ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobce:	**PilsFree, z. s.**, IČ 26643260, Tachovská 1373/41, 323 00 Plzeň, zastoupený JUDr. Markem Görgesem, advokátem, Žižkova 1737/52, 301 00 Plzeň,
proti žalovanému:	**Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 2. 2024, č. j. 6108/24/5200-11434-711926,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 2. 2024, č. j. 6108/24/5200-11434-711926 (dále též jako „napadené rozhodnutí“), kterým bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zamítnuto odvolání a byla potvrzena rozhodnutí – dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj a) ze dne 8. 2. 2023, č. j. 175592/23/2301-51523-401255, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, kterým byla doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 4 207 170 Kč, a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 841 434 Kč; b) ze dne 8. 2. 2023, č. j. 175721/23/2301-51523-401255, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, kterým byla doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 5 164 010 Kč, a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 1 032 802,- Kč; c) ze dne 8. 2. 2023, č. j. 175780/23/2301-51523-401255, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, kterým byla doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 5 601 580 Kč, a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 1 120 316 Kč.

2. Daňové řízení bylo upraveno zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen jako „daňový řád“). Režim daně z příjmů právnických osob byl upraven zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve zněních účinných v rozhodných obdobích (dále jen jako „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

[II] Žaloba

3. Žalobce nesouhlasil s právním hodnocením orgánů finanční správy a soudů ve správním soudnictví, na základě kterého proběhla anebo probíhají následující řízení ve věci povinnosti k dani z příjmu na straně žalobce: a) správní řízení o dani z příjmu za roky 2014 a 2015 (viz platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ze dne 28. 8. 2020, č. j. 1694375/20/2301-51523-401144, a dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ze dne 28. 8. 2020, č. j. 1694427/20/2301-51523-401144, oba vydány Finančním úřadem pro Plzeňský kraj, a dále rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 11. 2021, č. j. 38732/21/5200-11434-711926), b) řízení o správní žalobě proti rozhodnutím orgánů finanční správy z řízení sub a) [viz rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 6. 2022, sp. zn. 57 Af 1/2022], c) řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí Krajského soudu v Plzni z řízení sub b) [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2023, sp. zn. 3 Afs 284/2022], d) řízení o ústavní stížnosti proti rozhodnutím Krajského soudu v Plzni v řízení sub b) a Nejvyššího správního soudu v řízení sub c) [viz řízení před Ústavním soudem vedené pod sp. zn. I. ÚS 1630/23].

4. Žalobce dále podotkl, že z materiálně obdobných důvodů nesouhlasí s právním hodnocením orgánů finanční správy a Krajského soudu v Plzni, na základě kterého proběhla anebo probíhají následující řízení ve věci povinnosti k dani z přidané hodnoty na straně žalobce: a) správní řízení o povinnosti k dani z přidané hodnoty v době od 1. 9. 2017 do 31. 3. 2020 (viz rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 9. 2020, č. j. 36268/20/5300-21444-711275, a rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 3. 5. 2021, č. j. 29393/21/7100-20116-010435, a dále rozhodnutí Finančního úřad pro Plzeňský kraj rozhodnutím v přezkumném řízení ze dne 15. 10. 2020, č. j. 1831558/20/2301-40511-402974, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 10. 2021, č. j. 38734/21/5300-21444-711275); b) řízení o správní žalobě proti rozhodnutím orgánů finanční správy v řízení sub a) [viz rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29.08.2023, sp. zn. 57 Af 29/2021]; c) řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí Krajského soudu v

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Plzni v řízení sub b) [viz řízení před Nejvyšším správním soudem vedené pod sp. zn. 5 Afs 233/2023].

5. Žalobce namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí, když důvody oné nezákonnosti spočívají ve dvou vzájemně souvisejících rovinách, a to jak v pochybeních v procesním postupu, tak v pochybení v právním posouzení. Pochybení v právním posouzení žalobce považoval za stěžejní.

6. Žalobce se domníval, že ve všech výše uvedených řízeních, včetně řízení o rozhodnutí, které je napadáno touto žalobou, je ze strany správních orgánů, potažmo soudů, pro účely právního posouzení přijímána vadná premisa, dle které činnost žalobce představující poskytování připojení k internetu není spolkovou činností, a to z důvodů, které dle názoru žalobce nemají oporu jak ve skutkovém stavu, tak v právním řádu a jejichž aplikace zakládá nedůvodné a neústavní rozdíly mezi daňovými subjekty (např. rozdíl v aplikaci zákona na základě velikosti členské základny), či je dokonce v přímém rozporu s právy členů spolku (např. výkon členských práv jako předpoklad existence spolku či aktivní fyzické podílení se na činnosti spolku jako předpoklad pro klasifikaci činnosti jako hlavní činnosti spolku).

