



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobce: **JM – Net, z. s.**, Hněvkovského 2, Praha 4, zastoupeného advokátem JUDr. Robertem Němcem, LL.M., Jáchymova 2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2022, čj. 12861/22/5300-22443-712892, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2024, čj. 10 Af 14/2022-86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Popis věci a průběh předchozího řízení

[1] Žalobce je spolkem, jehož cílem je: „*sdrůžovat 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.*“ Svým členům (mimo jiné) poskytuje internetové připojení.

[2] Žalobce dne 24. 9. 2019 zaslal prvostupňovému správci daně (*správce daně*) přihlášku k registraci plátce daně z přidané hodnoty (*daně*). Důvodem podání přihlášky byla novelizace § 61 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty (*ZDPH*), v němž bylo vypuštěno slovo „*spolek*“ Žalobce se domníval, že do 31. 3. 2019 bylo plnění poskytované členům spolku osvobozeno od daně dle § 61 písm. a) ZDPH. Správce daně však

žalobce upozornil, že podmínky pro osvobození od daně nenaplňoval *ani* před datem novelizace předmětného ustanovení, tj. před 1. 4. 2019. Žalobce následně učinil podání označené jako „zpětvzetí přihlášky k registraci DPH,“ které odůvodnil tím, že v návaznosti na novelizaci a vypuštění slova „*spolek*“ dospěl k mylnému závěru, že již nenaplňuje podmínky stanovené pro osvobození od daně. Po úvaze však naznal, že vymezení okruhu subjektů osvobozených od daně naplňuje i nyní, neboť nebyl založen za účelem podnikání a jeho povaha je občanská, tj. převažující charakter jím vykonávané činnosti je spolkovou činností výlučně pro vlastní členy dle stanov.

[3] Správce daně však s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2019, čj. 29 Af 18/2017-43 vydal rozhodnutí, kterým žalobce registroval jako plátce daně zpětně ke dni 1. 1. 2013, protože k překročení zákonné hranice obratu ve výši 1 milion Kč (§ 6 odst. 1 ZDPH) docházelo od roku 2011, a to opakovaně. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání k žalovanému.

[4] Po přezkoumání spisového materiálu dospěl žalovaný k závěru, že je potřeba nejprve postavit najisto, v čem spočívá faktická činnost spolku, tedy zda převažující činností je poskytování internetového připojení, nebo je povaha spolku občanská, tj. převažující charakter vykonávané činnosti je spolkovou činností výlučně pro vlastní členy ve smyslu stanov. Z toho důvodu žalovaný uložil správci daně doplnit spisový materiál, a to o seznam členů spolku, na základě kterého měl náhodným výběrem provést svědecké výpovědi, dokud nebude zjištěn závěr týkající se reálné činnosti spolku. S hodnocením výsledků byl žalobce řádně seznámen. Žalovaný uzavřel, že charakter spolku není převážně občanské povahy, nýbrž většina členů je součástí spolku (žalobce) kvůli internetovému připojení. Svědeckými výpověďmi byla potvrzena přímá souvislost mezi přijímáním plateb nazvaných jako „členský poplatek“ a poskytováním služeb ve formě internetového připojení. Služby internetového připojení poskytované členům byly posouzeny jako zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 ZDPH, a proto vstupují do výpočtu obratu pro účely registrace k dani podle § 4a ZDPH. Proto žalovaný rozhodnutí správce daně o registraci plátce DPH potvrdil.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze. V ní namítal především nezákonnost zpětné registrace ke dni 1. 1. 2013, jakož i nesprávné posouzení charakteru spolkové činnosti žalobce.

[6] Městský soud žalobu zamítl. Konstatoval totiž, že ze skutečností zjištěných v řízení před správcem daně vyplynulo, že hlavní činností žalobce není deklarovaná spolková činnost, ale jeho služby spočívají především v poskytování internetového připojení. Žalobce tedy zastíral svou skutečnou činnost. Mezi poskytnutím služby (tj. internetového připojení) a obdrženým protiplněním (členské příspěvky) totiž existuje přímé a bezprostřední spojení ve smyslu čl. 2 bodu 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (*směrnice*). Ze 17 provedených svědeckých výpovědí jednoznačně vyplývá, že pro 14 svědků bylo prioritní internetové připojení, pro které do spolku vstoupili. Chybným neshledal soud ani závěr žalovaného o možnosti registrovat žalobce jako plátce DPH zpětně k 1. 1. 2013. Žalobce totiž překračoval hranici obratu 1 mil. Kč opakovaně již od roku 2011. Městský soud odkázal též na rozsudek NSS ze dne 6. 9. 2017, čj. 10 Afs 329/2016-51, podle kterého lhůta pro registraci plátce z moci úřední nemůže začít běžet, je-li soustavně překračována hranice obratu.

2. Obsah kasační stížnosti

pokračování

[7] Žalobce (*stěžovatel*) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. Nesprávné posouzení právní otázky spočívá zejména v posouzení charakteru spolkové činnosti stěžovatele; posouzení plateb členských příspěvků jako úplaty za poskytování internetového připojení a rovněž v posouzení oprávnění provést registraci stěžovatele jako plátce DPH ke dni 1. 1. 2013.

2.1. Posouzení činnosti stěžovatele

[8] Stěžovatel namítá, že závěry městského soudu nemají oporu v provedeném dokazování a ve zjištěném skutkovém stavu. Není prý pravdou, že on a členové spolku shodně subjektivně vnímali hrazené členské příspěvky pouze jako protiplnění za poskytování internetového připojení. Výpovědi členů stěžovatele naopak potvrdily, že neuhrazení členského příspěvku nevedlo k přerušení poskytování internetového připojení; neexistuje vazba mezi rychlostí internetu a výší členského příspěvku a že stěžovatel poskytuje členům i další plnění, která jsou financována členskými příspěvky (viz rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2023, čj. 7 Afs 165/2022-54 a rovněž rozsudek NSS ze dne 14. 4. 2023, čj. 3 Afs 284/2022-99). Tato rozhodnutí, ze kterých vychází žalovaný i městský soud, nejsou v nyní projednávané věci přílehavá, protože stěžovatel nikdy právo na připojení k síti nepodmiňoval hrazením členských příspěvků, jak již bylo nastíněno výše. Povinnost hradit členské příspěvky trvá i v případě nepřipojení k počítačové síti a možnost připojení automaticky nezaniká v případě neuhrazení členských příspěvků. Na tyto odlišnosti upozornil stěžovatel již v žalobě, avšak městský soud se s nimi nevypořádal. Z rozsudku nevyplývá, jak městský soud uvedené skutečnosti hodnotil, stěžovatel proto považuje rozsudek za nepřezkoumatelný. Nevyplývá z něj rovněž vypořádání se s námitkou nedostatku objektivního přístupu žalovaného k provedenému dokazování. O neobjektivním hodnocení důkazů přitom svědčila řada skutečností, a to (i) zamítnutí provedení výslechu žalobcem navržených svědků, kteří byli žalovaným již předem označeni za nevěrohodné, (ii) označení vybraných částí svědeckých výpovědí za nevěrohodné s tím, že byly ovlivněny činností žalobce, (iii) vybrání pouze těch částí výpovědí svědků, které svědčily ve prospěch posouzení žalovaného, či (iv) neprovedení dalších důkazů z internetu dle zákona o elektronických komunikacích s tím, že nejsou ve věci rozhodné.

