



Vyvěšeno dne: 4. 4. 2023

Svěšeno dne: 18. 4. 2023

Jana Kučerová

ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Michala Bobka a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **hkfree.org z. s.**, se sídlem Akademika Heyrovského 1178/6, Hradec Králové, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 5. 2022, č. j. 31 Af 20/2020-149,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Vymezení věci a předcházející řízení

[1] Předmětem posuzované věci je registrace žalobce k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) z úřední povinnosti správcem daně. Žalobce je toho názoru, že mu jako zapsanému spolku nevznikla povinnost podat přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty, neboť ve smyslu § 61 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), poskytoval služby jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy, tedy plnění osvobozená od daně. Správce daně a následně žalovaný však dospěli k závěru, že stěžovatel formálně deklarovanou spolkovou činností pouze zastíral činnost skutečnou, svojí povahou ekonomickou a výtěžnou, kterou bylo poskytování internetového připojení za úplatu.

#### *I.1 Registrace žalobce k DPH a rušící rozsudek krajského soudu*

[2] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu a napadeného rozsudku následující pro věc rozhodné skutečnosti. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu, neboť kvůli vysokým kladným výsledkům hospodaření žalobce za roky 2010 až 2013 existovaly pochybnosti, zda žalobce vykazuje jím poskytovaná plnění v souladu s daňovými předpisy. V rámci kontrolní činnosti správce daně získal podrobnější informace o činnosti žalobce a dospěl k závěru, že žalobce naplnil podmínky pro vznik

povinnosti registrace k DPH podle § 94 odst. 1 zákona o DPH, ve znění do 31. 12. 2012. Žalobce proto oznámením ze dne 3. 12. 2015, č. j. 1695633/15/2701-40511-601065, informoval o uvedených zjištěních a současně jej vyzval, aby se registroval k DPH. Vzhledem k tomu, že žalobce přihlášku k registraci k DPH nepodal, správce daně rozhodl dne 1. 3. 2016 z moci úřední ve smyslu § 129 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), o registraci žalobce k DPH ode dne 1. 1. 2013.

[3] Rozhodnutím ze dne 27. 7. 2016 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti uvedenému rozhodnutí správce daně, respektive toto rozhodnutí potvrdil. Mimo jiné dospěl k závěru, že žalobcem vykazovaná plnění v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 vykazovala charakteristiky zdanitelného plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH. Námitce, že se jednalo o plnění osvobozená od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH, žalovaný nepřisvědčil zejména z důvodu, že žalobce poskytuje internetové připojení za úplatu, tj. provozuje výdělečnou ekonomickou činnost, která je v přímém soutěžním vztahu s ekonomickou činností uskutečňovanou jinými subjekty působícími na shodném relevantním trhu. Vykazováním uvedených plnění jako plnění osvobozených od daně žalobce získal oproti běžným komerčním poskytovatelům internetu konkurenční výhodu, v čemž žalovaný spatřoval narušení hospodářské soutěže, tedy naplnění podmínky vylučující osvobození od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH.

[4] Krajský soud však rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2016 rozsudkem ze dne 26. 4. 2018, č. j. 31 Af 54/2016-123, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rozhodnutí žalovaného považoval za nepřezkoumatelné a nezákonné. Žalovaný v prvé řadě aproboval procesní pochybení v řízení před správcem daně. Dále soud konstatoval, že daňové orgány měly provést podrobnou analýzu činnosti daňového subjektu, tak aby srovnáním s činností subjektů pohybujících se na komerční bázi mohlo být postaveno najisto, že činností žalobce dochází k narušení hospodářské soutěže. Od daňových orgánů se očekávalo srovnání neziskové činnosti žalobce ve vztahu k jeho případným ostatním činnostem, při tom bylo třeba vzít v potaz, že žalobce poskytuje různé služby za jeden členský příspěvek. Pro posouzení, zda se žalobce stal ze zákona plátcem daně, neboť jeho obrat za rozhodné období přesáhl 1 000 000 Kč, bylo nezbytné určit, jaká část činnosti žalobce byla nezisková a kde přesně lze vést hranici mezi ekonomickou a spolkovou činností.

### *1.2 Rozhodnutí žalovaného*

[5] Žalovaný v dalším řízení postupoval v intencích § 115 odst. 1 daňového řádu a za účelem doplnění podkladů pro rozhodnutí uložil správci daně, aby ve smyslu § 92 daňového řádu žalobce vyzval k prokázání skutečností týkajících se faktické povahy činnosti stěžovatele, dále aby sám doplnil spisový materiál o žalovaným specifikované skutečnosti zjištěné vlastní vyhledávací činností, jakož i provedl výslechy svědků – členů žalobce. Na výzvu správce daně reagoval žalobce podáním ze dne 8. 10. 2018, kde mimo jiné uvedl, že požadavek na prokázání skutečností týkajících se činnosti žalobce je nesmyslný, neboť žalobce je zapsaným spolkem a poskytnutí služeb protihodnotou členského příspěvku je podle § 61 písm. a) zákona o DPH od daně osvobozeno.

[6] Na základě doplněného dokazování provedeného správcem daně učinil žalovaný v dalším odvolacím řízení tato podstatná skutková zjištění. Žalobce je svým okolím vnímán jako běžný komerční poskytovatel internetového připojení. Cena členského příspěvku v rozhodné době a místě rozhodném se pohybovala při spodní hranici konkurenčního pásma. Žalobcem tvrzená podpora neziskových subjektů nebyla jednoznačně prokázána, sama deklarovaná podpora navíc nevybočovala ze zvyklostí komerčních subjektů v daném oboru. Nikoli všichni členové žalobce pracovali pro žalobce dobrovolně a bez finanční odměny či kompenzace. Motivací členství ve

pokračování

spolku bylo získání internetových služeb, nikoli dosahování cílů spolku, o nichž většina členů neměla povědomí stejně jako o činnosti žalobce. Činnost žalobce vykazuje znaky běžné ekonomické činnosti. Žalobce si byl pasivity ve směru podpory cílů spolku a nezájmu členů o jeho činnost vědom. Sám nicméně se členy jedná jako s externími subjekty (zákazníky).

[7] S ohledem na uvedená zjištění žalovaný dospěl ke změně právního názoru, a sice že stěžovatel nenaplnil první podmínku § 61 písm. a) zákona o DPH, jelikož předstíral (dissimuloval) spolkovou činnost. O této skutečnosti žalobce informoval sdělením ze dne 24. 10. 2019 a v odvolacím řízení reflektoval žalobcovy námitky reagující na uvedenou změnu právního názoru. Dne 8. 4. 2020 žalovaný vydal rozhodnutí č. j. 13817/20/5300-22441-712084, jímž zamítl odvolání žalobce a potvrdil napadené rozhodnutí správce daně ze dne 1. 3. 2016.

[8] Žalovaný se zabýval nejprve reakcí žalobce na výzvu správce daně k prokázání skutečností týkajících se jeho skutečné povahy. Konstatoval, že žalobce setrval v rovině tvrzení o formálním stavu, ačkoli byl povinen prokázat faktický soulad s formálně vykazovaným naplněním podmínek stanovených § 61 písm. a) zákona o DPH. Poté žalovaný hodnotil skutečnosti zjištěné správcem daně jeho vlastní vyhledávací činností, konkrétně prezentaci žalobce jako poskytovatele internetového připojení, konkurenční sílu žalobce plynoucí mimo jiné z jeho cenové politiky, služby poskytované žalobcem třetím osobám (nečlenům žalobce) a pohyby na bankovním účtu žalobce.

[9] Charakter prezentace žalobce na webových stránkách i v reklamní inzerci se dle žalovaného nelišil od komerčních poskytovatelů internetového připojení. Tento závěr žalovaný kromě vyznění prezentace založil rovněž na skutečnosti, že žalobce používal podobné marketingové strategie jako komerční poskytovatelé, např. první měsíc připojení k internetu zdarma. Mezi běžnými komerčními poskytovateli internetu je žalobce řazen i třetími osobami.

[10] Pokud se týče srovnání cen internetového připojení poskytovaného žalobcem a komerčními subjekty, žalovaný z doplněného dokazování zjistil, že exaktní srovnání nelze provést, jelikož u žalobce cenu neovlivňuje rychlost připojení. Žalobce se však ohledně své cenové politiky nijak konkrétně nevyjádřil, i u některých komerčních poskytovatelů poté byla zjištěna totožná cena při variabilitě rychlosti připojení. Dle žalovaného se proto žalobce pohyboval v přímém soutěžním vztahu ke komerčním poskytovatelům internetu s cenou pohybující se u spodní hranice tržních cen připojení k internetu. Žalovaný tak konstatoval, že mezi cenovou politikou ve vztahu k poskytování připojení k internetu nenalezl rozdíly mezi žalobcem a komerčními poskytovateli připojení.

[11] K žalobcem deklarované podpoře neziskových subjektů žalovaný uvedl, že nepopírá, že žalobce určitý typ podpory těmto subjektům poskytuje. Jedná se např. o poskytování internetového připojení základní škole výměnou za umístění antény na budově školy, blíže nespécifikované partnerství dětského sboru nebo finanční podpora neziskové organizace. Daný typ podpory je však podle žalovaného standardní. Žalobce v tomto směru nevybočuje ze zvyklosti běžné v daném oboru u komerčních poskytovatelů internetu.

[12] Ohledně pohybů na bankovním účtu žalobce dospěl žalovaný ke zjištění, že žalobce hradil výdaje spojené s jeho činností, výdaje spojené s aktivitami pro členy, a konečně i výdaje v podobě nekonkrétně určených plnění pro některé své členy. V posledně uvedeném typu výdajů spatřoval žalovaný úhrady za činnost aktivních členů žalobce, především tzv. správců oblastí. Z výpisů z běžného účtu žalobce dále žalovaný zjistil, že z celkového počtu plateb se splatností ve dnech 2. až 5. 1. 2012, které byly v poznámce k platbě konkrétně označeny, bylo 28 označeno výrazem „internet“ a 3 označeny výrazem „členský příspěvek“. Většina plateb však identifikována

poznámkou nebyla. Žalovaný v tomto směru uzavřel, že hrazení měsíčního členského příspěvku ve výši 290 Kč je charakteristické pro placení za opakovaně poskytovanou službu, nikoli pro úhradu členského příspěvku za členství ve spolku.

[13] V samostatné části svého rozhodnutí se žalovaný dále věnoval vnímání žalobce jeho členy. V tomto směru provedl hodnocení důkazů výsledky svědků – členů žalobce, které byly provedeny správcem daně jednak v původním řízení, jednak na základě výzvy k doplnění dokazování po rušícím rozsudku krajského soudu. Dále vzal žalovaný v potaz skutečnosti zjištěné z vyjádření členů žalobce předložených na výzvu k poskytnutí součinnosti. Hodnotil též podobu a formu evidence člena žalobce.

[14] Z evidence člena žalobce žalovaný zjistil, že sankcí členů žalobce za nezaplacení členského příspěvku bylo odepření přístupu k internetu. Platby členů vykazovaly přesnou identifikaci a konkretizaci (variabilní symbol). Žalobce tak měl dle žalovaného povinnost členů hradit měsíční příspěvky pod plnou kontrolou a disponoval možností uplatnit okamžitou sankci za její neplnění. Uvedené jednání žalovaný považoval za typické pro komerční sféru.

[15] Dále žalovaný vycházel z protokolů o výsleších celkem 74 svědků, z čehož 70 výsledků bylo provedeno v rámci doplnění dokazování správcem daně. Postoj členů k žalobci hodnotil žalovaný jak komplexně, tak pomocí jednotlivých odpovědí, které považoval za nejvíce vypovídající o vztahu člena k žalobci. Co do komplexního posouzení postojů svědků – členů žalobce k žalobci a jeho činnosti rozřadil žalovaný vědecké výpovědi podle jejich obsahu do tří kategorií, a sice:

- členové, kteří z žalobcem nabízených služeb využívají pouze internetové připojení, o spolkovou činnost se nezajímají, aktivně se na poskytovaných službách nepodílí (celkem 56 % vyslechnutých členů),
- členové, jejichž jediným důvodem členství je internetové připojení, ačkoli „vynaložili úsilí k zodpovězení otázek správce daně“; tyto osoby dle žalovaného vynaložily úsilí o navození zdání aktivního člena (celkem 38 % vyslechnutých členů),
- aktivní členové žalobce (celkem 6 % vyslechnutých členů).

[16] Ohledně první skupiny žalovaný uvedl, že z obsahu i formy vyjádření uvedených osob bylo patrné, že se nepovažují za součást žalobce, pouze využívají internetové připojení. Ke druhé skupině osob žalovaný konstatoval, že tyto osoby mají povědomí především o skutečnostech, o nichž byly informovány pomocí informační kampaně žalobce. Nebylo tak zřejmé, do jaké míry bylo deklarované povědomí o poslání a činnosti žalobce u těchto osob výrazem jejich vlastní znalosti a zájmu. V této souvislosti se žalovaný zabýval hodnocením změn postoje svědků před a po uvedené informační kampani žalobce a analyzoval vyjádření žalobce činěná směrem ke svým členům, která souvisela s probíhajícím daňovým řízením ve věci registrace žalobce k DPH. Ke třetí skupině svědků žalovaný konstatoval, že tyto osoby mají povědomí o faktickém fungování žalobce a vykonávají pro něj činnost (jedná se o správce přístupových bodů).

[17] Pokud se poté týče posouzení jednotlivých odpovědí, které dle žalovaného nejvíce demonstrovaly postoj členů k žalobci, žalovaný zjistil mimo jiné následující. Celkem 84 % vyslechnutých členů (svědků) uvedlo, že nechodí či nevyužívá akcí pořádaných žalobcem, 77 % svědků uvedlo, že se nijak aktivně nepodílí na činnosti žalobce, 55 % svědků zná pojem správce oblasti, 62 % svědků nebylo schopno podat ani přibližné vysvětlení či charakteristiku cílů a poslání žalobce, 86 % svědků se nezajímalo o rychlost připojení anebo podalo pouze obecnou odpověď (rychlé, stabilní), 61 % svědků nedokázalo uvést správně ani jeden orgán žalobce, 45 % svědků v obecných termínech uvedlo, že ví, že žalobce podporuje různé projekty.

pokračování

[18] Ohledně účasti členů žalobce na aktivitách organizovaných žalobcem dospěl žalovaný ke zjištění, že na faktické činnosti daňového subjektu se podílí úzká skupina osob, většina z členské základny čítající v rozhodné době asi 5 000 osob se na činnosti žalobce nepodílí a podílet nehodlá. Žalobce tak podle žalovaného spolkový život nevede.

[19] Na základě uvedených skutečností poté žalovaný dospěl k závěru, že žalobce v rozporu s deklarovaným stavem fakticky podniká v oblasti internetového připojení. Žalobce fakticky vystupuje jako běžný komerční poskytovatel internetového připojení, vykonává ekonomickou, respektive podnikatelskou činnost, neboť soustavně poskytuje službu internetového připojení za úplatu [body 43 a 134 rozhodnutí žalovaného]. Vztah mezi žalobcem a jeho členy byl oboustranně založen na komerčním principu a dle žalovaného jej bylo třeba charakterizovat jako inominátní závazek (plynoucí ze smlouvy), jehož obsahem je na straně jedné povinnost žalobce poskytnout svému členovi službu v podobě internetového připojení, na straně druhé povinnost člena pravidelně platit cenu za službu označenou jako „členský příspěvek“ [bod 81 rozhodnutí]. Žalobce se prezentuje jako poskytovatel internetového připojení a za poskytované služby pobírá běžnou cenu za službu ve smyslu § 4 odst. 1 zákona o DPH, ačkoli přijímání úplaty simuluje do podoby členského příspěvku. Vlastní členové žalobce jej za spolek nepovažují, většina členů nevykonává činnosti typické pro spolkový život.

[20] Tato skutečnost zakládá rozpor s § 217 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, neboť spolek může vykonávat hospodářskou činnost jen jako vedlejší činnost za podmínky, že její účel spočívá v podpoře hlavní činnosti. Podle žalovaného však žalobce výdělečnou činnost provozuje jako činnost hlavní, neboť podstatnou činností žalobce je služba internetového připojení za úplatu, která se v rozhodné době nacházela v přímém konkurenčním vztahu s cenami komerčních poskytovatelů internetového připojení. Žalobce takto neprokázal své tvrzení, že se v případě jím poskytovaných služeb za členské příspěvky jedná o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH. Podle žalovaného proto naopak žalobcem poskytované služby představují zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH. Jako taková vstupují do výpočtu obratu pro účely registrace k DPH ve smyslu § 4a zákona o DPH a vzhledem k tomu, že tento obrat u žalobce přesáhl 1 000 000 Kč, stal se žalobce plátcem daně ve smyslu § 6 zákona o DPH.

[21] Žalovaný v tomto ohledu vycházel též z právních názorů vyslovených Krajským soudem v Brně ve věci zrušení spolku Oslavany.NET (usnesení ze dne 3. 6. 2019, č. j. 50 Cm 65/2017-566, dále též „věc zrušení spolku Oslavany.NET“), a ve skutkově obdobné věci registrace k DPH z moci úřední spolku cyrilek.net (rozsudek ze dne 25. 4. 2019, č. j. 29 Af 18/2017-43, dále též „věc cyrilek.net“). Podle Krajského soudu v Brně jednání „spolku“ spočívající v tom, že „spolek“ poskytuje za členské příspěvky pravidelně službu internetového připojení, není spolkovou činností, ale podnikáním v oblasti služeb elektronických komunikací. V případě, kdy je prokázáno, že „spolek“ ve skutečnosti není neziskovým subjektem, je poté nadbytečné uvažovat o naplnění druhé podmínky v § 61 písm. a) zákona o DPH, tj. o absenci narušení hospodářské soutěže, neboť není splněna již první podmínka aplikace tohoto ustanovení, tj. předmětná plnění nelze posuzovat jako protiplnění členských příspěvků neziskového subjektu.

[22] Žalovaný dále konkrétně reagoval na jednotlivé námitky žalobce, které neshledal důvodnými. Mimo jiné nepřisvědčil námitce, že v případě žalobce absentuje přímá souvislost mezi jím poskytovanou službou připojení k internetu a platbou v podobě členského příspěvku. Podle žalovaného nedošlo ani k nezákonnému přenosu důkazního břemene z daňových orgánů na stěžovatele stran otázky dissimulace. Odmítl též tvrzení žalobce, že ze soukromoprávní úpravy spolkového práva nevyplývají omezení co do povahy společného zájmu členů a že mezi žalobcem a komerčními subjekty existují podstatné rozdíly.

*I.3 Napadený rozsudek krajského soudu*

[23] V kasační stížnosti napadeným rozsudkem krajský soud nejprve zhodnotil postup daňových orgánů v dalším řízení po vydání rušícího rozsudku č. j. 31 Af 54/2016-123 jako souladný s daňovým řádem. Daňové orgány byly vázány povinností podle § 8 odst. 3 daňového řádu a v souladu s § 92 odst. 2 tohoto zákona dbaly o co nejuplněnější zjištění skutečností rozhodných pro zjištění a stanovení daně. Žalobce naopak na výzvu správce daně k prokázání skutečností podle § 92 daňového řádu adekvátně nereagoval a neposkytl tak žalovanému prostor pro další úvahy. Jako zákonný soud hodnotil rovněž způsob výběru a samotné provedení důkazů výslechy svědků správcem daně, jakož i hodnocení svědeckých výpovědí žalovaným.

[24] Podle krajského soudu pak žalovaným hodnocenými důkazními prostředky bylo prokázáno, že žalobce se svojí prezentací neliší od podnikatelských subjektů působících na trhu poskytování služeb internetového připojení. Takto je žalobce rovněž vnímán třetími osobami. Ve shodě s žalovaným krajský soud dále učinil též skutkové zjištění, že na faktické činnosti žalobce se podílí úzká skupina osob, většina jeho členů je pasivní a žalobce tak spolkový život fakticky nevede.

[25] V rámci právního hodnocení věci krajský soud dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že vztah mezi žalobcem a jeho členy je nutno charakterizovat jako závazek žalobce poskytnout členovi službu a tomu odpovídající závazek člena za tuto službu žalobci platit. Žalobce tak vykonává ekonomickou činnost v podobě poskytování služeb, což žalovaný dostatečně prokázal provedenými důkazy. Žalobce tudíž podle krajského soudu neposkytuje služby protihodnotou členského příspěvku pro vlastní členy ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH. V relevantním období, tj. k 1. 1. 2013, žalobce vykonával ekonomickou činnost v podobě poskytování služeb za úplatu, což představuje zdanitelné plnění podle § 2 odst. 1 zákona o DPH vstupující do výpočtu obratu pro účely vzniku plátcovství daně podle § 6 tohoto zákona a tím samym i povinnosti registrace k dani.

[26] K jednotlivým námitkám žalobce krajský soud nejprve konstatoval, že rozhodnutí žalovaného netrpí nedostatkem skutkových důvodů a je srozumitelné. Žalovaný neposuzoval souběžně narušení hospodářské soutěže a skutečnou povahu členských příspěvků jako plateb za služby, tj. dvě navzájem různé podmínky podle § 61 písm. a) zákona o DPH. Žalovaný dle krajského soudu v dalším řízení již nezvažoval aplikaci § 61 písm. a) zákona o DPH. Postavil totiž najisto, že žalobce vykonává ekonomickou činnost, a jeho služby tudíž představují zdanitelné plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH vstupující do výpočtu obratu ve smyslu § 4a tohoto zákona. Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce provozuje výdělečnou činnost (poskytování služby internetového připojení za úplatu) jako činnost hlavní.

[27] Daňové orgány se podle krajského soudu v protikladu k přesvědčení žalobce zaobíraly nakládáním s finančními prostředky žalobce. Žalobce k této otázce ve svém vyjádření setrval na úrovni obecných tvrzení, daňové orgány proto unesly důkazní břemeno, tak jak jim ukládá § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, když provedly mimo jiné analýzu transakcí na bankovním účtu žalobce.

[28] K námitce nenaplněním definičních znaků podnikání podle § 420 občanského zákoníku činností žalobce krajský soud konstatoval, že nebylo sporu o naplnění znaků soustavnosti a samostatnosti, ale především znaku záměru dosažení zisku. Žalovaný však v nyní projednávané věci prokázal, že veškerý výtěžek z činnosti žalobce nebyl použit na úhradu nákladů spojených s touto činností. Na bankovních účtech žalobce byly zjištěny zůstatky v řádu milionů korun, žalobce opakovaně dosahoval kladných hospodářských výsledků a vyplácel odměny některým

pokračování

svým aktivním členům. Výše členského příspěvku reflektovala záměr dosahovat hlavní činnosti zisku.

