



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **PilsFree, z. s.**, se sídlem Tachovská 1373/41, Plzeň, zast. JUDr. Markem Görgesem, advokátem, se sídlem Žižkova 1737/52, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 8. 2023, č. j. 57 Af 29/2021-163,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á.**

O d ů v o d n ě n í:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2021, č. j. 38734/21/5300-21444-711275, ve věci registrace k dani z přidané hodnoty.

[2] Stěžovatel podal dne 15. 7. 2019 přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty z důvodu překročení zákonem stanoveného obratu za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obratem ve výši 9 458 100 Kč, v níž jako datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace uvedl den 30. 4. 2019. Stěžovatel uvedl, že částka obratu uvedená v této přihlášce odpovídá poskytnutí služeb jeho členům (odběratelům) jako protihodnoty členských příspěvků za měsíc duben 2019.

[3] Správce daně rozhodnutím č. j. 1652776/19/2301-40511-402974, ze dne 6. 8. 2019, dle § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty zaregistroval stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty ode dne 1. 6. 2019.

[4] Žalovaný rozhodnutím č.j. 36268/20/5300-21444-711275, ze dne 25. 9. 2020, nařídil přezkoumání rozhodnutí o registraci, neboť po posouzení faktické činnosti stěžovatele dospěl k závěru, že stěžovatel je osobou povinnou k dani uskutečňující ekonomickou činnost, přičemž za poskytované služby přijímá úplaty, která v souladu s § 4a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vstupuje do obratu. Proti rozhodnutí o nařízení přezkumu podal stěžovatel odvolání, které bylo rozhodnutím Generálního finančního ředitelství č. j. 29393/21/7100-20116-010435, ze dne 3. 5. 2021, zamítnuto; žalobu proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Brně rozsudkem č. j. 31 Af 46/2021-467, ze dne 10. 5. 2023 zamítl (kasační stížnost nebyla stěžovatelem podána).

[5] Správce daně rozhodnutím č.j. 1831558/20/2301-40511-402974, ze dne 15. 10. 2020, vydaným v přezkumném řízení změnil datum registrace stěžovatele již ode dne 1. 9. 2017. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které žalovaný zamítl.

[6] Žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel pouze předstíral, že funguje jako spolek nekomerční, neziskové a nepolitické povahy, jehož členové se sdružili za účelem provozování komunitní počítačové sítě vybudované ke komunikaci, výzkumu, vzdělávání i zábavě a k zajišťování kulturních, společenských, osvětových a sportovních potřeb svých členů, jejich rodin a přátel, přičemž fakticky fungoval jako komerční poskytovatel internetového připojení. Proto uskutečňovaná zdanitelná plnění nebyla protihodnotou členského příspěvku ve smyslu § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019 i od 1. 4. 2019, a nebyla tudíž osvobozena od daně z přidané hodnoty, ale vstupovala do obratu stěžovatele pro účely daně z přidané hodnoty.

[7] V **žalobě** stěžovatel namítal, že žalovaný uznává existenci stěžovatele jako spolku, ale současně tvrdí, že jako hlavní činnost stěžovatel vyvíjel výdělečnou činnost zapovězenou § 217 odst. 1 občanského zákoníku, která by však měla vést k jeho zrušení. Rozhodnutí daňových orgánů byla založena na jediném argumentu, a sice, že stěžovatel a jeho členové simulují členství ve spolku, ač jejich vůle směřovala k uzavření smluv o poskytování internetového připojení. Tento závěr byl však opřen o nedostatečné důkazy; výslechy svědků měly nulovou relevanci, protože daňové orgány vyslechly pouze 0,109 % členů žalobce (25 z 23 000). Z těchto 25 svědků 14 (tedy podle žalobce téměř 50 % svědků) potvrdilo, že jsou členy stěžovatele. Daňové orgány nevysvětlily, jak bylo v rozporu s cílem stěžovatele, že někteří jeho členové měli jako hlavní motivaci k členství to, že chtěli čerpat internetové připojení, kdy to vůbec nepřekáží hlavnímu účelu deklarovaného stěžovatelem. Správce daně neprokázal, že vůlí členů bylo uzavřít smlouvu o poskytnutí telekomunikačních služeb, a nikoli členství spolku s čerpáním členské výhody připojení k internetu. Pokud daňové orgány dospěly k závěru, že členové vlastně nevěděli, za co platí 300 Kč měsíčně, nebyla tím prokázána jejich skutečná vůle, ale to, že neměli žádný úmysl (vůli) simulovat členství ve spolku. Závěr žalovaného, že internetové připojení nebylo prostředkem ke klubové příslušnosti, ale cílem, byl neodůvodněný, neprokázaný a v rozporu s tím, že na jiných místech napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že stěžovatel je skutečným spolkem. Argumentace žalovaného ohledně členského příspěvku

