



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Nová Morava, z.s. za rozvoj jižní Moravy**, IČO 26633892
sídlem Příkop 843/4, 602 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Tomášem Rašovským
sídlem advokátní kanceláře Skřivanova 337/7, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2023, č. j. 8843/23/5300-22444-707622,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) vyměřil žalobci podle pomůcek daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden 2020 – leden 2021, a to platebními

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.

výměry ze dne 14. 4. 2022, č. j. 1507754/22/3001-51522-702900, ve výši 160 682 Kč, č. j. 1579770/22/3001-51522-702900, ve výši 109 789 Kč, č. j. 1583311/22/3001-51522-702900, ve výši 92 949 Kč, č. j. 1583417/22/3001-51522-702900, ve výši 77 983 Kč, č. j. 1583505/22/3001-51522-702900, ve výši 73 858 Kč, č. j. 1583582/22/3001-51522-702900, ve výši 80 831 Kč, č. j. 1583647/22/3001-51522-702900, ve výši 96 432 Kč, č. j. 1583727/22/3001-51522-702900, ve výši 55 522 Kč, č. j. 1583828/22/3001-51522-702900, ve výši 87 784 Kč, č. j. 1583912/22/3001-51522-702900, ve výši 29 680 Kč, č. j. 1584025/22/3001-51522-702900, ve výši 6 211 Kč, č. j. 1584118/22/3001-51522-702900, ve výši 12 971 Kč, č. j. 1584181/22/3001-51522-702900, ve výši 40 927 Kč.

2. Na základě odvolání žalobce provedl žalovaný nový výpočet daně z přidané hodnoty, a to za účelem stanovení daně pomůckami co nejspolehlivěji. Výše vyměřené daně tak byla u jednotlivých platebních výměrů změněna. U platebního výměru č. j. 1507754/22/3001-51522-702900 byla výše vyměřené daně změněna na částku 179 393 Kč, u platebního výměru č. j. 1579770/22/3001-51522-702900 byla výše vyměřené daně změněna na částku 128 500 Kč, u platebního výměru č. j. 1583311/22/3001-51522-702900 byla výše vyměřené daně změněna na částku 111 660 Kč, u platebního výměru č. j. 1583417/22/3001-51522-702900 byla výše vyměřené daně změněna na částku 96 694 Kč, u platebního výměru č. j. 1583505/22/3001-51522-702900 byla výše vyměřené daně změněna na částku 92 569 Kč, u platebního výměru č. j. 1583582/22/3001-51522-702900 byla výše vyměřené daně změněna na částku 99 542 Kč, u platebního výměru č. j. 1583647/22/3001-51522-702900 byla výše vyměřené daně změněna na částku 115 143 Kč, u platebního výměru č. j. 1583727/22/3001-51522-702900 byla výše vyměřené daně změněna na částku 74 233 Kč, u platebního výměru č. j. 1583828/22/3001-51522-702900 byla výše vyměřené daně změněna na částku 106 495 Kč, u platebního výměru č. j. 1583912/22/3001-51522-702900 byla výše vyměřené daně změněna na částku 48 391 Kč, u platebního výměru č. j. 1584025/22/3001-51522-702900 byla výše vyměřené daně změněna na částku 24 922 Kč, u platebního výměru č. j. 1584118/22/3001-51522-702900 byla výše vyměřené daně změněna na částku 31 682 Kč, u platebního výměru č. j. 1584181/22/3001-51522-702900 byla výše vyměřené daně změněna na částku 59 638 Kč.
3. Předmětem sporu je otázka, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a zda byla daň stanovena dostatečně spolehlivě.

II. Stanoviska účastníků řízení

4. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že správní orgány nepřihlédly k argumentaci žalobce týkající se posouzení jeho plnění. Názor správce daně, že se jedná o nákup a užívání komerčního produktu – služby internet, je mylný a nepodložený. Jde pouze o využití vlastního majetku. Členské příspěvky sloužily k vybudování neveřejné internetové sítě, její správě a modernizaci. Správce daně neuvedl, z jakého důvodu považuje za nevěrohodné svědecké výpovědi svědků R. a S. Pokud svědek P. uvedl, že členové spolku neměli o chod sdružení zájem, neznamená to, že spolek spolkovou činnost nevykonával a pouze poskytoval svým členům internetové připojení. Nelze vykládat k tíži žalobce, pokud si svědci nepamatují okolnosti vzniku členství a aktivity spolku, jsou-li členy více než deset let a neúčastní-li se spolkových aktivit. Svědecká výpověď se měla týkat ověření ekonomické činnosti za roky 2014 – 2016, ovšem otázky kladené svědkům se týkaly vzniku jejich členství před více než deseti lety. Nebyl odůvodněn ani prokázán názor správce daně o tom, že žalobce vykonává ekonomickou

činnost a že členskými příspěvky zastírá poplatek za připojení k internetu. Důkazy jeho názor vyvracejí. Správce daně neprovedl navrhované důkazy. Žalobce nevykonával činnosti, které jsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 9. 2021 (dále „zákon o dani z přidané hodnoty“), a tudíž nebyl povinen podat daňové přiznání. Vyměřená daň dle pomůcek nebyla spolehlivě stanovena, žalobce nebyl podnikatelem v elektronických komunikacích, provozoval privátní síť.

5. Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dodává, že žalobcova polemika ohledně jeho registrace k dani z přidané hodnoty je nepřipadná a zbytečná. V dané věci již bylo pravomocně rozhodnuto správním soudem. Navzdory rozhodnutí rady spolku žalobce i v roce 2020 pokračoval ve své ekonomické činnosti – platil společnosti Onlinex NM s. r. o. za velkoobchodní připojení k internetu, přijímal na svůj účet platby od členů spolku, hradil nájemné za přístupové body, elektrickou energii za ně a servisní práce. Žalobce pro Český telekomunikační úřad za období roku 2020 vykázal maloobchodní tržby ve výši 1 053 000 Kč. K poklesu aktivních přípojek u žalobce došlo až ve druhém pololetí roku 2020. Povaha telekomunikační sítě nemůže mít vliv na spolehlivost stanovení daně podle pomůcek. Argumentace žalobce ohledně nevěřejnosti jím provozované komunikační sítě se nezakládá na pravdě. Šlo o veřejně dostupnou službu ve smyslu § 2 odst. 3 písm. e) zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů, neboť z jejího využívání nebyl nikdo předem vyloučen. Žalobce v rámci své propagace rozdával letáčky s nabídkou připojení, propagoval se jako poskytovatel připojení k internetu, přičemž jediným omezením byla lokalita. Bez ohledu na veřejnost provozované sítě žalobce přijímal úplatu v určité výši za poskytnutí určitého zdanitelného plnění. Z tohoto plnění měl žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty povinnost uhradit daň. Žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně nepřiměřené daňové povinnosti stanovené podle pomůcek. Žalobce neuvádí žádné důkazy ani další tvrzení, která by jeho závěry o nedostatečné spolehlivosti stanovení daně potvrzovala.

III. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní; dále „s. ř. s.“), a řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
7. Úvodem soud předesílá, že těžiště žalobní argumentace v nyní projednávané věci spočívá ve zpochybňování registrace žalobce k dani z přidané hodnoty, o které však již bylo pravomocně rozhodnuto (a toto rozhodnutí bylo již také podrobeno soudnímu přezkumu).
8. Dle § 99 odst. 1 daňového řádu platí, že *„vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám.“* A právě k této situaci došlo v právě projednávané věci, neboť žalovaný pravomocným rozhodnutím ze dne 23. 7. 2020, č. j. 27379/20/5300-22444-707622, rozhodl o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty. Správce daně tak byl v rámci řízení o vyměření daně tímto rozhodnutím vázán, přičemž zpochybňování této otázky je s ohledem na znění § 99

odst. 1 daňového řádu v tomto řízení již vyloučeno. Tvrzení žalobce o povaze jeho hlavní činnosti, resp. provozování privátní internetové sítě, která dle jeho názoru není zdanitelným plněním, se netýkají vyměření daně, tj. předmětu řízení v této věci, ale otázek výlučně řešených v rozhodnutí o registraci.

9. S ohledem na výše uvedené zdejší soud posoudil jako z povahy věci nedůvodné námitky žalobce fakticky směřující proti rozhodnutí, kterým byl žalobce z moci úřední registrován k dani z přidané hodnoty. Jedná se o námitky, ve kterých žalobce tvrdí, že jím poskytovaná služba internetového připojení není zdanitelným plněním ve smyslu § 2 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty, že se jednalo o privátní síť, že správní orgány k tomuto zjištění neprovedly důkazy navržené žalobcem, a dále námitky směřující proti provedení a hodnocení svědeckých výpovědí členů spolku. Tyto námitky měly být (a taky byly) uplatněny a přezkoumávány v jiném správním, potažmo soudním řízení. V projednávané věci se mívá s předmětem řízení, jímž je zákonnost stanovení daně žalobci podle pomůcek. Jak uvedl soud výše, o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty bylo rozhodnuto pravomocným rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 7. 2020, č. j. 27379/20/5300-22444-707622. Žaloba proti tomuto rozhodnutí byla zamítnuta rozsudkem zdejšího soudu ze dne 26. 10. 2021, č. j. 31 Af 60/2020-82, který nabyl právní moci dne 19. 11. 2021. Zdejší soud v něm dospěl ve shodě se žalovaným k závěru, že poskytování internetového připojení žalobcem naplňuje znaky definice „poskytnutí služby za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, jelikož existuje přímá a bezprostřední vazba mezi poskytnutím služby (internetové připojení) a obdrženým protiplněním (pravidelné poplatky), protiplnění je vyjádřitelné v penězích a úplata má subjektivní hodnotu, kterou jí přisuzují obě strany transakce. Rovněž dospěl k závěru, že poskytování internetového připojení bylo primárním cílem činnosti žalobce a potvrdil tedy závěr žalovaného, že žalobcem poskytované internetové připojení má charakter poskytování služby za úplatu, která je předmětem daně z přidané hodnoty, v důsledku čehož byl žalobce správně zaregistrován jako plátce daně z přidané hodnoty.
10. Soud se proto zaměřil na posouzení námitek, jimiž se žalobce snaží skutečně zpochybnit zákonnost samotného vyměření daně podle pomůcek.
11. Dle § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, platí, že „[n]bylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč“.
12. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu platí, že „[s]tanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny“.
13. Dle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.
14. Z § 98 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že daň může být podle pomůcek stanovena pouze tehdy, bude-li zajištěna její dostatečná spolehlivost.

15. Dle § 114 odst. 4 daňového řádu platí, že „[s]měřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek“. Přiměřenost použitých pomůcek spočívá v tom, zda byly zjištěny okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu.
16. Pro vydání a následný přezkum rozhodnutí, kterým je daňovému subjektu stanovena daň podle pomůcek, je v projednávané věci podstatné kumulativní naplnění následujících podmínek: 1) dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, tj. v projednávané věci skutečnost, že daňový subjekt nepodal řádné daňové tvrzení ani poté, co jej správce daně vyzval a stanovil mu náhradní lhůtu; 2) nemožnost stanovit daň dokazováním; a 3) přiměřenost použitých pomůcek, resp. skutečnost, že daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.
17. Žalobce zpochybňuje naplnění podmínky 1) tvrzením, že daňové přiznání nebyl povinen podat, neboť jeho činnost není předmětem daně. Jak bylo uvedeno výše a pravomocně posouzeno zdejším soudem v rozsudku č. j. 31 Af 60/2020-82, na jehož odůvodnění lze v podrobnostech odkázat, služby poskytované členům žalobce byly zdanitelnými plněními ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a žalobce byl plátcem daně z přidané hodnoty ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané. Není tedy pochyb o tom, že žalobce byl dle § 101 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s § 135 a § 136 odst. 4 daňového řádu povinen podat nejpozději do 25 dnů po uplynutí každého jednotlivého zdaňovacího období daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Na tom nemůže nic změnit ani žalobcem zdůrazňované rozhodnutí rady spolku ze dne 8. 12. 2019 o tom, že od 1. 1. 2020 dojde k ukončení poskytování internetového připojení žalobcem. Jak vyplývá ze správního spisu, k ukončení této činnosti žalobce nedošlo, žalobce i nadále nakupoval od společnosti Onlinex NM s. r. o. velkoobchodně připojení k internetu, které dále poskytoval a fakturoval svým členům.
18. Mezi stranami není sporu o tom, že žalobce daňové přiznání nepodal, a to ani v řádném termínu, ani v náhradní lhůtě stanovené správcem daně ve výzvách dle § 145 odst. 1 daňového řádu. Podmínka 1) pro stanovení daně podle pomůcek tedy byla v projednávané věci naplněna.
19. V důsledku toho byla zároveň splněna také podmínka 2). Nepodá-li daňový subjekt daňové přiznání ani na výzvu správce daně, je stanovení daňové povinnosti dokazováním zpravidla pojmově vyloučeno. Daňový subjekt se totiž vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň a správce daně nemá co vyvracet (Lenka Kaniová k § 145 daňového řádu, In: Baxa, J. a kol., *Daňový řád. Komentář*. II. díl, Praha: Wolters Kluwer 2011).
20. Žalobce dále zpochybňuje naplnění podmínky uvedené pod bodem 3), a to dostatečné spolehlivosti stanovené daně.
21. V prvé řadě soud předesílá, že při přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2020, č. j. 9 Afs 302/2019-52). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové

povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť je to právě on, kdo podává toto tvrzení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Toto důkazní břemeno v projednávané věci žalobce neunesl.

22. Žalobce nedostatečnou spolehlivost daně namítá zcela obecně a nekonkrétně tvrzením, že „*napadá naplnění třetí podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, kterou je dostatečná spolehlivost stanovené daně*“. Žalobce žádným způsobem nespécifikuje, z jakého důvodu považuje daň za nespolehlivě stanovenou, na podporu svého tvrzení neuvádí žádné skutečnosti ani důkazy. Žalobní argumentace následující po citované pasáži o tom, že telekomunikační síť provozovaná žalobcem byla privátní a že žalobce nelze považovat za podnikatele v elektronických komunikacích, fakticky nesměřuje proti nedostatečné spolehlivosti vyměřené daně.
23. Zde je nutno rovněž konstatovat, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Jelikož žalobce uplatňuje uvedenou námitku zcela nekonkrétně, může na ni soud reagovat taktéž pouze v obecné rovině. Není úkolem soudu, aby blíže nespécifikovaná obecná konstatování žalobce sám rozváděl, a dotvářel tak za žalobce znění žalobních námitek.
24. Postup žalovaného, který v rámci přezkumu platebních výměrů provedl nový výpočet daně z přidané hodnoty za účelem stanovení daně pomůckami co nejspolehlivěji, hodnotí soud jako souladný se zákonem a nijak nevybočující z mezí jeho správního uvážení. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je možné bez obtíží seznat, na základě jakých úvah žalovaný při použití konkrétních pomůcek (rovněž v rozhodnutí uvedených) dospěl k výsledné výši daně vyměřené žalobci, kterou žalovaný považuje za dostatečně spolehlivou. Stejně tak žalovaný zcela jasně a srozumitelně uvedl, z jakých důvodů aplikoval na případ žalobce režim přenesení daňové povinnosti dle § 92f zákona o dani z přidané hodnoty, v důsledku čehož byla výsledná daňová povinnost za každé jednotlivé zdaňovací období zvýšena o částku 18 711 Kč. Žalobci nic nebránilo v tom, aby při znalosti těchto závěrů s použitím relevantních protiargumentů namítl (a zároveň věrohodnými důkazy prokázal) nespolehlivost stanovené daně. Žalobcem obecně formulovaná námitka o nespolehlivosti stanovené daně tak nemůže obstát.
25. Navržené důkazy, které nejsou součástí správního spisu (stanovy žalobce a osvědčení Českého telekomunikačního úřadu č. 1026) krajský soud neprováděl, neboť nemohly přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci. Mezi stranami není sporu o skutečnostech, které by měly být navrženými důkazy prokazovány (zapsaná činnost spolku a jeho cíle, oprávnění žalobce podnikat v oblasti veřejné služby elektronických komunikací).

IV. Shrnutí a náklady řízení

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

Poučení:

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

Brno 3. září 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu