017, červenec 2017 - září 2017 a dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období říjen 2017, listopad 2017 a leden 2018 - březen 2019, aniž by řádně vypořádal právní argumentaci uplatněnou ve vyjádřeních k výsledku postupu k odstranění pochybností za toto zdaňovací období. V případě rozhodnutí o odvolání proti vyměření DPH za zdaňovací období červen 2017 odvolatel upozornil, že prvostupňový správce daně se k jednotlivým odvolacím důvodům vyjádřil tak, že se pouze odkazoval na obsah výsledku postupu k odstranění pochybností a na odůvodnění platebního výměru na DPH.*“
12. S citovanými námitkami se žalovaný dle žalobce vypořádává v bodě [107] žalobou napadeného rozhodnutí.
13. S odvolacími námitkami souvisejícími s daňovou povinností žalobce stanovenou platebními výměry za zdaňovací období prosinec 2016 až květen 2017, červenec 2017 až září 2017 a dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období říjen 2017, listopad 2017 a leden 2018 až březen 2019 se žalovaný vypořádal pouze poukazem na skutečnost, že vzhledem ke změně právního posouzení věci žalovaným se tyto námitky staly obsoletními. S tímto závěrem žalobce souhlasí, přičemž však nechápe, z jakých důvodů tedy žalovaný tyto námitky v žalobou napadeném rozhodnutí věcně rozebírá.
14. Ohledně odvolacích námitek souvisejících s daňovou povinností žalobce stanovenou platebním výměrem za zdaňovací období červen 2017 se žalovaný dle žalobce věnuje obhajobě přezkoumatelnosti rozhodnutí prvostupňového správce daně o odvolání vydaného dne 19. 1. 2017 pod č. j. 64502/18/2701-52521-602848. Podle žalobce ovšem stejně tak jako v předchozím případě i v tomto případě žalovaný v odvolacím řízení dospěl ke změně právního posouzení věci, a žalobce proto nechápe, z jakých důvodů žalovaný tuto svoji argumentaci vůbec předkládá.
15. Přitom v bodě [106] žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný zaobírá i dalšími tvrzeními, která přitom v bodě [12] žalobou napadeného rozhodnutí, jakožto první

odvolací důvod, vůbec zmiňuje. Podle žalobce uvedené nasvědčuje tomu, že z rozsáhlé argumentace uplatněné žalobcem v odvolacím řízení si žalovaný účelově vybírá pouze ty její fragmenty, kterými se žalovaný hodlá zaobírat a které přitom sám vydává za odvolací důvody.

16. Mimo jiné v bodě [106] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že „v případě odvolání proti dodatečným platebním výměřům na DPH za zdaňovací období říjen 2017, listopad 2017 a leden 2018 - prosinec 2018 odvolatel upozornil, že správce daně, aniž by řádně vypořádal jím uplatněnou argumentaci, že plnění poskytovaná členům nejsou vůbec předmětem daně, se ve výsledcích postupů k odstranění pochybností dovolával pouze závěrů odvolacího orgánu v rozhodnutí o registraci.“ Poté v bodě [107] žalobou napadeného rozhodnutí k tomu žalovaný uvádí, že „odvolací orgán připomíná, že v rozhodnutí o registraci se zabýval námitkou odvolatele, že plnění, která poskytuje svým členům protihodnotou členského příspěvku, nejsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 zákona o DPH, přičemž tuto námitku považoval za nedůvodnou (bod [91] rozhodnutí registraci). V dané věci tedy bylo možné odkazovat na rozhodnutí o registraci. K argumentaci odvolatele, že názory odvolacího orgánu jsou podrobeny přezkumu ve správním soudnictví a nelze vyloučit, že tyto závěry budou shledány nesprávnými, odvolací orgán připomíná, že Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem č. j. 31 Af 20/2020-149 ze dne 25. 5. 2022 zamítl žalobu odvolatele proti rozhodnutí o registraci.“
17. Podle žalobce citovaná tvrzení vycházejí z názoru zřejmě zastávaného žalovaným, podle něhož žalobcem namítané vady odůvodnění prvostupňových rozhodnutí byly zhojeny, a sice rozhodnutím žalovaného ve věci registrace žalobce k DPH vydaným dne 8. 4. 2020, které bylo navíc potvrzeno rozsudkem zdejšího soudu vydaným dne 25. 5. 2022 pod č. j. 31 Af 20/2020-149. Podle žalobce je však takovýto názor neakceptovatelný. Není sporu o tom, že některá prvostupňová rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce byla vydána až po nabytí právní moci rozhodnutí žalovaného ve věci registrace žalobce k DPH vydaného dne 8. 4. 2020. Podle žalobce se ovšem nejedná o případ řetězení správních aktů, a proto jednotlivá rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce za příslušná zdaňovací období nejsou rozhodnutím ve věci registrace k DPH nijak podmíněna. Proto pokud žalobce v odvolacím řízení o stanovení daně předložil argumenty ve prospěch závěru o osvobození jím vybíraných členských příspěvků od DPH na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH, není možné tyto argumenty jednoduše odbýt tvrzením tak, jak to činí žalovaný, že o otázce aplikace ust. § 61 písm. a) zákona o DPH bylo již provždy rozhodnuto v řízení ve věci registrace žalobce k DPH. Nadto žalobce závěry ve věci registrace k DPH předestřel k přezkoumání Nejvyššímu správnímu soudu. Podle žalobce se proto žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s argumentací žalobce vztahující se k základním odvolacím námitkám tak, jak to ovšem žalovanému ukládá za povinnost ustálená judikatura (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ČR vydané dne 4. 12. 2003 pod č. j. 2 Ads 58/2003-75, dne 29. 7. 2004 pod č. j. 4 As 5/2003-52, dne 14. 7. 2005 pod č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, dne 18. 10. 2005 pod č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, dne 25. 5. 2005 pod č. j. 2 Afs 154/2005-245, dne 28. 5. 2009 pod č. j. 9 Afs 70/2009-13, ze dne 21. 12. 2011 pod č. j. 4 Ads 58/2011-72 a další, či usnesení Ústavního soudu ČR vydané dne 11. 3. 2010 pod sp. zn. II. ÚS 609/10 či dne 18. 11. 2011 pod sp. zn. II. 2774/09).
18. Odvolací důvod druhý. Podle žalovaného „odvolatel uvedl, že se správce daně nemůže dovolávat účinku Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH

(dále jen "Směrnice") a na podporu svých tvrzení citoval rozsáhlou pasáž z rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 11 Ca 298/2006-42 ze dne 9. 10. 2008 a rozsudek Soudního dvora Evropské Unie (dále jen "SDEU") ze dne 19. 12. 2013 ve věci C-495/12 Bridport and West Dorset Golf Club Limited.

19. Žalovaný v bodě [108] napadeného rozhodnutí tuto námitku vypořádává dle žalobce poukazem na skutečnost, že vzhledem ke změně právního posouzení věci provedené žalovaným v odvolacím řízení se tyto námitky staly obsoletními. Žalobce s tímto závěrem souhlasí, přičemž však nechápe, z jakých důvodů tedy žalovaný tyto námitky v žalobou napadeném rozhodnutí věcně rozebírá.
20. Odvolací důvod třetí. Podle žalovaného „*odvolatel namítal, že poskytuje osvobozená plnění podle ust. § 61 písm. a) zákona o DPH, když poskytuje služby svým členům protihodnotou za členský příspěvek zcela v souladu s právní úpravou.*“
21. Podle žalobce argumentace žalovaného věnovaná vyvracení citované námitky obsažená v bodech [109] až [112] žalobou napadeného rozhodnutí je zmatečná a nesrozumitelná. Žalobce nerozumí tomu, z jakých důvodů se žalovaný věnuje otázce případného narušení hospodářské soutěže žalobcem (tzn. otázky naplnění hypotézy právní normy obsažené v ust. § 61 písm. a) zákona o DPH), když hned vzápětí v bodě [112] žalobou napadeného rozhodnutí konstatuje, že v dané věci aplikace ust. § 61 písm. a) zákona o DPH nepřipadá do úvahy proto, že se „*v případě odvolatele 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.*“
22. Odvolací důvod čtvrtý. Podle žalovaného „*odvolatel považoval dílčí závěry prvostupňového správce daně týkající se výše členských příspěvků a jím definované blízkosti cenám komerčních poskytovatelů internetových služeb, rozsahu poskytovaných služeb členům, finanční náročnosti cílů spolku, údajné přímé vazby mezi členským příspěvkem a připojení do internetu, motivace členů pro vstup do spolku a aktivity členů spolku za nesprávné.*“
23. Podle žalobce žalovaný v tomto bodě zřejmě účelově vyčleňuje pouhý fragment z ucelené argumentace uplatněné žalobcem v odvolacím řízení na podporu závěru, že činnost žalobce není podnikáním (viz vyjádření žalobce ze dne 28. 12. 2021 k písemnosti "Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení" ve věci DPH za zdaňovací období červenec 2016 až listopad 2016 vydané žalovaným dne 14. 12. 2021 pod č. j. 47302/21/5300-22441-712084). Žalovaný se dle žalobce této odvolací námitce věnuje v bodech [113] až [126] žalobou napadeného rozhodnutí. Přitom ovšem již ze samotného vymezení citované námitky tak, jak jej provedl žalovaný, vyplývá, že s komplexní argumentací žalobce se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádává. Nadto se zde žalovaný opětovně dovolává rozsudku zdejšího soudu vydaného dne 25. 5. 2022 pod č. j. 31 Af 20/2020-149 ve věci registrace žalobce k DPH. Podle žalobce v dané věci ovšem tento rozsudek nehraje úlohu jakéhosi podkladového rozhodnutí, a proto je tato argumentace žalovaného nepatřičná.
24. Odvolací důvod pátý. Podle žalovaného „*odvolatel upozornil, že plnění, která poskytuje svým členům protihodnotou členského příspěvku, nejsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 zákona o DPH.*“ Stejně tak jako v případě čtvrtého odvolacího důvodu i v tomto případě žalovaným formulovaná námitka představuje dle žalobce pouhý výsek z komplexní argumentace uplatněné žalobcem v odvolacím řízení ve prospěch závěru, že činnost

žalobce není podnikáním. Žalovaný se této odvolací námitce věnuje v bodech [127] a [128] žalobou napadeného rozhodnutí. Podle žalobce se však žalovaný s argumentací žalobce uplatněnou v daňovém řízení nevypořádává, a to ze stejných důvodů jako v předchozím případě. Žalovaný sice v žalobou napadeném rozhodnutí opakovaně tvrdí, že „není nutné, aby správce daně prokázal, že je spolek podnikatelem ve smyslu Občanského zákoníku, neboť z pohledu DPH je pro posouzení činnosti odvolatele podstatné pouze to, zda odvolatel vykonává ekonomickou činnost dle ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH a je tedy osobou povinnou k dani ve smyslu ust. § 5 odst. 1 zákona o DPH“ (viz bod [66] žalobou napadeného rozhodnutí, podobně bod [70] žalobou napadeného rozhodnutí), ovšem na žádném místě žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný komplexně a přezkoumatelným způsobem nezabývá zkoumáním naplněním definičních znaků podnikání v smyslu ust. § 420 Občanského zákoníku. Žalovaný se tak nevypořádal ani s argumentací uplatněnou žalobcem v jeho vyjádření ze dne 28. 12. 2021 na písemnost "Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení" ve věci DPH za zdaňovací období červenec 2016 až listopad 2016.