7. Touto základní (vadnou) premisou je, že poskytování připojení k internetu je jako předmět hlavní činnosti spolku vyloučeno, neboť taková činnost odpovídá podnikání (viz odst. 116 napadaného rozhodnutí: „*V obecné rovině přitom nelze koncipovat nevýdělečnou, společné zájmy podporující činnost tak, aby podstata této činnosti byla tatáž jako komerční poskytování určité služby na tržní bázi.*“). Žalobce byl přesvědčen o tom, že na poskytování připojení k internetu ze strany žalobce nelze nahlížet jako na (komerční) poskytování služby *per se*, stejně jako zájem člena spolku na zajištění přístupu k internetu nelze považovat za zájem na obstarání služby komerčním způsobem per se, jak je opakovaně (nesprávně) dovozováno nejen žalovaným. Též závěr, že nelze v rámci spolkové činnosti realizovat takovou činnost, která může či je poskytována jinými subjekty na komerční bázi, je svojí podstatnou nezákonný a hrubě protiústavní. V zásadě ne-li všechny činnosti, z nichž má profit či nemateriální uspokojení nějaké potřeby (sportovní záliby, zájmová činnost apod.), tak naprostá většina z nich může a často bývá i předmětem komerčního způsobu poskytování jinými subjekty. Pokud členové sportovního oddílu přispívají členskými příspěvky na chod spolku (např. tenisového) a za to mají následně možnost za zvýhodněných podmínek hrát na tenisovém kurtu, jedná se co do podstaty o identickou situaci, v níž se nachází žalobce. Je obecně známou skutečností, že pronájem kurtů za účelem hry tenisu je běžně poskytován na komerční bázi. Při akceptaci názoru prezentovaného žalovaným by ani nebylo možné, aby existoval sportovní spolek v situaci, kdy je poskytována stejná služba jiným subjektem na komerční bázi. Neprávnost (a protiústavnost) takového závěru je očividná.

8. Současně žalobce upozornil, že žalovaný výkladová pravidla, na jejichž tvrzení argumentačně staví své závěry, aplikuje selektivně, resp. je v jiných shodných případech neaplikuje [viz citace ze Zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 2. 2024, která byla provedena u spolku Libčice.net, spolek, IČ 26998114, jehož činnost je totožná s činností žalobce: „*Hlavní činnost spolku souvisí se zajištěním internetu pro občany Libčic nad Vltavou. Toto poslání spolku je v souladu s občanským zákoníkem, konkrétně s § 217 odst. 1. (Hlavní činností spolku může být jen uspokojování a ochrana těch zájmů, k jejichž naplňování je spolek založen.“)*].

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

9. Předmětem žaloby je nezákonné a nesprávné posouzení členských příspěvků hrazených členy žalobce pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jako úplaty za služby, na základě kterého jsou členské příspěvky členů žalobce dodatečně zahrnuty do základu daně z příjmů žalobce. V důsledku tohoto závěru je současně žalobci nesprávně kladeno k tíži neodvedení daně z příjmů odpovídající členským příspěvkům, které jsou od daně z příjmů osvobozeny, a je mu nezákonně uložena povinnost uhradit penále.

10. Žalobce trval na tom, že členské příspěvky jeho členů jsou od daně z příjmů osvobozeny, kdy své obecně platné, a tedy též k předmětu této žaloby se vztahující, argumenty uvádí mj. ve své ústavní stížnosti ze dne 16. 6. 2023 a kasační stížnosti ze dne 6. 11. 2023. Žalobce tímto pro stručnost a zjednodušení odkázal na odůvodnění obou těchto písemností (v rozsahu relevantním pro tuto žalobu) a jejich obsah činil součástí své žalobní argumentace v tomto řízení.

11. Žalobce měl současně za to, že s ohledem na mnohost řízení vedených v zásadě o téže právní otázce není procesně účelné uvádět další jednotlivá tvrzení, neboť tato všechna jsou - pokud jde o procesní pochybení - nikoli stěžejní, a - pokud jde o nesprávné právní posouzení - bezprostředně vzájemně související s následujícími právními otázkami: a) s otázkou základní, a to zda může být předmětem hlavní činnosti spolku poskytování připojení k internetu svým členům, a b) s otázkou vyplynuvší opakovaně z argumentace správních orgánů, a to, zda je možné rozlišovat mezi spolky, předmětem jejichž hlavní činnosti je poskytování připojení k internetu, na základě dalších skutečností, jako jsou velikost členské základy, míra a způsob aktivity členů při naplňování hlavní činnosti, místo hlavní činnosti atp., kdy obě tyto otázky jsou mj. předmětem řízení o ústavní stížnosti podané žalobcem.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný se vyjádřil k žalobě v podání ze dne 7. 6. 2024. Žalovaný měl za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Žalovaný argumentačně vycházel z odůvodnění napadeného rozhodnutí a závěrů tam vyjevených. Trval na tom, že žalobce jako hlavní činnost vykonává činnost odpovídající svým charakterem podnikání či jiné výdělečné činnosti – poskytování služeb internetu a zajištění technické podpory s tím související, zatímco tzv. činnost spolkovou, pro kterou byl založen, poskytuje jako jakýsi „vedlejší produkt“. Žalovaný proto navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta.

[IV] Posouzení věci soudem

13. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

14. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

15. Podle § 75 odst. 2 věty prvé soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

16. Soud rozhodl o věci samé bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím ve smyslu § 51 odst. 1 věty první s. ř. s. souhlasili.

17. Žaloba není důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

18. Pro rozhodnutí soudu ve věci sp. zn. 77 Af 3/2024 jsou stěžejní závěry vyjevené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2024, č. j. 5 Afs 233/2023-57, resp. usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 7. 2024 ve věci sp. zn. I. ÚS 1630/23.

19. Nejvyšší správní soudu v rozsudku ze dne 16. 9. 2024, č. j. 5 Afs 233/2023-57, zdůraznil mj. následující: *„[31] Nejvyšší správní soud se povahou činnosti stěžovatele již zabýval v rozsudku sp. zn. 3 Afs 284/2022 a to ve věci doměření daně z příjmů právnických osob; s tímto rozsudkem stěžovatel nesouhlasí a odkazuje na ústavní stížnost, kterou proti němu podal, neboť jej považuje za protiústavní. Nejvyšší správní soud konstatuje, že podstata argumentace stěžovatele je totožná. Účel stěžovatele zapsaný ve spolkovém rejstříku se v období řešeném Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 3 Afs 284/2022 nelišil od účelu zapsaného ve spolkovém rejstříku v období řešeném v nyní projednávané věci a ani podklady rozhodnutí se nelišily (šlo o tytéž výslechy svědků, jakož i ostatní listinné důkazy). Stěžovatel rovněž v žalobě uvedl, že jeho činnost se od roku 2008 nejméně do období řešeného v této věci nezměnila; rovněž v odvolání stěžovatel poukazoval na to, že jeho činnost ‚byla v roce 2008 prakticky shodná s činností v letech 2017, 2018 a 2019'. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že závěry, k nimž dospěl ve svém rozsudku třetí senát, jsou plně přenositelné i na nyní posuzovanou věc, a proto na ně v podrobnostech odkazuje.*

[32] V rámci posouzení, zda příjmy stěžovatele, formálně vykazované jako členské příspěvky, naplňovaly podmínky osvobození od daně, bylo třeba vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89, konstatoval, že o zakrývání (dissimulaci) skutečného stavu ‚může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.' (obdobně srov. např. rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 9. 2017, sp. zn. 10 Afs 264/2016, a ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010-94, č. 2085/2010 Sb. NSS.). Důkazní břemeno ohledně prokázání dissimulace zásadně nese správce daně – viz § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. Pokud se týče zjištění daňových orgánů aprobovaných krajským soudem ohledně skutečností prokazujících dissimulaci skutečného stavu stěžovatelem, Nejvyšší správní soud je považuje za zcela dostatečná. Daňové orgány dospěly za pomoci množství provedených důkazů ke komplexním zjištěním o skutečné povaze činnosti stěžovatele.

[33] Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 3 Afs 284/2022 aproboval závěr žalovaného, potažmo krajského soudu, že stěžovatel spolkovou činnost pouze předstíral, ve skutečnosti poskytoval služby za úplatu: ‚Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že jak daňové orgány, tak krajský soud dospěly ke správným závěrům ohledně dissimulace skutečného stavu, tedy že stěžovatel pouze předstíral spolkovou činnost. Hlavní činnost stěžovatele fakticky spočívala v poskytování služeb (internetového připojení) za úplatu. Mezi stěžovatelem, jakožto poskytovatelem služby, a jeho - formálně vzato - členy jako zákazníky (odběrateli služby) existoval právní vztah, v jehož rámci docházelo k vzájemnému poskytování plnění – služby a úplaty za službu. Úplata za internetové připojení ve výši 300 Kč měsíčně obdržená stěžovatelem představovala skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (srov. obdobně v oblasti daně z přidané hodnoty rozsudky Soudního dvora 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; dále též rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178). Mezi platbou simulovanou do podoby členského příspěvku a poskytnutou službou byla přímá souvislost (srov. analogicky závěry k obdobné otázce daně z přidané hodnoty formulované v rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 3. 2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club). [bod 56]

‚Již samotný fakt soustavného poskytování služby za úplatu způsobem obdobným běžnému komerčnímu poskytování služby podnikateli na tomtéž relevantním trhu bude zpravidla dostatečným indikátorem podnikatelské činnosti „spolku". Je jistě pravdou, že (celková) činnost spolků může zahrnovat i činnost jinak vykonávanou podnikatelsky, aniž by členské příspěvky musely být již z tohoto důvodu považovány za fakticky úplaty za služby. O takové případy se však zpravidla nejedná u formálně vzato neziskových subjektů, které však fakticky působí na trhu a jak z hlediska činnosti spočívající v poskytování služeb jinak běžně nabízených podnikateli, tak i dalších aspektů, se neliší od ostatních podnikatelů. Jinými slovy, má-li se jednat skutečně pouze o vedlejší podnikatelskou (obecně výdělečnou) činnost, její nastavení a způsob realizace budou u fakticky neziskových subjektů odlišné ve srovnání se subjekty podnikatelskými. Odlišnosti budou nutně vyplývat z povahy spolků a ze zákonné úpravy této formy sdružování občanů za neziskovými účely (na rozdíl např. od sdružování ve družstvech).' [bod 60].

‚Uvedený závěr nikterak nekoliduje s ústavně garantovaným sdružovacím právem (srov. čl. 20 Listiny základních práv a svobod). K námitce stěžovatele, že krajský soud do tohoto práva v rozporu se svojí úlohou poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům (§ 2 s. ř. s.) nepřípustně zasáhl, NSS uvádí, že jde o námitku uplatněnou v rozporu s § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť byla poprvé uplatněna v kasační stížnosti. Zároveň však dodává, že je úkolem správních soudů vykládat a aplikovat podústavní právo ve světle požadavků vyplývajících mimo jiné z Listiny základních práv a svobod (srov. čl. 4 a čl. 90 Ústavy ČR). Pouze pro doplnění na okraj proto NSS dodává, že nikterak nezpochybňuje možnost osob sdružit se za účelem společného zajišťování přístupu k internetu pro sebe a ostatní členy. Předmětem projednávané věci však není otázka možnosti se sdružovat, ale otázka zdanění příjmů plynoucích z určité činnosti určitého typu právnické osoby, v rámci které mohou osoby realizovat své sdružovací právo. Stěžovatel nenabízí jakoukoliv další relevantní ústavněprávní argumentaci, jak zdanění příjmů v projednávané věci zasahuje do výkonu sdružovacího práva.' [bod 61].

[34] Nejvyšší správní soud shodně jako ve věci výše uvedené zdůrazňuje, že pro daňové účely je dle § 8 odst. 3 daňového řádu třeba brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu. Toto ustanovení daňového řádu normuje zásadu materiální pravdy v daňovém procesu. Rozhodujícím pro posouzení právního jednání je jeho skutečný obsah. O unesení důkazního břemene žalovaným v této věci přitom nelze míti na základě všech zjištěných skutečností pochybnosti.

[35] Tvrdí-li stěžovatel, že se krajský soud odmítl zabývat rozhodnou právní otázkou týkající se aplikace osvobození od daně pod podmínkou týkající se hospodářské soutěže ve smyslu § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 3. 2019, nelze mu přisvědčit. Krajský soud zcela správně vyložil, že osvobození od daně se uplatní pouze tehdy, jsou-li současně splněny dvě podmínky: 1) musí jít o protiplnění členských příspěvků pro vlastní členy subjektu, který je subjektem neziskovým, 2) osvobození nenarušuje hospodářskou soutěž. Již ze znění tohoto ustanovení, kdy pasáž ‚pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž' je formulována jako vedlejší věta k větě hlavní ‚od daně je osvobozeno poskytnutí služeb jako

protihodnoty členského příspěvku', je zřejmé, že při posouzení otázky, zda je možné realizované plnění osvobodit od daně podle tohoto ustanovení, je předně podstatné zabývat se tím, zda plnění představuje protiplnění členských příspěvků, a zda se jedná o neziskový subjekt. Až v případě, že tato podmínka je splněna, je na místě zkoumat i naplnění druhé podmínky, a to, zda osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž. V případě stěžovatele byla prokázaná dissimulovaná činnost stěžovatele (jeho hlavní činnost spočívala v poskytování služeb internetového připojení za úplatu), bez ohledu na jeho právní formu; tato skutečnost již sama o sobě vylučuje uplatnění § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

[36] 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 statusem 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. Přiléhavě 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 obšírná argumentace stěžovatele týkající se znaků podnikání v kasační stížnosti lichá.

[37] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele stran nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Stěžovatel ani v žalobě nečinil sporným skutková zjištění, která vyplynula z provedených svědeckých výpovědí, že hlavním motivem vstupu svědků (členů) do spolku (stěžovatele) byla možnost internetového připojení. Daňové orgány nezpochybnily, že stěžovatel poskytuje svým členům kromě internetového připojení i vedlejší členské výhody (např. každoroční plesy, Dny s PilsFree a vzdělávací akce, apod.), tyto výhody však nebyly důvodem pro členství ve stěžovateli, tím bylo právě poskytování internetového připojení. Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňové orgány dostatečně zjistily skutkový stav věci a tento správně vyhodnotily. Zjištění daňových orgánů vycházela z výslechů svědků o důvodu jejich členství, z označení platby ze strany členů, z podkladů prokazujících pozici stěžovatele na trhu poskytovatelů internetového připojení a z podkladů prokazujících neúčast členů na schůzích a fórech stěžovatele. Daňové orgány důvodně dospěly k závěru, že hlavní činností stěžovatele bylo faktické poskytování internetového připojení za úplatu v podobě členských příspěvků a takový úmysl byl dán jak u stěžovatele, tak i u jeho členů. Tento závěr přitom nijak nepopírá sdružovací právo členů spolku zaručené v čl. 20 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, přičemž daňové orgány pouze konkrétní služby posoudily dle jejich skutečného obsahu a tomu pak odpovídalo jejich zdanění.

[38] Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 3 Afs 284/2022 považoval za rozhodující, že podstatná většina členů na činnosti stěžovatele nijak neparticipuje, nepřispívá k dosahování deklarovaných cílů stěžovatele jinak než konzumováním připojení k internetu, neprojevuje

zájem o činnost stěžovatele a dění v něm. Jako dostatečný podklad pro přijetí popsaných skutkových zjištění Nejvyšší správní soud uznal fakt, že 99 % členů nepřispívalo do společného internetového fóra, zhruba 99,6 % členů se neúčastnilo členských schůzí, internetové stránky stěžovatele prezentovaly převážně službu připojení k internetu a z registračního formuláře vyplývalo, že jeho vyplněním se osoba stává zájemcem o připojení k internetu, že přístup k internetu je vázán na zaplacení členského příspěvku, že řada fyzických osob identifikovala platbu stěžovateli jako platbu za internet, že nejsou výraznější rozdíly mezi členskými výhodami ve stěžovateli a doprovodnými službami komerčních poskytovatelů internetu ani cenami internetového připojení a členského příspěvku a že z výslechu 25 svědků, členů stěžovatele vyplynulo, že někteří z nich si vůbec nebyli vědomi toho, že se stávají členy spolku, kdy tato skutečnost pro ně nebyla nikterak podstatná, a členy stěžovatele stali kvůli potřebě změny poskytovatele internetu, respektive kvůli kvalitě stěžovatelem poskytovaného připojení ve srovnání s ostatními poskytovateli, z čehož daňové orgány správně dovodily, že hlavním motivem osob pro členství v žalobci bylo zajištění úplatné služby připojení k internetu od subjektu a žalobce tyto osoby vnímaly jako běžného komerčního poskytovatele internetu. Zjištění, že stěžovatel vzhledem ke své faktické povaze není typem organizace, jíž svědčí daňová výjimka, má za následek, že není třeba podrobně zkoumat skutečnou povahu všech jednotlivých dílčích plateb stěžovateli vykazovaných jako členské příspěvky, neboť určující je celkový ekonomický model činnosti stěžovatele. Na uvedených východiscích setrval Nejvyšší správní soud i v nyní projednávané věci, neboť stěžovatel v kasační stížnosti netvrdil nic, co by odůvodnilo učinit od závěrů dříve vyslovených odklon.

[39] Nejvyšší správní soud uzavírá, že v řízení bylo dostatečně prokázáno, že hlavní činnost stěžovatele fakticky spočívala v poskytování služeb (internetového připojení) za úplatu. Mezi stěžovatelem, jakožto poskytovatelem služby, a jeho formálními členy jako zákazníky (odběrateli služby) existoval právní vztah, v jehož rámci docházelo k vzájemnému poskytování plnění – služby a úplaty za službu. Úplata za internetové připojení ve výši 300 Kč měsíčně představovala skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci a byla mezi nimi přímá souvislost. Nejvyšší správní soud podotýká, 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.

[40] Z judikatury Nejvyššího správního soudu, kterou ve věci krajský soud správně aplikoval, vyplývá, že hlavní činností spolku nemůže být výdělečná činnost, která smí být pouze prostředkem k dosahování hlavního – neziskového či zájmového – účelu spolku. 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 rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 165/2022-467).

[41] Pro účely aplikace § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty není proto nutné se zabývat naplněním znaků soukromoprávního pojmu podnikání, není tedy např. ani podstatné, že zisk nebyl rozdělován mezi členy a byl investován do rozvoje činnosti spolku a byla hrazena činnost některých aktivních členů – toto je běžná praxe podnikatelů. Výdělečná činnost, tj. úplatné poskytování připojení k internetu, tvořila hlavní účel existence spolku a nepodporovala

žádný ze stanovami deklarovaných hlavních neziskových (zájmových) cílů - podpora a realizace deklarovaných hlavních cílů spolku byla naopak činností vedlejší až marginální, jelikož spolek investoval do budování infrastruktury za účelem rozšiřování poskytované služby připojení k internetu a tak se i veřejně prezentoval.

[42] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zdůraznil, že daňová optimalizace musí být prováděna v mezích zákona a v souladu s jeho smyslem, a může vést k zákonem aprobovanému snížení daně, nikoli k její eliminaci. Poskytování internetu na komerční bázi za úplatu, zakrývané spolkovou činností, 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).

[43] Pokud se stěžovatel opakovaně dovolává předchozí kontroly provedené na dani z příjmů za rok 2008, která neshledala žádné skutečnosti, které by měly vliv na vykázaný základ daně z příjmů, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato opakovaná námitka byla již vypořádána především v rozsudku sp. zn. 3 Afs 284/2022, jakož i v napadeném rozsudku krajského soudu. Předchozí daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob nemohla založit žádné legitimní očekávání ve vztahu k budoucím (jiným) daním a zdaňovacím obdobím. Argumentoval-li stěžovatel, že daňové orgány při kontrole na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 nemohly přehlédnout základní okolnosti činnosti již tehdy tisícičlenného stěžovatele, je třeba uvést, že stěžovatel netvrdil ani nedoložil, že by se právním posouzením faktické činnosti stěžovatele v nyní posuzovaném rozsahu daňové orgány tehdy zabývaly, resp. že by stěžovatel byl utvrzován v tom, že poskytování internetového připojení jeho členům mělo být osvobozeno od daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud podotýká, že každá daňová kontrola je postupem v samostatném daňovém řízení, přičemž závěry správce daně učiněné v každé z nich, se odvíjejí od skutečností a důkazů tam zjišťovaných a opatřených. Jinými slovy, z předchozí daňové kontroly „bez nálezu" nelze automaticky dovozovat legitimní očekávání, že tomu tak bude navždy.

[44] Nejvyšší správní soud dodává, že Ústavní soud ústavní stížnost proti rozsudku NSS sp. zn. 3 Afs 284/2022, kterou stěžovatel v kasační stížnosti akcentoval, usnesením ze dne 31. 7. 2023, sp. zn. I. ÚS 1630/23 odmítl, přičemž konstatoval:

‚9. Nejvyšší správní soud vycházel z teze, že každou výjimku z obecného principu zdanění je třeba vykládat restriktivně, jak plyne z požadavku rovnosti dle čl. 1 Listiny. Osvobození spolků od zdanění členských příspěvků přitom zásadě rovnosti neodporuje, neboť reflektuje důležitá specifika činnosti a účelu těchto typů organizací, která lze obecně shrnout tak, že jde o činnost vedenou neziskovými účely, tedy podporou společných zájmů. Dovodil však, že této výjimce z obecného principu mohou podléhat pouze určité příjmy organizací, jejichž povaha, činnost a sledované účely odpovídají jejich typovému vymezení v § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Na základě provedených skutkových zjištění pak uzavřel, že stěžovatelův příjem takové podmínky nesplňuje.

10. Proti uvedeným závěrům nelze z hlediska ústavně zaručených základních práv nic namítat. Postupem správce daně nebyl porušen čl. 11 Listiny, neboť je třeba přihlédnout jak k § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, resp. k zásadě materiální pravdy v daňovém řízení, tak k potřebě interpretovat výjimky z obecného principu zdanění restriktivně. Nejvyšší správní soud své právní závěry řádně a přehledně odůvodnil a současně přesvědčivě vysvětlil, proč vycházel z uvedených skutkových zjištění. Ústavnímu soudu přitom nepřísluší obecně

přezkoumávat správnost výkladu podústavního práva, není totiž revizní instancí obecné justice.

11. Do práva přijímat a rozšiřovat informace (čl. 17 Listiny) a svobodně se sdružovat (čl. 20 a 27 Listiny) správní orgány a soudy nikterak nezasáhly, pokud platbám za poskytování internetu nepřiznaly osvobození od daně určené pro spolkové členské příspěvky. Stěžovatel může nadále využívat právní formy spolku, pouze mu ve vztahu k uvedeným příjmům nenáleží osvobození od daně. Ostatně, i kdyby stěžovatel působil jako „spotřební" družstvo založené za účelem vzájemné podpory svých členů v podobě poskytování internetu a nerozdělující zisk, podléhaly by jeho příjmy zdanění. Skutečnost, že rozdělení zisku mezi členy je u spolků zcela vyloučeno, na uvedeném z ústavněprávního hlediska nic nemění. Z řečených práv totiž neplyne ústavní povinnost státu daňově zvýhodnit všechny typy plateb poukázaných spolku jeho členy; to je na úvaze zákonodárce, přičemž interpretaci jím přijaté podústavní právní úpravy v této věci provedly správní orgány a správní soudy. O zásah do práva přijímat a rozšiřovat informace a svobodně se sdružovat se proto nejedná.

12. Obecně platí, že orgány veřejné moci nesmějí mezi subjekty činit nedůvodné rozdíly, musejí s nimi podle čl. 1 Listiny zacházet jako s rovnými. Stěžovatel však netvrdil dostatečně konkrétní a závažné skutečnosti, které by mohly vést k závěru, že jej správce daně vůči jiným daňovým subjektům diskriminuje, ať už v důsledku svévole nebo zneužití pravomoci.'

[45] Nejvyšší správní soud podotýká, že ke stejným závěrům v případě skutkově obdobné věci (poskytování služby internetového připojení spolkem) dospěl Ústavní soud rovněž ve věci sp. zn. 6 Afs 92/2022 (z uvedeného rozsudku vycházel rovněž i krajský soud); usnesením ze dne 25. 6. 2024, sp. zn. IV. ÚS 1563/23, ústavní stížnost podanou proti rozsudku NSS, proti němuž se stěžovatel rovněž vymezoval, odmítl.

[46] Stěžovatel podstatnou část kasační argumentace založil též na tom, že nerozděluje zisk mezi své členy, což odlišuje jeho činnost od podnikání. Ústavní soud v posledně citovaném usnesení mimo jiné konstatoval: ‚K (ne)rozdělování zisku Ústavní soud poukazuje na závěr Nejvyššího správního soudu, 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 nějž vyplývá, že není podstatné, zda je zisk rozdělován konečným beneficientům, 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. (...) Ústavní soud aproboval závěr, že v případě, že organizace svou spolkovou činnost toliko simuluje a ve skutečnosti její model poskytování služeb spočívá na komerční, ziskové bázi, není na místě její osvobození od DPH. Tento závěr přitom Nejvyšší správní soud v rozsudku 7 Afs 165/2022-46 založil, mimo jiné, i na relevantní judikatuře SDEU, a to včetně judikatury citované stěžovatelem (viz body 100-108 rozsudku). Přestože Ústavní soud není právními názory vyjádřenými ve svých usneseních vázán (srov. čl. 89 odst. 2 Ústavy a § 23 zákona o Ústavním soudu a contrario), neshledal žádný důvod se od tohoto závěru, s ohledem na totožný argument ohledně rozdělování zisku, odchylovat.'"

20. Žalobce učinil leitmotivem žaloby jediné, a to zpochybnění závěru (orgánů finanční správy i soudů), že poskytování připojení k internetu je jako předmět hlavní činnosti spolku

vyloučeno, neboť taková činnost odpovídá podnikání. Krajský soud rozhodující ve věci sp. zn. 77 Af 3/2024 považuje závěry, k nimž dospěly ve svých rozsudcích třetí a pátý senát Nejvyššího správního soudu za plně aplikovatelné i v nyní posuzované věci. Skutkové a právní okolnosti věcí rozhodovaných Nejvyšším správním soudem a věci sp. zn. 77 Af 3/2024 jsou totiž v základu shodné.

21. I tu bylo pro posouzení, zda příjmy žalobce, formálně vykazované coby členské příspěvky, naplňovaly podmínky osvobození od daně, nezbytné vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. A i tu je třeba konstatovat, že zjištění daňových orgánů ohledně skutečností prokazujících dissimulaci skutečného stavu žalobcem, považuje krajský soud za dostatečná, když daňové orgány provedly množství důkazů, vyhodnotily je a dospěly ke správným zjištěním o skutečné povaze žalobcovy činnosti. Rovněž v této věci byl proto správný závěr žalovaného (a správce daně I. stupně), že žalobce spolkovou činnost pouze předstíral, když reálně poskytoval služby za úplatu. Mezi žalobcem, jakožto poskytovatelem služby, a jeho „členy" jako zákazníky (odběrateli služby) existoval právní vztah, v jehož rámci docházelo k vzájemnému poskytování plnění – služby a úplaty za službu. Úplata za internetové připojení ve výši 300 Kč měsíčně obdržená žalobcem představovala skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. Pro daňové účely je dle § 8 odst. 3 daňového řádu třeba brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu. Toto ustanovení daňového řádu normuje zásadu materiální pravdy v daňovém procesu. Rozhodujícím pro posouzení právního jednání je jeho reálný obsah.

22. Žalovaný se precizně vypořádal i s § 61 písm. a) zákona o DPH (body [132] a násl. napadeného rozhodnutí). Podle tohoto ustanovení (ve znění účinném v letech 2016 – 2018) platilo: „*Od daně jsou dále osvobozena tato plnění: a) poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, spolků včetně odborových organizací, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž; od daně je osvobozeno také dodání zboží těmito osobami v souvislosti s poskytnutými službami.*" Správce daně za použití judikatury NSS správně vyložil, že osvobození od daně se uplatní pouze tehdy, jsou-li současně splněny dvě podmínky: 1) musí jít o protiplnění členských příspěvků pro vlastní členy subjektu, který je subjektem neziskovým, 2) osvobození nenarušuje hospodářskou soutěž. Nemůže být pochyb o tom, že při posouzení otázky, zda je možné realizované plnění osvobodit od daně podle tohoto ustanovení, je předně podstatné zabývat se tím, zda plnění představuje protiplnění členských příspěvků, a zda se jedná o neziskový subjekt. Až v případě, že tato podmínka je splněna, je na místě zkoumat i naplnění druhé podmínky, a to, zda osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž. V žalobcově věci byla prokázaná dissimulovaná žalobcova činnost (jeho hlavní činnost spočívala v poskytování služeb internetového připojení za úplatu), bez ohledu na jeho právní formu; tato skutečnost již sama o sobě vylučuje uplatnění § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

23. Krajský soud, ve shodě s žalovaným, považoval za rozhodující, že podstatná většina členů na žalobcově činnosti nijak neparticipuje, nepřispívá k dosahování deklarovaných cílů žalobce jinak než konzumováním připojení k internetu, neprojevuje zájem o žalobcovu činnost a dění v něm. Jako dostatečný podklad pro přijetí popsaných skutkových zjištění svědčí fakt, že v letech 2017 a 2018 se členské schůze žalobce zúčastnil jen zlomek jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

členů [78 členů v roce 2017 (0,25 % všech členů v tento rok) a 67 členů v roce 2018 (0,2 % členů v tento rok)]. Žalobce nečinil spornými zjištění a závěry žalovaného o tom, že z žalobcových webových stránek nevyplývá, že by členové spolku byli vyzýváni či vedeni k tomu, aby se jakkoliv podíleli na spolkové činnosti. Budování sítě není realizováno samotnými členy v rámci dobrovolné aktivity, nýbrž je vykonáváno za úplatu. Spolková činnost s takto rozsáhlou členskou základnou již de facto není proveditelná. Rovněž rozbory svědeckých výpovědí provedených v rámci daňového řízení vedly ke správnému závěru, že „spolková aktivita" členů měla víceméně podobu pasivity.

24. Krajský soud se jednoznačně staví i za další ze závěrů Nejvyššího správního soudu, totiž že hlavní činností spolku nemůže být výdělečná činnost, která smí být pouze prostředkem k dosahování hlavního – neziskového či zájmového – účelu spolku. 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 rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 165/2022-467). Pro účely aplikace § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty není proto nutné se zabývat naplněním znaků soukromoprávního pojmu podnikání, není tedy např. ani podstatné, že zisk nebyl rozdělován mezi členy a byl investován do rozvoje činnosti spolku a byla hrazena činnost některých aktivních členů – toto je běžná praxe podnikatelů. Výdělečná činnost, tj. úplatné poskytování připojení k internetu, tvořila hlavní účel existence spolku a nepodporovala žádný ze stanovami deklarovaných hlavních neziskových (zájmových) cílů - podpora a realizace deklarovaných hlavních cílů spolku byla naopak činností vedlejší až marginální, jelikož spolek investoval do budování infrastruktury za účelem rozšiřování poskytované služby připojení k internetu, a tak se i veřejně prezentoval. Stejně tak se krajský soud hlásí i k závěru, podle něhož předchozí daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob (zde za rok 2008) nemohla založit žádné legitimní očekávání ve vztahu k budoucím (jiným) daním a zdaňovacím obdobím.

25. Shrnuto, krajský soud se v nyní souzené věci plně ztotožnil se závěry Nejvyššího právního soudu vyjevenými v rozsudcích sp. zn. 5 Afs 233/2023 a sp. zn. 3 Afs 284/2022, resp. Ústavního soudu vyjevenými v rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 1630/23, neboť se týkají skutkově i právně shodných věcí, a v podrobnostech na ně odkazuje.

26. Pro úplnost soud uvádí, že nepřistoupil k žalobcem navrženému přerušení řízení do rozhodnutí Ústavního soudu ve věci vedené jím pod sp. zn. I. ÚS 1630/23, resp. do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci vedené jím pod sp. zn. 5 Afs 233/2023, neboť krajský soud ve věci rozhodl až po rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu v uvedených věcech.

27. Vzhledem k tomu, že soud shledal žalobu nedůvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji zamítl.

[V] Náklady řízení

28. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, jakožto procesně plně úspěšný účastník. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 30. 4. 2026

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.