



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Oslavany.NET, spolek**
sídlem Padochovská 530/31, Oslavany
zastoupený Mgr. Jiřinou Chmelovou, advokátkou
sídlem Nad Dědinou 561/6, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.11.2019, č.j. 35128/19/5200-11433-706599,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14.11.2019, č.j. 35128/19/5200-11433-706599, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč k rukám Mgr. Jiřiny Chmelové, advokátky, sídlem Nad Dědinou 561/6, Brno, ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14.11.2019, č.j. 35128/19/5200-11433-706599, kterým byla změněna prvostupňová rozhodnutí – dodatečné platební výměry – Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (správce daně) ze dne 12.12.2017, č.j. 4801003/17/3012-52522-706562, č.j. 4801056/17/3012-52522-706562 a č.j. 4801099/17/3012-52522-706562, tak, že správcem daně doměřená daň z příjmů právnických osob se mění za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013 na částku 31 160 Kč, za zdaňovací období od 1.1.2014 do 31.12.2014 na částku 70 110 Kč a za zdaňovací období od 1.1.2015 do 31.12.2015 na částku 39 710 Kč, současně se ve vztahu k těmto obdobím mění penále na 6 232 Kč, 7 942 Kč a 14 022 Kč.
2. Podle žalovaného byly členské příspěvky členů žalobce (zapsaného spolku) předmětem daně z příjmů právnických osob podle § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť členské příspěvky byly ve skutečnosti platbami za žalobcem poskytované služby spočívající v poskytování přístupu k internetu.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

3. Žalobce namítá, že vznikl ze zájmu o informační technologie. V roce 2004 nebyl na většině území Oslavan dostupný kabelový internet. K okamžiku vzniku žalobce tak jeho členové oproti členským příspěvkům dostali pouze možnost v budoucnu se připojit k síti za předpokladu, že bude vybudována; v případě neúspěchu by členové žalobce neměli nárok na vrácení uhrazených členských příspěvků.
4. Jestliže správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že členské příspěvky byly ve skutečnosti platby (příjmy) za spolkem poskytované služby, bylo podle žalobce na nich, aby podle § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jimi tvrzenou disimulaci prokázali a řádně odůvodnili. Správce daně měl tedy podle žalobce zkoumat a prokázat existenci vůle žalobce zastírat poskytování komerčních služeb. Nebyla prokázána vážná vůle žalobce generovat zisk – podnikat. Správce daně zkoumal pouze vůli jedné strany (členů žalobce), přestože pro zjištění existence zastřené jednání je nutné zkoumat vůli obou stran, a to i s ohledem na ekonomický smysl a význam zastřené právního jednání pro smluvní strany. Správce daně nevysvětlil, proč by měl žalobce mít vážnou a skutečnou vůli poskytovat připojení k internetu jako běžný komerční subjekt, aniž by rozdělval zisky mezi členy, zakládající členy nebo jiné osoby; smyslem podnikání je právě dosažení zisku a jeho rozdělení, zatímco žalobce přebytky hospodaření vkládal zpět do rozvoje hlavní činnosti, navíc je dlouhodobě hlavní činnost žalobce ztrátová. To, že žalobce neusiloval o zisk, je podle něj patrné také z toho, že výše členského příspěvku byla stanovena nákladově bez ziskové přírážky a připojení k internetu bylo poskytováno bez jakéhokoli omezení a marketingové strategie. Jakýkoli pasivní člen mohl požádat, aby se stal členem aktivním; členové žalobce měli přístup k hospodaření žalobce, mohli být voleni do orgánů žalobce a případný likvidační zůstatek by musel být nabídnut spolku s obdobnými účelem či obci. Podle žalobce tak je zřejmé, že žalobce neměl v úmyslu podnikat. To je ostatně patrné i z toho, že se ke svým členům nechoval jako k zákazníkům. Ze žalobcem předložených smluv má vyplývat, že zákazníci hradí žalobci vyšší částky ve srovnání se členy žalobce. Členové mají k dispozici celou metropolitní počítačovou síť Oslavany.net, zatímco připojení zákazníků je omezeno nastavenými parametry. To, že žalobce