25. Jelikož posouzení skutečné povahy činnosti žalobce je podle jeho názoru nepochybně meritem sporu, žalobce se této záležitosti bude v dalším textu této žaloby věnovat samostatně. Zde přitom jednak zdejšímu soudu předestře argumentaci, se kterou se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal, a rovněž se i vypořádá s argumentací žalovaného obsaženou v bodech [113] až [128] žalobou napadeného rozhodnutí.
26. Odvolací důvod šestý. Podle žalovaného „v rámci odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období leden 2016 - listopad 2016 odvolatel upozornil, že prvostupňový správce daně mu uznal nárok na odpočet daně z přijatelných zdanitelných plnění ve světle právního závěru, že na přijaté členské příspěvky má být uvalena daň v základní sazbě. Takový postup považoval odvolatel za nesprávný a nezákonný, když podle ust. § 1 odst. 2 daňového řádu je cílem správy daně správné zjištění a stanovení daní.“
27. Žalobce uvedl, že s posouzením citované námitky provedeným žalovaným v bodě [129] žalobou napadeného rozhodnutí souhlasí.
28. Odvolací důvod sedmý. Podle žalovaného „odvolatel uvedl, že s ohledem na učiněný závěr, že přijaté členské příspěvky jsou zdanitelným plněním na výstupu, bylo odpovědností správce daně, aby k uskutečněným zdanitelným plněním na výstupu přiřadil taktéž přijatá zdanitelná plnění na vstupu a naplnil svou povinnost stanovit daňové povinnosti správně ve smyslu ust. § 1 odst. 2 daňového řádu. Odvolatel navrhoval, aby mu byl přiznán nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti přijal, přičemž za tímto účelem předložil soupis přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období prosinec 2016 - květen 2017“.
29. Žalobce uvedl, že s posouzením citované námitky provedeným žalovaným v bodě [129] žalobou napadeného rozhodnutí souhlasí.
30. Odvolací důvod osmý. Podle žalovaného „odvolatel napadal hodnotu řádku 52 ve výši 55 % uvedenou v platebních výměrech na DPH za zdaňovací období srpen 2017 a září 2017.“
31. Žalobce uvedl, že s posouzením citované námitky provedeným žalovaným v bodě [129] žalobou napadeného rozhodnutí souhlasí.

32. Žalovaný k důvodům sloučení výše vypočtených odvolání ke společnému rozhodnutí v bodě [1] žalobou napadeného rozhodnutí uvádí, že „*Odvolací finanční ředitelství (dále jen "odvolací orgán") vedeno zásadou hospodárnosti při využití ust. § 7 odst. 2 daňového řádu vydalo společné rozhodnutí o odvolání proti ve výroku uvedeným rozhodnutím. Odvolací orgán takto postupoval, protože z podstaty věci a z odvolání podaných odvolatelem vyplývá, že jde o skutkově a právně totožné případy týkající se téhož odvolatele, na které dopadají i stejná ustanovení právního předpisu. Odvolatel rovněž proti rozhodnutím podal odvolání, ve kterém uvádí ke všem rozhodnutím obdobné námitky.*“ Z citovaného dle žalobce vyplývá, že žalovaný jím provedené sloučení celkem 17 odvolání ke společnému rozhodnutí odůvodňuje zásadou hospodárnosti zakotvenou v ust. § 2 odst. 7 daňového řádu. Žalovaný přitom tvrdí, že „*z podstaty věci a z odvolání podaných odvolatelem vyplývá, že jde o skutkově a právně totožné případy týkající se téhož odvolatele, na které dopadají i stejná ustanovení právního předpisu.*“ Podle komentáře k daňovému řádu autorů Baxa a kol., Daňový řád, Komentář, Praha 2011. IBN 978-80-7357-564-9 citované ustanovení umožňuje konat společně úkony pro různá řízení, která se budou zpravidla týkat téhož daňového subjektu, nicméně „*připuštění konání jednotlivých úkonů společně pro více řízení je nutno i při respektování zásady hospodárnosti posuzovat jako výjimku a nablížet na její používání spíše restriktivním způsobem*“ tak, aby byly důsledně dodržovány principy spravedlivého procesu.
33. Podle žalobce z výše uvedeného vyplývá, že sloučení předmětných odvolání ke společnému rozhodnutí žalovaný provedl v rozporu s citovanou právní úpravou. Žalovaný totiž tímto sloučením ušetřil pouze vlastní náklady, a zároveň tím i zřejmě účelově zredukoval komplexní argumentaci uplatněnou žalobcem v daňovém řízení, se kterou se pak v žalobou napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal. Tímto žalovaný zkrátil právo žalobce na spravedlivý proces a způsobil i nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

B) Skutečná povaha činnosti žalobce a zdanitelná plnění uskutečněná žalobcem

34. Podle napadeného rozhodnutí žalobci, jak dále uvedl, osvobození členských příspěvků od DPH na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH nenáleží, a to z toho důvodu, že platby vybírané žalobcem od jeho členů členské příspěvky fakticky vůbec nepředstavují, ale fakticky se jedná o tržby dosahované žalobcem za služby internetového připojení, které žalobce poskytuje svým členům.
35. Podle žalobce žalovaný v napadeném rozhodnutí posoudil spornou otázku nesprávně. Povinnost priznat DPH na výstupu, resp. povinnost odvést DPH z členských příspěvků žalobci podle jeho názoru vůbec nevznikla, a to ze dvou základních důvodů. První důvod je ten, že členské příspěvky vybírané žalobcem nenaplnují 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 napadeném rozhodnutí neprokázal. Argumentace žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí je přitom podle žalobce naprosto zmatečná, a to tím, že žalovaný nerozlišuje mezi oběma výše uvedenými důvody, převážně se zaobírá posuzováním zcela nerozhodných okolností, nerozlišuje mezi ekonomickou činností a ziskem, odmítá

respektovat platnou definici kategorie zisku a v neposlední řadě nerozlišuje mezi objektivní a subjektivní stránkou případné dissimulace podnikatelské, resp. ekonomické činnosti žalobce.

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

36. 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 Soudního dvora EU, podle které oba výše zmiňované atributy představují neopomenutelné definiční znaky úplaty, kterážto přítomnost úplaty podmiňuje vznik předmětu DPH. Žalobce upozornil na rozsudek ze dne 29. 10. 2009 ve věci C-246/08 – Komise Evropských společenství proti Finské republice.
37. 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. Zásadním cenotvorným činitelem na komerčním trhu je stálost a rychlost připojení k (jakékoli) síti. Od těchto dvou činitelů jsou na trhu běžně odvíjeny ceny služby připojení k internetu. Ostatně o tom svědčí i ceníky služeb komerčních poskytovatelů zajištěných správcem daně v řízení o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty a v řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 až červen 2016.
38. Žalobce upozornil, že jak vyplývá z provedených výsledků svědků a z důkazů provedených v řízení u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a v řízení o registraci k DPH, všichni členové Spolku platí stejný příspěvek v různých lokalitách bez ohledu na to, v jaké kvalitě (rychlosti) připojení k Hlavnímu počítači a v jakém rozsahu službu konzumují. Členský příspěvek tedy nereflektuje různou kvalitu poskytovaných služeb, ale je podílem na nákladech Spolku. Členský příspěvek je pro všechny řádné členy v jeden moment konstantní bez ohledu na zásadní rozdíly v kvalitě a rychlosti připojení. To, že úplata není v žádné příčinné souvislosti s rozsahem poskytovaných služeb, také potvrzuje dle žalobce i nemožnost poskytovanou službu v případě její nefunkčnosti reklamovat. To vyplývá nejen z podstaty věci samotné (členové jsou Stanovami zavázáni platit členský příspěvek bez vztahu ke konzumovaným službám), ale také z výsledků svědků, kteří možnost reklamace služby nepřipustili jako

možnou (výslech paní J. P. konaný dne 11. 4. 2019, paní P. Z. dne 5. 6. 2019, pana P. F. dne 12. 6. 2019, pana J. M., dne 10. 4. 2019, pana Ing. P. M., dne 28. 5. 2019).

39. Žalobce upozornil, že žalovaný k této argumentaci v bodě [78] žalobou napadeného rozhodnutí tvrdí, že „v nyní posuzovaném případě však existuje přímá souvislost mezi plněním na jedné straně a přímým protiplněním, tedy úplatou“. Podle žalobce je však toto tvrzení nepodložené - žalovaný se totiž bez dalšího pouze odkazuje na řízení ve věci registrace žalobce k DPH a na závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ve věci registrace spolku cyrilek.net, přičemž vypočítává okolnosti, které vliv na existenci přímé souvislosti mezi plněním (poskytovanými službami) na straně jedné a přímým protiplněním, tedy úplatou na straně druhé nemají. Zároveň se žalovaný snaží bagatelizovat závěry judikatury Soudního dvora EU, kterých se dovolává žalobce, poukazem na skutkové odlišnosti mezi danou věcí a věcí rozhodovanou Soudním dvorem EU. Podle žalobce je však takovéto odmítnutí aplikace unijního práva žalovaným nepatřičné, neboť Soudní dvůr EU provádí obecně platný výklad příslušného práva EU, který nemůže být dotčen konkrétními skutkovými okolnostmi. Podle žalovaného v dané věci přímá souvislost mezi plněním (tj. službami poskytovanými žalobcem jeho členům) na straně jedné a přímým protiplněním, tedy úplatou (tj. členským příspěvkem poukazovaným žalobci jeho členy) na straně druhé existuje. Tento závěr ovšem žalovaný opírá o zjištění, která nelze považovat za vůbec relevantní (možnost reklamace služeb poskytovaných žalobcem, kterou navíc připustili pouze někteří členové žalobce při jejich svědeckých výpovědích a možnost odepření služeb poskytovaných žalobcem v případě neuhrazení členského příspěvku), a jako takový proto tento závěr nemůže obstát. Dále žalovaný 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 (viz bod [48] žalobou napadeného rozhodnutí). Podle žalobce chatrnost tohoto argumentu lze demonstrovat tím, že žalovaný by zcela nepochybně dotčenou platbu nepovažoval za členský příspěvek pouze z toho důvodu, že tato platba je tak formálně označena. Citované tvrzení navíc neodpovídá skutečnosti, neboť drtivá většina plateb členských příspěvků přijatých žalobcem na jeho bankovní účet jako platba za internet označena není.
40. Dále žalovaný v bodě [54] žalobou napadeného rozhodnutí uvádí, že dle jeho názoru „poskytuje odvolatel službu internetového připojení jako svou hlavní činnost, přičemž za vedlejší činnost by se naopak dala hodnotit činnost, kterou odvolatel deklaruje jako hlavní, a to výměna zkušeností a informací. Odvolací orgán je přesvědčen, že odvolatel předstíral činnost spolku za členské příspěvky, fakticky však poskytoval službu spočívající v umožnění internetového připojení za úplatu. Odvolací orgán připomíná, že pro daňové účely je dle ust. § 8 odst. 3 daňového řádu třeba brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu (viz bod [23]), tedy že uhrazené platby jsou platbami za poskytnutí služby (internetového připojení). Odvolací orgán má za prokázané, že platby členů odvolateli jsou úplatou za protiplnění ve formě poskytování internetového připojení. Ve skutečnosti se tedy nejedná o platby členských příspěvků, ale o platby za službu ve formě internetového připojení.“ Podle žalobce je citovaná argumentace zcela nelogická, neboť žalovaný v ní úplně opouští hlediska pro posouzení existence přímé souvislosti mezi úplatou a plněním uplatňovaná Soudním dvorem EU, 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.

41. Žalobce upozornil, že v bodě [27] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný obsáhle cituje z odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Brně vydaného dne 25. 4. 2019 pod č. j. 29 Af 18/2017-43 ve věci spolku cyrilek net z.s. Podle žalobce ovšem z žalovaným citovaných pasáží tohoto rozsudku žádné závěry použitelné v dané věci nevyplývají, neboť není vůbec nic známo o podobách spolkové činnosti spolku cyrilek net z.s., ani o dalších skutkových okolnostech věci rozhodované Krajským soudem v Brně (viz žalovaným citované body 16. až 18. předmětného rozsudku). Obdobně v bodě [28] žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný odkazuje na 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 dále na rozsudek Krajského soudu v Brně vydaný dne 30. 3. 2022 pod č. j. 29 Af 75/2019-61 ve věci spolku cyrilek.net z.s. Z této judikatury přitom žalovaný již ani necituje. Podle žalobce se proto lze domnívat, že žalovaný má za to, že všechny spolky poskytující služby svým členům je nutno bez dalšího považovat za podnikatele.

2. Členské příspěvky vybírané žalobcem jsou osvobozeny od DPH na základě ust. § 61 písm. a) ZDPH.

42. 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.
43. 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. listopadu 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 Občanského zákoníku 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.“*
44. 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 Tien, 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).

45. 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 dotyčných 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)." (rozsudek vydaný dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, Halifax plc.
46. 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 disimulací 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.
47. 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).
48. 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).
49. 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) daňového řádu, přičemž žalovaný aplikuje ust. § 8 odst. 3 daňového řádu.

50. 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

51. 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 hospodaří 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

52. 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 spolkové činnosti žalobce tato okolnost nic nevypovídá. Žalovaný ovšem tuto argumentaci v žalobou napadeném rozhodnutí vůbec nerefletoval. 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.
53. K subjektivní stránce případné dissimulace podnikatelské činnosti žalobce uvedl, že žalobce, resp. jeho zakladatelé, neměli nikdy v úmyslu se na činnosti 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 žalobce 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

54. 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 i 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.
55. 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
56. 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 platbu 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.

C) Nárok na odpočet DPH uplatněný žalobcem

57. Podle žalobce žalovaný pochybil tím, že neuznal nárok na odpočet DPH uplatněný žalobcem za zdaňovací období prosinec 2016, leden 2017, únor 2017 a květen 2017 z přijatých zdanitelných plnění vypočtených v bodě [91] žalobou napadeného rozhodnutí.

58. Před uvedením důvodů pro tento závěr žalobce předesílá, že okolnost zmiňovaná žalovaným v bodě [94] žalobou napadeného rozhodnutí a spočívající v tom, žalobce "o sobě vytrvale tvrdí, že je spolkem a vykonává spolkovou činnost", je podle žalobce pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH uplatněného žalobcem nerozhodná. Podle žalobce si přitom nijak neodporuje, jestliže jednak trvá na tom, že jím vybírané členské příspěvky jsou osvobozeny od DPH na základě ust. § 61 písm. a) zákona o DPH, a současně uplatňuje nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění souvisejících se službami poskytovanými žalobcem svým členům. V případě uplatnění nároku na odpočet DPH totiž žalobce vychází z právního názoru zastávaného žalovaným, podle něhož žalobce uskutečňuje zdanitelná plnění v podobě poskytování služeb.
59. Ohledně důvodů neuznání nároku na odpočet DPH uplatněného žalobcem z předmětných zdanitelných plnění žalovaný v bodech [91] a [92] žalobou napadeného rozhodnutí uvádí, že žalovaný neshledal souvislost těchto plnění s ekonomickou činností odvolatele, resp. neshledal souvislost mezi dotčenými plněními a poskytováním služeb internetového připojení žalobcem. Věcná povaha dotčených plnění podle žalobce dosvědčuje, že se jedná o plnění určená k naplňování spolkových aktivit činnosti žalobce. Žalovaný si tedy protirečí tím, že zároveň existenci těchto aktivit v žalobou napadeném rozhodnutí popírá. Přitom faktickou existenci předmětných neuznaných plnění žalovaný vůbec nezpochybnil. Samotná existence těchto plnění vyvrací žalovaným učiněný závěr o tom, že žalobce spolkovou činnost vůbec neprovozuje.
60. Nepochybně existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi přijatými zdanitelnými plněními vypočtenými v bodě [91] žalobou napadeného rozhodnutí na straně jedné a platbami přijatými žalobcem a podrobenými DPH na straně druhé. Přitom existencí této souvislosti podmiňuje vznik nároku na odpočet DPH judikatura Soudního dvora EU, které se dovolává sám žalovaný. Podle žalobce tudíž neuznání nároku na odpočet DPH uplatněného žalobcem z předmětných plnění vychází pouze z chybného posouzení náplně činnosti žalobce, aniž by přitom správce daně nebo žalovaný v průběhu daňového řízení předestřeli jakákoliv skutková zjištění zakládající důvodné pochybnosti o tom, zda předmětná plnění vůbec souvisejí s činností žalobce, a tedy zda se nejedná o plnění určená pouze k osobní spotřebě některých jeho členů. Z uvedeného proto vyplývá, že žalovaný své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vůbec neunesl a důkazní břemeno ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH tak na žalobce vůbec nepřešlo.
61. Žalobce upozornil, že žalovaný v bodě [91] žalobou napadeného rozhodnutí uvádí, že „v případě organizování plesu 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.“ Žalobce s citovaným závěrem žalovaného nesouhlasí. Podle žalobce mají dotčená plnění 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 svůj názor opírá žalobce o rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR vydaný dne 4. 8. 2005 pod 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. Nadto podle

žalobce všechna plnění vypočtená v bodě [91] žalobou napadeného rozhodnutí představují 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.

III. Vyjádření žalovaného

K námitce: Nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí:

62. Žalovaný uvedl, že v bodě 12 žalobou napadeného rozhodnutí odvolací námitky zestručnil do celkem 8 odvolacích okruhů, které následně v bodech 105 až 133 žalobou napadeného rozhodnutí dále rozvinul a vypořádal. Dále uvedl, že se povahou uskutečněných plnění žalobce komplexně zabýval v části „IV. Aplikace právního základu na skutkový stav (vypořádání se s odvolacími důvody“, a to konkrétně v bodech 43 až 85 žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterých shrnul jednak své závěry vyplývající z Rozhodnutí o registraci, a jednak se vypořádal i s veškerou argumentací, kterou žalobce uplatnil ve svých reakcích na celkem 6 seznámení dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, které žalovaný v předmětné věci vydal (viz bod 57 a násl. žalobou napadeného rozhodnutí). Konkrétně s argumentací, kterou žalobce uplatnil v reakci ze dne 28. 12. 2021, č. j. 49540/21, se pak žalovaný velmi podrobně vypořádal v bodech 60 a 62 až 83 žalobou napadeného rozhodnutí, na které tímto odkazuje. V tomto ohledu žalobce ostatně ani nijak neuvádí, s jakou konkrétní argumentací z jeho reakce ze dne 28. 12. 2021 se žalovaný údajně nevypořádal, přičemž žalovanému ani soudu nepřísluší za žalobce jeho žalobní argumentaci domýšlet.
63. Žalovaný z toho dovodil, že odvolací argumentace uplatněná žalobcem v podaných odvoláních i v jeho reakcích na seznámení dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu byla žalovaným velmi podrobně a pečlivě vypořádána (k tomu viz body 43 až 85 a 105 až 133 žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobce tedy nebyl zkrácen na svém ústavně garantovaném právu na spravedlivý proces a žalobou napadené rozhodnutí tedy v tomto ohledu netrpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.
64. K námitce žalobce, že argumentace žalovaného ke třetímu okruhu odvolacích námitek je zmatečná a nesrozumitelná, neboť žalobci není jasné, proč se žalovaný zabývá narušením hospodářské soutěže, aby hned v bodě 112 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že aplikace ust. § 61 písm. a) zákona o DPH nepřipadá v úvahu, neboť se v případě žalobce jedná o poskytování služeb za úplatu, které je zdanitelným plněním, žalovaný konstatuje, že žalovaný v bodech 109 až 112 pouze vypořádal odvolací námitky žalobce, které směřovaly proti původnímu závěru žalovaného, že činnost žalobce narušuje hospodářskou soutěž. Žalobce v tomto ohledu např. namítal, že narušení hospodářské soutěže je správní delikt, o jehož spáchání si správce daně nemůže učinit úsudek, namítal porušení zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže, odkazoval v této souvislosti na judikaturu SDEU vztahující se k narušení hospodářské soutěže a argumentoval Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH. V tomto ohledu žalovaný v bodech 110 a 112 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že v odvolacím řízení dospěl ke změně právního názoru a uzavřel, že se v případě žalobce 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 úplaty, které je zdanitelným plněním dle ust. § 2 odst. 2 zákona o DPH. V takovém případě je podle žalovaného již nadbytečné zabývat se otázkou, zda osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž, neboť s ohledem na závěr o uskutečňování ekonomické činnosti ze strany žalobce, již není možné aplikovat ust. § 61 zákona o DPH, neboť poskytování internetového připojení není neziskovou činností poskytovanou protihodnotou za členský příspěvek. Žalovaný neshledává na výše uvedeném vypořádání odvolacích námitek žalobce cokoli zmatečného či nesrozumitelného.