[29] Proto podle krajského soudu nebyla důvodná ani námitka nedostatku skutkových důvodů ve vztahu k závěru, že činnost žalobce je podnikáním. Žalovaný prokázal, že žalobce jedná jako běžný poskytovatel internetového připojení a že vykonává ekonomickou činnost, neboť soustavně poskytuje službu internetového připojení za úplatu. Krajský soud nepřisvědčil ani žalobcem namítané absenci přímé souvislosti mezi členským příspěvkem a poskytovanou službou. Činnost žalobce rovněž naplňuje znaky podnikání v oblasti elektronických komunikací ve smyslu § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích. Krajský soud v tomto ohledu neshledal důvodnou námitku, že žalobcem poskytované služby nejsou veřejně dostupné. Nepřisvědčil konečně ani námitkám předčasnosti rozhodnutí žalovaného a rozporu hodnocení důkazů výslechy svědků s § 8 odst. 1 daňového řádu.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[30] V kasační stížnosti žalobce (dále „stěžovatel“) namítá nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.]. Krajskému soudu dále vytýká, že rozhodnutí žalovaného nezrušil pro vady tomuto rozhodnutí předcházejícího řízení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Navrhuje zrušit napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.

[31] Podle stěžovatele je projednávané věci předmětem sporu otázka, zda byly naplněny zákonné podmínky pro registraci stěžovatele k DPH. Za tím účelem je nezbytné posoudit, zda byly splněny podmínky pro osvobození plnění od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH, v rozhodném znění, tedy zda *stěžovatel poskytoval služby jako protihodnotu členského příspěvku pro vlastní členy občanských sdružení nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, a osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž*. Žalovaný dospěl k závěru, že nebyla naplněna první podmínka, neboť stěžovatel pouze simuloval spolkovou činnost, ačkoli fakticky vykonával činnost ekonomickou, respektive podnikatelskou.

[32] Rozhodnutí žalovaného je vnitřně rozporné. Žalovaný totiž tvrdí, že stěžovatel se jednak dopustil předstírání skutečné povahy činnosti v podobě podnikání, jednak že narušoval hospodářskou soutěž, když se nacházel v přímém soutěžním vztahu ke komerčním poskytovatelům internetu. Tyto závěry jsou však vzájemně nekompatibilní, neboť posuzovat narušení hospodářské soutěže jakožto druhou podmínku podle § 61 písm. a) zákona o DPH lze teprve tehdy, je-li splněna první podmínka stanovená v tomto ustanovení, totiž poskytování služeb členům v rámci spolkové – neziskové – činnosti.

[33] Především se však podle stěžovatele žalovaný komplexně a přezkoumatelným způsobem nezabýval naplněním definičních znaků podnikání. Fakticky se zaměřil pouze na zdůvodnění závěru o ekonomické činnosti stěžovatele. To je však pro prokázání simulace, a tudíž pro ztrátu nároku na osvobození plnění od daně podle § 61 písm. a) ZDPH, nedostatečné a pro případný závěr o podnikatelské činnosti stěžovatele schází opora ve spisu. Žalovaný a následně krajský soud nesprávně zaměňují mezi ekonomickou činností a podnikáním. Pro vyloučení aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH přitom bylo nezbytné prokázat podnikatelskou činnost stěžovatele, především jeho úmysl dosahovat zisk, čemuž žalovaný nedostál. Pojem *ekonomická činnost* ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH je širší než pojem *podnikání*. Z hlediska naplnění pojmu ekonomické činnosti postačuje dosahovat pravidelného příjmu, pro naplnění pojmu podnikání je nezbytné prokázat mj. úmysl dosahovat zisk. Samotná ekonomická činnost stěžovatele nepostačuje pro naplnění podmínek (povinné) registrace stěžovatele k DPH, neboť nevylučuje aplikaci § 61 písm. a) zákona o DPH. Výkon ekonomické činnosti determinuje pouze postavení

stěžovatele jako osoby povinné k dani, tato činnost však stále může spočívat v poskytování plnění osvobozeného od daně podle § 61 písm. a) tohoto zákona, které nevstupuje do výpočtu obrátu rozhodného pro plátcovství DPH, a tudíž pro povinnost registrace k dani.

[34] V uvedeném stěžovatel spatřuje naplnění kasačních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Krajský soud měl rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost plynoucí z nedostatku důvodů a nesrozumitelnosti zrušit. Namísto toho se pokusil sám nahradit chybějící úvahy žalovaného tím, že posuzoval naplnění definičních znaků podnikání v případě stěžovatele, což ovšem uvedené nedostatky rozhodnutí žalovaného zhojit nemůže. Naopak z toho pramení též překvapivost napadeného rozsudku.

[35] Dále stěžovatel namítá nezákonnost napadeného rozsudku plynoucí z posouzení otázky rozložení důkazního břemene ve vztahu k ústřední otázce naplnění podmínek pro aplikaci § 61 písm. a) zákona o DPH. Krajský soud ve shodě s žalovaným nesprávně dovedl, že stěžovatel neprokázal naplnění podmínek podle § 61 písm. a) zákona o DPH. Aprobował tak nesprávný názor žalovaného, který stěžovatele zatížil důkazním břemenem ohledně skutečnosti, že jeho činnost je fakticky činností spolku. Stěžovatel však důkazní břemeno unesl, neboť prokázal naplnění podmínek podle § 61 písm. a) zákona o DPH již tím, že je spolkem zapsaným ve spolkovém rejstříku, dále pak doloženým účelem založení stěžovatele podle stanov. Ohledně prokázání skutečné povahy činnosti stěžovatele – tzv. dissimulace – tížilo důkazní břemeno naopak daňové orgány. Daňové orgány však důkazní břemeno neunesly, když především neprokázaly ziskový účel činnosti stěžovatele.

[36] Stěžovatel však dále zpochybňuje samotné závěry žalovaného týkající se posouzení dissimulace. Pokud se nejprve týče objektivní stránky tvrzené simulace, tj. skutečné povahy činnosti stěžovatele, žalovaný se nezabýval vlastní spolkovou činností stěžovatele, zohlednil pouze podobnost stěžovatele se subjekty komerční sféry. Krajský soud tuto námitku vznesenou v žalobě řádně nevypořádal. Podle stěžovatele lze přitom každou činnost vykonávat ziskovým i neziskovým způsobem. Pokud tedy stěžovatel neměl v úmyslu dosahovat zisku, i případná ekonomická činnost v podobě poskytování služeb za úplatu, popřípadě materiální podobnost činnosti stěžovatele s činností komerčních subjektů, nevede k závěru o simulaci podnikatelské činnosti.

[37] Daňové orgány však ziskový účel činnosti stěžovatele neprokázaly. Mimo jiné neprokázaly opak tvrzení stěžovatele, že příjmy v podobě členských příspěvků jsou vynakládány pouze na úhradu nákladů spolkové činnosti stěžovatele. Žalovaný se sice zabýval použitím příjmů stěžovatele, nikoli však ve vztahu k posouzení úmyslu dosahovat zisk, nýbrž ve vztahu ke kompenzaci činnosti aktivních členů stěžovatele. Ani případný převis příjmů v podobě členských příspěvků nad výdaji stěžovatele přitom nutně neznamená, že spolek byl založen a nyní je činný za účelem dosažení zisku. Podstatná je v tomto směru především skutečnost, že žalovaný neprokázal, že stěžovatel vyplácel zisk konečným beneficiům. Proto i pokud by bylo možno připustit, že úvahy o úmyslu stěžovatele dosahovat zisk jsou v rozhodnutí žalovaného obsaženy, ze strany žalovaného i krajského soudu je posouzení tohoto znaku podnikání hrubě nesprávné, neboť momentální kladné zůstatky na účtu stěžovatele nejsou pro takový závěr dostatečné.

[38] Prokázán dle stěžovatele nebyl ani výkon činnosti na vlastní odpovědnost. Krajský soud i žalovaný v tomto směru účelově vycházeli pouze z těch svědeckých výpovědí, které zněly ve prospěch závěru o výkonu činnosti na vlastní odpovědnost. Tyto důkazní prostředky též nesprávně hodnotili, když za prokázané vzaly pouhé dojmy svědků, ačkoli výslechem svědka lze zjišťovat pouze přímo osobou svědka vnímané skutečnosti. Skutečností podle stěžovatele je, že žádný z členů spolku nikdy fakticky úspěšně neuplatnil práva z vadného plnění, tato práva



pokračování

členům stěžovatele nenáležela. Pakliže stěžovatelem byla poskytnuta kompenzace některému z jeho členů za nefunkční službu, jednalo se o vstřícný, leč právně nevymahatelný krok.

[39] Krajský soud spolu s žalovaným též nesprávně hodnotili pravidelné platby členů jako úplatu za komerčně poskytovanou službu, nikoli jako členské příspěvky, jak byly tyto platby nominálně vykazovány. Podle stěžovatele provedené důkazy naopak podporují závěr, že platby členů spolku mají právně i fakticky charakter členských příspěvků: jsou upraveny ve stanovách spolku, jsou podmínkou členství, jejich výše je stejná pro každého řádného člena a není závislá na jakémkoliv případném protiplněním poskytovaném ze strany spolku, slouží ke krytí nákladů vynakládaných na chod spolku, nikoliv ke generování zisku a jeho následnému rozdělení mezi konkrétní beneficiáře. Především však protiplněním členských příspěvků nebylo pouze připojení k internetu, ale celý komplex služeb. Mezi platbou člena spolku a poskytovaným protiplněním tak není přímá souvislost.

[40] Řada skutečností hodnocených žalovaným a krajským soudem také dle stěžovatele neměla pro účely posouzení faktické povahy činnosti žalobce jako podnikání žádnou relevanci. Jednalo se například o zjišťovanou motivaci členů stěžovatele pro vstup a členství ve spolku nebo o dovozovanou podobnost činnosti stěžovatele s činností komerčních poskytovatelů internetového připojení. Stěžovatel tak na základě uvedeného shrnul, že žalovaný neprokázal nesoulad mezi formálně deklarovaným stavem, tedy že stěžovatel je spolkem vykonávajícím spolkovou činnost, a faktickým stavem, který měl dle žalovaného spočívat v zastíraném uskutečňování ekonomické (podnikatelské) činnosti.

[41] K subjektivní stránce dissimulace, tj. rozporu skutečné vůle zainteresovaných subjektů s projevem vůle, stěžovatel namítal nejprve procesní pochybení týkající se provedení dokazování výslechy svědků (členů stěžovatele) daňovými orgány. Zpochybňoval způsob výběru svědků, jakož i hodnocení důkazů žalovaným, který některé svědecké výpovědi vyhodnotil jako účelové. Tato účelovost však nebyla prokázána, v důsledku čehož žalovaný zatížil řízení před ním závažnou procesní vadou, pro které měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit.

[42] Motivace členů vstoupit do spolku (stěžovatele) poté podle stěžovatele nic nevyovídá o povaze spolku jako takového. Zjištění žalovaného, že skutečným důvodem členství některých členů stěžovatele bylo pouze využívání služby připojení k internetu, poté nepodporuje závěr, že skutečnou vůlí členů stěžovatele bylo stát se pouze zákazníkem poskytovatele internetu. Podle stěžovatele právě spolkem nabízené služby členům mohou být důvodem, pro který se osoba rozhodne pro členství, neboť tyto služby rovněž představují konkrétní vyjádření společného zájmu osob, které se rozhodnou ve spolku sdružit. Tato skutečnost ovšem neznamená, že se osoba nepovažuje za člena spolku, resp. že není se svým členstvím srozuměna. Podle stěžovatele je poté zcela nepodstatné, zda a do jaké míry se jednotliví členové zajímají o dění ve spolku, mají povědomí o jeho aktivitách a aktivně se podílejí na činnosti spolku. I pasivní členství je běžně připuštěno, k aktivní účasti členy spolek nemůže nutit. V případě stěžovatele navíc pasivita členů byla pouze zdánlivá – spolková činnost stěžovatele spočívala též v „pasivním“ využívání sítě, neboť, jak uvádí stěžovatel na svém webu, takové využívání přispívá k chodu sítě a realizaci souvisejícího testování.

[43] Ohledně skutečné vůle stěžovatele pak stěžovatel namítá, že tato odpovídala jejímu projevu v podobě stvrzení přihlášky a následného faktického umožňování členům uplatňovat jejich členská práva. Stěžovatel takto vykonává činnost pouze účelem naplňování cílů spolku, tj. uskutečňování veřejně prospěšné činnosti spočívající v budování lokální elektronické komunikační sítě, a tedy napomáhání šíření informací, vzdělanosti a kultury, rozvoji počítačové gramotnosti, resp. propojování jednotlivých členů mezi sebou a se světem. Daňové orgány i KS

dovodily dissimulaci pouze ve vztahu k některým členům spolku, nikoli ke stěžovateli jako takovému.

[44] Rozpor projevu vůle se skutečnou vůlí nebyl jak u stěžovatele, tak u jeho členů prokázán, a to již pro neprokázání objektivní stránky dissimulace. Ohledně stránky subjektivní měl žalovaný nadto případně prokazovat především skutečnou vůli na straně stěžovatele, zabýval se ovšem spíše motivací jeho členů.

[45] Z uvedených důvodů dospěl krajský soud podle stěžovatele k nesprávnému závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno ohledně dissimulace, což způsobuje nezákonnost napadeného rozsudku.

[46] *Žalovaný* ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje kasační stížnost zamítnout. S argumentací stěžovatele nesouhlasí a v podrobnostech odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí a napadený rozsudek, s jehož závěry se ztotožňuje. Dále hodnotí strukturu, obsah a excesivní rozsah kasační stížnosti, která podle něj obsahuje vzájemně nesourodé a nestrukturované námitky rozmělněné do 32 stran textu. To Nejvyššímu správnímu soudu znemožňuje na námitky stěžovatele adekvátně reagovat. Žalovaný rovněž poukazuje na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2021, č. j. 29 Af 75/2019-61 (dále též „věc Nová Morava“), a ze dne 30. 3. 2022, č. j. 29 Af 75/2019-61 (věc cyrilek.net). Z právních názorů tam formulovaných žalovaný vychází.

[47] Námitku, že krajský soud nahrazoval argumentaci žalovaného v otázce naplnění definičních znaků podnikání, považuje žalovaný za lichou. V daňovém řízení totiž stěžovatel nenaplněním definičních znaků neargumentoval, námitku uplatnil teprve v žalobě. Dále je podle žalovaného pro samotné posouzení povinnosti registrace stěžovatele k DPH podstatné nikoli naplnění definičních znaků podnikání, ale to, zda stěžovatel vykonává ekonomickou činnost dle ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH, a je tak osobou povinnou k dani podle § 5 odst. 1 zákona o DPH.

[48] Aplikuje § 8 odst. 3 zákona o DPH, žalovaný zjistil, že stěžovatel ve skutečnosti soustavně poskytuje službu za úplatu, a že tudíž stěžovatelem poskytované služby představují zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH, která vstupují do výpočtu obratu pro účely registrace k DPH. Shodný názor zaujal Krajský soud v Brně v citovaných věcech „cyrilek.net“ a „Nová Morava“. Žalovaný tak v odvolacím daňovém řízení dospěl ke změně právního názoru a § 61 písm. a) zákona o DPH neaplikoval, neboť se v případě stěžovatele nejednalo o poskytování služby jako protihodnoty členského příspěvku, ale fakticky o poskytování služeb za úplatu ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH. Nadto z rozhodnutí žalovaného přinejmenším implicitně vyplývá, že činnost stěžovatele definiční znaky podnikání splňuje. V protikladu k názoru stěžovatele není podstatným znakem podnikání rozdělování zisku konečným beneficiářům, nýbrž nastavení podnikatelské činnosti tak, aby osoba dosahovala zisku. Žalovaný pak z účetnictví stěžovatele zjistil, že stěžovatel dosahoval kladných hospodářských výsledků a na účtech ponechával milionové zůstatky. Záměru dosahovat zisk odpovídala i stanovená výše členských příspěvků.

[49] Rovněž námitku nesprávného rozložení důkazního břemene ohledně dissimulace stěžovatel uplatnil teprve v žalobě. Věcně tuto námitku vyvrací argumentace žalovaného k otázce (absence) povinnosti prokázat podnikatelskou povahu činnosti stěžovatele. Námitka, že se žalovaný nezabýval spolkovou činností stěžovatele, je pak nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nebyla uplatněna v žalobě. Žalovaný se přitom spolkovou činností stěžovatele zabýval. V žalobou napadeném rozhodnutí poukázal mj. na stěžovatelovu vědomost o pasivitě jeho členů a na malou účast na stěžovatelem pořádaných akcích. Dále žalovaný odkázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89, podle něhož pro závěr

pokračování

o simulaci jednání daňového subjektu je nezbytné zkoumat vůli tohoto subjektu a jeho členů. Bylo tedy nezbytné zkoumat mj. způsob prezentace stěžovatele a motivaci členství jeho členů. Tomuto žalovaný dostal a důkazní břemeno ohledně simulace unesl.

[50] Žalovaný pak rozporuje i zbylou argumentaci stěžovatele. Z provedeného dokazování vyplynulo, že stěžovatel provozoval činnost na vlastní odpovědnost. Totéž platí o přímé vazbě mezi členským příspěvkem a poskytovanou službou. Podle žalovaného balíčky služeb poskytují za jednotnou cenu též komerční poskytovatelé internetu. Skutečnost, že výše ceny za službu byla pro všechny členy stěžovatele stejná, není podstatná, jelikož cenová politika je interní záležitostí každého daňového subjektu. Stěžovatel též v rámci posouzení dissimulace nesprávně rozlišuje objektivní a subjektivní stránku, neboť pro závěr o simulaci spolkové činnosti je nezbytné zjištění skutečné vůle stěžovatele a jeho členů. K námitkám týkajícím se výsledků svědků provedených v daňovém řízení konečně žalovaný konstatoval, že zvolil odpovídající metodu hodnocení těchto důkazů, jimiž mimo jiné zjistil, že podstata vztahu stěžovatele a jeho členů je komerční, nikoli spolková, neboť většina členů neměla zájem o spolkový život a jedinou motivací členství bylo získání internetových služeb.

### III. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[51] Nejvyšší správní soud předně shledal, že kasační stížnost je přípustná. Byla podána osobou oprávněnou, ve lhůtě dle § 106 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. jsou v ní namítány důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Není dán ani jiný z případů nepřípustnosti podle § 104 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud neshledal jiné nedostatky podmínek řízení, které by bránily dalšímu postupu ve věci. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[52] Kasační stížnost není důvodná.

[53] Úvodem považuje Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) za nezbytné zdůraznit, že řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě a NSS v něm přezkoumává zákonnost rozhodnutí a jemu předcházejícího postupu krajského soudu. Podstatou řízení o kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí (§ 102 s. ř. s.). Proto i kasační námitky musí směřovat proti rozhodnutí krajského soudu, nikoli přímo vůči závěrům žalovaného. Současně NSS připomíná, že v řízení o kasační stížnosti vystupuje jako instance kasační. Jeho úkolem tedy není primárně přezkoumávat skutková zjištění správních orgánů a krajského soudu, ale podrobit hodnocení jejich právní posouzení věci. Ve vztahu ke skutkovým zjištěním se NSS zásadně omezuje na ověření, zda správními orgány a krajským soudem zjištěný skutkový stav odpovídá obsahu spisu (provedenému dokazování) a zda přezkoumávaná rozhodnutí obsahují dostatek skutkových důvodů ve vztahu k dovozeným právním závěrům. Od toho odvisí i zákonné vymezení důvodů podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

[54] Jak také Nejvyšší správní soud opakovaně zdůraznil, řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti tak do značné míry předurčují nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu (např. rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2021, č. j. 1 As 132/2021-30). Proto na straně jedné strohá a obecná kasační (žalobní) argumentace vede k vypořádání kasační stížnosti (žaloby) pouze v odpovídající – nízké – míře detailu. Avšak i na straně druhé kasační stížnost rozsahu značného, avšak obsahově nesourodá a nepřehledně strukturovaná, má za následek, že soud se při vypořádání takové kasační stížnosti omezí na podstatu věci a s jednotlivými námitkami se případně vypořádá prostým odkázáním na příslušnou pasáž odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52). K excesivním podáním účastníků se vyjádřil též Ústavní soud ze dne

12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“

[55] Kasační stížnost stěžovatele je svým rozsahem značná. Jednotlivé kasační námitky se překrývají, část z nich není relevantní k meritu věci. Argumentace k téže otázce formulovaná v různých termínech (typicky jednak nepřekoumatelnost, jednak nezákonnost) není přehledná. Uvedené podstatně ztěžuje pochopení vzájemných souvislostí a celkového smyslu jednotlivých námitek. Stěžovatel také do značné míry polemizuje se závěry žalovaného, aniž by reflektoval vypořádání obsahově obdobných žalobních námitek krajským soudem. Kasační stížnost obsahuje rovněž řadu námitek dílčích až marginálních, týkajících se převážně procesních pochybení soudu respektive žalovaného.

[56] Vzhledem k takto pojaté kasační stížnosti se NSS v zájmu srozumitelnosti a v souladu s citovanou judikaturou zaměří na klíčové námitky stěžovatele směřující proti závěrům krajského soudu ohledně otázky, zda stěžovatelem poskytované služby představovaly plnění osvobozená od daně ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH a úplaty za tato plnění tak nevstupovaly do výpočtu obrátu rozhodného pro vznik postavení plátce daně. Bylo by v rozporu se zásadou procesní ekonomie, pokud by měl soud reagovat na každá jednotlivá tvrzení stěžovatele, obzvláště pokud již podstatu stěžovatelových námitek vypořádala předchozí soudní a správní přezkumná instance. Odpověď na stěžejní námitky v tomto případě bude i odpovědí na námitky dílčí.

### III.1 Přezkoumatelnost, skutková zjištění a vady řízení

[57] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřekoumatelností napadeného rozsudku a rozhodnutí žalovaného spočívající údajně v nedostatku důvodů. Z ustálené judikatury NSS vyplývá, že má-li být soudní (správní) rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal orgán rozhodující ve věci za rozhodný, jakým způsobem postupoval při utváření právního závěru a proč považuje argumentaci účastníků řízení za nesprávnou (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nebo rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75 a ze dne 30. 1. 2014, č. j. 7 Ans 16/2013-39). Zároveň, jak již bylo uvedeno výše v bodech [64] a [65], vypořádání žalobní argumentace nemusí spočívat v podrobné oponentuře každé dílčí námitky. Plně postačí postavit proti žalobě právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí.

[58] Uvedeným požadavkům napadený rozsudek dostal. Již podrobná polemika stěžovatele s rozhodnutími žalovaného a krajského soudu obsažená v žalobě a kasační stížnosti svědčí o skutečnosti, že z obou napadených rozhodnutí je seznatelná právní argumentace a z ní dovozené závěry. Nejvyšší správní soud níže v rámci vypořádání namítané nezákonnosti napadeného rozsudku na tyto závěry také průběžně odkazuje. Napadený rozsudek ani rozhodnutí žalovaného netrpí nedostatkem právních důvodů.

[59] Totéž platí o namítaném nedostatku skutkových důvodů. Nejvyšší správní soud považuje žalovaným i krajským soudem učiněná skutková zjištění za naprosto dostatečná ve vztahu k dovozeným právním závěrům o dissimulaci skutečné činnosti stěžovatele. Namítaný nedostatek skutkových důvodů ve vztahu k posouzení soukromoprávních znaků podnikání pramení ze stěžovatelova nesouhlasu s právním posouzením pro věc rozhodných otázek. To je však primárně otázka zákonnosti, nikoli přezkoumatelnosti. S podstatou stěžovatelovy argumentace se

pokračování

proto NSS vypořádá v rámci samotného posouzení skutečné povahy činnosti stěžovatele v kontextu aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH. NSS také ověřil, že výše uvedená a rekapitulovaná skutková zjištění žalovaného a krajského soudu mají oporu v obsahu spisu. NSS proto stejně jako v případě právních závěrů případně co do dílčích skutkových zjištění v zájmu srozumitelnosti pouze níže odkazuje na příslušné pasáže rozhodnutí krajského soudu a žalovaného.

[60] Ke skutkovým závěrům žalovaný i krajský soud dospěli na základě zákonného postupu, který rovněž přezkoumatelným způsobem popsali v odůvodnění svých rozhodnutí. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitkám stěžovatele, že žalovaný pochybil při hodnocení důkazů, především výslechů svědků v rámci doplnění dokazování v dalším řízení po rušícím rozsudku krajského soudu č. j. 31 Af 54/2016-123. Posouzení této námitky ze strany krajského soudu v bodech 102 až 110 napadeného rozsudku je zcela v souladu se zásadami daňového řízení vykládanými judikaturou správních soudů.

[61] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu je základní zásadou daňového řízení zásada volného hodnocení důkazů. Touto zásadou je mimo jiné míněno, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly upravujícími důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků. To na druhé straně neznamená, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musejí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75). Na základě toho je jednotlivým důkazům přisuzována určitá hodnota závažnosti (důležitosti), hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti či věrohodnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006-73).

[62] Uvedeným požadavkům daňové orgány dostaly. Vlastní vyhledávací činností v souladu s § 92 daňového řádu obstaraly dostatečné množství důkazních prostředků. Žalovaný poté srozumitelným způsobem vyjádřil úvahy, na základě kterých z provedených důkazů učinil příslušná skutková zjištění. Pokud se týče konkrétně důkazů výslechy svědků – členů žalobce, správce daně zvolil v souladu s pokynem žalovaného konkrétní osoby náhodně (srov. bod 70 rozhodnutí žalovaného). Vzhledem k množství vyslechnutých osob poté žalovaný jednak zobecnil jednotlivé odpovědi svědků a na základě toho dospěl ke třem kategoriím výpovědí (body 89 a násl. rozhodnutí žalovaného). Žalovaný rovněž hodnotil procentuální zastoupení určitých odpovědí na otázky, které považoval nejvíce vypovídající o zjišťovaných skutečnostech (bod 87 a body 112 a násl. rozhodnutí žalovaného). Před zobecněním závěrů přitom žalovaný výslovně hodnotil i věrohodnost jednotlivých výpovědí, a to v kontextu možného ovlivnění informační kampaní stěžovatele (body 95 až 104 rozhodnutí žalovaného). Již sám tento způsob hodnocení důkazů implikuje, že žalovaný posuzoval svědecké výpovědi jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Výslovně přitom žalovaný hodnotil jednotlivé svědecké výpovědi např. v bodech 97, 98 a 106 svého rozhodnutí. Metodu komplexního hodnocení důkazů, kdy žalovaný zobecněním jednotlivých výpovědí svědků dospěl ke skutkovým zjištěním ohledně skutečné povahy stěžovatele, Nejvyšší správní soud hodnotí jako adekvátní počtu výpovědí a zcela v mezích zásady volného hodnocení důkazů.

[63] Také tvrzenou nesrozumitelností rozhodnutí žalovaného se zabýval již krajský soud v napadeném rozsudku (srov. bod 111). Stěžovatel k této otázce v kasační stížnosti nenabízí novou argumentaci. Nejvyšší správní soud nad rámec úvah krajského soudu doplňuje, že ve smyslu rozsudku NSS ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 84/2018-46, je zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci

důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. O takový případ se v projednávané věci rozhodně nejedná. Argumentační linie žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí i krajského soudu v napadeném rozsudku je zřejmá a sleduje vyloučení první z podmínek aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH. Otázka narušení hospodářské soutěže jakožto podmínka druhá v těchto rozhodnutích řešena nebyla. Stěžovatel vychází z chybné premisy, že úvahy, které mohou být relevantní pro posouzení narušení hospodářské soutěže, nemohou být zároveň relevantní pro posouzení skutečné povahy činnosti stěžovatele. Přítomnost takových úvah proto nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného ani napadeného rozsudku nezpůsobuje.

### *III.2 Právní rámec projednávané věci*

[64] Před samotným vypořádáním námitek mířících na nesprávné posouzení pro věc rozhodných otázek považuje Nejvyšší správní soud za nutné předestřít v hrubých rysech právní rámec projednávané věci, který se v argumentaci účastníků řízení poněkud ztrácí. Základní otázkou, od níž veškeré další pro věc podstatné otázky odvisí, je zákonnost postupu správce daně, jímž z moci úřední registroval stěžovatele k dani z přidané hodnoty ode dne 1. 1. 2013. Podle § 129 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí o registraci, tj. k 1. 3. 2016 (dále jen „rozhodné znění“), správce daně podle povahy věci rozhodne z moci úřední o registraci, nebo o zrušení registrace, pokud je to důvodné a pokud daňový subjekt mimo jiné nepodá přihlášku k registraci.

[65] Podle § 125 daňového řádu v rozhodném znění vzniká registrační povinnost daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani. Co do podmínek vzniku registrační povinnosti upravených zákonem o dani z přidané hodnoty je nejprve třeba uvést, že nesplnění povinnosti registrace stěžovatele k DPH bylo správcem daně dovozeno ze zjištění vztahujících se ke zdaňovacímu období roku 2011. Je tak namístě postupovat podle přechodných ustanovení zákona č. 502/2012 Sb. (část první, čl. II.). Otázku vzniku postavení stěžovatele jako plátce daně je třeba posoudit podle právní úpravy účinné před nabytím účinnosti tohoto zákona, tj. podle zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012.

[66] Podle § 94 odst. 1 zákona o DPH, ve znění do 31. 12. 2012 (dále jen „rozhodné znění“), se osoba povinná k dani, se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku uvedenou v § 6, tedy 1 000 000 Kč, stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestala-li se podle tohoto zákona plátcem dříve. Podle § 95 odst. 1 zákona o DPH, v rozhodném znění, byla osoba povinná k dani, která se stala plátcem podle § 94 odst. 1, povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit (obrat). Podle čl. II. bodu 4 zákona č. 502/2012 Sb. osoba povinná k dani, která nesplnila povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo § 95 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 502/2012 Sb., se dnem nabytí účinnosti tohoto zákona stává plátcem a je povinna do 15 dnů od tohoto dne podat přihlášku k registraci.

[67] Osobu povinnou k dani vymezoval § 5 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění mimo jiné jako právnickou osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti definované § 5 odst. 2 tohoto zákona. Osobou povinnou k dani se přitom rozuměla i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňovala ekonomické činnosti.

[68] Podle § 6 odst. 2 zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012 se obratem pro účely tohoto zákona rozuměl mimo jiné souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, včetně poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, šlo-li o úplaty za zdanitelné plnění ve smyslu § 2 tohoto zákona. Předmět daně se ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b)

pokračování

zákona o DPH v rozhodném znění tvořilo mimo jiné poskytnutí služby za úplatou osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Podle § 2 odst. 3 zákona však zdanitelnými plněními byla pouze plnění, která byla předmětem daně, pokud nebyla od daně osvobozena. Ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH bylo od daně osvobozeno mj. *poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, občanských sdružení včetně odborových organizací, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušilo hospodářskou soutěž; od daně bylo osvobozeno také dodání zboží těmito osobami v souvislosti s poskytnutými službami.*

[69] Z uvedeného vyplývá nutnost v rámci hodnocení správnosti postupu správce daně, jímž registroval z moci úřední stěžovatele k DPH, posoudit, zda stěžovatel v prvé řadě byl osobou povinnou k dani. V případě kladného závěru bylo třeba dále hodnotit, zda se stěžovatel stal plátcem daně, respektive zda stěžovateli vznikla povinnost registrace k DPH. Za účelem toho bylo nezbytné dále posoudit, zda obrat stěžovatele za nejvýše 12 předchozích kalendářních měsíců (tj. v rámci posuzovaného zdaňovacího období roku 2011) přesáhl 1 000 000 Kč. Do výpočtu obratu poté měly být zahrnuty úplaty za zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH, to však pouze potud, pokud se nejednalo o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně jiná než podle § 54 až 56 [srov. § 6 odst. 2 písm. a) a c) zákona o DPH]. Jinými slovy do výpočtu obratu nebylo možné zahrnout případné úplaty mimo jiné za poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku občanského sdružení nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž. Taková plnění byla ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně a v souladu s § 6 odst. 2 písm. c) a písm. a) ve spojení s § 2 odst. 3 tohoto zákona úplaty za ně obdržené do výpočtu obratu nevstupovaly.

[70] Dále podle § 92 odst. 3 daňového řádu v rozhodném znění platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu poté správce daně v rámci daňového řízení vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Jde o výraz zásady materiální pravdy. To znamená, že v rámci správy daní rozhoduje skutečný obsah právního úkonu, který učinila osoba zúčastněná na správě daní, nikoliv jeho formální označení takovou osobou deklarované. Totéž platí i ohledně jiných skutečností rozhodných pro správu daní. V souladu s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu poté důkazní břemeno ohledně prokázání skutečné povahy právních úkonů a jiných relevantních skutečností zásadně tíží správce daně.

[71] Do takto vymezeného právního rámce je třeba zasadit argumentaci obou stran. Podstatou argumentace *stěžovatele*, byť primárně formulované v termínech nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů i nesrozumitelnost, je přesvědčení, že za účelem vyloučení použitelnosti § 61 písm. a) zákona o DPH (osvobození služeb poskytovaných stěžovatelem od DPH) bylo třeba prokázat, že stěžovatel ve skutečnosti není spolkem, ale naopak podnikatelem, a v tomto směru především že jeho úmyslem bylo dosahovat zisk. Žalovaný v tomto směru důkazní břemeno neunesl. Podle *žalovaného* je naproti tomu pro posouzení věci relevantní naplnění znaků ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH. Stěžovatel simuluje spolkovou činnost, chová se jako běžný komerční poskytovatel internetu, tudíž poskytuje služby, které jsou zdanitelnými plněními ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatel pak neunesl důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek podle § 61 písm. a) zákona o DPH, o poskytování služby jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy spolku ve smyslu tohoto ustanovení se proto nejedná.

### III.3 Skutečný stav podle § 8 odst. 3 daňového řádu (dissimulace)

[72] Daňové orgány a krajský soud dovodily povinnosti stěžovatele registrovat se k DPH prostřednictvím dílčí premisy, že *stěžovatel zastírá skutečnost, že jeho hlavní činností je činnost výdělečná*. Ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu nepřihlížely k formálně deklarovanému stavu, tj. k okolnosti, že daňový subjekt podle zápisu v příslušné evidenci či formálně deklarovaného obsahu relevantních právních jednání je neziskovým sdružením, nýbrž vycházely ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiných skutečností rozhodných pro správu daní (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 9. 2003, č. j. 15 Ca 31/2001-28, č. 125/2004 Sb. NSS). Dospěly k závěru, že stěžovatel nebyl sdružením (spolkem) poskytujícím služby jako protihodnotu členských příspěvků pro své vlastní členy, neboť soustavně poskytoval služby za úplatu. Právní formou spolku, jehož hlavní činnost musí být nevýdělečná, v případě stěžovatele byla pouze zastírána skutečnost, že stěžovatel jako hlavní činnost vykonává činnost výdělečnou. Nebyla tak splněna první podmínka aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH.

[73] K tomu je třeba připomenout názor rozšířeného senátu NSS k obsahově shodné úpravě § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle něhož o zakrývání (dissimulaci) *„může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, 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 k § 8 odst. 3 daňového řádu srov. např. rozsudky ze dne 27. 9. 2017, č. j. 10 Afs 264/2016, a ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010-94, č. 2085/2010 Sb. NSS.)

[74] Jak vyplývá z citované judikatury, důkazní břemeno ohledně prokázání dissimulace tížilo žalovaného. Stěžovatel je zapsaným spolkem (v relevantním období sdružením podle zákona o sdružování občanů). Cílem stěžovatele podle čl. III. jeho stanov v relevantním znění bylo sdružovat zájemce o výzkum, vývoj a testování produktů a aplikací v oblasti informačních a komunikačních technologií s důrazem na jejich praktické využití a pro šíření vzdělanosti. Pokud se stěžovatel opíral o tuto skutečnost, když nepodal přihlášku k registraci k DPH a v daňových tvrzeních vykazoval jím poskytovaná tvrzení jako plnění osvobozená od DPH ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH, lze přisvědčit stěžovateli, že jemu uložené důkazní povinnosti stanovené § 92 odst. 3 daňového řádu dostal již poukázáním na svůj zápis ve spolkovém rejstříku a předložením stanov. V souladu s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu leželo důkazní břemeno na žalovaném, pokud chtěl prokázat, že takto stěžovatelem deklarovaný stav neodpovídá skutečnosti.

[75] Podle NSS však postup žalovaného, jímž dílem nařídil správci daně doplnit dokazování ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu, dílem vyzval stěžovatele, aby v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu prokázal, s uvedeným nekoliduje, naopak reflektuje základní zásady daňového řízení, především zásadu materiální pravdy vyjádřenou § 92 odst. 2 daňového řádu. Obdobně jako v případech zneužití práva, i v případech dissimulace skutečnost, že důkazní břemeno ohledně skutečností k prokázání dissimulace tíží správce daně, neznamená, že daňový subjekt není povinen, chce-li vyvrátit závěry orgánů finanční správy, projevit procesní aktivitu a předkládat orgánům finanční správy tvrzení či důkazní prostředky (srov. citovaný rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26). Pokud tedy daňové orgány na základě prokázaných skutečností dospějí k přesvědčivému závěru o dissimulaci, je již na daňovém subjektu, aby takové závěry vyvracel, respektive nabízel argumentaci, s níž se daňové orgány budou povinny vypořádat.



pokračování

[76] Podle Nejvyššího správního soudu přistoupil žalovaný k hodnocení dissimulace v projednávané věci zcela v intencích výše citované judikatury. Pro závěr o dissimulaci je v obecné rovině třeba postavit na jisto jednak stav formální, zastírající, jednak stav skutečný, zastíraný. Stavem zastírajícím má v posuzované věci být právní forma stěžovatele jako sdružení (spolku), tedy formální naplnění zákonem definované podstaty právní formy v podobě sledování nevýdělečného účelu jako hlavního cíle, v návaznosti na to poté formální vykazování vztahu stěžovatele a osob, jimž za úplatu poskytuje službu připojení k internetu, jako vztahu členství ve sdružení (spolku). Stavem zastíraným má být výkon výdělečné (podnikatelské) činnosti stěžovatelem jako činnosti hlavní, působení na trhu poskytování služeb připojení k internetu, a v návaznosti na to skutečná podstata vztahu stěžovatele a osob, jimž poskytuje služby, jako úplatného závazku.

[77] Jak již bylo řečeno, stěžovatel byl v relevantním období roku 2011 sdružením založeným podle zákona o sdružování občanů. Podle § 1 odst. 3 zákona o sdružování občanů se tento zákon nevztahoval na sdružování občanů k výdělečné činnosti nebo k zajištění řádného výkonu určitých povolání. Z toho vyplývá, že účelem, respektive hlavní činností sdružení (spolku) nemůže být výdělečná činnost. Taková činnost může být pouze prostředkem k dosahování hlavního – neziskového či zájmového – účelu sdružení (spolku).

[78] V obecné rovině nelze koncipovat nevýdělečnou, společné zájmy podporující, činnost tak, aby podstata této činnosti byla tatáž jako komerční poskytování určité služby na tržní bázi. V této souvislosti nelze akceptovat argument stěžovatele, že samotné poskytování internetu za úplatu představuje činnost podporující dosahování neziskových cílů v podobě výzkumu, vývoje a šíření vzdělanosti v oblasti informačních a komunikačních technologií. Tento argument by vedl k absurdnímu závěru, že též každý komerční poskytovatel internetu je ve skutečnosti neziskovým subjektem.

[79] Nejvyšší správní soud se proto dále zaměřil na otázku, zda stěžovatel fakticky vykonává jako svoji hlavní činnost výdělečnou. Pojem *výdělečná činnost* je užíván právními předpisy napříč právním řádem. Jeho obsah lze obecně vymezit jako soustavný výkon určité činnosti za úplatu, tedy za příjem jakožto protiplnění. Jedná se tak o pojem širší než pojem *podnikání* – výdělečnou činností nutně nemusí být pouze činnost naplňující všechny definiční znaky podnikání ve smyslu relevantní soukromoprávní úpravy. V tomto ohledu NSS souhlasí s žalovaným, že pojem *výdělečná činnost* pokrývá v zásadě totéž spektrum případů jako pojem *ekonomická aktivita* ve smyslu zákona o DPH a směrnice o DPH. Podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH se ekonomickou činností rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Judikatura Soudního dvora EU ekonomickou činností definuje jako *vykonávání činnosti s cílem získávat z ní pravidelný příjem* (srov. např. rozsudky Soudního dvora ze dne 9. 7. 2015, C-331/14, *Trgovina Prizma*, ze dne 20. 1. 2000, C-23/98, *Heerma*, a ze dne 26. 9. 1996, C-230/94, *Enkler*). Z judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že o poskytnutí služeb za protiplnění (úplatu), které je ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH (respektive čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH) předmětem DPH, se jedná tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (srov. např. rozsudky ze dne 29. 10. 2009, C-246/08, *Komise proti Finsku*, ze dne 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, či ze dne 5. 6. 1997, C-2/95, *SDC*; srov. též rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178).

[80] Žalovaný i krajský soud dospěli v projednávané věci k závěru, že stěžovatel vykonává výdělečnou činnost v podobě poskytování služeb za úplatu (srov. body 67, 68, 140, 141, 149 nebo 153 rozhodnutí žalovaného, dále body 105, 111, 120 a 122 napadeného rozsudku). S tímto dílčím závěrem NSS souhlasí.

[81] Stěžovatel fakticky *poskytoval službu* připojení k internetu. NSS dále konstatuje, že poskytování této služby bylo vázáno na úplatu v podobě členského příspěvku, tedy poskytováno *protihodnotou členských příspěvků*. S řádným členstvím ve spolku, což byl jeden ze tří druhů členství podle čl. IV stanov stěžovatele, se nad rámec práv a povinností primárního člena pojilo právo přístupu na hlavní počítač s rozšířenými službami včetně připojení k internetu, který byl majetkem stěžovatele a jehož provoz byl financován z členských příspěvků. Přístup k hlavnímu počítači včetně připojení k internetu byl však vázán na úhradu členských příspěvků, jejichž měsíční výše v relevantním období činila 290 Kč. Tedy v případě, že řádný člen stěžovatele nezaplatil měsíční členský příspěvek, přístup k internetu mu byl odepřen. Většinu členů stěžovatele poté tvořili právě tzv. řádní členové, kteří byli vzhledem k zajišťování činnosti stěžovatele pasivní a členství využívali pouze za účelem získání služby připojení k internetu.

[82] Již samotný fakt, že stěžovatel se domáhá uplatnění osvobození od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH, ostatně předpokládá, že stěžovatelem poskytované služby byly poskytovány protihodnotou členského příspěvku. V tomto směru není zcela srozumitelná kasační námitka stěžovatele, že placení členských příspěvků byl pouze projev solidarity členů vůči spolku a že skutečnost, že jsou se členstvím spojena protiplnění ze strany spolku vůči členům, neznamená, že členské příspěvky jsou úhradou tohoto protiplnění.

[83] Soudní dvůr EU v souvislosti s pojmem *poskytování služeb za protiplnění (úplatu)* zdůrazňuje nutnost existence *přímé souvislosti* mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (srov. např. rozsudky ze dne 5. února 1981, 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, bod 12, ze dne 8. března 1988, 102/86, *Apple and Pear Development Council*, bod 12, nebo citované rozsudky *Tolsma*, a *Komise v. Finsko*. V rozsudku ze dne 21. 3. 2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, Soudní dvůr shledal přímou souvislost mezi členskými příspěvky placenými sportovnímu klubu a možností využívat klubové golfové hřiště pro členy, a to i v situaci, kdy ne všichni členové tuto možnost využili. V rozsudku ze dne 3. 9. 2015, C-463/14, *Asparuchovo Lake Investment Company*, dovodil přímou souvislost úplaty s poskytováním poradenských služeb, kdy zákazník platil poradci dohodnutou paušální odměnu nezávisle na množství a povaze poradenských služeb skutečně poskytnutých během období, ke kterým se příslušná odměna vztahuje. V rozsudku ze dne 27. 3. 2014, C-51/13, *Le Rayon d'Or SARL*, poté konstatoval, že pro přítomnost přímé souvislosti mezi úplatou a službou není na závadu, že služba není předem definovaná ani individualizovaná, je-li výše úplaty stanovena předem a na základě jasně stanovených kritérií.

[84] V projednávané věci je *přímá souvislost* mezi členským příspěvkem a službou připojení k internetu zjevná. Žalovaný se s touto otázkou přesvědčivým způsobem vypořádal především v bodu 156 svého rozhodnutí. Krajský soud k tomu v bodu 116 napadeného rozsudku mimo jiné doplnil, že závěry žalovaného nemohou být vyvráceny poukazem stěžovatele na stejnou výši příspěvků hrazených členy bez ohledu na lokalitu. Tam uvedené závěry jsou zcela v souladu s právě citovanou judikaturou Soudního dvora. Ani stěžovatelem opakovaně poukazovaná skutečnost, že členskému příspěvku odpovídal komplex jím poskytovaných služeb, na uvedeném závěru nic nemění. V projednávané věci *přímá souvislost* připojení k internetu a úplaty vyplývá již z toho, že při nezaplacení měsíčního „členského příspěvku“ došlo k pozastavení poskytování služby. Komplex služeb, respektive soubor hlavní služby v podobě připojení k internetu a služeb vedlejších, poskytovaný za jednotnou měsíční platbu, je přitom běžný i u běžného komerčního poskytování internetu.

[85] Krajský soud ve shodě s žalovaným hodnotil též *rozpor mezi vůlí a projevem vůle* subjektů v rámci konkrétních právních vztahů simulovaných do podoby členství ve spolku. Přitom vzal v potaz svědecké výpovědi členů stěžovatele, a to jak aktivních členů stěžovatele, kteří se podíleli na stěžovatelově činnosti, tak členů pasivních. Dospěl ke zjištění, že většina členů stěžovatele je

pokračování

pasivních, aktivně neparticipují na ekonomické činnosti stěžovatele (zajišťování připojení k internetu), natož na stěžovatelově činnosti neziskové – spolkové. Motivací těchto osob ke „členství“ bylo získat za úplatu připojení k internetu. Stěžovatele tyto osoby vnímaly jako běžného poskytovatele internetu. Ostatně stěžovatele za poskytovatele internetu považovaly i třetí osoby (médiá, inzerenti), které jej řadily mezi běžné komerční poskytovatele internetu.

[86] Podstatnou je též skutečnost, že většina „členů“ stěžovatele nijak neprojevovala vůli ve vztahu k dalšímu směřování stěžovatele, tedy v tomto směru nerealizovala jim formálně stanovami přiznaná členská práva. Nejenže se tyto osoby nepodílely na vlastní podpoře stanovami deklarovaných společných zájmů členů, ale neúčastnily se valných hromad stěžovatele, o činnost stěžovatele nejevily zájem ani jiným způsobem (srov. body 85 – 130, 159 či 162 rozhodnutí žalovaného). NSS tedy souhlasí s hodnocením krajského soudu provedeným zejména v bodu 110 napadeného rozsudku, a sice že většina členské základny stěžovatele je pasivní, neprojevuje vůli podílet se na dalším směřování stěžovatele ani na stěžovatelem pořádaných akcích a aktivitách.

[87] Proto NSS souhlasí též s kvalifikací jednotlivých vztahů mezi stěžovatelem a jeho nominálně vzato členy jako *vztahů závazkových*, jejichž obsahem byla povinnost stěžovatele poskytovat připojení k internetu na straně jedné a povinnost „členů“ platit stěžovateli za tuto službu úplatu na straně druhé (srov. bod 110 *in fine* napadeného rozsudku). Jak vyplynulo z některých svědeckých výpovědí, pasivní členové připouštěli možnost reklamace služeb, tj. hodnotili roli stěžovatele jako poskytovatele služby, který je povinen takovou službu poskytovat a odpovídá za její kvalitu. Stěžovatel takto obsah právního vztahu se svými (přínejmenším pasivními) členy hodnotil rovněž, když vady poskytnuté služby hodlal kompenzovat. Ve vztahu stěžovatele a pasivních členů je jasně patrná diferenciacie osoby poskytující službu a pobírající úplatu a osoby poskytující úplatu a pobírající službu.

[88] Stěžovatel nemůže argumentovat ani tím, že bylo svobodnou volbou členů, zda zůstanou pasivní, respektive zda obsah svého členství redukuje toliko na využívání služby připojení k internetu. V takovém případě měl stěžovatel, pokud jeho vůlí skutečně bylo vykonávat neziskovou činnost vedenou deklarovanými účely v podobě vzdělání, výzkumu a rozvoje technologií jako činnost hlavní, aktivně činit kroky, aby takovému zneužívání členství zabránil. Stěžovatel však nejenže nijak neověřoval skutečnou motivaci osob ke členství, naopak vůlí jeho samého, která se zřetelně zrcadlí již ve způsobu marketingové prezentace stěžovatele, bylo získávat pasivní členy jako zákazníky, jimž bude pouze poskytovat službu za úplatu. O podpoře vůdčího společného zájmu členů v prezentaci své činnosti mlčel. Zcela dobrovolně tak přijal roli poskytovatele internetového připojení za úplatu.

[89] I z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dále přisvědčuje kvalifikaci výdělečné činnosti stěžovatele jako faktické *podnikání v elektronických komunikacích*, kterou provedl krajský soud (srov. body 113 až 117 napadeného rozsudku). Tomuto zjištění stěžovatel oponoval tvrzením, že podnikatelský aspekt činnosti v podobě záměru dosahovat zisk nebyl žalovaným hodnocen. Dále rozporoval závěry krajského soudu ohledně samotného naplnění znaků podnikání v podobě výkonu činnosti za účelem dosažení zisku a na vlastní odpovědnost.

[90] Stěžovatel však vznesl námitku, že za účelem posouzení správnosti registrace stěžovatele k DPH z moci úřední bylo třeba výslovně hodnotit naplnění znaků podnikání, teprve v žalobě. Žalovanému tak nevyporádání této otázky vytykal nesprávně. Žalovaný se přitom ve svém rozhodnutí všemi aspekty podstatnými pro posouzení případné podnikatelské činnosti stěžovatele zabýval, byť implicitně (srov. např. body 134 – 141, 149, 161 rozhodnutí žalovaného). Odkazoval též na judikaturu soudní k případům obdobným projednávané věci (shora citované

rozsudky ve věcech cyrilek.net, zrušení spolku Oslavany.NET), v níž bylo výslovně konstatováno, že spolky poskytující internetové připojení za úplatu fakticky vykonávají podnikatelskou činnost (např. bod 138 rozhodnutí žalovaného). Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že pro účely aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH není nutnou podmínkou zabývat se naplněním znaků soukromoprávního pojmu *podnikání*. Skutečnost, že se žalovaný na žádném místě systematicky nezabývá naplněním znaků podnikání vyplývajících ze soukromoprávní úpravy, neboť za postačující dílčí závěr pro vyloučení aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH považoval fakt soustavné výdělečné činnosti stěžovatele v podobě poskytování internetu za úplatu, je proto v projednávané věci zcela bez významu.

[91] K otázce podnikatelské povahy činnosti stěžovatele, především stěžovatelem zpochybňovaným znakům záměru dosahovat zisku a výkonu činnosti na vlastní odpovědnost, NSS doplňuje následující. Stěžovatel působil na trhu služeb v podobě poskytování internetového připojení a mimo jiné cenou konkuroval ostatním soutěžitelům – podnikatelům poskytujícím tytéž služby na tomtéž relevantním trhu. V obecné rovině pokud jakýkoli subjekt vstoupí na trh a soustavně poskytuje za úplatu službu, kterou na tomtéž trhu poskytují podnikatelé, přičemž mimo jiné nastavením ceny při dolní hranici obvyklých cen ostatním soutěžitelům (podnikatelům) konkuruje, jde o výrazný indikátor skutečnosti, že daný subjekt je podnikatelem.

[92] Skutečnost, že stěžovatel sledoval *dosažení zisku*, vyplývá zejména z nastavení jeho činnosti tak, aby dosahoval kladných hospodářských výsledků. Stěžovatel v průběhu let 2010 – 2013 v daňových přiznáních tvrdil narůstající zůstatky na bankovních účtech v řádech milionů korun. Výše členského příspěvku však v tomto období zůstala konstantní. Stěžovatel vyvíjel aktivitu směrem k rozšíření členské základny, investoval získané prostředky do rozvoje infrastruktury, tj. do dalšího rozšiřování své výdělečné činnosti. V protikladu k názoru stěžovatele není podstatné, že zisk nebyl rozdělován konečným beneficietům. Zisk byl dále investován do rozvoje činnosti stěžovatele, byla z něj hrazena činnost některých aktivních členů, což je běžná praxe v případě podnikatelů. K obdobnému závěru dospěl žalovaný ve svém rozhodnutí mimo jiné na základě analýzy účetnictví stěžovatele (srov. zejména body 60 a 67 rozhodnutí žalovaného a bod 112 napadeného rozsudku). NSS nemá pochyb ani o výkonu výdělečné činnosti *na vlastní odpovědnost* stěžovatele – stěžovatel jednal svým jménem a na svůj účet. Odpovědnost za poskytované služby sám výslovně přiznal, když nabízel kompenzaci za poskytnuté služby. Z kvalifikace vztahu stěžovatele a jeho členů jako podle skutečné povahy závazkového vztahu též vyplývá, že stěžovatel právně odpovídal za vady jím poskytovaných plnění.

[93] Konečně výdělečná činnost v podobě poskytování služeb na úplatu (formálně označenou jako členský příspěvek) představovala *hlavní činnost* stěžovatele. Žalovaný mimo jiné v bodech 58 a násl., 137, 149, 161 a 163 svého rozhodnutí zdůvodnil závěr, že hlavní činností stěžovatele bylo poskytování služeb za úplatu, respektive že stěžovatelem deklarovaná hlavní činnost v podobě výzkumu, vývoje a testování informačních technologií, respektive šíření vzdělanosti v uvedené oblasti, byla ve skutečnosti činností značně vedlejší. Krajský soud se k tomuto závěru přiklonil v bodu 111 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud s tímto posouzením rovněž souhlasí.

[94] Výdělečná činnost, tj. úplatné poskytování připojení k internetu, tvořila hlavní účel existence stěžovatele. Tato činnost nepodporovala žádný ze stanovami deklarovaných hlavních neziskových (zájmových) cílů. Podpora a realizace deklarovaných hlavních cílů spolku byla naopak činností vedlejší až marginální. Drtivou většinu nákladů stěžovatel investoval do budování infrastruktury za účelem rozšiřování poskytované služby připojení k internetu. Poskytování této služby tvořilo také hlavní obsah reklamní prezentace stěžovatele. Rozsah společenských akcí pořádaných stěžovatelem pro jeho členy se nevymykal standardu komerční sféry, účast se pohybovala v řádu nanejvýš nízkých jednotek procent členské základny

pokračování

a omezovala se na několik aktivních členů stěžovatele – správců přístupových bodů (srov. body 115 – 130, 152, 159 nebo 162 rozhodnutí žalovaného). Také podpora neziskových subjektů nevybočovala ze standardu komerční sféry, obvykle byla navíc realizovaná za protiplnění např. v podobě přenechání prostor k instalaci infrastruktury stěžovatele.

[95] Žalovaný i krajský soud takto po zhodnocení relevantních skutečností v souladu s citovaným rozsudkem NSS č. j. 10 Afs 264/2016 dospěli k závěru, že stěžovatel dissimuloval skutečný stav v podobě výkonu výdělečné činnosti jako činnosti hlavní. Skutečnou vůli stěžovatele vykonávat výdělečnou činnost jako činnost hlavní dovozovali z komplexu zjištěných skutečností (srov. body 106 – 109 napadeného rozsudku). Stěžovatel se prezentoval jako poskytovatel internetu, veřejností byl takto vnímán. Připojení k internetu inzeroval jako zcela převažující výhodu „členství“. Veřejně prospěšné aktivity tvořily v poměru k zajišťování služby připojení k internetu marginální část činnosti stěžovatele. Stěžovatel působil na relevantním trhu v oblasti poskytování služeb internetového připojení, konkuroval komerčním poskytovatelům internetu. Uvedené skutečnosti jsou podle Nejvyššího správního soudu naprosto dostatečné k prokázání simulace spolkové činnosti.

### III. 4 Osvobození plnění od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH

[96] Na základě doposud uvedeného nelze než dospět k závěru, že stěžovateli vznikla povinnost registrovat se k DPH. Z výše popsané systematiky zákona o DPH v první řadě vyplývá, že pro posouzení povinnosti registrace k DPH bylo nezbytné určit, zda se stěžovatel stal osobou povinnou k dani, tedy zda vykonával ekonomickou činnost. Tato podmínka je s ohledem na výše uvedené splněna.

[97] Další krok představovalo posouzení, zda stěžovatelem poskytovaná plnění jsou osvobozena od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH a úplaty za ně proto nevstupovaly do výpočtu obrátu rozhodného pro vznik postavení plátce daně ze zákona. V této souvislosti nelze přisvědčit argumentaci žalovaného předložené ve vyjádření ke kasační stížnosti, že ve věci je bez dalšího postačující samotný závěr, že stěžovatel vykonává ekonomickou činnost. Jak správně podotýká stěžovatel, výkon ekonomické činnosti podle § 5 odst. 2 zákona o DPH sám o sobě determinuje pouze postavení osoby jako osoby povinné k dani ve smyslu § 5 odst. 1 tohoto zákona. V projednávané věci stěžejní ustanovení § 61 písm. a) zákona o DPH dopadá z logiky věci právě na osoby povinné k dani, jimiž mohou být i spolky vykonávající ekonomickou činnost jako činnost vedlejší.

[98] Toto právní pochybení však na výsledku projednávané věci nic nemění. Vyčerpávající a jasná skutková zjištění učiněná žalovaným ohledně skutečné činnosti stěžovatele totiž rovněž vylučovala, aby jeho činnost naplnila i jenom první z kumulativních podmínek obsažených v ustanovení § 61 písm. a) zákona o DPH. Zjednodušeně řečeno, důvod, pro který vlastně činnost stěžovatele v první fázi vstoupila do aplikačního rámce zákona o DPH v této věci, rovněž vylučovala, aby se na jeho jednání uplatnila výjimka § 61 písm. a) zákona o DPH: *stěžovatel totiž ve skutečnosti byl zřízen za účelem podnikání.*

[99] Ustanovení § 61 písm. a) zákona o DPH stanoví pro osvobození tam specifikovaných plnění od daně podmínku, že subjekt, jehož služeb se osvobození týká, je *neziskovou* právnickou osobou spadající pod některou z tam uvedených kategorií, tedy že *nebyl založen či zřízen za účelem podnikání*, a že plnění, které má být osvobozeno, je poskytováno jako protihodnota členského příspěvku pro vlastní členy tohoto subjektu. Mezi účastníky zůstává sporné, za jakých okolností uvedená podmínka není naplněna, tedy jaká skutková zjištění měl žalovaný učinit a z jakého právního hodnocení těchto skutečností měl vycházet, aby formálně stěžovatelem prokázané

naplnění této podmínky případně vyvrátit. Při určení takových okolností je třeba přihlížet především k účelu předmětné úpravy, jakož i ke skutečnosti, že tato úprava provádí směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1 – 118, dále jen „směrnice o DPH“).

[100] Podle čl. 132 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího neziskovými organizacemi politické, odborové, náboženské, vlastenecké, filozofické, filantropické nebo občanské povahy pro vlastní členy náhradou za členský příspěvek podle jejich vnitřních pravidel, pokud toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž. Podle čl. 133 této směrnice jsou členské státy oprávněny vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. l) směrnice mimo jiné na podmínku, že dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb. Článek 134 směrnice o DPH poté stanoví, že poskytnutí služby není osvobozeno od daně (mimo jiné) podle čl. 132 odst. 1 písm. l), pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně [písm. a)] nebo pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH [písm. b)].

[101] Výkladem směrnicí stanovených podmínek pro osvobození od daně takových plnění, která poskytují subjekty uvedené v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH, se opakovaně zabýval Soudní dvůr EU. V rozsudku ze dne 8. 10. 2020, *Finanzamt D*, C-657/19, konstatoval, že pojmy použité pro vymezení výjimek předpokládaných článkem 13 směrnice o DPH, mezi které patří též osvobození od daně podle čl. 132 směrnice, je třeba vykládat restriktivně, neboť se jedná o výjimky z obecné zásady, podle které se daň z obratu vybírá ze všech služeb poskytnutých osobou povinnou k dani za úplaty (srov. dále např. rozsudek ze dne 28. 4. 2022, *Happy Education*, C-612/20, bod 28). Výklad těchto pojmů musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními od daně a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (srov. bod 28 rozsudku *Finanzamt* a tam citovanou judikaturu).

[102] Ze znění jednotlivých písmen čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH také vyplývá, že unijní zákonodárce v některých případech výslovně zamýšlel vyhradit nárok na osvobození od daně určitým neziskovým organizacím (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 11. 2013, C-319/12, *MDDP*). Obsah autonomního pojmu *nezisková organizace* vymezil v souvislosti s čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH Soudní dvůr v rozsudcích ze dne 21. 3. 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, a ze dne 10. 12. 2020, *Golfclub Schloss Igling*, C-488/18.

[103] Podmínky osvobození od daně konkrétně podle čl. 132 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH vymezil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. 11. 1998, C-149/97, *Institute of the Motor Industry*. Soudní dvůr se zabýval výkladem obsahově shodného čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, 13. 6. 1977, s. 1 – 40). Vyšel z předpokladu, že „cílem článku 13 části A směrnice je osvobodit od DPH určité činnosti, které jsou ve veřejném zájmu. ... [T]oto ustanovení nestanoví osvobození pro každou činnost vykonávanou ve veřejném zájmu, ale pouze pro ty, které jsou vyjmenovány a specificky vymezeny.“ Osvobození plnění poskytovaných organizací specifikovanou v čl. 132 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH od daně je poté podle Soudního dvora nutno posuzovat s ohledem na charakter činnosti, kterou nezisková právnická osoba vykonává, konkrétně na účel (cíle), kterého má daná organizace ve smyslu uvedeného ustanovení dosahovat (srov. bod 19 rozsudku; k obdobné podmínce stanovené čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 4. 3. 2021,

pokračování

*Frenetikexito*, C-581/19, bod 25). Pakliže daná organizace svojí činností tohoto účelu nedosahuje, nelze ji považovat za organizaci specifikovanou v čl. 132 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH.

[104] Ustanovení § 61 písm. a) zákona o DPH v rozhodném znění netransponuje směrnici o DPH doslovně. Obsahuje však pojem *občanská sdružení*, který rámcově reflektuje pojem *organizace občanské povahy* použitému ve směrnici o DPH. Zároveň čl. 132 odst. 1 písm. l) váže osvobození od daně na podmínku, že dotčená organizace je neziskové povahy. To koresponduje výše uvedené tuzemské právní úpravě občanských sdružení (spolků) podle zákona o sdružování občanů (i současně úpravě spolků podle občanského zákoníku). V souladu s uvedeným je účelem § 61 písm. a) zákona o DPH osvobodit činnosti ve veřejném zájmu, které mají být dle směrnice o DPH osvobozené od daně a které nelze zahrnout pod některé z jiných ustanovení upravujících osvobození od daně. Přes zmiňované odchylky od doslovného znění směrnice o DPH poté úmyslem českého zákonodárce bylo osvobodit předmětné služby ve stejném rozsahu, v jakém je osvobozuje unijní právo (srov. Drábová, M. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 399).

[105] Osvobozena od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH mohou být pouze taková plnění, která jsou *neziskovými* organizacemi uvedenými v tomto ustanovení *poskytována za účelem dosažení hlavního cíle těchto organizací*, který musí být v souladu s relevantní tuzemskou úpravou tohoto typu právnických osob nevýdělečný (neziskový). V případě sdružení založených podle zákona o sdružování občanů se musí jednat o organizace, v nichž se občané mimo jiné nesdružují k výdělečné činnosti. V podmínkách takových sdružení tak mohou být od daně osvobozena plnění jimi poskytovaná buďto příležitostně v rámci hlavní činnosti, která nemůže být výdělečná, nebo soustavně v rámci činnosti vedlejší či doplňkové, která může být výdělečná, musí však sloužit výhradně naplňování hlavního neziskového účelu spolku. Posledně uvedené jinými slovy znamená, že příjmy plynoucí z vedlejší činnosti musí být vynaloženy pouze na dosahování hlavních cílů sdružení.

[106] Z uvedeného vyplývá, že výše dovozená dissimulovaná činnost stěžovatele v jeho případě již sama o sobě vylučuje uplatnění § 61 písm. a) zákona o DPH. Stěžovatel byl v relevantním období sdružením založeným podle zákona o sdružování občanů. Spolkovou činnost v podobě podpory a dosahování společných zájmů členů pouze simuloval, *jeho hlavní činnost spočívala v poskytování služeb internetového připojení za úplatu*. Činnost spočívající v podpoře a realizaci deklarovaných neziskových hlavních cílů spolku byla naopak činností vedlejší až marginální.

[107] Cíle činnosti stěžovatele tudíž odporovaly povaze sdružení jakožto organizací, jejichž plnění poskytovaná vlastním členům za členské příspěvky mohou být osvobozená od DPH ve smyslu § 61 písm. a). Stěžovatel tak nenaplnil ani první podmínku § 61 písm. a) zákona o DPH. Úplaty formálně označené jako „členské příspěvky“ představovaly platby za služby, tedy za zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, a jako takové vstupovaly do výpočtu obrátu pro účely posouzení otázky, zda se stěžovatel stal plátcem daně. Stěžovatel jako osoba povinná k dani podmínku vzniku postavení plátce daně stanovenou v § 6 ve spojení s § 94 zákona o DPH, v rozhodném znění, naplnil. Vznikla mu tudíž v souladu s § 95 odst. 1 tohoto zákona (respektive v souladu čl. II. bodu 4 zákona č. 502/2012 Sb.) povinnost registrace k DPH. Vzhledem k tomu, že stěžovatel tuto povinnost v zákonné lhůtě nesplnil, postupoval správce daně správně, když stěžovatele k DPH z moci úřední registroval.

[108] Žalovaný se uvedenými aspekty v rámci hodnocení dissimulované činnosti stěžovatele zabýval. Jeho úvahy tam uvedené jsou nicméně naprosto dostatečné i pro závěr o vyloučení možné aplikaci § 61 písm. a) zákona o DPH: pokud stěžovatel byl ve skutečnosti založen za účelem podnikání, respektive tato činnost byla ve skutečnosti jeho činností hlavní, pak tímto

skutkovým zjištěním vzniká nejenom povinnost registrace k DPH, ale dochází i k vyloučení možnosti splnění podmínek § 61 písm. a) zákona o DPH. Z tohoto důvodu dospěl žalovaný ke správnému věcnému závěru ohledně naplnění podmínek pro registraci stěžovatele k DPH. Krajský soud proto nepochybil, když rozhodnutí žalovaného aproboval.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[109] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[110] Stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch. Nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Proto NSS rozhodl, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 4. dubna 2023

L. S.

David Hipšr v. r.  
předseda senátu