[9] Povahu členského příspěvku jakožto přímého protiplnění za poskytované služby nepotvrzují ani stanovy stěžovatele. Mezi právem člena využívat internetové připojení a povinností platit členský příspěvek neexistuje žádný vztah podmíněnosti. Ve stanovách není zakotveno, že v případě neuhrazení členského příspěvku pozbývají členové možnost připojení k internetu a stejně tak nejsou od členského příspěvku osvobozeni, pokud internetové plnění nevyužívají. Tato skutečnost byla potvrzena výsledkem svědka O. B..

[10] Žalovaný ani městský soud neprovedli dokazování k otázce, zda vybíráním členských příspěvků dochází ke vzniku zisku na straně stěžovatele, resp. zda členské příspěvky převyšují náklady na poskytování předmětné služby pro členy spolku, tj. připojení k síti stěžovatele. V této souvislosti odkazuje stěžovatel na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 1. 2022, čj. 62 Af 3/2020-122, vydaný v obdobné věci, ve kterém soud uzavřel, že „pokud jde o charakter činnosti žalobce (a tedy o otázku, zda činnost žalobce má být hodnocena jako podnikání a členské příspěvky pak jako platby za poskytnuté služby podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů), pak především se měli prvostupňový správce daně a žalovaný zabývat otázkou, zda (nakolik) žalobce svojí činností spočívající v poskytování připojení k internetu sledoval dosažení zisku. V tomto ohledu žádnou korektní úvahu opírající se

o dostatečný podklad ve správním spisu správce daně ani žalovaný neprovedli, chybí srovnání, zda výše členských příspěvků byla srovnatelná s cenovým nabídkami za poskytování internetového připojení ze strany podnikatelů v tomto odvětví a jak byla tvořena. “Žalovaný tak neunesl důkazní břemeno ohledně otázky, zda na straně stěžovatele jde skutečně o ekonomickou činnost.

[11] S ohledem na stanovený cíl a hlavní činnosti stěžovatele nelze na skutečnosti, že do spolku vstupují členové se zájmem o připojení se k počítačové síti (které je spojeno s připojením k internetu), shledat cokoliv, co by bylo v rozporu s tímto cílem. Logicky se členem spolku zaměřujícího se na informační technologie nestane někdo, kdo nemá o takové připojení zájem. Stejně tak by bylo nelogické, aby spolek zabývající se rozvojem počítačové sítě a internetového připojení neposkytoval svým členům připojení k vlastní počítačové síti, jejíž rozvoj je ostatně jednou z hlavních činností žalobce.

[12] Správce daně i městský soud uzavřeli, že stěžovatel zastíral skutečnou činnost. Z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004-89, plyne, že *„disimulované právní jednání je v první řadě třeba vykládat zejména ve světle pojednání o náležitostech právního jednání, náležitostech vůle a náležitostech poměru mezi vůlí a projevem vůle. ... O společnou vědomou neshodu vůle a jejího projevu při dvoustranném právním jednání jde přitom tehdy, pokud mezi vůlí a projevem obou stran je stejná neshoda a obě strany o tom vědí. Jinak řečeno, strany takto jednající tedy ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí, shodují se jejich vůle a projevy takové vůle, chybí ale shoda mezi jejich společnou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy.*“ Platí přitom, že ohledně zásady materiální pravdy nese důkazní břemeno správce daně. V tomto případě tedy měl správce daně prokázat, že jde o disimulované právní jednání. Správce daně se však nijak nezabýval vůlí stěžovatele. Aby pak bylo možné učinit závěr o disimulaci jednání, musela by vůle stěžovatele i jednotlivých členů shodně směřovat k poskytování služby připojení k internetu za úplatu, a nikoliv k čerpání členských práv.

[13] Při interpretaci zákonné a autonomní úpravy spolku je třeba v souladu s judikaturou odlišovat účel spolku ve smyslu § 218 písm. b) zák. č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (OZ), hlavní činnost spolku dle § 217 odst. 1 OZ a vedlejší hospodářskou činnost spolku podle § 217 odst. 2 OZ. V rámci vedlejší hospodářské činnosti je pak třeba rozlišit podnikání a jinou výdělečnou činnost, a konečně také příležitostnou výdělečnou činnost či správu vlastního majetku. Účel spolku (v případě stěžovatele výzkum a rozvoj připojení k počítačové síti) je cílem žalobce, jeho funkcí. Připojení k internetu je pak pouze technikou – činností – která k naplnění tohoto účelu slouží. Stěžovatel se svým účelem netajil, je proto překvapivé, je-li jeho jednání označeno jako „disimulace“. Má-li spolek mít možnost, v režimu ústavním právem garantovaného spolčovacího práva, naplnit svůj účel, musí mít k dispozici všechny nástroje, i ty podnikatelské. Nezisková – prospěšná – funkce spolku je realizována nikoliv tím, že by nemohl činit výdělečné aktivity způsobem, který směřuje k naplnění jeho účelu, ale v tom, že nedistribuuje zisk, jak vyplývá z § 217 odst. 3 OZ. To ostatně potvrdil také SDEU ve věci Golfclub Schloss Igling (C-488/18).

[14] Stěžovatel považuje za nedostatečný rovněž počet vyslechnutých svědků. Vybraný počet 17 svědků (členů spolku) z celkového počtu přes 7.000 členů nelze považovat za reprezentativní skupinu. Stěžovatel si je vědom rozhodovací praxe NSS (srov. rozsudek ze dne 15. 11. 2013, čj. 8 Afs 38/2012-81), podle které v případě velkého počtu svědků není nutné vyslyšet všechny, ale pouze přiměřený vzorek. Odkazuje však na rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2023, čj. 6 Afs 92/2022-51, podle něž v případě výslechu malého počtu svědků musí

pokračování

být skutečnost bez pochyb prokázána, přičemž v nyní posuzovaném případě takto nebylo prokázáno, že by členské příspěvky představovaly výhradně úplatu za poskytování připojení k internetu. Celkem 5 ze 17 svědků totiž neoznačilo připojení k internetu jako primární či jediný důvod pro členství (30 % výpovědí). Dále 7 ze 17 svědků uvedlo, že využívají i další služby (41 %). Stěžovatel nadto opakovaně navrhol výsledk dalších konkrétních svědků, kteří by mohli poskytnout odlišný náhled na fungování stěžovatele. Tento návrh však žalovaný odmítl, neboť prý navrhovaní svědci nemohou mít stejnou vypovídací hodnotu jako již provedené výsledky namátkově vybraných svědků.

[15] Stěžovatel tvrdí, že správce daně i městský soud automaticky presumovali, že jakékoliv poskytování internetu bude vždy ekonomickou činností, bez ohledu na způsob připojení či prvotní cíl uživatelů. Uvedl-li městský soud, že spolek není převážně *občanské povahy*, judikatura neupřesňuje, co se občanskou povahou rozumí. Stěžovatel je přesvědčen, že pod tento pojem je možné zařadit také službu poskytování připojení k síti stěžovatele umožňující připojení k internetu. Na úrovni jednotlivých členských států, jakož i před orgány EU a orgány OSN, se objevují debaty, zda by právo na připojení k internetu nemělo být zařazeno mezi základní lidská práva. Důležitost internetového připojení si uvědomuje také Ústavní soud, který v nálezu ze dne 7. 4. 2010, sp. zn. I. ÚS 22/10, podřadil pod oprávněné výdaje také náklady na připojení k internetu.

[16] Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem, že uskutečňuje ekonomickou činnost podle § 2 odst. 1 písm. b) a § 2 odst. 2 ZDPH. Předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH je (i) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti. Ekonomickou činností se pak dle § 5 odst. 3 ZDPH rozumí *"soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů."* Od zdanění je dle § 61 písm. a) ZDPH osvobozeno *"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."* Toto ustanovení představuje implementaci směrnice, konkrétně pak čl. 132 odst. 1 písm. l). Z pouhé skutečnosti, že stěžovatel dle žalovaného a městského soudu provozuje ekonomickou činnost v podobě poskytování služby připojení k internetu, tedy nelze dovodit, že by tato činnost nepodléhala osvobození od zdanění. Aby bylo možné učinit takový závěr, je třeba dovodit a prokázat, že taková ekonomická činnost již nesplňuje podmínky daně § 61 písm. a) ZDPH.

[17] Podle judikatury SDEU je poskytnutí služby zdanitelné pouze tehdy, existuje-li mezi poskytovatelem služby a příjemcem právní vztah, v němž dochází ke vzájemnému plnění, přičemž odměna, kterou poskytovatel služby obdržel, představuje skutečnou protihodnotu poskytnuté služby. Takový vztah však mezi stěžovatelem a jeho členy není dán. Stěžovatel členům nabízí také jiné aktivity a skutečnost, že někteří členové se těchto aktivit neúčastní, nelze klást k jeho tíži, neboť je k účasti nutit nemůže. Z pasivity členů však nelze dovodit, že by jeho činnost nebyla službou občanské povahy. Dle komentářové literatury k OZ (PETROV, J., VÝTISK, M., BERAN, V. a kol. Občanský zákoník. 2. vyd. (3. aktualizace), Praha: C.H. Beck, 2024, § 217, upravující fungování spolků, platí, že *"u hlavní spolkové činnosti se předpokládá, že její podstatnou část budou provozovat sami členové nebo bude určena*

pro ně. Hlavní činnost spolku nesmí být zaměřena výdělečně. Pokud např. spolek lyžařů pořádá lyžařský výcvik, měl by jej pořádat především pro členy (volnou kapacitu nicméně může nabídnout třetím osobám) a nesmí za něj vybírat větší úplatu, než která pokryje jeho náklady.“ Cílem stěžovatele je „sdužovat 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“ a za tímto účelem vyvíjí jednu z hlavních činností spočívající v podpoře rozvoje a využívání internetu a informačních technologií. Pouhým připojením se do sítě stěžovatele již členové podporují rozvoj a využívání internetu zcela v souladu s jeho stanoveným cílem.

[18] V řízení nebylo prokázáno, že by za poskytnutí služby stěžovatelem byla vybírána větší úplata, než která slouží k pokrytí nákladů. Stejně tak nebylo zkoumáno a posouzeno, zda členský příspěvek jakožto údajná "protihodnota" poskytnuté služby posouzené městským soudem jako neosvobozené, odpovídá svou hodnotou poskytnuté službě. Žalovaný ani městský soud se nezabývali otázkou, zda poskytováním internetu byla narušována hospodářská soutěž. Stěžovatel se proto domnívá, že jeho činnost je činností občanské povahy a že není možné vyloučit osvobození uhrazených členských příspěvků od zdanění.

2.2. Registrace stěžovatele jako plátce daně k 1. 1. 2013

[19] Městský soud v rozsudku potvrdil závěry žalovaného, že počáteční impuls spolku zřejmě skutečně spočíval v založení lokální sítě a zlepšování technologií. Připustil tedy, že jeho prvotní charakter spočíval ve spolkové činnosti a teprve následně převážil obchodní vztah spočívající v poskytování internetového připojení. Žalovaný ani městský soud však již nijak nespécifikovali, kdy konkrétně k této změně povahy činnosti mělo dojít. Tato otázka je však zcela klíčová pro posouzení, k jakému okamžiku a zda se stěžovatel skutečně stal plátcem daně a odkdy bylo skutečně možné jej jako plátce registrovat. Žalovaný i městský soud usoudili, že stěžovatel konstantně překračuje hranici obratu a stal se tak plátcem DPH. Obrat, jehož překročení je rozhodnou podmínkou pro registraci, je definován v § 4a odst. 1 ZDPH. Z tohoto ustanovení vyplývá, že ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně dle § 61 ZDPH do posouzení výše obratu nevstupují. Z pouhého náhledu do účetních závěrek stěžovatele tak nelze uzavřít, od jaké doby byla překračována hranice obratu, když taková plnění do obratu nevstupují. Ze svědeckých výpovědí není možné seznat, od jakého období mělo dojít k údajné změně povahy činnosti stěžovatele, a nelze tak ani uzavřít, od jakého období skutečně došlo k překročení hranice obratu rozhodné pro registraci plátce daně z přidané hodnoty. Pokud by to naopak bylo možné dovodit výhradně z absolutních čísel uvedených v účetních závěrkách, pak by *ad absurdum* všechny spolky, jejichž "obrat" překročí částku 1 mil. Kč, musely být vyňaty z možnosti osvobození dle § 61 ZDPH. Tím by však byl zcela popřen účel tohoto zákonného ustanovení.

[20] Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem NSS vyjádřeným v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, čj. 10 Afs 329/2016-51. Vychází především z § 20 odst. 2 daňového řádu a § 94 odst. 1 ZDPH. Výklad soudu vede údajně ke zcela neúměrnému prodloužení lhůty pro možnost registrace plátce daně, která se i dle zákonodárce má a musí řídit stejnou prekluzivní lhůtou, jaká platí pro stanovení daně. Stěžovatel se proto domnívá, že prodlužování časového prostoru (potvrzeného uvedeným rozsudkem NSS ze dne 6. 9. 2017) není vyvážené tak, aby nepředstavovalo nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran. V neposlední řadě připomíná, že v případě existence více možných výkladů je třeba podle zásady *in dubio mitius*

pokračování

použít tu výkladovou variantu, která je pro osobu povinnou k dani nejpriznivější. Stěžovatel proto legitimně očekával, a to jak s ohledem na znění zákona, tak i s ohledem na dosavadní dlouholetou praxi orgánů finanční správy, že nebyl a není plátcem daně z přidané hodnoty. Pokud se jím měl skutečně stát, tak až od data účinnosti provedené novelizace zákona účinné ode dne 1. 4. 2019. Provedení registrace před tímto datem bylo v rozporu s legitimním očekáváním žalobce správnosti znění zákonného ustanovení § 61 písm. a) ZDPH a dosavadní správní praxí.

2.3. Návrh na předložení předběžných otázek Soudnímu dvoru Evropské unie

[21] Vyjasnění otázky, zda zajištění přístupu k internetu pro členy stěžovatele je, či není ve své podstatě službou naplňující smysl stěžovatele jako spolku občanské povahy dle § 61 odst. písm. a) ZDPH, potažmo službou "civic nature" ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. l) směrnice, je klíčové pro rozhodnutí ve věci. Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že městský soud službu takto neposuzuje, protože ji vyjmul z osvobození od zdanění dle uvedeného ustanovení.

[22] Proto stěžovatel navrhuje NSS, aby v souladu s čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie položil následující předběžnou otázku SDEU: *„Má být činnost spočívající v umožnění přístupu k internetové síti, poskytovaná spolkem neziskové povahy výhradně svým členům za účelem uspokojení jejich společných zájmů, považována za službu občanské povahy (civic nature) osvobozenou od zdanění ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES?“* Jelikož byla shledána klíčovou chybějící aktivita členů stěžovatele na jeho dalších činnostech směřujících k naplnění jeho základního cíle, stěžovatel navrhuje, aby NSS položil druhou předběžnou otázku: *“Má být čl. 132 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES vykládán tak, že podmínkou pro osvobození členských příspěvků od zdanění je 'dostatečná míra aktivity' členů spolku na naplňování cíle spolku?“* Stěžovatel tvrdí, že se jedná o otázky v rozhodovací praxi SDEU ještě nevyřešené a současně je jejich zodpovězení rozhodné pro řádné posouzení osvobození služby poskytované stěžovatelem od zdanění v souladu s § 61 písm. a) ZDPH. Nepoložení otázek by proto porušilo ústavně zaručené právo na zákonného soudce.

3. Vyjádření žalovaného

[23] Žalovaný uvádí, že bylo prokázáno, že stěžovatel vykonává soustavnou ekonomickou činnost a poplatky členů byly členskými příspěvky pouze formálně. Tyto otázky řešil již v obdobných věcech NSS (např. v rozsudku ze dne 16. 9. 2024, čj. 5 Afs 233/2023-57, v rozsudku ze dne 4. 4. 2023, čj. 7 Afs 165/2022-46 a v rozsudku ze dne 4. 4. 2023, čj. 6 Afs 92/2022-51).

[24] Některé námitky stěžovatele považuje žalovaný za nepřijatelné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nebyly obsaženy v žalobě, jakož ani ve lhůtě dvou měsíců pro podání žaloby. Tato výhrada se týká tvrzení stěžovatele, že nebylo prokázáno, že za poskytnutí služby vybíral větší úplata, než která stačí k pokrytí nákladů, a rovněž že nebylo zkoumáno, zda členský příspěvek jakožto údajná protihodnota poskytnuté služby odpovídá svou hodnotou poskytnuté službě. Stejně tak argumentace, že nebylo prokázáno, že by stěžovatel poskytoval služby neosvobozené od zdanění skrytým způsobem a tímto jednáním narušoval hospodářskou soutěž. Za nepřijatelnou považuje žalovaný rovněž námitku legitimního

očekávání, které údajně stěžovatel měl k ve vztahu k aplikaci § 61 písm. a) ZDPH ve znění účinném až od 1. 4. 2019.

[25] K údajné nezákonnosti registrace stěžovatele jakožto plátce DPH k 1. 1. 2013 nelze žalovanému ani městskému soudu nic vytknout. Bylo postaveno najisto, že stěžovatel opakovaně překračoval stanovenou hodnotu obratu 1 000 000 Kč již od roku 2011, proto s ohledem na rozhodnutí NSS (zejména na rozsudek ze dne 6. 9. 2017, čj. 10 Afs 329/2016-51) je rozhodnutí v souladu se zákonem, jakož i ustálenou judikaturou.

[26] Žalovaný nevidí rovněž žádný důvod pro předložení navržených předběžných otázek SDEU. Právní výklad čl. 132 odst. 1 směrnice je k případu stěžovatele jednoznačný, jak je uvedeno v rozsudku NSS ze dne 4. 4. 2023, čj. 7 Afs 165/2022-46. Žalovaný proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

4. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Kasační stížnost stěžovatele je poměrně rozsáhlá a NSS se proto v zájmu srozumitelnosti a v souladu s citovanou judikaturou zaměří na klíčové námitky směřující proti závěrům městského soudu ohledně otázky, zda stěžovatelem poskytované služby představovaly plnění osvobozené od daně ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH a úplaty za tato plnění tak nevstupovaly do výpočtu obratu rozhodného pro vznik povinnosti stěžovatele registrovat se jako plátce daně a na zákonnost registrace k dani k 1. 1. 2013.

[28] Protože se stěžovatel domnívá, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný, je z povahy věci nutné, aby se NSS nejprve vyjádřil k této otázce. Z judikatury zdejšího soudu totiž vyplývá, že má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvážil o skutečnostech podstatných pro věc a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami (viz např. rozsudek ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004-62, rozsudek ze dne 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008-76, či rozsudek ze dne 21. 5. 2015, čj. 7 Afs 69/2015-45). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Je třeba též připomenout, že správní orgány ani soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci, neboť jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem uplatněné argumentace. Nepřezkoumatelnost je objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí, nikoliv subjektivní pocit stěžovatele o nesprávnosti rozhodnutí (srov. rozsudek ze dne 28. 2. 2017, čj. 3 Azs 69/2016-24, rozsudek ze dne 27. 9. 2017, čj. 4 As 146/2017-35).

[29] Žádné takové pochybení NSS v napadeném rozhodnutí neshledal. Městský soud uvedl, jaké okolnosti byly pro rozhodnutí podstatné, a rovněž se vypořádal s uplatněnou argumentací stěžovatele. Je pravda, že městský soud převážně odkazoval na rozhodnutí žalovaného (což hned v počátcích rozhodnutí uvádí), žalovaný však podrobně vysvětlil (na 28 stranách), jaké skutečnosti vzal za prokázané, a uvedl, jaké okolnosti jej vedly k vyjádřeným závěrům. Bylo by proto nelogické a neúčelné, pokud by městský soud jeho argumentaci opakoval. Jde o postup souladný s judikaturou (viz např. rozsudek NSS ze dne

pokračování

27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130). NSS proto přistoupil k věcnému posouzení případu, neboť námitce stěžovatele ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nepřisvědčil.

[30] Podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.

[31] Dle § 5 ZDPH je osobou povinnou k dani osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

[32] V § 61 písm. a) ZDPH je stanoveno, že od daně jsou dále osvobozena tato plnění: *a) 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.*

[33] Podle § 6 ZDPH (ve znění do 31. 12. 2022) je plátcem daně osoba, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

[34] Obratem se rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za a) zdanitelná plnění, b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

[35] Nejvyšší správní soud na tomto místě podotýká, že podobné případy již byly zdejšími soudem opakovaně řešeny a při posuzování nynějšího případu z nich soud vychází, neboť neshledal žádný rozumný důvod, pro který by se měl od právních závěrů v nich obsažených odchýlit.

[36] Žalovaný po provedeném dokazování uzavřel, že činnost vykonávaná stěžovatelem není občanské povahy, neboť se jedná o ekonomickou činnost spočívající v poskytování služeb internetového připojení. Tyto služby představují zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH a stěžovatel tak byl povinen podat přihlášku a registrovat se k dani.

[37] Stěžovatel odmítá, že by vykonával ekonomickou činnost ve výše uvedeném smyslu, a aby bylo možné učinit takový závěr, je třeba dovodit a prokázat, že taková ekonomická činnost již nesplňuje podmínky dané § 61 písm. a) ZDPH.

[38] Vymezením pojmu „ekonomická činnost“ se však NSS již věnoval v rozsudku ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 165/2022-46: „V tomto ohledu NSS souhlasí s žalovaným, že pojem výdělečná činnost pokrývá v zásadě totéž spektrum případů jako pojem ekonomická aktivita ve smyslu zákona o DPH a směrnice o DPH. Podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH se ekonomickou činností rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Judikatura Soudního dvora EU ekonomickou činností definuje jako vykonávání činnosti s cílem získávat z ní pravidelný příjem (srov. např. rozsudky Soudního dvora ze dne 9. 7. 2015, C-331/14, *Trgovina Prizma*, ze dne 20. 1. 2000, C-23/98, *Heerma*, a ze dne 26. 9. 1996, C-230/94, *Enkler*). Z judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že o poskytnutí služeb za protiplnění (úplatu), které je ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH (respektive čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH) předmětem DPH, se jedná tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržena poskytovatelem představuje skutečnou

protihodnotu služby poskytnuté příjemci (srov. např. rozsudky ze dne 29. 10. 2009, C-246/08, Komise proti Finsku, ze dne 3. 3. 1994, C-16/93, Tolsma, či ze dne 5. 6. 1997, C-2/95, SDC; srov. též rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178).“ Závěry vyslovené v tomto rozsudku potvrdil NSS rovněž v rozsudku ze dne 16. 9. 2024, č. j. 5 Afs 233/2023-57: „Nevýdělečná, společné zájmy podporující činnost nemůže spočívat v téže činnosti jako komerční poskytování určité služby na tržní bázi. Za výdělečnou činnost je nutno považovat soustavný výkon určité činnosti za úplatu a výdělečná činnost odpovídá pojmu ekonomická aktivita ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty a směrnice o DPH; tento pojem není totožný s pojmem podnikání“ (viz též rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 165/2022-467).

[39] Správní orgány nesou dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu důkazní břemeno ohledně skutečností rozhodných pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti. V případě stěžovatele tak nesl důkazní břemeno ohledně jeho skutečné činnosti správce daně, potažmo žalovaný, a bylo proto na něm, aby prokázal, že stěžovatel vykonával ekonomickou činnost, tedy jeho hlavní činností bylo poskytování internetového připojení za úplatu. Není však možné opomíjet také důkazní břemeno, které tíží daňové subjekty – dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

[40] Stěžovatel namítal, že na jím poskytované služby je třeba aplikovat osvobození od daně dle § 61 písm. a) zákona o DPH, a proto nemá být dle § 6 zákona o DPH k této dani ani registrován. Proto měl ale prokázat, že mu skutečně tato výjimka z pravidla svědčí, a správci daně (potažmo žalovanému) doložit důkazní prostředky, které by jeho tvrzení prokázaly. To však stěžovatel neučinil, resp. nedoložil takové skutečnosti, které by byly způsobilé to prokázat. Ustanovení § 61 písm. a) ZDPH je *výjimkou* z obecného pravidla. Je proto potřeba k aplikaci tohoto ustanovení přistupovat restriktivně. Argumentace stěžovatele nicméně budí dojem, že i přesto, že spolek vykonává ekonomickou činnost, musí správce daně prokazovat, že již nespadá pod tuto výjimku, což je však mylná představa. Uplatnění této výjimky i přes výkon ekonomické činnosti by totiž bylo nespravedlivé s ohledem na další ekonomické subjekty, na které daňové zatížení dopadá.

[41] V tomto ohledu jsou stěžejní výpovědi svědků (členů stěžovatele), ze kterých vyplynulo, že hlavním důvodem jejich přistoupení a setrvání ve spolku skutečně bylo právě poskytování internetového připojení. Někteří dokonce zmiňovali, že se stali členy stěžovatele kvůli předchozí špatné zkušenosti s komerčními poskytovateli internetového připojení. Jedna ze svědkyň pak vypověděla, že se stala členkou kvůli výhodné ceně internetového připojení. Bylo tedy postaveno najisto, že hlavním důvodem přistoupení členů ke spolku (stěžovateli) bylo internetové připojení, které jim poskytuje.

[42] Z judikatury zdejšího soudu a zejména ze samotné podstaty spolkového práva přitom vyplývá, že hlavní činností spolku nemůže být výdělečná činnost, která smí být pouze prostředkem k dosahování hlavního – neziskového či zájmového – účelu spolku. Stěžovatel však nedoložil, jak *konkrétně* dosahuje účelu spolku a jak se na tom podílí jeho členové. Z provedených svědeckých výpovědí naopak vyplynulo, že drtivá většina členů se na technickém rozvoji či testování v oblasti informačních technologií vůbec nepodílí a internetové připojení poskytované jeho členům tak s jeho základním cílem nijak nespojuje.

[43] Stěžovatel zmiňuje pořádání různých akcí, workshopů atd. Tato marginální činnost (bylo zjištěno, že kapacity byly velmi omezené) nicméně není způsobilá vyvrátit závěry žalovaného (který se tím ostatně také dostatečně zabýval). Podstatné je totiž, že téměř všichni

pokračování

vyslechnutí svědci se těchto akcí neúčastnili či neúčastní a pouze využívají internetové připojení. Tyto výhody a jiné činnosti stěžovatele tak nebyly hlavním důvodem přístupu či setrvání ve spolku. Ve stanovách je uveden cíl spolku jako: „*sdruzovat 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.*“ Stěžovatel rovněž tvrdí, že internetové připojení je prostředkem dosahování tohoto společného cíle, nic takového však nedoložil, resp. nikde neuvedl, jak konkrétně k tomuto cíli slouží právě poskytování internetového připojení. Obecně se činnost spolku charakterizuje jako (jakýkoliv) společný zájem jeho členů. V nyní posuzovaném případě nicméně bylo prokázáno, že dominantním zájmem členů je využívání internetového připojení, a to bez spojitosti s výzkumem, vývojem či testováním produktů v uvedeném smyslu. Sami členové tedy neměli zájem na podpoře takto vymezené spolkové činnosti.

[44] Stěžejní námitkou stěžovatele je hodnocení svědeckých výpovědí. NSS dříve opakovaně konstatoval, že ve vztahu ke kasačním námitkám týkajícím se hodnocení důkazů (např. rozsudek ze dne 20. 2. 2020, čj. 6 Afs 205/2019-39), je především věcí krajského soudu (jakožto soudu nalézacího) přezkoumat napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany NSS, jakožto soudu kasačního, je v tomto ohledu spíše výjimečná. Správní orgány (a posléze i městský soud) hodnotily shromážděné důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů; z rozhodnutí žalovaného je patrné, že žalovaný pečlivě přihlížel ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. NSS v závěrech žalovaného ani městského soudu neshledal „*extrémní rozpory*“, jak tvrdí stěžovatel.

[45] Stěžovatel zpochybnil také průběh dokazování, a sice neprovedené výslechy zakládajících členů a neobjektivní hodnocení výpovědí a nedostatečný počet vyslechnutých osob v poměru k počtu jeho členů. Jak ovšem vysvětlil žalovaný, provedení výslechu navrhovaných svědků bylo zcela bezpředmětné, neboť zásadní byl *náhodný výběr* svědků tak, aby byly zahrnuty všechny věkové skupiny, rok jejich vstupu do spolku či pohlaví. Ve vztahu k zakládajícím členům pak NSS uvádí, že podstatná nebyla historická činnost stěžovatele, nýbrž jeho faktické fungování v prověřovaných zdaňovacích obdobích. Z tohoto důvodu nebylo zapotřebí vyslyšet všechny zakládající členy, neboť by jimi sdělené skutečnosti neměly vliv na posouzení věci. NSS se proto ztotožnil s žalovaným, resp. městským soudem, že se jednalo o nadbytečné důkazy, které finanční orgány nemusely provádět. Nelze hovořit ani o neobjektivním hodnocení ze strany žalovaného. Předně, žalovaný neoznačil svědky za nevěrohodné (jak tvrdí stěžovatel) a uvedl, které okolnosti považoval ve věci za rozhodné (a z jakého důvodu), a u každého jednotlivého svědka uvedl vypovězené skutečnosti. Veškeré takto zjištěné informace lze přitom ověřit z písemného vyhotovení svědeckých výpovědí.

[46] K počtu vyslechnutých svědků se již NSS vyjádřil v jiných rozsudcích (viz rozsudek ze dne 15. 11. 2013, čj. 8 Afs 38/2012-81, nebo rozsudek ze dne 4. 4. 2023, čj. 6 Afs 92/2022-51). Podstatné je, že každý případ je odlišný a nelze stanovit jasný poměr či počet svědků, které je nutné vždy vyslechnout. Z těchto rozhodnutí však plyne, že je nutné posuzovat konkrétní okolnosti případu a zejména zkoumat rozpory mezi jednotlivými výpověďmi: „*Pokud mezi výpověďmi nebudou výraznější rozpory, bude zpravidla postačovat menší počet výslechů. V případech významnějších rozporů bude třeba vyslechnout větší počet osob, aby se rozpory odstranily a byl náležitě zjištěn skutkový stav.*“ V nyní posuzovaném

případě skutečně byl vyslechnut poměrně nízký počet svědků, nicméně tito svědci vypovídali bez větších rozporů, resp. je z nich dostatečně seznatelná stěžejní činnost stěžovatele. K námitkám stěžovatele, který uvedl, že 5 ze 17 svědků neoznačilo připojení k internetu jako primární či *jediný* důvod pro členství, NSS konstatuje, že jedna z těchto svědeckých výpovědí je učiněna zakládajícím členem, který má z povahy věci na věc jiný pohled; další 2 svědci jsou potom od placení členských poplatků osvobozeni. Zbytek vypověděl, že důvodem pro vstup bylo kromě internetového připojení také pořádání akcí, ovšem vzápětí uvedli, že se jich neúčastnili a neúčastní. Není tedy pravda, že 7 ze vyslechnutých 17 svědků využívá dalších služeb stěžovatele – většina z nich naopak z časových důvodů žádné schůzky a akce nenavštěvuje. NSS proto považuje počet vyslechnutých svědků za dostatečný a reprezentativní.

[47] K otázce, zda vybíráním členských příspěvků dochází ke vzniku zisku na straně stěžovatele, NSS uvádí, že to pro posuzovanou věc není rozhodující, jelikož je banální skutečností, že ani všem podnikatelům se nedaří vždy dosahovat zisku. Na svou podporu stěžovatel dále uvádí, že prostředky, které získal z členských příspěvků, využil na uhrazení nákladů připojení do sítě, a ze správního spisu je patrné (viz níže), že nemalé prostředky investoval do modernizace sítě. K tomu však Ústavní soud v usnesení ze dne 25. 6. 2024, sp. zn. IV. ÚS 1563/23, uvedl, že *„kumulace zisku z jediné (drtivě převažující) činnosti za účelem budoucích investic do technické infrastruktury není odlišujícím faktorem od komerčních subjektů. Skutkově podobnou situací se Ústavní soud už zabýval v usnesení ze dne 20. 6. 2023 sp. zn. I. ÚS 1469/23, kde výslovně reagoval i na argument ohledně nerozdělování zisku. Odkázal přitom na bod 92 napadeného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2023 č. j. 7 Afs 165/2022-46, z něž vyplývá, že není podstatné, zda je zisk rozdělován konečným beneficiářům, neboť byl dále investován do rozvoje činnosti stěžovatele, byla z něj hrazena činnost některých aktivních členů, což je běžná praxe podnikatelů. I stěžovatel v posuzované věci argumentuje tím, že zisk dále investuje do rozvoje své činnosti.“* Námitka stěžovatele je tedy nedůvodná.

[48] Stěžovatel si v kasační stížnosti ostatně i poněkud protiřečí. V bodu 4 žaloby totiž uvádí, že žalovanému v průběhu řízení předložil podklady, z nichž vyplývá, že náklady na připojení do sítě činí pouze 7 % z ročního spolkového rozpočtu, avšak v kasační stížnosti nyní tvrdí, že v řízení nebylo prokázáno, že by za poskytnutí služby byla vybírána větší úplata, než která slouží k pokrytí nákladů.

[49] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že činnost spolku může zahrnovat také podnikání, resp. sám občanský zákoník umožňuje spolkům vykonávat i podnikatelskou činnost. Tato činnost ovšem nesmí být hlavní činností spolku. Stěžovatel přitom stále tvrdí, že je spolkem občanské povahy, aniž by ovšem skutečně tvrdil a doložil faktickou aktivitu, kterou k tomu vyvíjí. Bylo totiž prokázáno, že pořádání akcí a kurzů je pouze vedlejší činností stěžovatele (s ohledem na omezenou kapacitu), a žádné další aktivity stěžovatel nezmiňoval – např. jak probíhá deklarovaný výzkum, vývoj či testování produktů. Ze spisu odvolacího finančního ředitelství rovněž vyplývá (dokument Plán příjmů a výdajů na činnost spolku v období 1/2021-12/2021), že největší obnos peněz stěžovatel vynaložil na zkvalitňování současné infrastruktury, a sám stěžovatel uvádí, že tomu byla *„jako každým rokem vyčleněna největší část rozpočtu.“*

[50] Stěžovatel dále namítl, že nebyl prokázán okamžik, ve kterém došlo ke změně povahy jeho činnosti, resp. zda to bylo už ode dne 1. 1. 2013, tedy v momentu, od kterého jej správce daně registroval jako plátce DPH. K tomu je potřeba podotknout, že se jedná

pokračování

o nepřípustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel mohl uplatnit již v řízení před městským soudem. Nadto lze ze svědeckých výpovědí členů spolku, kteří již byli v této době členy, seznat, že již v této době bylo primárním důvodem jejich členství internetové připojení.

[51] Námitka stěžovatele, že s ohledem na legitimní očekávání měl být na případ aplikován § 61 ZDPH v znění od roku 2019, je rovněž nepřípustná, neboť ji stěžovatel neuplatnil již v žalobě, ačkoliv tak mohl učinit. Nad rámec výše uvedeného však NSS uvádí, že nelze dovodit, z čeho stěžovatel toto legitimní očekávání vyvozuje. Tvrdí totiž, že před novelizací nebylo osvobození od členských příspěvků nikdy zpochybňováno, a proto očekával, že registrace proběhne k datu účinnosti nového znění zákona. Význam a smysl předmětného ustanovení se však nijak nezměnil. Je proto logické (a především souladné se zákonem), že byl stěžovatel registrován od roku 2013, protože nenaplnil podmínky vymezené v § 61 písm. a) ZDPH (K tomu viz rozsudek NSS ze dne 16. 9. 2024, čj. 5 Afs 233/2023-57: *„Nejvyšší správní soud podotýká, že § 61 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019, výslovně zmiňoval, mj. i u spolků (organizací neziskové povahy), že osvobození od daně bez nároku na odpočet daně je při poskytování služeb z jejich strany možné uplatnit pouze pro činnosti ve veřejném zájmu týkající se ochrany mládeže, sportovních a kulturních potřeb, služeb různých organizací a spolků poskytovaných vlastním členům. Podmínka veřejného zájmu vyplývá z důvodové zprávy k zákonu o dani z přidané hodnoty ve vazbě na čl. 13 směrnice o DPH (nyní čl. 132 této směrnice). Smysl § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je nutné vnímat právě ve světle směrnice. Osvobozeny mohou být pouze ty činnosti, které realizují neziskové organizace občanské povahy, jež s tímto statutem vznikly a dále ho naplňují. Stěžovatel nebyl neziskovou organizací povahy určené v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH. Krajský soud proto správně aproboval závěr žalovaného, že na stěžovatele nelze aplikovat § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Příležitě rovněž konstatoval, že pro daňové zvýhodnění není rozhodující jen právní forma daňového subjektu, nýbrž jeho faktická činnost a jím dosahované účely. Pro účely aplikace § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty není nutnou podmínkou zabývat se ani naplněním znaků soukromoprávního pojmu podnikání; v tomto směru je obsírná argumentace stěžovatele týkající se znaků podnikání v kasační stížnosti lichá.“)* Tento právní názor lze plně aplikovat i na nyní posuzovaný případ. Uvedený postup není v rozporu ani se správní praxí, jak tvrdí stěžovatel. Tím se už ostatně zabýval žalovaný v bodu 64 rozhodnutí a rovněž městský soud v bodu 76 rozhodnutí.

[52] NSS dále uvádí, že nepřípustná je rovněž námitka stěžovatele týkající se neposuzování narušení hospodářské soutěže ve smyslu § 61 písm. a) ZDPH. Stěžovatel totiž neprovedení tohoto kroku nepochybnil v žalobě, ačkoliv tvrdí, že v tomto kroku pochybil již žalovaný. NSS proto pouze ve stručnosti konstatuje, že za situace, kdy stěžovatel *nebyl* osvobozen od daně (tzn. tato výjimka z obecného pravidla se v jeho případě neaplikuje), nevidí rozumný smysl v dokazování ohledně případného narušení hospodářské soutěže.

[53] Celkově lze uvést, že stěžovatel si je vědom shora citovaných rozsudků, které vyznívají v jeho neprospěch. Podanou kasační stížností se proto snaží zejména zpochybnit závěry plynoucí z provedeného dokazování. Jak však bylo vysvětleno výše, jeho námitkám nelze přisvědčit. Správní orgány postavily najisto, že primárním důvodem přístupu členů ke spolku (stěžovateli) bylo poskytování internetového připojení. Službu internetového připojení stěžovatel poskytoval oproti uhrazenému členskému příspěvku. Šlo přitom o poskytování této služby dlouhodobé a soustavné, přičemž dalších vedlejších aktivit se členové neúčastnili a nijak se nepodíleli na deklarovaném cíli stěžovatele (téměř žádný

z vyslechnutých svědků dokonce nevěděl, co je cílem spolku). Někteří z vyslechnutých svědků se ke stěžovateli přidali z důvodu levnějšího internetu či předchozí špatné zkušenosti s komerčními poskytovateli internetového připojení. Ti, kteří se o internetové připojení nezajímali, byli z důvodu své činnosti ve spolku od členských poplatků osvobozeni. Fakticky šlo tedy o skrytou spolkovou činnost, která jde proti smyslu právní úpravy a neodůvodněně zvýhodňuje spolek oproti komerčním poskytovatelům, přestože se jejich činnosti fakticky neliší (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2022, č. j. 6 Afs 92/2022-51). Bylo rovněž prokázáno, že členská základna stěžovatele čítá téměř 7.000 členů. Na základě zjištěných okolností lze tedy vyhodnotit, že se nejedná o formu sdružování za účelem dosahování společných zájmů, pro kterou ZDPH stanovuje privilegovaný režim v podobě osvobození od daně, nýbrž bylo postaveno najisto, že členové se na společné aktivitě nijak nepodílí a pouze za úplatu čerpají internetové připojení, které je pro ně stěžejní.

[54] Lze proto učinit závěr, že rozhodující je v nyní posuzovaném případě okolnost, že správní orgány prokázaly, že stěžovatel nevykonává spolkovou činnost občanské povahy. Jakkoliv NSS nezpochybnuje, že za jiných skutkových okolností by poskytování internetu mohlo být spolkovou činností, v nyní posuzovaném případě není možné takový závěr učinit. NSS v rozsudku ze dne 16. 9. 2024, čj. 5 Afs 233/2023-57, vysvětlil, že *„již samotný fakt soustavného poskytování služby za úplatu způsobem obdobným běžnému komerčnímu poskytování služby podnikateli na tomtéž relevantním trhu je zpravidla dostatečným indikátorem podnikatelské činnosti „spolku“. O vedlejší podnikatelské (obecně výdělečné) činnosti fakticky neziskového subjektu lze uvažovat, pokud její nastavení a způsob realizace budou odlišné od podnikatelských subjektů.“* Nic takového přitom v případě stěžovatele nebylo prokázáno. Jeho členové totiž každý měsíc platili 300 Kč a očekávali poskytnutí internetového připojení. Pokud se neúčastnili žádných akcí (např. členské schůze nebo deklarovaný vývoj či výzkum v oblasti technologií), je zcela zřejmé, že finanční obnos platili jen kvůli internetovému připojení. Domněnka stěžovatele o spolkové činnosti občanské povahy je tak mylná. Je pravda, že stěžovatel nemůže členy k aktivitě nutit, nicméně spolky fungují za účelem vzájemné podpory a naplňování společného cíle, což nelze tvrdit v případě stěžovatele.

[55] Námitky stěžovatele směřují též proti závěru žalovaného, resp. městského soudu v otázce prekluze práva správce daně registrovat stěžovatele jakožto plátce daně. Tato otázka byla v minulosti NSS rovněž posuzována. Stěžovatel brojí proti závěrům vysloveným v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, čj. 10 Afs 329/2016-51, a to z důvodu neúměrného prodlužování této možnosti správce daně na úkor právní jistoty ostatních účastníků řízení. Jednotlivé zájmy byly zvažovány v rozsudku NSS ze dne 10. 5. 2022, čj. 10 Afs 137/2020-69, který v bodu 28 uvedl následující: *„Prekluzivní lhůta k provedení registrace z moci úřední tedy běží od prvního okamžiku, kdy nastal registrační důvod. Pokud ale registrační důvody přetrvávají ve více zdaňovacích obdobích, tříletá lhůta se v každém zdaňovacím období přerušuje a začne běžet znovu. Právo registrovat plátce proto zaniká až s koncem té lhůty, která začne běžet ve chvíli, kdy registrační důvod trval naposledy. NSS proto nepřisvědčil stěžovateli, která si během prekluzivní lhůty k provedení registrace vykládá příliš široce a ve svůj prospěch – tedy že registrační právo zanikne do tří let od vzniku registračního důvodu, nikoliv jeho zániku. Taková úvaha nerespektuje závěry judikatury NSS a zároveň by vedla k nespravedlnosti. Byl by tak totiž zvýhodněn daňový subjekt, který bude vznik registračního důvodu tři roky skrývat a pak bude navždy „osvobozen“, oproti tomu, který se po vzniku registračního důvodu registruje k dani a začne ji řádně platit. To nelze připustit.“*

pokračování

[56] Na závěr NSS uvádí, proč nepřistoupil k předložení navržených předběžných otázek SDEU. Otázka týkající se umožnění přístupu k internetu spolkem neziskové povahy výhradně svým členům je totiž pro řešenou věc irelevantní. Podstata nyní posuzované věci totiž spočívá v tom, že spolek fakticky vykonává ekonomickou činnost. První otázka formulovaná stěžovatelem je proto zavádějící, neboť v ní uvedené skutečnosti nesplňuje. Co se týče druhé otázky, podmínkou osvobození členských příspěvků od zdanění je celková činnost spolku, podstatný je tedy je celkový ekonomický „model“ stěžovatele. Žalovaný prokázal, že stěžovatel vykonává ekonomickou činnost (poskytuje internetové připojení), která žádným způsobem nevede k naplňování cíle spolku, což se stěžovatel nepokusil ani prokázat (např. ve formě tvrzení, jak konkrétně je naplňován cíl stěžovatele pouze pasivním připojením k internetu). Žalovaný popsal, jak fungují komerční poskytovatelé internetu, a oproti tomu postavil aktivity stěžovatele. Míra aktivity členů byla pouze dílčím aspektem, který přispěl k celkovému obrazu. Položení druhé otázky je proto rovněž irelevantní, jelikož se neváže na podstatu nyní řešené věci.

5. Závěr a náklady řízení

[57] NSS konstatuje, že městský soud žalobu stěžovatele zamítl zcela v souladu se zákonnou úpravou a ustálenou judikaturou. Proto NSS kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[58] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v posuzované věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. listopadu 2024

Vojtěch Šimíček
předseda senátu