65. Žalovaný měl taktéž za to, že byl oprávněn se v žalobou napadeném rozhodnutí odkazovat na Rozhodnutí o registraci, neboť námítka žalobce směřovaly právě proti závěrům, ke kterým dospěl žalovaný v Rozhodnutí o registraci.

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

66. 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 jeho obdoby 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).
67. 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.

68. Podle žalovaného je případ posuzovaný Krajským soudem v Brně v rozsudku cyrilek.net 2 v podstatných ohledech právně i skutkově obdobný jako případ 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:

69. 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).“
70. 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.

71. 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 provedeného 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)“*.

K námitce: Dissimulace činnosti žalobce:

72. 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 jednání. 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 body 49 a 50 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*, 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 nechtěli, a zastírali tím úkon, který ve skutečnosti chtěli (poskytnutí internetového připojení za úplatu). Pro daňové účely je dle § 8 odst. 3 daňového řádu třeba brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu, tedy že uhrazené platby jsou platbami za poskytnutí služby (připojení k internetu).“* K uvedené námitce žalovaný doplnil, že se závěry žalovaného ohledně nastavení ekonomické činnosti žalobce tak, aby dosahoval zisku, se ztotožnil rovněž krajský soud v bodech 112 a 113 Rozsudku ve věci registrace k DPH.

73. Žalobci dále nelze přisvědčit 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. K uvedené námitce žalovaný konstatoval, 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 odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 73/2004-89 ze dne 3. 4. 2007, ve kterém tento uvedl: *„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, když uvedl: *„Soud se v tomto ohledu ztotožnil s náhledem žalovaného, že pro účely zjištění principu fungování žalobce (spolku), resp. zjištění, jaká část činnosti žalobce je nezisková a jakou část lze považovat za podnikatelskou činnost, lze svědecké výpovědi členů spolku považovat za nezbytný důkazní prostředek. Prostřednictvím svědeckých výpovědí členů spolku lze nepochybně zjistit princip fungování spolku, přičemž pro zjištění charakteru činnosti spolku je nutné posoudit i vnímání činnosti spolku jeho vlastními členy. Výsledky členů spolku mohou rovněž sloužit k ověření pravdivosti dalších tvrzení žalobce týkajících se jeho činnosti. Pokud žalobce považuje za absurdní, „aby jeho statut byl determinován tím, jakým způsobem jeho činnost vnímají třetí osoby“, je třeba zdůraznit, že členové spolku nejsou ve vztahu k žalobci třetími osobami, ale jsou to právě oni, kdo tvoří vlastní spolek.“* 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), zcela explicitně a velmi podrobně zabýval při dokazování v řízení o registraci žalobce k DPH, jak vyplývá z bodů 43 až 52 žalobou napadeného rozhodnutí.
74. Konečně k námitce žalobce, že žalovaný nereflektoval na jeho argumentaci o tom, že pasivní (konzumentský) přístup členů spolku je u větších spolků zcela běžný, žalovaný uvádí, že se s uvedenou námitkou vypořádal v bodě 82 žalobou napadeného rozhodnutí.
75. Žalobci sice lze přisvědčit v tom, že neexistuje žádná hranice, která by určovala, jaký podíl tzv. aktivních členů musí spolek mít, aby činnost spolku nebyla toliko předstíranou, nicméně to neznamená, že by skutečnost, že se vlastní spolkové činnosti žalobce věnovala pouze úzká skupina členské základny žalobce, nebyla okolností, kterou je nutno posuzovat při dissimulaci právního jednání žalobce ve smyslu výše zmíněné judikatury Nejvyššího správního soudu. Ostatně rovněž ve zde posuzovaném případě považoval krajský soud v bodě 110 Rozsudku ve věci registrace k DPH pasivitu členů spolku za jednu ze skutečností dokládajících závěr žalovaného, že žalobce činnost spolku pouze předstíral. Žalovaný doplnil, že ze svědeckých výpovědí a dalších důkazních prostředků nevyplývala pouze faktická pasivita členů žalobce, ale daleko závažnější skutečnost, a to že pro většinu z vyslechnutých členů žalobce byla jedinou motivací k účasti na spolku potřeba internetového připojení.

K námitce: Irelevantní zjištění žalovaného:

76. Žalovaný uvedl, 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. Samotná prezentace žalobce vůči veřejnosti je taktéž pouze jedním z aspektů, které žalovaný při posouzení skutečné povahy činnosti žalobce posuzoval (k dalším aspektům viz body 47 až 85 žalobou napadeného rozhodnutí), tudíž není pravdou, že by žalovaný pouze z těchto zjištění vyvozoval nějaké konečné závěry, jak se snaží žalobce soudu účelově podsunout.
77. 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 žalobce přichází až nyní v řízení o žalobě proti platebním výměrům. Ostatně žalobce ani nijak blíže nedoložil, že by prezentace žalobce vůči veřejnosti měla podléhat předchozímu schválení výkonným výborem žalobce. Jak žalovaný uvedl v bodě 44 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 tak byl 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 bylo 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) našel žalovaný i další shodu a to v možnost využití služeb první měsíc zdarma. Tato skutečnost sice nebyla 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.“ Je zřejmé, že žalobce tento konkurenční nástroj, který explicitně používal komerční poskytovatel internetového připojení, aplikoval vůči svým novým členům (k tomu viz bod 41 Rozhodnutí o registraci).
78. Žalovaný shrnul, že skutečnosti, které žalovaný zkoumal při dokazování v řízení o odvolání proti rozhodnutí o registraci žalobce k DPH, 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 zákona o DPH.

79. K námitce žalobce, že žalovaný zatížil rozhodnutí vadou vnitřní rozpornosti, když dovedl, že se žalobce dopustil dissimulace, a zároveň fakticky v bodě 46 žalobou napadeného rozhodnutí dovozoval závěry o narušení hospodářské soutěže, žalovaný konstatoval, že v bodě 46 žalobou napadeného rozhodnutí pouze uvedl, že se žalobce svou prezentací nijak nevymyká subjektům působícím v korporátní sféře, tj. běžném podnikatelském prostředí, přičemž dle žalovaného se jedná o zřejmý důkaz konkurenčního působení žalobce v oblasti poskytování služeb internetového připojení. Z výše uvedeného dílčího závěru žalovaného však nelze v žádném případě dovozovat, že by žalovaný tvrdil, že činností žalobce dochází k narušení hospodářské soutěže. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí naopak několikrát zdůrazňoval, že s ohledem na změnu právního názoru žalovaného bylo nadbytečné zabývat se otázkou, zda osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž (k tomu viz např. body 56, 61 a 110 žalobou napadeného rozhodnutí). Dovožuje-li tedy žalobce z jedné věty v bodě 46 žalobou napadeného rozhodnutí údajnou vnitřní rozpornost žalobou napadeného rozhodnutí, jedná se o námitku ryze účelovou.

K námitce: Neuznání nároku na odpočet daně:

80. K námitce žalobce, že samotná existence přijatých plnění popírá závěr žalovaného, že žalobce neprovozuje spolkovou činnost, žalovaný konstatoval, že se v daňovém řízení zabýval skutečnou povahou činnosti žalobce ve smyslu ust. § 8 odst. 3 daňového řádu, přičemž z provedeného dokazování vyplývá, 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.
81. K námitce žalobce, že veškerá činnost žalobce je hrazena z členských příspěvků, čímž je podle žalobce dána příčinná souvislost mezi uskutečněnými a přijatými plněními, se žalovaný vyjádřil v bodě 95 žalobou napadeného rozhodnutí, na který tímto odkazuje. Žalobce dle žalovaného nijak neprokázal, že by jím zmiňovaná plnění měla přímou a bezprostřední souvislost s plněními na výstupu nebo s celkovou hospodářskou činností žalobce. Podle žalovaného neexistuje přímá a bezprostřední souvislost mezi těmito plněními na straně jedné a poskytováním internetového připojení na straně druhé.
82. K námitce žalobce, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť neuvedl žádné důvodné pochybnosti, zda plnění uvedená v bodě 91 žalobou napadeného rozhodnutí souvisí s činností žalobce, žalovaný uvedl, že žalovaný neuznal nárok na odpočet daně z některých plnění, která žalobce uplatnil za zdaňovací období prosinec 2016, leden 2017, únor 2017 a květen 2017 (viz bod 91 a násl. žalobou napadeného rozhodnutí), přičemž nárok na odpočet daně za uvedená zdaňovací období uplatnil žalobce až v řízení odvolacím, a to prostřednictvím podání ze dne 8. 12. 2017 evidovaných pod č. j. 1947291/17, č. j. 1947525/17, č. j. 1947178/17 a č. j. 1947515/17.
83. V tomto ohledu měl žalovaný za to, že veškeré pochybnosti o uplatněných nárocích na odpočet daně, a to včetně pochybnosti o tom, zda uvedená plnění souvisí s ekonomickou činností žalobce, uvedl v Seznámení č. 1, Seznámení č. 2, Seznámení č. 3 a Seznámení č. 4 dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný měl v tomto ohledu za to, že v předmětných seznámeních dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu vyjádřil kvalifikovaným

způsobem pochybnosti o žalobcem uplatněných nárocích na odpočet daně, čímž zcela nepochybně unesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které přešlo na žalobce, a který je neunesl.

84. K námitce žalobce, že organizování plesu nemůže být plněním souvisejícím s reprezentací dle ust. § 72 odst. 4 zákona o DPH, neboť dle rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 Afs 152/2004-55 ze dne 4. 8. 2005, jsou plnění na reprezentaci vždy určena k obdarování či spotřebě konkrétních osob, žalovaný konstatoval, že z žádného důkazního prostředku nevyplývá, že by se v případě plesů mělo jednat o reklamu. Žalovaný navíc podotkl, že přestože žalobce požadoval přiznání nároku na odpočet daně z plnění souvisejících s pořádáním plesu, 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 např. v bodě 133 žaloby žalobce naopak argumentuje, že se v případě plnění uvedených v bodě 91 žalobou napadeného rozhodnutí jedná o plnění, která vedle poskytování služeb Hlavního počítače poskytuje svým členům jako protihodnotou členských příspěvků.
85. Konečně k námitce žalobce, že v případě plnění uvedených v bodě 91 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 z žádného důkazního prostředku ani ze stanov žalobce výše uvedené tvrzení žalobce nevyplývá. Jak žalovaný uvedl v bodě 91 žalobou napadeného rozhodnutí, v případě předmětných plnění 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 (nákup sportovního oblečení, herní konzole Sony PlayStation, reproduktoru Lamax Beat P-1, Arduino Starter kitu, knihy Arduino, adventure aj.) s jedním či vícero uskutečněnými plněními, ze kterých žalobci vznikla povinnost přiznat daň.

IV. Replika žalobce a doplnění žalobní argumentace

86. 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 konstatoval v replíce následující argumentaci.
87. 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).

88. 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 v 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 rozdělával zisk mezi své vybrané členy.

89. V doplnění žaloby žalobce namítal marné uplynutí lhůty pro stanovení DPH červenec 2016 až září 2017 a prosinec 2017 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 tří úseků – zdaňovací období 7/2016 až 11/2016, zdaňovací období 12/2016 až 9/2017 a konečně zdaňovací období 12/2017.

V. Jednání před soudem

90. Při nařízeném jednání zástupce žalobce shrnul podstatné momenty projednávané věci. Vzpomenul rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 165/2022 – 46, který potvrdil názor správce daně týkající se registrace žalobce k DPH. Vyslovil přesvědčení, že činnost žalobce je od DPH osvobozena. Z uvedeného rozsudku dovedl, že výdělečná činnost se rovná ekonomické činnosti, když jakoukoliv činnost lze provádět ziskovým i neziskovým (spolkovým) způsobem. Shromažďování majetku nelze označit za zisk. Dále uvedl, že na projednávanou věc nelze aplikovat ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, neboť soud není tím, kdo determinuje daňovou povinnost žalobce. Uvedl, že právo vyměřit DPH bylo v některých zdaňovacích obdobích prekludováno.
91. Krajský soud neshledal důvod pro provedení důkazu výsledkem svědka P. Ž., neboť měl za to, že tento důkaz nemůže přispět k objasnění sporu mezi účastníky řízení.
92. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na písemné vyjádření k žalobě a vyslovila přesvědčení, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně neuplynula, o čemž svědčí jednotlivé úkony patrné z daňového spisu, současně upozornila, že na projednávanou věc lze aplikovat ust. § 148 odst. 4 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

93. Žalovaný k otázce prekluze práva daň vyměřit demonstroval výpočet lhůty pro stanovení daně na nejstarším z žalobcem rozporovaných zdaňovacích období, tj. červenec 2016, 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. 8. 2016
 - lhůta běžela od 25. 8. 2016 do 30. 10. 2016, tj. 67 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)
 - lhůta byla stavěna od 31. 10. 2016 do 31. 5. 2018, tj. 578 dní
 - lhůta dále běžela od 1. 6. 2018 do 16. 6. 2020, tj. 747 dní
 - druhé 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 26. 9. 2022. tj. 91 dní
 - datum oznámení žalobou napadeného rozhodnutí: 26. 9. 2022
 - celková doba běhu lhůty od 25. 8. 2016 do 26. 9. 2022: 905 dní
 - celková doba stavění lhůty od 25. 8. 2016 do 26. 9. 2022: 1 319 dní
94. Z výše uvedeného žalovaný dovedl, že v den oznámení žalobou napadeného rozhodnutí (26. 9. 2022) zbývalo ještě 190 dní ze lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období

červenec 2016, když dosud uběhlo pouze 905 dní z této lhůty. Žalobou napadené rozhodnutí tedy bylo dne 26. 9. 2022 oznámeno ve lhůtě pro stanovení daně.

95. 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 k DPH (sp. zn. 31 Af 54/2016 a sp. zn. 31 Af 20/2020). Podle ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu „*Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně.*“ Podle žalovaného byl přitom výsledek soudního řízení ve věci registrace žalobce k DPH, tj. o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud, nezbytný pro správné stanovení daně ve zde posuzovaném případě, neboť v případě, že by krajský soud dospěl k závěru, že žalobce neměl být nikdy registrován k DPH, nemohla by mu být platebními výměry specifikovanými v bodě [1] tohoto rozhodnutí stanovená DPH. Těžiště dokazování bylo v řízení o registraci k DPH, přičemž výsledky dokazování v řízení o registraci k DPH byly následně převzaty do zde řešeného nalézacího řízení. Výše uvedenému ostatně odpovídá i skutečnost, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno až po právní moci rozsudku krajského soudu, č. j. 31 Af 20/2020-149 ze dne 25. 5. 2022, kterým byla zamítnuta žaloba žalobce proti rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o registraci žalobce k DPH.
96. 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

97. 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.
98. Z průběhu daňového řízení lze seznat, že žalobce byl registrován k dani z přidané hodnoty a to z moci úřední rozhodnutím, č. j. 318262/16/2701-40511-601065 ze dne 1. 3. 2016. Žalobce brojil proti tomuto rozhodnutí odvoláním, které bylo žalovaným zamítnuto rozhodnutím, č. j. 37881/16/5300-22443-711745 ze dne 26. 8. 2016. Žalovaný dospěl k závěru, že služby poskytované žalobcem jako protiplnění členských příspěvků nemohou být osvobozeny od daně podle ust. § 61 písm. a) zákona o DPH a to z důvodu, že by toto osvobození narušilo hospodářskou soutěž. Původní rozhodnutí o odvolání proti registraci k DPH bylo pro nepřezkoumatelnost a z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu zrušeno zdejším soudem rozsudkem, č. j. 31 Af 54/2016-123 ze dne 26. 4. 2018. Posledním rozhodnutím ve věci registrace žalobce k DPH je rozhodnutí žalovaného, č. j. 13817/20/5300-22441-712084 ze dne 8. 4. 2020 (dále také „Rozhodnutí o

registraci“), které nabylo právní moci dne 17. 4. 2020. Na základě skutečností zjištěných z rozsáhlého doplnění odvolacího řízení dospěl žalovaný ke změně právního názoru spočívajícího v tom, že se v případě žalobce 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 za úplatu, které je zdanitelným plněním dle ust. § 2 odst. 2 zákona o DPH. Podle žalovaného žalobce výběrem členských příspěvků zastíral skutečný stav, neboť úhrada členských příspěvků odpovídala úplatám za poskytnutí internetového připojení. Proti rozhodnutí o registraci podal žalobce žalobu, která byla krajským soudem rozsudkem, č. j. 31 Af 20/2020-149 ze dne 25. 5. 2022 (dále jen „Rozsudek ve věci registrace k DPH“), zamítnuta. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj Územní pracoviště v Hradci Králové v letech 2018 až 2022 vydal rozhodnutí, kterými žalobci stanovil daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období leden 2016 až březen 2019. Proti zmiňovaným prvostupňovým rozhodnutím žalobce brojil celkem 17 odvoláními, postupně doplňovanými. Žalovaný o odvoláních žalobce rozhodl napadeným rozhodnutím vydaným dne 15. 9. 2022 pod č. j. 34798/22/5300-22441-712084, a to tak, že prvostupňová rozhodnutí změnil.

99. Krajský soud nejprve předesílá, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Žalobce podal obsáhlou a podrobnou žalobu. Krajský soud hodlá proti námitkám žalobce spíše postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání (jako je i nyní posuzovaná žaloba) by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).

1) Posouzení běhu lhůty pro stanovení daně

100. Před posouzením hmotněprávní podstaty projednávané věci se krajský soud nejprve zabýval otázkou, zda daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2016 až březen 2019 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.
101. 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.

A) Vyměření DPH za zdaňovací období leden 2016 až červen 2016

102. S otázkou vyměření DPH za předmětná zdaňovací období se krajský soud zabýval již ve svém rozsudku vedeném pod sp. zn. 31 Af 25/2022. Na závěry zde obsažené proto v celém rozsahu odkazuje.

B) Vyměření DPH za zdaňovací období červenec 2016 až listopad 2016

103. 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 přiznání a marně by uplynula dnem 25. 8. 2019, 26. 9. 2019, 25. 10. 2019, 25. 11. 2019 a 26. 12. 2019. Dále je zřejmé, že správce daně vyzval žalobce dne 15. 12. 2017 k podání dodatečných daňových přiznání za uvedená zdaňovací období, avšak tato výzva nemohla způsobit prodloužení lhůty o 1 rok, jak má na mysli ust. § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť nebyla doručena v posledních 12 měsících běhu prekluzivní lhůty. Pokud žalobce tvrdí, že k datu 16. 7. 2019 podal dodatečná daňová přiznání za uvedená zdaňovací období, pak by tento úkon mohl prodloužit lhůtu pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 odst. 1 písm. a) daňového řádu o rok. Tato skutečnost by však pouze způsobila prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok, tedy do dne 25. 8. 2020, 26. 9. 2020, 25. 10. 2020, 25. 11. 2020 a 26. 12. 2020. Pokud však žalovaný rozhodl o odvolání proti těmto dodatečným platebním výměřům až dne 15. 9. 2022 a toto rozhodnutí doručil žalobci k datu 26. 9. 2022, učinil tak po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

C) Vyměření DPH za zdaňovací období prosinec 2016 až září 2017

104. Z průběhu daňového řízení zaznamenaného v předloženém správním spise lze seznat, že žalobce podal za předmětná zdaňovací období daňová přiznání v zákonem stanovených lhůtách. Pro stanovení daně tedy běžela základní tříletá lhůta zahájená zákonným termínem pro podání daňového přiznání, tedy 25. 1. 2017, 25. 2. 2017, 25. 3. 2017, 25. 4. 2017, 25. 5. 2017, 25. 6. 2017, 25. 7. 2017, 25. 8. 2017, 25. 9. 2017 a 25. 10. 2017 a její běh byl ukončen nejpozději k datu 25. 10. 2020. Soud neshledal žádný důvod pro prodloužení, přerušeni ani stavení této lhůty. Pokud napadené rozhodnutí dotýkající se vyměření DPH za předmětná zdaňovací období bylo žalobci doručeno k datu 26. 9. 2022, stalo se tak po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

D) Vyměření DPH za zdaňovací období prosinec 2017

105. Krajský soud považuje za zřejmé, že lhůta pro podání řádného daňového přiznání, od níž se dle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu odvíjí počátek běhu tříleté lhůty pro stanovení daně, uplynula v předmětném zdaňovacím období k datu 25. 1. 2018. Ze správního spisu nevyplývala žádná skutečnost, která by znamenala prodloužení, stavení či přerušeni této lhůty. Její běh tak byl ukončen k datu 25. 1. 2021. Pokud napadené rozhodnutí dotýkající

se vyměření DPH za předmětná zdaňovací období bylo žalobci doručeno k datu 26. 9. 2022, stalo se tak po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

E) Shrnutí

106. Krajský soud nemohl přisvědčit 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 mylí, 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.
107. Krajský soud dále uvádí, že při posuzování běhu lhůty u dalších zdaňovacích období vycházel rovněž ze závěrů Ústavního soudu obsažených v je rozhodnutí I. ÚS 1169/07, kde tento soud stanovil, že „*Pokud žalobce prekluzi nenamítal, soud poté, co se touto otázkou – jak bylo jeho povinností – zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby se otázkou prekluze výslovně zaměstnával v odůvodnění svého rozhodnutí.*“ Krajský soud tedy pouze konstatuje, že u ostatních zdaňovacích období dotýkajících se daně z přidané hodnoty, a neuvedených pod shora vzpomínanými písmeny A) až D), marné uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 odst. 1 daňového řádu neshledal.
108. Lze tedy shrnout, že daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2017 a listopad 2017, a dále za zdaňovací období leden 2018 až březen 2019 byla vyměřena v zákonné tříleté lhůtě.

2) Hmotněprávní posouzení napadeného rozhodnutí

Judikatorní závěry zdejšího soudu, Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu

109. Krajský soud před samotným přezkoumáním napadeného rozhodnutí uvádí, že je mu z jeho činnosti známo, že žalobce podanou žalobou již zpochybňoval postup žalovaného, který rozhodnutím zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, jenž z moci úřední zaregistroval žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty, a to s účinností ode dne 1. 1. 2013.
110. Touto žalobou se zdejší soud zabýval v řízení vedeném pod sp. zn. 31 Af 20/2020 a rozsudkem ze dne 25. 5. 2022 žalobu jako nedůvodnou zamítl. Podle názoru soudu žalovaným hodnocenými důkazními prostředky bylo prokázáno, že žalobce se svojí prezentací neliší od podnikatelských subjektů působících na trhu poskytování služeb internetového připojení. Takto je žalobce rovněž vnímán třetími osobami. Ve shodě s žalovaným krajský soud dále učinil též skutkové zjištění, že na faktické činnosti žalobce se podílí úzká skupina osob, většina jeho členů je pasivní a žalobce tak spolkový život fakticky nevede. V rámci právního hodnocení věci krajský soud dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že vztah mezi žalobcem a jeho členy je nutno charakterizovat jako závazek žalobce poskytnout členovi službu a tomu odpovídající závazek člena za tuto

službu žalobci platit. Žalobce tak vykonává ekonomickou činnost v podobě poskytování služeb, což žalovaný dostatečně prokázal provedenými důkazy. Žalobce tudíž podle krajského soudu neposkytuje služby protihodnotou členského příspěvku pro vlastní členy ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH. V relevantním období, tj. k 1. 1. 2013, žalobce vykonával ekonomickou činnost v podobě poskytování služeb za úplatu, což představuje zdanitelné plnění podle § 2 odst. 1 zákona o DPH vstupující do výpočtu obratu pro účely vzniku plátcovství daně podle § 6 tohoto zákona a tím samým i povinnosti registrace k dani. Daňové orgány se podle krajského soudu v protikladu k přesvědčení žalobce zaobíraly nakládáním s finančními prostředky žalobce. Žalobce k této otázce ve svém vyjádření setrval na úrovni obecných tvrzení, daňové orgány proto unesly důkazní břemeno, tak jak jim ukládá § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, když provedly mimo jiné analýzu transakcí na bankovním účtu žalobce. K námitce nenaplněním definičních znaků podnikání podle § 420 Občanského zákoníku činností žalobce krajský soud konstatoval, že nebylo sporu o naplnění znaků soustavnosti a samostatnosti, ale především znaku záměru dosažení zisku. Žalovaný však v nyní projednávané věci prokázal, že veškerý výtěžek z činnosti žalobce nebyl použit na úhradu nákladů spojených s touto činností. Na bankovních účtech žalobce byly zjištěny zůstatky v řádu milionů korun, žalobce opakovaně dosahoval kladných hospodářských výsledků a vyplácel odměny některým svým aktivním členům. Výše členského příspěvku reflektovala záměr dosahovat hlavní činností zisku. Proto podle krajského soudu nebyla důvodná ani námitka nedostatku skutkových důvodů ve vztahu k závěru, že činnost žalobce je podnikáním. Žalovaný dle názoru krajského soudu prokázal, že žalobce jedná jako běžný poskytovatel internetového připojení a že vykonává ekonomickou činnost, neboť soustavně poskytuje službu internetového připojení za úplatu. Krajský soud nepřisvědčil ani žalobcem namítané absenci přímé souvislosti mezi členským příspěvkem a poskytovanou službou. Činnost žalobce rovněž naplňuje znaky podnikání v oblasti elektronických komunikací ve smyslu § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích. Krajský soud v tomto ohledu neshledal důvodnou námitku, že žalobcem poskytované služby nejsou veřejně dostupné.

111. Názory zdejšího soudu pak potvrdil v řízení o kasační stížnosti podané žalobcem Nejvyšší správní soud a to rozsudkem ze dne 4. 4. 2023, č.j. 7 Afs 165/2022 – 46. V něm dospěl k závěru, že žalovaný i krajský soud dospěli na základě zákonného postupu, který rovněž přezkoumatelným způsobem popsali v odůvodnění svých rozhodnutí. Daňové orgány vlastní vyhledávací činností v souladu s ust. § 92 daňového řádu obstaraly dostatečné množství důkazních prostředků a následně srozumitelným způsobem vyjádřily své úvahy, na základě nichž učinily příslušná skutková zjištění. Vyslýchané svědky zvolil správce daně náhodně, vzhledem k množství vyslechnutých osob poté žalovaný jednak zobecnil jednotlivé odpovědi svědků a na základě toho dospěl ke třem kategoriím výpovědí. Před zobecněním závěrů žalovaný výslovně posuzoval věrohodnost jednotlivých výpovědí a to v kontextu možného ovlivnění informačních kampaní žalobce. Nejvyšší správní soud tak zhodnotil, že žalovaný posuzoval svědecké výpovědi jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, tedy v mezích zásady volného hodnocení důkazů.
112. Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že *„Argumentační linie žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí i krajského soudu v napadeném rozsudku je zřejmá a sleduje vyloučení první z podmínek aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH. Otázka narušení hospodářské soutěže jakožto podmínka druhá v těchto rozhodnutích řešena nebyla. Stěžovatel vychází z chybné*

premisy, že úvahy, které mohou být relevantní pro posouzení narušení hospodářské soutěže, nemohou být zároveň relevantní pro posouzení skutečné povahy činnosti stěžovatele. Přítomnost takových úvah proto nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného ani napadeného rozsudku nezpůsobuje.“

113. Dle Nejvyššího správního soudu vyplývá z uvedeného nutnost v rámci hodnocení správnosti postupu správce daně, jímž registroval z moci úřední žalobce k DPH, posoudit, zda žalobce v první řadě byl osobou povinnou k dani ve smyslu ust. § 5 odst. 1 zákona o DPH a v případě kladného závěru bylo třeba dále hodnotit, zda se žalobce stal plátcem daně, respektive zda stěžovateli vznikla povinnost registrace k DPH. K tomu Nejvyšší správní soud dále uvedl: *„Za účelem toho bylo nezbytné dále posoudit, zda obrat stěžovatele za nejvýše 12 předchozích kalendářních měsíců (tj. v rámci posuzovaného zdaňovacího období roku 2011) přesáhl 1 000 000 Kč. Do výpočtu obratu poté měly být zahrnuty úplaty za zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH, to však pouze pokud se nejednalo o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně jiná než podle § 54 až 56 [srov. § 6 odst. 2 písm. a) a c) zákona o DPH]. Jinými slovy do výpočtu obratu nebylo možné zahrnout případné úplaty mimo jiné za poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku občanského sdružení nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž. Taková plnění byla ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně a v souladu s § 6 odst. 2 písm. c) a písm. a) ve spojení s § 2 odst. 3 tohoto zákona úplaty za ně obdržené do výpočtu obratu nevstupovaly.“*
114. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že daňové orgány a krajský soud dovodily povinnosti stěžovatele registrovat se k DPH prostřednictvím dílčí premisy, že stěžovatel zastírá skutečnost, že jeho hlavní činností je činnost výdělečná. Ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu nepřihlížely k formálně deklarovanému stavu, tj. k okolnosti, že daňový subjekt podle zápisu v příslušné evidenci či formálně deklarovaného obsahu relevantních právních jednání je neziskovým sdružením, nýbrž vycházely ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiných skutečností rozhodných pro správu daní. Dospěly k závěru, že žalobce nebyl sdružením (spolkem) poskytujícím služby jako protihodnotu členských příspěvků pro své vlastní členy, neboť soustavně poskytoval služby za úplatu. Právní formou spolku, jehož hlavní činnost musí být nevýdělečná, v případě stěžovatele byla pouze zastírána skutečnost, že stěžovatel jako hlavní činnost vykonává činnost výdělečnou. Nebyla tak splněna první podmínka aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH.
115. Dále Nejvyšší správní soud vyslovil přesvědčení, že postup žalovaného, který dílem nařídil správci daně doplnit dokazování ve smyslu ust. § 115 odst. 1 daňového řádu a dílem vyzval žalobce k prokázání v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu, reflektuje základní zásady daňového řízení. Žalovaný přistoupil k hodnocení dissimulace v projednávané věci zcela v intencích soudní judikatury.
116. Žalovaný i krajský soud dospěli v projednávané věci k závěru, že žalobce vykonává výdělečnou činnosti v podobě poskytování služeb za úplatu. S tímto názorem Nejvyšší správní soud souhlasil a dodal, že poskytování služby bylo vázáno na úplatu v podobě členského příspěvku, když přístup k hlavnímu počítači včetně připojení k internetu byl vázán na úhradu členských příspěvků ve výši 290 Kč. Pokud člen žalobce příspěvek nezaplatil, přístup k internetu mu byl odepřen. Dále Nejvyšší správní soud zdůraznil, že již samotný fakt, že žalobce se domáhá uplatnění osvobození od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH, vlastně předpokládá, že žalobcem poskytované služby byly poskytovány

proti hodnotou členského příspěvku. Přímá souvislost mezi členskými příspěvky a službou připojení k internetu je tak zjevná. Závěry žalovaného i krajského soudu považoval Nejvyšší správní soud za souladné s judikaturou SDEU (např. C-463/14, C-51/1).

117. Nejvyšší správní soud uvedl, že *„souhlasí s hodnocením krajského soudu provedeným zejména v bodu 110 napadeného rozsudku, a sice že většina členské základny stěžovatele je pasivní, neprojevuje vůli podílet se na dalším směřování stěžovatele ani na stěžovatelem pořádaných akcích a aktivitách. Proto NSS souhlasí též s kvalifikací jednotlivých vztahů mezi stěžovatelem a jeho nominálně vzato členy jako vztahů závazkových, jejichž obsahem byl povinnost stěžovatele poskytovat připojení k internetu na straně jedné a povinnost „členů“ platit stěžovateli za tuto službu úplatu na straně druhé (srov. bod 110 in fine napadeného rozsudku). Jak vyplynulo z některých svědeckých výpovědí, pasivní členové připouštěli možnost reklamace služeb, tj. hodnotili roli stěžovatele jako poskytovatele služby, který je povinen takovou službu poskytovat a odpovídá za její kvalitu. Stěžovatel takto obsah právního vztahu se svými (přínejmenším pasivními) členy hodnotil rovněž, když vady poskytnuté služby hodlal kompenzovat. Ve vztahu stěžovatele a pasivních členů je jasně patrná diference osoby poskytující službu a pobírající úplatu a osoby poskytující úplatu a pobírající službu. Stěžovatel nemůže argumentovat ani tím, že bylo svobodnou volbou členů, zda zůstanou pasivní, respektive zda obsah svého členství redukuje toliko na využívání služby připojení k internetu. V takovém případě měl stěžovatel, pokud jeho vůlí skutečně bylo vykonávat neziskovou činnost vedenou deklarovanými účely v podobě vzdělání, výzkumu a rozvoje technologií jako činnost hlavní, aktivně činit kroky, aby takovému zneužívání členství zabránil. Stěžovatel však nejenže nijak neověřoval skutečnou motivaci osob ke členství, naopak vůlí jeho samého, která se zřetelně zrcadlí již ve způsobu marketingové prezentace stěžovatele, bylo získávat pasivní členy jako zákazníky, jimž bude pouze poskytovat službu za úplatu. O podpoře vůdčího společného zájmu členů v prezentaci své činnosti mlčel. Zcela dobrovolně tak přijal roli poskytovatele internetového připojení za úplatu. I z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dále přisvědčuje kvalifikaci výdělečné činnosti stěžovatele jako faktické podnikání v elektronických komunikacích, kterou provedl krajský soud (srov. body 113 až 117 napadeného rozsudku). Tomuto zjištění stěžovatel oponoval tvrzením, že podnikatelský aspekt činnosti v podobě záměru dosahovat zisk nebyl žalovaným hodnocen. Dále rozporoval závěry krajského soudu ohledně samotného naplnění znaků podnikání v podobě výkonu činnosti za účelem dosažení zisku a na vlastní odpovědnost.“*
118. Dále Nejvyšší správní soud k otázce podnikatelské povahy činnosti stěžovatele, především stěžovatelem zpochybnovaným znakům záměru dosahovat zisku a výkonu činnosti na vlastní odpovědnost doplnil následující. *„Stěžovatel působil na trhu služeb v podobě poskytování internetového připojení a mimo jiné cenou konkuroval ostatním soutěžitelům – podnikatelům poskytujícím tytéž služby na tomtéž relevantním trhu. V obecné rovině pokud jakýkoli subjekt vstoupí na trh a soustavně poskytuje za úplatu službu, kterou na tomtéž trhu poskytují podnikatelé, přičemž mimo jiné nastavením ceny při dolní hranici obvyklých cen ostatním soutěžitelům (podnikatelům) konkuruje, jde o výrazný indikátor skutečnosti, že daný subjekt je podnikatelem. Skutečnost, že stěžovatel sledoval dosažení zisku, vyplývá zejména z nastavení jeho činnosti tak, aby dosahoval kladných hospodářských výsledků. Stěžovatel v průběhu let 2010 – 2013 v daňových přiznáních tvrdil narůstající zůstatky na bankovních účtech v řádech milionů korun. Výše členského příspěvku však v tomto období zůstala konstantní. Stěžovatel vyvíjel aktivitu směrem k rozšíření členské základny, investoval získané prostředky do rozvoje infrastruktury, tj. do dalšího rozšiřování*

své výdělečné činnosti. V protikladu k názoru stěžovatele není podstatné, že zisk nebyl rozdělován konečným beneficiem. Zisk byl dále investován do rozvoje činnosti stěžovatele, byla z něj hrazena činnost některých aktivních členů, což je běžná praxe v případě podnikatelů. K obdobnému závěru dospěl žalovaný ve svém rozhodnutí mimo jiné na základě analýzy účetnictví stěžovatele (srov. zejména body 60 a 67 rozhodnutí žalovaného a bod 112 napadeného rozsudku). NSS nemá pochyb ani o výkonu výdělečné činnosti na vlastní odpovědnost stěžovatele – stěžovatel jednal svým jménem a na svůj účet. Odpovědnost za poskytované služby sám výslovně přiznal, když nabízel kompenzaci za poskytnuté služby. Z kvalifikace vztahu stěžovatele a jeho členů jako podle skutečné povahy závazkového vztahu též vyplývá, že stěžovatel právně odpovídal za vady jím poskytovaných plnění.“

119. Nejvyšší správní soud rovněž uvedl, že „Konečně výdělečná činnost v podobě poskytování služeb na úplatu (formálně označenou jako členský příspěvek) představovala hlavní činnost stěžovatele. Žalovaný mimo jiné v bodech 58 a násl., 137, 149, 161 a 163 svého rozhodnutí zdůvodnil závěr, že hlavní činností stěžovatele bylo poskytování služeb za úplatu, respektive že stěžovatelem deklarovaná hlavní činnost v podobě výzkumu, vývoje a testování informačních technologií, respektive šíření vzdělanosti v uvedené oblasti, byla ve skutečnosti činností značně vedlejší. Krajský soud se k tomuto závěru přiklonil v bodu 111 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud s tímto posouzením rovněž souhlasí. Výdělečná činnost, tj. úplatné poskytování připojení k internetu, tvořila hlavní účel existence stěžovatele. Tato činnost nepodporovala žádný ze stanovami deklarovaných hlavních neziskových (zájmových) cílů.“ Podpora a realizace deklarovaných hlavních cílů spolku byla naopak činností vedlejší až marginální. Drtivou většinu nákladů stěžovatel investoval do budování infrastruktury za účelem rozšiřování poskytované služby připojení k internetu. Poskytování této služby tvořilo také hlavní obsah reklamní prezentace stěžovatele. Rozsah společenských akcí pořádaných stěžovatelem pro jeho členy se nevymykal standardu komerční sféry, účast se pohybovala v řádu nanejvýš nízkých jednotek procent členské základny a omezovala se na několik aktivních členů stěžovatele – správců přístupových bodů (srov. body 115 – 130, 152, 159 nebo 162 rozhodnutí žalovaného). Také podpora neziskových subjektů nevybočovala ze standardu komerční sféry, obvykle byla navíc realizovaná za protiplnění např. v podobě přenechání prostor k instalaci infrastruktury stěžovatele.
120. Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že žalovaný i krajský soud takto po zhodnocení relevantních skutečností dospěl k názoru, že „Stěžovatel dissimuloval skutečný stav v podobě výkonu výdělečné činnosti jako činnosti hlavní. Skutečnou vůli stěžovatele vykonávat výdělečnou činnost jako činnost hlavní dovozovali z komplexu zjištěných skutečností (srov. body 106 – 109 napadeného rozsudku). Stěžovatel se prezentoval jako poskytovatel internetu, veřejností byl takto vnímán. Připojení k internetu inzeroval jako zcela převažující výhodu „členství“. Veřejně prospěšné aktivity tvořily v poměru k zajišťování služby připojení k internetu marginální část činnosti stěžovatele. Stěžovatel působil na relevantním trhu v oblasti poskytování služeb internetového připojení, konkuroval komerčním poskytovatelům internetu. Uvedené skutečnosti jsou podle Nejvyššího správního soudu naprosto dostatečné k prokázání simulace spolkové činnosti.“
121. Dle názoru Nejvyššího správního soudu vznikla žalobci povinnost registrovat se k DPH. Z výše popsané systematiky zákona o DPH v první řadě vyplývá, že pro posouzení povinnosti registrace k DPH bylo nezbytné určit, zda se žalobce stal osobou povinnou k

dani, tedy zda vykonával ekonomickou činnost. Tato podmínka je s ohledem na výše uvedené splněna.

122. Další krok dle názoru Nejvyššího správního soudu představovalo posouzení, zda žalobcem poskytovaná plnění jsou osvobozena od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH a úplaty za ně proto nevstupovaly do výpočtu obratu rozhodného pro vznik postavení plátce daně ze zákona. K této otázce Nejvyšší správní soud uzavřel, že „Z uvedeného vyplývá, že výše dovozená dissimulovaná činnost stěžovatele v jeho případě již sama o sobě vylučuje uplatnění § 61 písm. a) zákona o DPH. Stěžovatel byl v relevantním období sdružením založeným podle zákona o sdružování občanů. Spolkovou činnost v podobě podpory a dosahování společných zájmů členů pouze simuloval, jeho hlavní činnost spočívala v poskytování služeb internetového připojení za úplatu. Činnost spočívající v podpoře a realizaci deklarovaných neziskových hlavních cílů spolku byla naopak činností vedlejší až marginální. Cíle činnosti stěžovatele tudíž odporovaly povaze sdružení jakožto organizací, jejichž plnění poskytovaná vlastním členům za členské příspěvky mohou být osvobozená od DPH ve smyslu § 61 písm. a). Stěžovatel tak nenaplnil ani první podmínku § 61 písm. a) zákona o DPH. Úplaty formálně označené jako „členské příspěvky“ představovaly platby za služby, tedy za zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, a jako takové vstupovaly do výpočtu obratu pro účely posouzení otázky, zda se stěžovatel stal plátcem daně. Stěžovatel jako osoba povinná k dani podmínku vzniku postavení plátce daně stanovenou v § 6 ve spojení s § 94 zákona o DPH, v rozhodném znění, naplnil. Vznikla mu tudíž v souladu s § 95 odst. 1 tohoto zákona (respektive v souladu čl. II. bodu 4 zákona č. 502/2012 Sb.) povinnost registrace k DPH. Vzhledem k tomu, že stěžovatel tuto povinnost v zákonné lhůtě nesplnil, postupoval správce daně správně, když stěžovatele k DPH z moci úřední registroval.“

K věci se na základě ústavní stížnosti podané žalobcem vyjádřil i Ústavní soud.

123. Ten ve svém usnesení ze dne 20. 6. 2023 pod sp. zn. I ÚS 1469/23 k věci uvedl, že těžištěm argumentace stěžovatele (v projednávané věci žalobce) je tvrzení nepřiměřeného zásahu do jeho práva svobodně se sdružovat a vlastnit majetek, protože důsledkem napadených rozhodnutí má být zdanění jeho spolkové, neziskové či zájmové činnosti jako činnosti podnikatelské.
124. Ústavní soud považoval v této věci za rozhodné, že orgány veřejné moci se v přecházejících fázích řízení soustředily právě na odlišení neziskové činnosti a činnosti podnikatelské. Všichni účastníci řízení se ostatně shodovali v tom, že klíčové je zde naplnění hypotézy § 61 písm. a) zákona o DPH, tedy zda je činnost stěžovatele osvobozena od daně jako „poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a jejichž povaha je politická, odborová, náboženská, vlastenecká, filozofická, dobročinná nebo občanská, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž“.
125. Ústavní soud vyslovil přesvědčení, že se těmito okolnostmi orgány veřejné moci věnovaly s náležitou pečlivostí. Vedlejší účastník (v projednávané věci žalovaný) provedl rozsáhlé dokazování a Nejvyšší správní soud se poté detailně věnoval právnímu rámci celé problematiky, včetně zohlednění kontextu unijní právní úpravy. Orgány veřejné moci se tak dle Ústavního soudu podrobně zabývaly konkrétní situací stěžovatele (žalobce) a jeho skutečnou činností. Vypořádaly se rovněž s jeho argumentací a navzdory jeho tvrzením v ústavní stížnosti i s tím, zda generuje zisk. Tato okolnost zde byla klíčová, což se podává

například z bodu 92 napadeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, ve kterém týž soud mimo jiné reaguje na tvrzení, zda je podstatné, je-li zisk přerozdělován konečným beneficentům.

126. Ústavní soud vyzdvihl, že „stěžovatel nadále nevysvětluje okolnosti své dlouhodobé cenové politiky; podle zjištění orgánů veřejné moci dosahuje stěžovatel při své činnosti kladných hospodářských výsledků v řádu milionů Kč a povaha těchto plateb odpovídá obchodním modelům komerčních poskytovatelů internetu. Je-li ostatně skutečně pravdivé tvrzení stěžovatele, že z titulu své formy nemůže za žádných okolností generovat a přerozdělovat zisk, stěží se může jeho činnosti dotknout, že se prostředky odpovídající tomuto zisku zdaní. V tom si stěžovatel sám protiřečí. Uvedené rovněž dobře charakterizuje podstatu napadených rozhodnutí, a tedy že stěžovatel se sice formálně zaštiťuje právní formou, která mu v dosažení zisku brání, avšak ve skutečnosti tomu jeho činnost neodpovídá.“
127. Ústavní soud tak nepřisvědčil žalobci, že závěr o nesplnění podmínek osvobození od DPH spočívá výhradně na skutečnosti, že žalobce poskytuje služby úplatně. „V napadených rozhodnutích totiž nejde o to, že se daní jakákoli spolková činnost, za kterou se poskytuje protiplnění, což zde stěžovatel napadeným rozhodnutím podsouvá, nýbrž o to, že stěžovatel ve skutečnosti činnost obdobného charakteru nevykonává, protože model poskytování služeb spočívá zjednodušeně řečeno na komerční, ziskové bázi, ačkoli se navenek ryze jako spolek tváří a formálně je tak veden. Již z toho důvodu není pravdivé tvrzení stěžovatele, že uplatněním nosných důvodů napadených rozhodnutí lze tytéž závěry použít na jakýkoli subjekt, který spolkově či neziskově poskytuje služby, jež jinak lze poskytovat i komerčně, například sportovní či kulturní spolky. Závěry napadených rozhodnutí nejsou nepřiměřeně tvrdé, přehnaně paušalizující či do budoucna neudržitelné.“
128. Dále Ústavní soud konstatoval, že se Nejvyšší správní soud se s námitkami žalobce o nedostatečích dokazování vedlejšího účastníka vypořádal. Argumentaci žalobce pak označil za pouhou polemiku s těmito řádně odůvodněnými a logickými závěry. Rovněž obsah napadeného rozhodnutí žalovaného značí, že jeho úvahy jsou co do hodnocení důkazů strukturované podle jednotlivých kritérií, která posuzoval. Napadené rozhodnutí obsahuje rovněž řadu dílčích shrnutí jeho závěrů a podrobné reakce na jednotlivé argumenty žalobce.
129. Ústavní soud tak uzavřel, že závěry napadených rozhodnutí nepostihují sféru neziskové činnosti žalobce. Správní soudy se s argumentací žalobce o nepřiměřených důsledcích svých napadených rozhodnutí ve sféře jeho ústavně zaručených práv adekvátně vypořádaly a ve světle těchto námitek napadená rozhodnutí představují projev nezávislého soudního rozhodování, jež nevybočilo z mezí ústavnosti.
130. Na základě shora uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu vyslovených v souvislosti s řešením otázky registrace žalobce k DPH dospěl krajský soud k závěru, že žaloba dotýkající se žalobcovy daňové povinnosti k DPH za zdaňovací období říjen 2017 a listopad 2017, a dále za zdaňovací období leden 2018 až březen 2019 není důvodná.
131. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že správce daně a potažmo žalovaný zaměřili pozornost na otázku, zda předmětná uskutečněná plnění jsou předmětem daně dle ust. § 2 zákona o DPH, zda se jednalo o plnění osvobozené od daně dle ust. § 61 zákona o DPH, a zda má žalobce nárok na odpočet daně dle ust. § 72 a § 73 uvedené právní úpravy z přijatých zdanitelných plnění. Za tímto účelem bylo provedeno rozsáhlé doplnění

spisového materiálu v rámci odvolacího řízení týkajícího se registrace žalobce k DPH. Žalovaný se zaměřil mj. na to, jakým způsobem se žalobce prezentuje vůči veřejnosti. Dospěl k názoru, že se forma a charakter prezentace žalobce nijak neliší od podnikatelských subjektů poskytujících internetové připojení. Dále bylo zjištěno, že žalobcem stanovená výše „členského příspěvku“ tedy koresponduje s dolní hranicí cen služby připojení k internetové síti u jiných komerčních subjektů. Žalovaný nenašel rozdíly mezi cenovou politikou stanovenou žalobcem a nazvanou jím jako platbu členského příspěvku, a cenovou politikou podnikatelských subjektů působících na trhu poskytování internetového připojení a nazvanou jimi cena. Žalovaný rovněž podrobně hodnotil smýšlení členů spolku o žalobci, přičemž vycházel z provedeného rozsáhlého doplnění odvolacího řízení, jehož součástí bylo i značné množství svědeckých výpovědí, z nichž vyplynulo, že nadpoloviční většina svědků je „členem“ odvolatele pouze z důvodu poskytování služby internetového připojení. Žalovaný tak důvodně dovedl, že na faktické činnosti žalobce se podílí úzká skupina osob. Většina ze členské základny spolku čítajícího více než 5 000 osob je pasivní, na akcích a aktivitách žalobce se nepodílí a ani podílet nechce. Žalovaný tak důvodně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že se v případě členských příspěvků, resp. poskytování služeb v jejich protihodnotě, jedná o osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně dle ust. § 61 písm. a) zákona o DPH, a 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. S takto vyslovenými názory žalovaného uvedenými v odůvodnění napadeného rozhodnutí a dále i v písemném vyjádření žalovaného k žalobě se krajský soud ztotožňuje a v plném rozsahu na ně odkazuje.

132. Nejvyšší správní soud přisvědčil názoru zdejšího soudu, dle něhož žalobce dissimuloval skutečný stav v podobě výkonu výdělečné činnosti jako činnosti hlavní, když se prezentoval jako poskytovatel internetu, veřejností byl takto vnímán. Veřejně prospěšné aktivity tvořily v poměru k zajišťování služby připojení k internetu marginální část jeho činnosti, když působil na trhu v oblasti poskytování služeb internetového připojení a konkuroval tak komerčním poskytovatelům internetu. Nejvyšší správní soud pak zaujal jednoznačné stanovisko, že žalobci vznikla povinnost registrovat se k DPH. Další otázkou pak bylo posouzení, zda žalobcem poskytovaná plnění jsou osvobozena od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH a úplaty za ně proto nevstupovaly do výpočtu obratu rozhodného pro vznik postavení plátce daně ze zákona. K této otázce Nejvyšší správní soud uvedl, že dissimulovaná činnost žalobce v jeho případě již sama o sobě vylučuje uplatnění § 61 písm. a) zákona o DPH. Žalobce totiž spolkovou činnost v podobě podpory a dosahování společných zájmů členů pouze simuloval, jeho hlavní činnost spočívala v poskytování služeb internetového připojení za úplatu. Činnost spočívající v podpoře a realizaci deklarovaných neziskových hlavních cílů spolku byla naopak činností vedlejší až marginální. Cíle činnosti žalobce tudíž dle Nejvyššího správního soudu odporovaly povaze sdružení jakožto organizací, jejichž plnění poskytovaná vlastním členům za členské příspěvky mohou být osvobozena od DPH ve smyslu § 61 písm. a). Úplaty formálně označené jako „členské příspěvky“ představovaly platby za služby, tedy za zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, a jako takové vstupovaly do výpočtu obratu pro účely posouzení otázky, zda se žalobce stal plátcem daně. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že žalobce „jako osoba povinná k dani podmínku vzniku postavení plátce daně stanovenou v § 6 ve spojení s § 94 zákona o DPH, v rozhodném znění, naplnil.“

133. Krajský soud na základě výše uvedených skutečností a závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem se přiklonil k názoru žalovaného, že 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. Lze totiž usuzovat, že žalobce se 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. Jak vyplývá ze shora uvedeného, žalovaný i krajský soud dospěli v projednávané věci k závěru, že žalobce vykonává výdělečnou činnosti v podobě poskytování služeb za úplatu a k tomuto názoru se přiklonil i Nejvyšší správní soud a rovněž i Ústavní soud.

VIII. Závěr a náklady řízení

134. 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.
135. 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