pokračování

byla i vnitřně rozporná, neboť tvrdil současně, že členský příspěvek je vztažen k internetovému připojení, a nikoli ke členství a že členský příspěvek není spjat se členstvím, ale s internetovým připojením. Nezaplacením členského příspěvku člen ztrácel výhody z členství ve spolku, což je standardní postup v jakémkoli spolku (žalobce odkázal na Sokol), tudíž to neprokazuje závěr žalovaného, že členský příspěvek je vztažen k internetovému připojení, a nikoli ke členství. Stěžovatel rovněž poukázal na to, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nezabýval narušením hospodářské soutěže, ač ho shledal účelem zdanění telekomunikačních služeb. Stěžovatel dále namítl narušení principu právní jistoty a legitimního očekávání, neboť u něj v roce 2012 proběhla daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, aniž by byly zjištěny jakékoli nedostatky; daňové orgány netvrdily, že by ke změně činnosti mezi tehdejší daňovou kontrolou a dnem 1. 9. 2017 došlo, ani řádně odlišné závěry neodůvodnily.

[8] **Krajský soud** žalobu zamítl. Rozhodnutí žalovaného shledal přezkoumatelným a řádně odůvodněným; žalovaný dle krajského soudu zcela jasně identifikoval otázku, která byla jeho rozhodnutím řešena – posouzení charakteru činnosti stěžovatele a plnění, které mu poskytovali jeho členové. Posouzení takto jasně formulované klíčové otázky žalovaný shrnul v bodech 36, 64, 72 a 79 až 82 napadeného rozhodnutí, kde uvedl svůj závěr, že fakticky jádro ekonomické činnosti stěžovatele spočívalo v komerčním poskytování internetového připojení a platby členů stěžovatele byly úplatami za poskytování internetového připojení. Tento závěr žalovaný odůvodnil souhrnem skutkových zjištění, která popsal a vyhodnotil v bodech 37 až 82 napadeného rozhodnutí. Dle krajského soudu daňové orgány skutkově zjišťovaly vnitřní fungování stěžovatele a následně analyzovaly, zda zjištěné skutečnosti svědčí při zohlednění definičních znaků spolku a účelu stěžovatele deklarovaného ve spolkovém rejstříku pro závěr, že stěžovatel opravdu vykonává spolkovou činnost, nebo zda ve skutečnosti žalobce spolkovou činnost nerealizoval a komerčně poskytoval za úplatu internetové připojení (pokud reálná ekonomická činnost žalobce byla v rozporu s jeho právní formou, pak by přijaté platby nebyly členskými příspěvky a plnění žalobce by nebylo osvobozeno od daně z přidané hodnoty). Daňové orgány z řetězce nepřímých důkazů dle krajského soudu správně dovodily, že stěžovatel ve skutečnosti poskytoval fyzickým i právnickým osobám službu internetového připojení, nikoliv členství ve spolku.

[9] Krajský soud konstatoval, že pokud žalovaný nezpochybnil existenci stěžovatele jako spolku, mínil tím zjevně to, že nezpochybňuje zápis ve spolkovém rejstříku a tam zapsanou právní formu stěžovatele jako spolku. Žalovaný dostatečně jasně vysvětlil, že skutkově zjistil, že fakticky stěžovatel nerealizuje spolkovou činnost (dle zápisu ve spolkovém rejstříku), ale ekonomickou činnost spočívající v poskytování internetového připojení. Tento závěr o faktické činnosti stěžovatele není v rozporu se zjištěním o jeho zápisu ve spolkovém rejstříku a není ani vyloučen tím, že by stěžovatel jednal v rozporu s občanským zákoníkem a že mělo být vedeno řízení o zrušení stěžovatele, resp. že žalovaný podnět k takovému řízení nepodal.

[10] Krajský soud neshledal důvodnou námitku, která směřovala do závěru žalovaného, dle kterého stěžovatel nesdružuje členy vyznávající určitý společný (homogenní) zájem, ale desetitisíce klientů, kteří chtějí pouze čerpat internetové připojení. Stěžovatel při formulaci námitky, že tím si žalovaný odporuje (společný zájem členů popírá a současně

spatřuje v internetovém připojení), pominul, že bod 96 napadeného rozhodnutí nelze vytrhávat z kontextu napadeného rozhodnutí, z něhož vyplývá (explicitně např. z bodu 72), že žalovaný tím míní, že stěžovatel fakticky nesdružuje členy, kteří by vyznávali ten společný zájem, který je zapsán ve spolkovém rejstříku jako účel stěžovatele, t.j. *„provozování komunitní počítačové sítě vybudované ke komunikaci, výzkumu, vzdělávání i zábavě a k zajišťování kulturních, společenských, osvětových a sportovních potřeb svých členů, jejich rodin a přátel.“* Ani interpretace stěžovatele další části bodu 96 napadeného rozhodnutí dle krajského soudu neodpovídá jeho obsahu: Žalovaný zde uvedl, že zakladatele stěžovatele mohl v době založení spojovat popsany spolkový zájem, ale že v rozhodné době to pro desítky členů stěžovatele již neplatilo, a výslovně uvedl, že závěr o vyloučení charakteru stěžovatele jako neziskové organizace občanské povahy je odůvodněn na jiných místech napadeného rozhodnutí. Námitka, že žalovaný z navýšení počtu členů stěžovatele automaticky dovodil podnikatelský charakter činnosti stěžovatele, tedy obsahu bodu 96 napadeného rozhodnutí neodpovídá. Rozpor nevykazuje ani namítaná věta v bodě 96 napadeného rozhodnutí, že se žalobce na svých webových stránkách vůbec nevěnuje spolkové činnosti (činnost popsanou jako účel stěžovatele ve spolkovém rejstříku), jíž se stěžovatel dovolával, a že na webu je odkaz Členské výhody. Žalovaný dospěl ke skutkovému zjištění, že web stěžovatele neobsahuje informace o deklarované komunitní činnosti, ač je na něm odkaz na členské výhody. V tom soud nevidí žádný rozpor, kdy je navíc potřeba větu sporovanou stěžovatelem číst v kontextu bodu 104 napadeného rozhodnutí, který hodnocení žalovaného upřesňuje.

[11] Krajský soud nepřisvědčil stěžovateli, že žalovaný neprokázal, že služby poskytnuté stěžovatelem jeho členům jako protihodnota přijatých plateb deklarovaných stěžovatelem jako uhrazené členské příspěvky od 1. 9. 2017 nesplňovaly podmínky pro osvobození podle § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Daňové orgány z údajů zapsaných ve spolkovém rejstříku zjistily, že stěžovatel formálně existuje jako *„nekomerční, neziskové a nepolitické sdružení osob, které se sdružuje za účelem provozování komunitní počítačové sítě vybudované ke komunikaci, výzkumu, vzdělávání i zábavě a k zajišťování kulturních, společenských osvětových a sportovních potřeb svých členů, jejich rodin a přátel.“* Dospěly ale k závěru, že tento účel je pouze formálně deklarovaný, neboť stěžovatel svou hlavní činností deklarovaný veřejně prospěšný účel své spolkové existence nenaplnuje a fakticky není neziskovou organizací občanské povahy. Ve skutečnosti stěžovatel funguje jako poskytovatel internetového připojení za úplatu, když platba ve výši 300 Kč měsíčně, kterou stěžovateli poskytovali jeho *členové* za členství, je členským příspěvkem pouze formálně. Fakticky se jednalo o úplatu za stěžovatelem poskytované služby internetového připojení. Stěžovatel tedy fakticky uskutečňoval zdanitelná plnění za úplatu s místem plnění v tuzemsku a tato úplata vstupovala do obratu podle § 4a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel svým *„členům“* neposkytoval službu internetového připojení jako protihodnotu členského příspěvku, fakticky tedy neuskutečňoval plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet podle § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Dle krajského soudu stěžovatel formálně deklarovanou spolkovou činností zakrýval výkon komerční činnosti v podobě poskytování internetového připojení svým *„členům“* a *„členské příspěvky“* byly ve skutečnosti platbami za poskytované služby internetového připojení.