poskytoval více služeb za jeden členský příspěvek, nelze hodnotit jako komerční přístup. Bylo na správci daně, aby prokázal, že členské příspěvky stanovené na členské schůzi byly stanoveny i s marží. Je možné, že někteří členové žalobce do něj vstoupili právě za účelem získání připojení k internetu, avšak z toho nelze dovodit snahu o zastření skutečného zájmu. Právní řád nezakazuje překrývání hlavního zájmu žalobce (spolku) s běžně poskytovanou komerční službou. Také v tělovýchovných jednotách a obdobných spolcích podle žalobce často převažují pasivní členové, kteří nezřídka pouze využívají dostupných benefitů (přístup na sportoviště). To, že jiní poskytovatelé připojení k internetu považují žalobce za poskytovatele internetu, nelze vykládat tak, že žalobce poskytuje komerční službu. Žalobce pouze připouští, že v malém rozsahu (pro 7 zákazníků) poskytuje připojení k internetu také na komerční bázi. Správce daně zcela upustil od individuálního posouzení věci a pouze paušálně bez bližšího zkoumání vycházel z rozhodovací praxe správních soudů. Úhrady za některé služby (například balíčky televizních programů) nebyly zachyceny v účetnictví žalobce, neboť byly zajišťovány přímo dodavatelem služeb (sledovanitv.cz s.r.o.). Povinnost hradit členský příspěvek je běžnou povinností také u jiných spolků a stejně tak je běžné vymáhání příspěvkové povinnosti, která souvisí také s povinností péče řádného hospodáře členů volených orgánů žalobce. Vzhledem k velkému počtu členů žalobce byly některé činnosti realizovány externím dodavatelem, a proto byly na webových stránkách žalobce uvedeny kontakty na konkrétní osoby pro urychlení komunikace se členy žalobce. Nákup komerčního produktu a jeho poskytnutí členům je legitimní činností žalobce. Jestliže žalobce jako vedlejší činnost vykonává také podnikatelskou činnost, je logické, že učinil oznámení ve smyslu § 13 odst. 1 zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o elektronických komunikacích). Ustanovení § 8 zákona o elektronických komunikacích pouze vymezuje předmět podnikání v oblasti elektronických komunikací – při posouzení, zda žalobce podnikal, měl správce daně vycházet z § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník; nadto platí zásada *in dubio pro mitius*. Výklad zastávaný správcem daně, podle kterého spolek nemůže budovat a provozovat počítačovou síť s připojením k internetu pro své členy, je v rozporu s čl. 20 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Podle žalobce se ve vztahu k jeho členům nejedná o služby elektronických komunikací, nýbrž o komunikační činnost. Klasifikace produkce zavedená sdělením Českého statistického úřadu č. 275/2008 Sb., kterou zmínil správce daně, není pro vymezení podnikání rozhodující. Živnostenská oprávnění i osvědčení Českého telekomunikačního úřadu prokazují pouze to, že žalobce v rámci vedlejší činnosti vykonává podnikatelskou činnost. Také tělovýchovné jednoty nabízí v rámci vedlejší činnosti pronájem svých sportovišť. V případě žalobce je navíc datová komunikační síť dělitelná a je rozdělena pro členy a nečleny žalobce. Podle žalobce je běžné, že některé činnosti (kupříkladu podpora osob se zdravotním postižením či trénink mladých sportovců) jsou zajišťovány v rámci spolkové činnosti i v rámci činnosti podnikatelů.

5. Podle žalobce je názor žalovaného vystaven na citaci stanov odlišného spolku, žalovaný se nezabýval konkrétními námitkami žalobce a v napadeném rozhodnutí uvedl pouze obecné fráze (podle žalobce nelze a priori předpokládat, že poskytování připojení k internetu je vždy podnikáním), není zřejmé, na základě jakých úvah dospěl žalovaný k závěru o úmyslu žalobce dopustit se zastřené právního jednání. Nebyly vypořádány ani žalobcovy odvolací námitky. Žalobce tudíž namítá také nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
6. Žalobce namítá rovněž vady řízení; žalovaný chybně a účelově vyhodnotil svědecké výpovědi; tři ze čtyř svědků se aktivně a dobrovolně podíleli na budování a opravách počítačové sítě. Výpověď A.P. správce daně zcela ignoroval. Z výpovědi M.K., J.D. a M.H. bylo zjištěno, že měli zájem o IT problematiku, případně se dobrovolně podíleli na činnosti žalobce. Členové žalobce své členství

pouze nepředstírali za účelem obdržení kvantitativně a kvalitativně definované komerční služby (připojení k internetu); to, že svědci měli zájem o připojení k internetu, automaticky neznamená, že by u svědků chyběla vůle být členy žalobce a využívat tak výhod počítačové sítě bez omezení rychlosti a jiných limitů spolu s výměnou zkušeností a informací. Správce daně měl podle žalobce pochybit také tím, že nezohlednil (ignoroval) čestná prohlášení členů žalobce. Účtování na účtech účtové skupiny 4 bylo způsobeno softwarem, který žalobce používá. Žalobce naplnil podmínky pro snížení základu daně podle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť nenaplňoval znaky podnikání dle § 420 občanského zákoníku z důvodu absence pojmového znaku podnikání – činnost žalobce nebyla vykonávána za účelem zisku. Žalobce odkazuje také na písemnosti vyhotovené Českým telekomunikačním úřadem v souvislosti s kontrolou podnikání žalobce v rámci jeho vedlejší činnosti. Podle zjištění Českého telekomunikačního úřadu žalobce podniká pouze v malém rozsahu ve vztahu k 6 zákazníkům; ve vztahu ke členům žalobce se podle zjištění Českého telekomunikačního úřadu o podnikání nejedná a službu IPTV žalobce neprovozuje a ani ji nepřeprodává. K prokázání svých tvrzení žalobce k žalobě přiložil smlouvy s těmito zákazníky, ze kterých má být patrné, že zákazníci žalobce hradí oproti členům podstatně vyšší částky za poskytované služby. Žalobce tedy správně posoudil členské příspěvky jako příjmy osvobozené od základu daně a v souladu se zákonem také uplatnil položku snižující základ daně dle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

7. Žalobce navrhuje napadené i jemu předcházející rozhodnutí zrušit. Na tomto procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

8. Žalovaný setrvává na svých závěrech vyslovených již v napadeném rozhodnutí. Podle žalovaného bylo jednoznačně prokázáno, že žalobcem přijaté úhrady od členů byly příjmy za poskytované služby v rámci podnikání. Podstatou pasivního členství podle žalovaného nebyl zájem o informační technologie; motivem bylo užívání komerčního produktu, tj. připojení k internetu. Jestliže žalobce uplatnil v odvolání proti platebním výměrům totožné námitky jako ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění, pak odkaz na zprávu o daňové kontrole byl podle žalovaného dostatečný.
9. Žalovaný navrhuje, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta. Na tomto procesním postoji rovněž setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

10. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.). Zdejší soud přezkoumával napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
11. Klíčovou otázkou je, zda členské příspěvky uhrazené členy žalobce byly osvobozeny od daně z příjmů právnických osob podle § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, anebo zda byly tyto členské příspěvky ve skutečnosti platbou za přístup k internetu, tedy z pohledu žalobce příjmem z podnikání za poskytnutí přístupu k internetu v rámci poskytování komunikačních služeb, který byly předmětem daně z příjmů právnických osob podle § 18 odst. 1 zákona o daních

z příjmů. Žalovaný je toho názoru, že aktivity žalobce se spíše než na sdružování zájemců o výzkum, vývoj a testování produktů a aplikací v oblasti informačních a komunikačních technologií s důrazem na jejich praktické využití a pro šíření vzdělanosti, kultury a odstraňování informačních bariér (jak uvádějí stanovy žalobce) soustřeďují na komerční poskytování připojení k internetu koncovým zákazníkům za úplatu, a má za prokázané, že žalobce simulovaným úkonem (uzavřením dohody o členství a o členském příspěvku) zastíral skutečný právní úkon; žalobce podle žalovaného tím, že předstíral, že vybírá od svých členů členský příspěvek, zakrýval faktickou podnikatelskou činnost v podobě poskytnutí služby přístupu k internetu.

12. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Podle § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny členské příspěvky podle stanov přijatých občanským sdružením (po 1.1.2014 spolkem, který není organizací zaměstnavatelů). Podle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1.1.2014, může veřejně prospěšný poplatník s výjimkou obce, kraje, poskytovatele zdravotních služeb a profesní komory a poplatníka založeného za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, kteří nejsou organizací zaměstnavatelů, základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použije-li prostředky získané touto úsporou na dani ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně. Podle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31.12.2013, poplatníci vymezení v § 18 odst. 3, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně. Podle § 217 občanského zákoníku může být hlavní činností spolku jen uspokojování a ochrana těch zájmů, k jejichž naplnění je spolek založen. Podnikání nebo jiná výdělečná činnost hlavní činností spolku být nemůže (odst. 1). Vedle hlavní činnosti může spolek vyvíjet též vedlejší hospodářskou činnost spočívající v podnikání nebo jiné výdělečné činnosti, je-li její účel v podpoře hlavní činnosti nebo v hospodárném využití spolkového majetku (odst. 2). Zisk z činnosti spolku lze použít pouze pro spolkovou činnost včetně správy spolku (odst. 3).
13. Pokud jde o zastírání skutečného právního jednání v poměrech správy daní, pak pravidlo obsažené v § 8 odst. 3 daňového řádu je obecným pravidlem vyjadřujícím zásadu materiální pravdy. O zakrývání (disimulaci) může jít přitom 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 (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3.4.2007, č.j. 1 Afs 73/2004-89, č. 1301/2007 Sb. NSS). Ve vztahu k aplikaci § 8 odst. 3 daňového řádu je povinností daňových orgánů 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.5.2010, č.j. 1 Afs 11/2010 94, č. 2085/2010 Sb. NSS, bod 33 a násl., bod 47 a násl.). V případech disimulace jsou na odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů kladeny vyšší požadavky; jsou to daňové orgány, které nesou důkazní břemeno (§ 92 odst. 5 písm. d/ daňového řádu), a tudíž dovozují-li disimulaci, je na nich, aby tuto skutečnost prokázaly. Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázano, že účastníci určité právní jednání uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiné právní jednání, které chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána

neshoda mezi vůlí a jejím projevem – přichází do úvahy aplikace § 8 odst. 3 daňového řádu. Pro přesné a přesvědčivé určení, zda určitý právní úkon je ve skutečnosti úkonem zastírajícím právní úkon jiný, nebude možné z podstaty samotného zastřené vztahu vycházet jen z toho, co smluvní vztahy takového zastřené vztahu k věci vypoví (jejich výpověď však bude zpravidla pro řízení nezbytná), výpovědi samotných účastníků právního vztahu bude nutné interpretovat s ohledem na celkový kontext daného právního vztahu, na chování účastníků obdobných právních vztahů, na ekonomický smysl a význam zastření právního úkonu pro smluvní strany; skutečnou vůli smluvních stran lze proto hodnotit jen po velmi pečlivém posouzení celého kontextu případu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13.5.2010, č.j. 1 Afs 11/2010 94, č. 2085/2010 Sb. NSS, bod 53 a násl., a ze dne 27.9.2017, č.j. 10 Afs 264/2016-38), přitom skutková zjištění, o něž je právní závěr ohledně disimulace opřen, musí mít dostatečný a věrohodný podklad ve správním spisu.

14. Žalovaný pro svůj závěr, že žalobce ve skutečnosti i ve vztahu ke svým členům (nikoli tedy toliko ve vztahu k jiným osobám, jež i žalobce pokládá za „zákazníky“) podniká v oblasti poskytování přístupu k internetu, akcentoval definici služeb elektronických komunikací a skutečnost, že žalobce předložil Českému telekomunikačnímu oznámení komunikační činnosti, která je podle § 8 zákona o elektronických komunikacích podnikáním.
15. Podle § 8 odst. 1 zákona o elektronických komunikacích je předmětem podnikání v elektronických komunikacích zajišťování veřejných komunikačních sítí (písm. a/) a poskytování služeb elektronických komunikací (písm. b/). Podle § 2 písm. n) zákona o elektronických komunikacích se rozumí službou elektronických komunikací služba obvykle poskytovaná za úplatu, která spočívá zcela nebo převážně v přenosu signálů po sítích elektronických komunikací, včetně telekomunikačních služeb a přenosových služeb v sítích používaných pro rozhlasové a televizní vysílání a v sítích kabelové televize, s výjimkou služeb, které nabízejí obsah prostřednictvím sítí a služeb elektronických komunikací nebo vykonávají redakční dohled nad obsahem přenášeným sítěmi a poskytovaným službami elektronických komunikací; nezahrnuje služby informační společnosti, které nespočívají zcela nebo převážně v přenosu signálů po sítích elektronických komunikací. Z definice služeb elektronických komunikací tedy vskutku plyne, že poskytování připojení k internetu je poskytování služeb elektronických komunikací. Z osvědčení Českého telekomunikačního úřadu č. 1976, č.j. 10 427/2007-637/III. vyř.-Jan, pak vyplývá, že žalobce předložil Českému telekomunikačnímu oznámení komunikační činnosti. Skutečnost, že žalobce předložil Českému telekomunikačnímu úřadu oznámení komunikační činnosti, která je podnikáním, neprokazuje, že ze strany žalobce šlo o hlavní předmět jeho činnosti, ani že šlo o činnost skutečně komerční, ani že tuto (komerční) činnost žalobce vyvíjel ve vztahu ke svým členům. Nic to proto také nevypovídá o materiálním charakteru plateb, jež členové žalobce platili žalobci coby členské příspěvky.
16. Z finančního řádu žalobce plyne, že každý člen žalobce při svém přijetí byl povinen uhradit jednorázový vstupní příspěvek ve výši 1 000 Kč (čl. II.) a poté každý měsíc 390 Kč (čl. III.). Pravidelný měsíční příspěvek zahrnoval „služby poskytované spolkem“ a „...jednu privátní IPv4 adresu a jeden IPv6 PD připojené plnohodnotně do sítě Oslavany.NET. Každá další IP adresa je poskytnuta dle možností infrastruktury sítě, o čem je oprávněna rozhodovat, na základě žádosti klienta, výbor spolku, jakož i o specifikách těchto dalších IP adres...“. V případě delšího prodlení byl člen povinen pro znovuoobnovení připojení povinen uhradit minimálně 200 Kč, v případě předání vymáhání nedoplatku inkasní agentuře byl stanoven poplatek ve výši 1 000 Kč (čl. IV.). Podle finančního řádu žalobce nebylo cílem jeho činnosti dosažení zisku, přebytek hospodaření měl být použit v následujícím období,

zdrojem majetku byly zejména členské příspěvky členů, dary a jiná plnění fyzických a právnických osob a hospodářský výsledek z podnikatelské činnosti žalobce „...zejména v oblasti softwarových a hardwarových služeb, poskytování připojení k internetu, datových okruhů, VoIP...“. Ze stanov žalobce pak plyne, že rozdíl mezi aktivním a pasivním členem spočíval v povinnosti aktivních členů podílet se dle svých možností na činnosti žalobce (čl. III. stanov). Podle čl. V. stanov výši členských příspěvků určovala členská schůze. Příspěvek měl být úměrný výšce nákladům žalobce a počtu členů.

17. Žalobce byl správcem daně vyrozuměn přípisem ze dne 24.5.2017, č.j. 2658004/17/3012-60561-711500, č.j. 2657967/17/3012-60561-711500 a č.j. 2656801/17/3012-60561-711500 o předvolání svědků M.K., A.P. a I.N.. Žalobce podáním ze dne 12.6.2017 navrhl provedení důkazu výslechem dalších svědků (J.D. a M.H.), neboť žalobcem označení svědci byli jeho členy od založení. Správce daně žalobci vyhověl a předvolal také žalobcem označené svědky. Z výslechu se omluvila svědkyně I.N., která v podání ze dne 24.7.2017 sdělila: „...od Oslavany NET využívám asi 10 let jen služby internetového připojení, kdy mně je jednou kvartálně vystavena faktura za tyto služby, rozepsaná na jednotlivé měsíce tohoto období ve výši 1170 Kč / kvartál. Platím dle rozpisu jednou měsíčně částku 390 Kč převodem z účtu. Z časových a osobních důvodů se na pořádané schůzky spolku nedostavuji a jiné aktivity v rámci mého členství ve spolku nevyvíjím...“. K podání přiložená faktura obsahuje v záhlaví identifikovaného žalobce („dodavatel“) a svědkyni („odběratel“). Na faktuře jsou tři fakturované položky, a to jednotlivé „měsíční členské příspěvky“ ve výši 390 Kč.
18. J.D. ve své výpovědi, jak byla zachycena v protokolu ze dne 26.7.2017, č.j. 3551043/17/3012-60561-711500, uvedl, že se aktivně účastnil činností souvisejících se vznikem a založením žalobce, a to zakládáním či budováním sítě a připojováním členů. Důvodem pro vznik žalobce byla nemožnost připojení k internetu a zájem o problematiku internetu. Svědek dále uvedl, že chodí na spolkové schůze a případně pomáhá sousedům s opravami, neboť zvládá běžné zapojení malých sítí. Podle svědka sdružoval žalobce přibližně 1 500 členů, internetové připojení využívali také ostatní členové jeho rodiny, s předsedou a místopředsedou jej pojil přátelský vztah. A.P. ve výpovědi podle protokolu ze dne 26.7.2017, č.j. 3551486/17/3012-60561-711500, uvedl, že se stal členem žalobce z důvodu zájmu o problematiku počítačů, internetu a bezdrátového připojení. Svědek nevyužil práva člena žalobce a ani se neúčastnil jednání členské schůze žalobce, je pasivním členem. Svědek dále uvedl, že v době, kdy zvažoval vstup do žalobce, byl v počítačové problematice úplným laikem a žalobce pro něj nabízel zdroj informací a další benefity (též televizní signál a internet). Členové jeho rodiny využívali připojení k internetu. V minulosti dvakrát či třikrát kontaktoval žalobce z důvodu výpadku či problémy se sítí a připustil, že řešení hledá i se sousedy, kteří mají společnou větev sítě, a to i v případě poruch u jiného člena žalobce. M.K., jako další člen žalobce, podle protokolu ze dne 26.7.2017, č.j. 3599309/17/3012-60561-711500, v rámci své výpovědi sdělila, že důvodem pro její členství byla potřeba internetu pro její děti. Byla pasivním členem a pouze platila členské příspěvky. M.H. (protokol ze dne 9.8.2017 č.j. 3696208/17/3012-60561-711500) se na činnosti žalobce aktivně podílel – prováděl kabelové žlaby na bytovém domě v jeho bydlišti, a to bezplatně. Jeho motivací byly benefity nabízené žalobcem. Vztah k předsedovi a místopředsedovi žalobce označil svědek za kamarádský.
19. Žalobce předložil správci daně také čestná PROHLÁŠENÍ totožného znění značného množství tzv. pasivních členů. V čestném prohlášení pasivní členové uvedli, že jsou řádnými členy žalobce, jsou si vědomi účelu spolku (sdružování zájemců o informační technologie), v rámci kterého žalobce vybudoval počítačovou síť a umožnil členům připojení k síti a prostřednictvím sítě připojení k internetu. Čestná prohlášení dále obsahovala vyjádření „...potvrzují tak, že mé členství

v našem spolku nepředstavuje pouhé „připojení sítě k internetu“, ale že se rovněž podílím na budování počítačové sítě, výměně zkušenosti a informací v oblasti IT technologií, případně výměně informací o programování a dalších činnostech. Jinými slovy konstatuji, že náš spolek je sloučením lidí s podobnými zájmy, neboť budování počítačové sítě, IT technologie, programování a internet jsou společným koníčkem, a tudíž se nejedná o „pouhého poskytovatele internetu či jiných služeb“. Dále potvrzuji, že sám se nepovažuji za „pouhého koncového zákazníka/spotřebitele/ uživatele odebírajícího službu internet či jiné služby“, ale za člena našeho spolku, jak je již uvedeno výše...“.

20. Přestože z těchto podkladů plyne, že na členství bylo navázáno zajištění přístupu k internetu, případně zajištění souvisejících služeb (hlasové služby, televize), neznamená to, že v případě, kdy důležitou (dokonce i hlavní) činností spolku (tu žalobce) je průběžné poskytování služeb svým členům, jsou-li tyto služby hrazeny z členských příspěvků, musí být hlavní činnost spolku hodnocena vždy jako podnikání a členské příspěvky pak jako platby za poskytnuté služby podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Byť zdejší soud dává za pravdu žalovanému v tom ohledu, že poskytování televizního programu, internetu či internetové telefonie může být pokládáno za běžnou součást portfolia služeb subjektů podnikajících v této oblasti, činnost spolků může částečně zahrnovat i činnost jinak (jinými subjekty či k jiným příjemcům) vykonávanou podnikatelsky bez toho, že by platby členů (příspěvky), na něž je navázáno protiplnění, jež jinak bývá vykonáváno podnikatelsky, měly být pouze z tohoto důvodu považovány za platby za poskytování služeb na podnikatelském principu. Právo sdružovat se je garantováno v čl. 20 odst. 1 Listiny základních práv a svobod; z hlediska systematiky je zařazeno do hlavy druhé Listiny základních práv a svobod, a patří tak mezi základní lidská práva a základní svobody. Není důvodu obecně popírat, že motivací k využití práva sdružovat se může být snaha o dosažení určité výhody. Výklad žalovaného a správce daně, aniž by k němu vedla specifická skutková zjištění, by podle přesvědčení zdejšího soudu přitom nutně implikoval závěr, že sdružování nemůže vést k získání výhod, jež jsou s aktivním členstvím spojeny, kryjí-li se obsahově se získáváním plnění, jež je obvykle poskytováno na podnikatelském principu, resp. že by získání takových výhod mělo být pro účely daňové pokládáno za běžné plnění získávané na podnikatelském principu. K obecnému přijetí takového výkladu, bez zřetele ke konkrétním skutkovým poměrům posuzované věci, není žádného zákonného ani rozumného důvodu; mohl by vést až k vyprázdnění sdružovacího práva na pouhé „hasičské a myslivecké zábavy či okresní přebory“.
21. V nyní posuzované věci žalovaný nečiní spornou legendu předestřenou žalobcem o důvodech jeho vzniku. Ani zdejší soud nemá důvod ji zpochybňovat. Jestliže důvodem vzniku (a existence) žalobce byla snaha za aktivního přispění členů žalobce vyřešit situaci, jež nevyhovovala (tj. že na území obce Oslavany nebyl dostupný internet), a proto došlo ke sdružení sil a prostředků s cílem zajistit dostupný internet těm, kdo se takto sdruží, pak zbudování potřebné infrastruktury pro přístup k internetu a následně její využívání bylo smyslem takové spolkové činnosti. Jestliže smyslu takové spolkové činnosti bylo dosaženo, pak není důvodu na její výsledek hledět jako na poskytování služeb v rámci podnikání, a tudíž není důvodu na žalobcem přijaté úhrady od členů ve formě členských příspěvků hledět jako na příjmy za poskytované služby v rámci podnikání. Skutečnost, že nebýt takové spolkové aktivity, muselo by věcně obdobné plnění být získáváno odjinud (a dodavatelé by je pak poskytovali na podnikatelském principu), bez dalšího na povaze členských příspěvků podle zdejšího soudu nic nemění a faktické platby za poskytované služby v rámci podnikání z nich nečiní. Bez přistoupení zvláštních okolností, jež by v konkrétních skutkových poměrech vedly k závěru opačnému, není tudíž důvodu, aby příspěvky uhrazené členy žalobce nebyly osvobozeny od daně z příjmů právnických osob podle § 19 odst. 1 písm. a) zákona

o daních z příjmů. Na žádných takových zvláštních okolnostech, jež by v konkrétních skutkových poměrech vedly k závěru opačnému, však napadené rozhodnutí vystavěno není.

22. K závěru, že aktivity žalobce se spíše než na sdružování zájemců o výzkum, vývoj a testování produktů a aplikací v oblasti informačních a komunikačních technologií s důrazem na jejich praktické využití a pro šíření vzdělanosti, kultury a odstraňování informačních bariér soustředují na komerční poskytování připojení koncovým zákazníkům za úplatu, žádné ze skutkových zjištění, jež by mělo dostatečnou oporu ve správním spisu, neposkytuje oporu. Tři ze čtyř vyslechnutých svědků potvrdili svoji aktivitu v rámci budování a oprav sítě, tj. aktivitu, jež nepochybně není vlastní typickému „pouhému“ přijímání internetového připojení. Tomu odpovídají i skutečnosti obsažené v čestných prohlášeních tzv. pasivních členů předložených žalobcem, podle nichž členství v žalobci nepředstavuje pouhé připojení k internetu, nýbrž podíl na budování počítačové sítě, výměně zkušeností a informací v oblasti IT technologií, případně výměně informací o programování atd. Nic z právě uvedeného žalovaný nezpochybnil. Proti tomu stojí pouze vyjádření jednoho svědka, který jednoduše potvrdil, že je členem žalobce proto, že potřebuje internet pro děti, a jedno písemné vyjádření osoby, jež byla původně předvolána jako svědek, z něhož také nelze seznat výkon žádné členské aktivity vyjma pouhého získávání možnosti připojení k internetu. Rozhodně tedy z právě uvedeného nelze mít za prokázané, že členové žalobce vstupovali do žalobce „jen“ za účelem získání služby přístupu k internetu, nikoli za účelem dosažení cílů spolku, a že účast v žalobci (spojená s placením členského příspěvku) představovala fakticky „jen“ způsob, jak získat službu spočívající v zajištění přístupu k internetu.
23. Nadto uváděli-li svědci (nad rámec pouhého využívání připojení k internetu) svoje členské aktivity v rámci budování a oprav sítě, uspokojování zájmu o problematiku počítačů, internetu a bezdrátového připojení či podíl na hledání řešení v případě problémů se sítí, pak prvostupňový správce daně (ani žalovaný) nezjišťoval k takto jimi tvrzené aktivitě žádné podrobnosti; právě zjištění podrobností takové aktivity by přitom mohlo dobře osvětlit, nakoľik a v jakých ohledech se postavení členů (aktivních i pasivních) s ohledem na konkrétní skutkové poměry posuzované věci eventuálně odlišuje od postavení běžných příjemců internetového připojení. Stejně tak ponechal prvostupňový správce daně (i žalovaný) bez jakékoli odezvy tvrzení pasivních členů obsažené v čestných prohlášeních v tom ohledu, že se podílejí na budování počítačové sítě, výměně zkušeností a informací v oblasti IT technologií, případně na výměně informací o programování a dalších činnostech; žádné podrobnosti v tomto směru zjišťovány nebyly, přestože zjišťování podrobností i o těchto tvrzených aktivitách by mohlo dobře osvětlit, nakoľik a v jakých ohledech se postavení členů odlišuje od postavení běžných příjemců internetového připojení.
24. Bez odpovídajícího skutkového zjištění majícího oporu ve správním spisu je konstatování žalovaného, že „je poněkud nevěrohodné, že by se v lokalitě Oslavany a Ivančice sdružilo cca 1 500 členů za účelem zakládání a budování sítě internet“; účel žalobce podle stanov, tj. vybudování počítačové sítě a umožnění členům připojení k síti a prostřednictvím sítě připojení k internetu, tím totiž zpochybněno není a konkrétní důvod jím dovozované nevěrohodnosti žalovaný neovysvětluje.
25. Skutečnost, že se členstvím v žalobci bylo spojeno právo na získání připojení k internetu, bez dalšího neznamená, že šlo o „pouhé“ přijímání internetového připojení. Skutečnou „další“ náplň členství v žalobci nad rámec přijímání internetového připojení prvostupňový správce daně ani žalovaný nezjišťovali, přestože ji tvrdil žalobce, většina z vyslechnutých svědků i osoby předkládající čestná prohlášení. Dílčí závěr žalovaného o tom, že jde o plnění poskytované „za

úplatu“, pak ničeho nevypovídá o charakteru platby, tj. nevyklučuje, že jde skutečně o členský příspěvek, a dílčí závěr žalovaného o tom, že jde ze strany žalobce o „komerční poskytování“ připojení k internetu, rovněž neodpovídá žádnému ze skutkových zjištění, jež by mělo dostatečnou oporu ve správním spisu. Klíčovým znakem spolkové činnosti – na rozdíl od podnikání jako činnosti hlavní – totiž je absence cíleného generování zisku. Z napadeného rozhodnutí zdejšímu soudu plyne, že se žalovaný ani prvostupňový správce daně otázkou zisku žalobce nezabývali. Z faktu, že přes 99 % příjmů tvoří členské příspěvky, nelze bez prvku ziskovosti automaticky dovozovat, že jde o skrytou formu podnikání, nota bene nečiní-li ani správce daně ve zprávě o daňové kontrole sporným, že přebytky hospodaření byly vráceny zpět do rozvoje hlavní činnosti.

26. Je pravdou, že žalobce pro své členy zprostředkoval služby třetích osob. Podle potvrzení vydané sledovanitv.cz s.r.o., která pro zájemce za poplatek poskytovala služby digitálního televizního vysílání, žalobce pro své členy nakupoval základní balíček „START“ včetně služby timeshift a služby virtuálního videorekordéru. Nadstandardní balíčky (Sport, Dětský, HBO atd.) již žalobce pro své členy nenakupoval a v případě zájmu si členové žalobce tyto balíčky dokupovali samostatně a samostatně také hradili cenu tohoto samostatného balíčku. Ani zprostředkování některých služeb od třetích osob pro členy nemusí nutně vést k závěru o podnikatelské činnosti. Právě zprostředkování výhodnějších podmínek od třetích osob může být také významnou motivací pro účast v žalobci. K tomu však rovněž prvostupňový správce daně ani žalovaný žádné skutkové zjištění nečinili.
27. Dovožuje-li žalovaný, že žalobce je „širokou veřejností“ vnímán jako poskytovatel internetu, pak zdejší soud k takovému tvrzení rovněž postrádá odpovídající skutkové zjištění, jež by mělo oporu ve správním spisu. Skutečnost, že je žalobce veden v seznamu poskytovatelů připojení (<http://rychlost.cz/isp/>), totiž ničeho nevypovídá o tom, jak je vnímán „širokou veřejností“, nadto skutečnost, že takové připojení poskytuje, nezpochybnuje ani sám žalobce.
28. Zdejší soud připouští, že marketingová aktivita žalobce spočívající v reklamě na rozhlasové stanici může vzbuzovat pochybnosti o charakteru činnosti žalobce (zatímco rozhlasová či televizní reklama směřující k náboru mladých sportovců nebude obvykle vzbuzovat pochybnosti o charakteru činnosti spolku, nabídka přístupu k síti internet již může indikovat podnikatelskou činnost subjektu), stejně tak dává zdejší soud za pravdu žalovanému, že vedení účetnictví může naznačovat podnikatelskou aktivitu, současně je však zdejší soud názoru, že při překročení určitého množství členů je nezbytné, aby spolek evidoval vztahy (práva a povinnosti) mezi jednotlivými členy a vztah spolku k jednotlivým členům, přičemž vhodnou evidencí – zejména z hlediska dostupných programů na trhu – se může jevit právě vedení účetnictví, je-li členskou povinností poskytovat měsíčně pravidelný členský příspěvek.
29. Pokud jde o charakter činnosti žalobce (a tedy o otázku, zda činnost žalobce má být hodnocena jako podnikání a členské příspěvky pak jako platby za poskytnuté služby podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů), pak především se měli prvostupňový správce daně a žalovaný zabývat otázkou, zda (nakolik) žalobce svojí činností spočívající v poskytování připojení k internetu sledoval dosažení zisku. V tomto ohledu žádnou korektní úvahu opírající se o dostatečný podklad ve správním spisu správce daně ani žalovaný neprovedli, chybí srovnání, zda výše členských příspěvků byla srovnatelná s cenovým nabídkami za poskytování internetového připojení ze strany podnikatelů v tomto odvětví a jak byla tvořena, z podkladů procházejících správním spisem (kupříkladu pod položkou A54), které prokazují zajišťování služeb prostřednictvím žalobce od

třetích osob, přitom není zřejmé, zda při určování výše členského příspěvku byly ceny služeb třetích osob navýšeny o marži, či zda poměrná výše členského příspěvku striktně odpovídala pořizovací ceně služby či věci (kupříkladu síťové prvky) poskytované třetí osobou; pokud by tomu tak bylo, nabízí se úvaha o možném vytváření skrytého zisku, a tedy i o charakteru členského příspěvku jako platbě za poskytované služby ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z pohledu ekonomického nastavení činnosti žalobce je též podstatné, zda se – pokud jde o sledování dosažení zisku – žalobce chová stejně ve vztahu ke svým členům a jiným osobám, tj. skutečným „zákazníkům“, tj. nakolik jsou podmínky protiplnění za poskytování připojení k síti pro žalobcovy členy a jiné osoby totožné, a také nakolik je totožné samotné plnění spočívající v poskytování připojení k internetu ve vztahu ke členům žalobce a k jiným osobám (skutečným „zákazníkům“). Z pohledu charakteru plnění poskytovaného ze strany žalobce (nakolik jde ve skutečnosti „pouze“ o poskytování služeb spočívajících v zajištění přístupu k internetu) je též podstatné, nakolik jsou podmínky a také samotné parametry připojení žalobcových členů k internetu totožné jako v případě připojení k internetu zajišťovaného (nabízeného) podnikateli v této oblasti (kvalita, rychlost, datový limit). Význam může mít též vývoj podstaty členské aktivity nad rámec „pouhého“ připojení k internetu v čase (zatímco v počátcích činnosti žalobce mohla být na členství v žalobci navázána možnost v budoucnu se připojit k síti za předpokladu, že bude vybudována, poté mohl být předpokládán a také realizován skutečný podíl členů na budování sítě a na optimalizaci jejího fungování a postupem času mohlo jít skutečně již jen o „pouhé“ připojení k síti) i vývoj samotné podstaty činnosti žalobce v čase (zatímco dříve mohla žalobcova aktivita směřovat k uspokojování zájmu jeho členů podílet se na řešení otázek budování a oprav sítě a souvisejících problémů, později mohla činnost žalobce spočívat skutečně již jen v „pouhém“ poskytování připojení k síti); to by se nakonec, svědčila-li by pro to konkrétní skutková zjištění, mohlo projevit i v eventuálně odlišném hodnocení ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím v letech 2013 – 2015. Bez zjištění a řádného vyhodnocení všech těchto skutečností je závěr žalovaného, že žalobce simulovaným právním jednáním (uzavřením dohody o členství a o členském příspěvku a poté jeho vybíráním) zastíral skutečné právní jednání (poskytování služby přístupu k internetu), závěrem přinejmenším předčasným.

30. S ohledem na výše uvedené tak zdejší soud uzavírá, že k závěru žalovaného ohledně způsobu poskytování připojení k internetu (tj. že jde ze strany žalobce o komerční poskytování připojení k internetu koncovým zákazníkům za úplatou), který vzal žalovaný za základ navazujícího posouzení, podle něhož žalobcem přijaté úhrady od členů (členské příspěvky) byly příjmy za poskytované služby v rámci podnikání (ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů), chybí dostatečná skutková zjištění. Navazující posouzení činnosti žalobce coby podnikání a členských příspěvků žalobcových členů jako plateb za poskytnuté služby ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů tudíž nemůže obstát. Proto zdejší soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Osud prvostupňových rozhodnutí je odvislý od postupu žalovaného v dalším řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

V. Náklady řízení

31. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, a proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč společně s náklady právního zastoupení za tři úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky)

společně se třemi režijními paušály po 300 Kč, to vše podle § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 12 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, a částkou odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 15 342 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 6. ledna 2022

David Raus v.r.
předseda senátu