pokračování

[12] Krajský soud shrnul relevantní právní úpravu a poukázal na judikaturu týkající se spolků, které poskytují svým členům mj. internetové připojení; krajský soud odkázal především na rozsudek sp. zn. 3 Afs 284/2022, který byl vydán právě ve věci kasační stížnosti stěžovatele proti rozsudku krajského soudu ze dne 6. 9. 2022, č. j. 57 Af 1/2022-156; v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud posuzoval faktickou činnost stěžovatele ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 a 2015; šlo o posouzení shodné klíčové otázky, zda byl stěžovatel *fakticky* spolkem [neboť osvobození od daně podle § 19 odst. 1 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů bylo vázáno na přijetí členských příspěvků obdobně jako osvobození od daně podle § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty na poskytnutí služby jako protihodnoty členského příspěvku]. Podklady daňových rozhodnutí ve věci rozsudku byly shodné s podklady nyní napadeného rozhodnutí – šlo o totožné listinné důkazy a totožné výpovědi stejných svědků (soud měl při rozhodování nynější věci k dispozici od žalovaného jak daňový spis týkající se napadeného rozhodnutí, tak i daňový spis týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 a 2015). Dle krajského soudu závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku, lze aplikovat na posouzení nyní projednávané věci, proto z nich rovněž vycházel.

[13] V **kasační stížnosti** stěžovatel namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel trvá na tom, že členské příspěvky členů stěžovatele jsou od daně z přidané hodnoty osvobozeny. Pro úplnost stěžovatel uvádí, že co do merita věci se soud v odůvodnění rozsudku opakovaně odvolává na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2023, č. j. 3 Afs 284/2022-99, jehož závěry týkající se co do principu obdobných právních otázek stěžovatel považuje rovněž za nesprávné a protiústavní. Stěžovatel proto rovněž podal proti tomuto rozsudku NSS ústavní stížnost, kterou příkládá.

[14] Dle stěžovatele jeho faktická činnost odpovídá účelu vymezenému stanovami jako „budování a správa sítě PilsFree, která umožňuje členům Spolku komunikaci,“ a „aplikace poznatků z oboru informačních a komunikačních technologií“. Stěžovateli ani členům stěžovatele proto nelze žádným způsobem klást k tíži, že se stali členy spolku (byť i jen pouze) za účelem získání přístupu k internetu, když tento jejich úmysl je zcela v souladu se zákonným způsobem vymezeným účelem spolku. Naopak, právě platí, že takto zjištěný motiv člena stěžovatele nelze bez dalšího vykládat tak, že člen ve skutečnosti nechce čerpat výhody spojené s členstvím (v situaci, kdy zajišťování připojení k internetu je jednou z hlavních činností spolku), ale přeje si zajištění přístupu k internetu „nakupovat“ jako službu komerčním způsobem, a to proto, že na trhu je dostupné jiné připojení za horších faktických podmínek, či není dostupné vůbec. Dle názoru stěžovatele ze spisu neplyne, že členové stěžovatele nemají vůli sdružovat se za účelem zajištění pro sebe přístupu k internetu. Stěžovatel má naopak za to, že i z převažující části provedených výsledků vyplývá, že členové jsou si vědomi toho, že přístup k internetu je spojený se členstvím ve stěžovateli a je pro ně „výhodnějším řešením“ či dokonce někdy jedinou možností, jak si přístup k internetu zajistit. Členové stěžovatele také vnímají, že tomu tak je právě z důvodu podstaty činnosti stěžovatele, resp. jeho povahy. Soud (a správní orgán) tyto skutečnosti zcela přehlíží.

[15] Stěžovatel uvádí, že z ničeho v právním řádu České republiky neplyne povinnost, že by člen spolku byl v jakémkoli rozsahu nucen vykonávat či uplatňovat spolková práva, ani že by byl člen spolku nucen aktivně se na činnosti spolku podílet (fyzickou či jinou) činností, taková povinnost pak neplyne ani ze stanov stěžovatele. Současně hrazení členského

příspěvku (s přihlédnutím ke skutkovým okolnostem, kdy budování a správa sítě je fyzicky i odborně náročnou činností) má jednoznačně povahu aktivní participace na zajišťování činnosti spolku, když členský příspěvek představuje ekvivalent času věnovaného přispívajícím členem na činnost spolku a současně může představovat i jedinou možnou formu, jak může běžný člen přispět (obdobně jako u většiny jiných spolků). Dle stěžovatele rovněž nic v právním řádu České republiky (s apelem na základní sdružovací právo dle čl. 20 odst. 1, 3 a čl. 27 odst. 1 Listiny základních práv a svobod) nebrání tomu, aby zájem na připojení k internetu byl zájmem legitimně vedoucím k založení spolku, tedy zájmem společným všem členům spolku a zájmem, jehož uspokojování a ochrana je hlavní činností spolku. Nelze proto za žádných okolností akceptovat jako odůvodnění závěru, že je spolková činnost stěžovatele pouze předstírána a že povaha, činnost a sledované účely údajně neodpovídají typovému vymezení organizace vykonávající činnost vedenou neziskovými účely v podobě podpory společných zájmů členů. Takový závěr je v rozporu jak se skutkovým stavem, tak s právní úpravou.

[16] Stěžovatel namítá, že krajský soud vychází ze zjevně chybné premisy vyjádřené již v uvedeném rozsudku NSS sp. zn. 3 Afs 284/2022, že je v zásadě vyloučeno, aby spolek vykonával jako hlavní činnost takovou činnost, kterou je možné vykonávat také komerčním způsobem. Stěžovatel takovou úvahu považuje za zcela mylnou; podstatou spolkové činnosti je právě skutečnost, že lidé (ale i právnické osoby) se mohou za účelem nezištných (tedy neziskových či nevýdělečných) činností, které jsou dovoleny a stojí tak zcela mimo sféru státní moci, spolčovat, čímž se umocňuje efekt této činnosti s pozitivním dopadem pro každého z členů spolku. Stěžovatel v této souvislosti upozorňuje, že každá osoba si může samostatně nekomerčním způsobem na své vlastní náklady budovat spojení s jinými a obstarávat připojení k internetu (nebude-li např. přímo budovat optickou síť, pak si může jako spotřebitel pronajmout tzv. konektivitu u vlastníků takové sítě, stejně jako obstarat nezbytný tzv. peeringový (propojovací) hardware a software či samostatně tzv. peeringové (propojovací) služby nakupovat) a vyloučit tak prostředníky v podobě komerčních poskytovatelů připojení, kdy jde nepochybně o její zájem hodný ochrany. Je tedy zjevné, že se za tímto účelem může spojit s jinými, kteří mají stejný, a tedy společný zájem.

[17] Dle stěžovatele je zcela v souladu s účelem spolku, snaží-li se stěžovatel aktivně zvětšovat svou členskou základnu, v důsledku čehož nejen rozšiřuje členskou počítačovou síť, ale také je schopen při nárůstu cen pokrýt fixní náklady spojené s budováním a správou počítačové sítě. Členem spolku se může stát každá osoba, která má „jen“ zájem o připojení k internetu a v této souvislosti je připravena hradit členský příspěvek, který umožňuje provoz a budování předmětné počítačové sítě (nikoli pouze nadšenec moderních technologií). Argumentace soudu v bodě 54 rozsudku v sobě skrývá zásadní diskriminační prvek, měla-li by tato argumentace být přijata za správnou, znamenalo by to, že členem fotografického spolku se může stát pouze zkušený fotograf, členem tenisového spolku dobrý tenista apod. Skutečně je právě přesně opačná, kdy v naprosté většině případů se členy spolu stávají lidé, kteří právě určité schopnosti či znalosti nemají a skrze členství ve spolku buď takové schopnosti získají či rozvíjejí či jinak participují na výsledcích, kterých by jinak sami nedosáhli.

[18] Stěžovatel uvádí, že pokud by mu (a jeho členům) krajský soud kladl k tíži, že bytí převážná část členské základny je motivována pouze částí účelu stěžovatele, pak by muselo

pokračování

platit, že člen spolku je povinen využívat všech práv plynoucích z členství a že by byl nucen aktivně se podílet na každé z činností spolku. Podstatou spolkové činnosti vždy bylo uspokojení zájmu skrze společenství více osob právě proto, že individuálně uspokojení takového zájmu nebylo možné či bylo možné pouze s obtížemi, ať z důvodů věcných či finančních (tedy by individuálně bylo pořizováno za vyšší náklad, ať už finanční či časový) či by jinak bylo zcela nedostupné.

[19] Stěžovatel se zásadně neztotožňuje se závěry krajského soudu, že se není pro účely výkladu otázky, zda je hlavní činnost spolku podnikatelskou, resp. soustavně výdělečnou činností, nutné zabývat tím, zda jsou naplněny znaky podnikání, v situaci, kdy nejen, že podnikání je definováno materiálně souborem dílčích znaků, s nimiž úprava veřejného práva výslovně operuje či na ně přímo odkazuje – viz § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty „(...) osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání (...)“. V další obsáhlé polemice stěžovatel poukazuje na to, že obecně lze legální příjmy jakéhokoli spolku rozdělit do několika kategorií: příjmy v podobě členských příspěvků, příjmy v podobě úhrad služeb nebo zboží v souvislosti se spolkovou činností, příjmy plynoucí ze správy vlastního majetku; podrobně se zabývá ekonomickou podstatou jednotlivých příjmů.

[20] Dle stěžovatele hlavní činnost spolku financovaná z členských příspěvků nemůže být činností podnikatelskou nejen proto, že není činností výdělečnou, ale především proto, že členové spolku nemají za žádných okolností nárok na výsledky hospodaření spolku, tj. členům spolku není žádným způsobem umožněno podílet se na případném kladném výsledku hospodaření spolku, který navíc je zcela účelově vázán právě na uspokojování a ochranu stanovami vymezeného zájmu, a současně ve vztahu k členským příspěvkům není možné o jakémkoli výsledku hospodaření uvažovat, neboť suma členských příspěvků bude představovat vždy částku, která nemůže být nikterak navýšena v souvislosti s touto činností (tj. s ohledem na její rozsah, kvalitu či náklady s ní spojené) a případný ekonomický rozdíl mezi konkrétně vynaloženými výdaji v souladu s účelem spolku a touto částkou nepředstavuje žádný výsledek ve smyslu „zisku“ či „výdělku“, ale pouze „zbytek“ ze souboru uhrazených (a členům spolku již jednou zdaněných) příspěvků. Z tohoto faktu plyne zásadní nesprávnost závěrů o podnikatelské, výdělečné či ziskové činnosti spolku. Není dle stěžovatele nepravdivý, ale je hrubě zavádějící závěr soudu, že „není podstatné, že zisk nebyl rozdělován mezi členy a byl investován do rozvoje činnosti spolku“ (viz bod 48 rozsudku). Ve skutečnosti totiž podstatné je, že příjem stěžovatele tvořený členskými příspěvky nikdy nemůže vést k zisku stěžovatele. Účelem stěžovatele ve vztahu k poskytování připojení k internetu není dosahování zisku a činností stěžovatele v této souvislosti není podnikání či výdělečná činnost. Dle přesvědčení stěžovatele přijímání členských příspěvků spolkem nelze považovat za soustavnou výdělečnou činnost.

[21] Stěžovatel trvá na tom, že nebyl osobou povinnou k dani z přidané hodnoty. Krajský soud nesprávně právně posoudil povahu ekonomické činnosti stěžovatele a dospěl nesprávně k závěru, že členské příspěvky stěžovatele nebyly osvobozeny od daně z přidané hodnoty dle § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Zásadní důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud nesprávně pomíjí, že opakem spolkové činnosti stěžovatele v dané věci může být jedině podnikatelská činnost. Disimulace podnikatelské činnosti je však vyloučena již prostou skutečností, že na straně

stěžovatele nedochází ke kumulaci hospodářského výsledku, aniž by bylo třeba hodnotit jakékoli další skutečnosti, které závěry stěžovatele potvrzují.

[22] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek považuje za zcela přezkoumatelný, odkazuje na jeho odůvodnění, na své vyjádření k žalobě a svá další písemná podání soudu. Žalovaný zásadně odmítá tvrzení stěžovatele, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný z důvodu, že „*krajský soud do závěrů v rozsudku včleňuje podmínku – simulace spolkové činnosti, jejíž existence je objektivně vyloučena*“, přičemž dle tvrzení stěžovatele „*pomíjí, že opakem spolkové činnosti stěžovatele v dané věci může být jediné podnikatelská činnost, tedy je-li tvrzeno, že stěžovatel simuluje spolkovou činnost, mělo by být současně tvrzeno a prokázáno, že stěžovatel dissimuluje podnikatelskou činnost*“. Žalovaný poukazuje na text žaloby s tím, že v podané žalobě nebyla obsažena argumentace stěžovatele, že simulace spolkové činnosti = dissimulace podnikatelské činnosti; tato argumentace nebyla stěžovatelem v žalobě uplatněna.

[23] Žalovaný poukázal na to, že stěžovatelem poskytovaná služba (poskytování internetového připojení) naplňuje znaky definice „*poskytnutí služby za protiplnění*“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („směrnice o DPH“), jelikož existuje přímá a bezprostřední vazba mezi poskytnutím služby (internetové připojení) a obdrženým protiplněním (pravidelné poplatky), protiplnění je vyjádřené v penězích a úplata má subjektivní hodnotu, kterou jí přisuzují obě strany transakce. Poskytnutím služby za úplatu (či protiplnění) se zabýval Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 5. 2. 1981, *Coöperative Aardappelenbewaarpplaats*, C-154/80, EU:C:181:38 a NSS např. v rozsudku ze dne 18. 12. 2014, č. j. 5 Afs 124/2014-79.

[24] K námitce neziskovosti žalovaný uvádí, že v případě stěžovatele se nejednalo o ojediněle dosažené zisky, jestliže stěžovatel ze své hlavní činnosti (poskytování služeb internetu za úplatu) stabilně vykazuje vyšší výnosy než náklady, čili jeho činnost je dlouhodobě zisková - k 31. 12. 2013 ve výši 16.274.555,- Kč, k 31. 12. 2014 ve výši 14.689.736,- Kč, k 31. 12. 2015 ve výši 13.072.660,- Kč, k 31. 12. 2016 ve výši 22.977.126,- Kč či k 31. 12. 2017 ve výši 26.633.225,- Kč (viz údaje dostupné ve sbírce listin obchodního rejstříku, www.justice.cz). Žalovaný poukazuje na skutečnost, že faktickou činnost stěžovatele ve vztahu k povinnosti stěžovatele na dani z příjmů právnických osob posuzoval NSS v bodech 44. až 65. rozsudku sp. zn. 3 Afs 284/2022.

[25] Dle žalovaného není relevantní, zda činnost stěžovatele je, nebo není souladná s příslušnými ustanoveními zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, neboť správce daně provádí kontrolu plnění daňových povinností a je povinen posoudit tvrzené skutečnosti dle jejich skutečného obsahu ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu. Pro účely aplikace § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty není nutnou podmínkou zabývat se naplněním znaků soukromoprávního pojmu podnikání. Daňové orgány přitom dostačujícím způsobem zjistily jak vůli stěžovatele (viz výsledky svědků o důvodu jejich členství, označení platby ze strany členů, podklady prokazující pozici žalobce na trhu poskytovatelů internetového připojení a podklady prokazující neúčast členů na schůzích a fórech stěžovatele), tak i vůli jeho členů ve vztahu k jejich motivaci ke členství (viz body 53. až 58. napadeného rozsudku). Naprostá většina členů nevyužívala svá členská

pokračování

práva jinak než k využití internetového připojení. Z provedených výsledků 25 svědků bylo zjištěno, že členové si často nebyli vědomi toho, že se stávají členy spolku, přičemž tato skutečnost pro ně nebyla podstatná, protože jim šlo o internetové připojení, jestliže o spolkových aktivitách nevěděli nebo o ně neměli zájem.

[26] K námitce legitimního očekávání žalovaný poukázal na to, že jednotlivé závěry jiných vyměřovacích a doměřovacích řízení nelze aplikovat vždy bezvýhradně bez přihlédnutí ke konkrétnímu skutkovému stavu a všem okolnostem při dokazování. Na rozdíl od kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2008, která byla pouze namátková, dospěl správce daně v rámci kontroly za zdaňovací období r. 2014 a r. 2015 k odlišným závěrům na základě rozsáhlého dokazování, kterým bylo jednoznačně zjištěno, že skutečnou hlavní činností stěžovatele a jeho hlavním cílem bylo nabízení služeb internetového připojení za úplatu v podobě členských příspěvků, k němuž bylo využito výhod, jimiž disponuje spolek jako forma právnické osoby. Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

[27] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil; neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[28] Stěžovatel vytyká napadenému rozsudku nepřezkoumatelnost, nedostatečně zjištěný skutkový stav a nesprávné právní posouzení; tvrdí, že se krajský soud dopustil pochybení v argumentaci odůvodnění rozsudku, jestliže nesprávně shodně s žalovaným dospěl k závěru, že fakticky jádro ekonomické činnosti stěžovatele spočívalo v komerčním poskytování internetového připojení a platby členů stěžovatele byly úplatami za poskytování internetového připojení. Dále tvrdí, že nebyl zohledněn skutkový stav, dovolává se principu legitimního očekávání a ústavně zaručeného práva sdružovacího (čl. 20 odst. 1 Listiny základních práv a svobod).

[29] Nejvyšší správní soud předně neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 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, jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem uplatněné argumentace. Nepřezkoumatelnost není ani projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[30] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu výše uvedená kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Krajský soud vystihl podstatu věci, dostatečně se vypořádal s veškerými námitkami stěžovatele a své závěry přehledně, srozumitelně, logicky a přesvědčivě odůvodnil. Nejvyšší správní soud podotýká, že nepřezkoumatelnost rozsudku nezpůsobuje ani to, že krajský soud, poté co se se závěry žalovaného ztotožnil, odkázal na části odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Za situace, kdy je o určité otázce v odůvodnění rozhodnutí žalovaného pojednáno správně a vyčerpávajícím způsobem, nic nebrání krajskému soudu tyto skutkové a právní závěry aprobovat a v podrobnostech na ně odkázat (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130).

[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 výsledky 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*

pokračování

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 mít 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 prokázána 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 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. Přílehlavě 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.

[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 nezpochybnilly, 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

pokračování

z výsledků 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 popsanych 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 výsledku 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.

pokračování

[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 přihlídnout 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 něž vyplývá, že není podstatné, zda je zisk rozdělován konečným beneficentům, 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, odchýlovat.“

[47] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[48] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti náležela, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 16. září 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu