



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **cyrilek.net z. s.**, IČO: 26671875
sídlem Spáčilova 3194/38, 767 01 Kroměříž
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2016, č. j. 56875/16/5300-22443-711745,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 12. 2016, č. j. 56875/16/5300-22443-711745, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správní orgán prvního stupně“, „správce daně“) ze dne 7. 6.

2016, č. j. 1322010/16/3304-00510-706693, a toto rozhodnutí potvrdil. Rozhodnutím správního orgánu prvního stupně bylo podle § 129 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) rozhodnuto z moci úřední o registraci žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty. Podle § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) bylo rozhodnuto o tom, že žalobce je plátcem DPH ode dne 1. 1. 2013.

2. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí v první řadě zabýval tím, zda je žalobce ekonomickým subjektem, tedy zda uskutečňuje ekonomickou (podnikatelskou) činnost. Na základě zjištěných skutečností dospěl k závěru, že hlavní činností odvolatele není podpora vědy a výzkumu v oblasti informačních technologií a rozvoji počítačové gramotnosti, ale poskytování běžně komerčně dostupné služby (poskytování internetového připojení), která je v běžných podmínkách považována za podnikání. Odvolací orgán tedy dospěl k závěru, že žalobce uskutečňuje ekonomickou (podnikatelskou) činnost v podobě poskytování služby, konkrétně poskytování internetového připojení. Na základě hodnot deklarovaných žalobcem přitom dospěl k závěru, že žalobce vykonává činnost soustavně. Dále se žalovaný zabýval otázkou, zda žalobce jako osoba povinná k dani uskutečňující ekonomickou činnost realizuje svá plnění jako osoba osvobozená od daně dle žalobcem tvrzeného § 61 písm. a) zákona o DPH, nebo jako plnění zdanitelná dle § 2 odst. 2 zákona o DPH. Odvolací orgán konstatoval, že k posouzení plnění jako osvobozeného je nutno vždy přistupovat restriktivně, jelikož toto plnění je vždy výjimkou z obecné zásady, že každé plnění by mělo podléhat DPH, pokud je prováděno v rámci ekonomické činnosti a je způsobilé legální konkurence. Žalovaný uvedl, že žalobce působí na trhu telekomunikačních služeb, kdy se jedná o trh konkurenční, s účastí velkého počtu navzájem mezi sebou soutěžících subjektů. Odvolací orgán v činnosti žalobce spatřuje činnost, která je v přímém soutěžním vztahu s ekonomickou činností uskutečňovanou jinými subjekty působícími na předmětném trhu. Tím, že žalobce nezatěžoval svá plnění DPH, získal oproti běžným, komerčním poskytovatelům, konkurenční výhodu, ve které odvolací orgán spatřuje porušení podmínek stanovených v § 61 písm. a) zákona o DPH, tedy že aplikací uvedeného ustanovení dochází ze strany žalobce k narušení hospodářské soutěže. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce po vydání prvostupňového rozhodnutí sice proti rozhodnutí brojil odvoláním, ale současně reagoval na výzvy správce daně k podání daňových přiznání v souladu s § 145 a dalších ustanovení daňového řádu a podal chybějící daňová přiznání k DPH. Zdůraznil, že žalobce v těchto daňových přiznáních jasně připouští, že je plátcem DPH, který uskutečňuje ekonomickou činnost a uskutečňuje plnění, která jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozena, jelikož ani v jednom případě neuplatnil plnění na řádku 50, ale ve shodě s názorem správce daně vykazuje svá plnění na relevantním řádku 1. Žalobce nadto nejen, že deklaruje ekonomickou činnost a přiznává zdanitelná plnění, ale vzniklé daňové povinnosti na účet správce daně i odvádí. Dle názoru žalovaného je zřejmé, že v případě žalobcem vykazovaných plnění se nejedná o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, ale jedná se o plnění, která jsou dle zákona o DPH považována za plnění zdanitelná, tedy plnění, která se do obrátu ve smyslu zákona o DPH jednoznačně započítávají.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného i prvostupňové rozhodnutí zrušil a aby žalovanému uložil povinnost zaplatit mu náhradu nákladů řízení.
4. Žalobce předně namítal, že členské příspěvky nejsou úplatou za protiplnění ve formě přístupu k síti internet, v důsledku čehož nelze hovořit o ekonomické činnosti. Aby bylo možné na členské příspěvky pohlížet jako na úplatu za protiplnění, musela by mezi službou a úplatou existovat přímá souvislost. Musel by být dán právní vztah, na základě kterého by bylo vymahatelnou povinností jedné strany platit úplatu, a druhé strany poskytovat službu; to však není případ žalobce. Členům spolku majícím zájem o přístup k internetu je tento přístup umožněn, jedná se však o nenárokový benefit. Jedná se výsostně právo žalobce, zda benefit ve formě přístupu

k internetu řádně platícímu členovi přizná či nikoliv. Člen pak nemá možnost se svého nároku vůči žalobci domoci soudní cestou. Stejně tak žalobce nemá právní nárok na zaplacení členského příspěvku. Členství je ryze dobrovolné, kdy v případě nezaplacení nedochází k jeho okamžitému zániku. Žalobci pak nevzniká nárok domoci se doplacení členského příspěvku soudní cestou, jak je příznačné pro ekonomickou činnost. Žalobce má tedy za to, že v dané věci není naplněna podmínka přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou tak, jak požaduje Soudní dvůr EU. Na činnost žalobce tak nelze pohlížet jako na činnost ekonomickou.

5. Žalobce dále konstatoval, že předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je i otázka narušení hospodářské soutěže. Namítal, že v očích žalovaného již samotné osvobození od daně narušuje hospodářskou soutěž, což je důvodem pro jeho nepřiznání. Tento závěr však dle žalobce vyprazdňuje předmětné osvobození, v důsledku čehož vylučuje jeho účinky. Taková interpretace je dle Soudního dvora EU nepřipustná (viz rozsudek ze dne 15. 11. 2012, C-174/11). Na výše uvedeném nemůže nic změnit ani žalovaného poukaz na text Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „směrnice“), požadující, aby byly zdaněny veškeré telekomunikační služby. Ke zdanění telekomunikačních služeb v případě žalobce docházelo již při jejich nákupu od dodavatelů žalobce, přičemž požadavek na absolutní zdanění všech telekomunikačních služeb je dle jeho názoru nerealizovatelný.
6. Žalobce dále popřel tvrzení žalovaného, že žalobce působí na trhu telekomunikačních služeb. Poskytování telekomunikačních služeb je koncesovanou živností, kdy žalobce tuto koncesi nemá. Odpověď na tuto otázku nadto spadá do výlučné kompetence Českého telekomunikačního úřadu, který se k tomuto vztahu vyjádřil a dospěl k závěru, že žalobce telekomunikační služby neposkytuje. Tímto závěrem je žalovaný ve smyslu § 99 daňového řádu vázán.
7. Správnost výkladu žalobce lze dle jeho názoru dovodit i z případu řešeného Soudním dvorem EU pod sp. zn. C-495/12. Jednalo se o případ golfového klubu v Anglii, který poskytoval jak členům, tak veřejnosti možnost hrát golf. Členové tak mohli činit neomezeně v rámci svých členských příspěvků, veřejnost za úplatu. Soudní dvůr dospěl k závěru, že k narušení hospodářské soutěže je nutno přistupovat tak, aby nedošlo ke zpochybnění samotného osvobození od daně. Členské příspěvky nepodléhaly DPH a této dani nepodléhalo ani samotné poskytování služeb golfového klubu veřejnosti. Pokud tedy žalovaný přistupoval k případu žalobce *a priori* bez jakéhokoli poměrování tak, že poskytování přístupu k internetu bez DPH je vždy konkurenční výhodou narušující hospodářskou soutěž, je jeho závěr přinejmenším předčasný. Rozhodnutí je tak v tomto ohledu dle názoru žalobce nezákonné.
8. Závěrem žalobce namítal, že na výše uvedeném nemůže nic změnit skutečnost, že žalobce v současné době podává dodatečná daňová přiznání, v rámci nichž zpětně dodává veškeré členské příspěvky. K tomuto jednání byl totiž pod hrozbou daňových a trestních sankcí donucen. Dle žalobce je absurdní tento krok považovat za potvrzení pravdivosti závěrů žalovaného.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

9. Ve vyjádření k žalobě žalovaný předně uvedl, že vzhledem k tomu, že žalobní námitky v zásadě korespondují s odvolacími důvody, s nimiž se žalovaný vypořádal, odkazuje především na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce, že není naplněna podmínka přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou, žalovaný uvedl, že žalobcem poskytovaná služba naplňuje znaky definice „poskytnutí služby za protiplnění“ dle čl. 2 bodu 1 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“), jelikož existuje přímá a bezprostřední vazba mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním, protiplnění je vyjádřitelné v penězích a úplata má subjektivní hodnotu, kterou jí přisuzují obě strany transakce. Platby realizované členy spolku vykazují přesnou identifikaci a konkretizaci, přičemž v případě nezaplacení členského příspěvku není členovi přístup k internetu umožněn. Přitom odkázal na výpovědi členů spolku. Žalobce dle názoru žalovaného poskytuje

soustavně službu – připojení k internetu. Tvrzení žalobce, že zaplacením členského příspěvku nevzniká členům povinnost poskytnout členovi přístup k internetu, považuje žalovaný za účelové. Bylo jednoznačně prokázáno, že se nejedná o platby členských příspěvků, ale o platby za internetové připojení, což v konečném důsledku potvrdil i žalobce v podaných daňových přiznáních k DPH. Uvedený závěr lze dovodit i z Finančního řádu žalobce.

10. K otázce narušení hospodářské soutěže žalovaný především odkázal na body 20 – 24 napadeného rozhodnutí. K transpozici čl. 13 části A šesté směrnice, resp. nyní obdobně k zajištění souladu čl. 132 odst. 1 směrnice, bylo do zákona o DPH včleněno ustanovení § 61 písm. a), dle něhož je od daně osvobozeno poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran, a hnutí, církví a náboženských společností, spolků včetně odborových organizací, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž. Osvobození od daně je tedy v daném případě vázáno na splnění dvou podmínek – subjekt musí být subjektem neziskovým a současně osvobození nesmí narušit hospodářskou soutěž. Služby poskytované žalobcem jako protiplnění členských příspěvků nemohou být osvobozeny od daně dle tohoto ustanovení, a to právě z důvodu, že by toto osvobození narušilo hospodářskou soutěž. Dle žalovaného je nutné odmítnout námitku, že dle jeho názoru již samotné osvobození od DPH narušuje hospodářskou soutěž. Při aplikaci § 61 písm. a) zákona o DPH je nutné brát zřetel na skutečnost, zda je naplněna stěžejní část, tedy „*pokud toto osvobození od daně narušuje hospodářskou soutěž*“, neznamená to však, že samotné osvobození by bez dalšího narušovalo hospodářskou soutěž. Žalobce uskutečňuje ekonomickou činnost, která je v přímém soutěžním vztahu s ekonomickou činností uskutečňovanou jinými subjekty působícími na trhu telekomunikačních služeb. Vzhledem k tomu, že žalobce nezatežoval své plnění DPH, získal oproti běžným komerčním poskytovatelům konkurenční výhodu, v níž žalovaný spatřuje porušení podmínek zakotvených v § 61 písm. a) zákona o DPH. Žalobcem uvedený rozsudek Soudního dvora EU ve věci golfového klubu považuje za nepřiléhavý. Žalobcovo odmítnutí požadavku na absolutní zdanění všech telekomunikačních služeb považuje žalovaný za irelevantní a nedůvodné. Zdanění všech telekomunikačních služeb spotřebovaných uvnitř Společenství vyplývá z bodu 22 směrnice, která od 1. 1. 2007 nahradila šestou směrnici, přičemž obě směrnice byly do českého právního řádu řádně implementovány. Z tvrzení žalovaného, že žalobce „*působí na trhu telekomunikačních služeb (konkrétně na trhu poskytování internetového připojení)*“ nelze dle žalovaného dovodit, že žalobce je poskytovatelem telekomunikačních služeb. Dle žalovaného je nutno rozlišovat mezi pojmy poskytovat telekomunikační služby a umožňovat přístup k nim. Žalobce prokazatelně působí na trhu telekomunikačních služeb, ačkoliv tyto služby neposkytuje, je tak *de facto* prostředníkem mezi poskytovatelem telekomunikačních služeb a svými členy, jimž umožňuje přístup k síti internet. Tvrzení žalobce, že k podávání dodatečných daňových přiznání byl donucen, považuje žalovaný za účelové. Žalobce podal předmětná daňová přiznání zcela dobrovolně, přičemž v nich jasně připustil, že je plátcem DPH, který uskutečňuje ekonomickou činnost a uskutečňuje plnění, která jsou předmětem daně a nejsou osvobozená od daně.
11. V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce. Žalobce odmítá zkratkovitě tvrzení žalovaného, že bylo jednoznačně prokázáno, že se nejedná o platby členských příspěvků, ale o platby za internetové připojení, či že by toto o sobě sám žalobce tvrdil. K jednoznačnému prokázání žalobce poukázal na výzvu správce daně vydanou po vydání napadeného rozhodnutí, v níž správce daně požaduje prokázat, že členské příspěvky splňují osvobození dle § 19 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Má-li finanční správa jednoznačně za prokázané, že se o platby členských příspěvků nejednalo, pak tato výzva nedává smysl. Žalobce trvá na tom, že žalovaný neosvětlil, proč v činnosti žalobce spatřuje narušení hospodářské soutěže. K naplnění tohoto kritéria ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH přitom nepostačuje eventualita či hrozba, ale k narušení hospodářské soutěže musí fakticky dojít. Argumentace žalovaného cílící toliko na potencialitu proto neobstojí. Tato navíc ani nedosahuje

požadavků Ministerstva financí formulovaných v příspěvku Koordinačního výboru Komory daňových poradců č. 249/29.10.08. Pro patřičné přezkoumání napadeného rozhodnutí by tak bylo nutné hlubší ozřejnění, proč činnost žalobce narušuje hospodářskou soutěž, to však v napadeném rozhodnutí zcela absentuje. Závěrem žalobce opětovně odmítl argumentaci týkající se dodatečně podaných daňových přiznání. Za situace, kdy je žalobce pro nepřezkoumatelnou a nezákonnou činnost žalovaného vystaven právní nejistotě ve formě možného navyšování daňového dluhu a dokonce trestněprávního postihu, považuje žalobce tuto argumentaci za stěží uvěřitelnou.

IV. Posouzení věci soudem

12. Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.
13. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je posouzení zákonnosti rozhodnutí, kterým byl žalobce registrován z moci úřední k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Žalovaný dospěl k závěru, že se žalobce stal ze zákona plátcem DPH, a to od 1. 1. 2013, neboť poskytuje službu – připojení k internetu, která je ekonomickou činností, a úplaty z tohoto plnění (deklarované jako členské příspěvky) vstupují do obratu pro registraci k DPH. Žalovaný nepřisvědčil argumentaci žalobce, že na věc je třeba aplikovat § 61 písm. a) zákona o DPH.
14. Pokud žalobce namítal, že nebyla naplněna podmínka přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou, této námitce soud nepřisvědčil.
15. Ze skutečností zjištěných v průběhu řízení správní orgány dovodily, že hlavní činností žalobce není deklarovaná podpora vědy a výzkumu v oblasti informačních technologií a rozvoji počítačové gramotnosti, ale poskytování služby, konkrétně poskytování internetového připojení, která je v běžných podmínkách považována za podnikání. K tomuto závěru správní orgány dospěly jednak na základě provedených výpovědí svědků (členů spolku), z nichž vyplynulo, že členové spolku se na deklarovaném cíli žalobce nijak nepodílejí a jediný důvod, pro který se stali členy žalobce, byla možnost získání internetového připojení, jednak na základě obsahu Finančního řádu, v němž je rozebráno hrazení členských příspěvků. Kromě informace, že členský příspěvek je splatný vždy do 1. dne v měsíci, žalovaný vycházel i z možnosti „předplacení“ členských příspěvků za „zvýhodněnou cenu“. Jak žalovaný správně konstatoval, možnost předplacení členských příspěvků dopředu za zvýhodněnou cenu není typickým způsobem financování neziskového subjektu, ale naopak se jedná o běžný nástroj používaný v ekonomickém prostředí v rámci konkurenčního boje mezi jednotlivými obchodními subjekty (ať už z důvodu získání nového klienta, nebo z důvodu udržení klienta pro využívání svých služeb pro delší dobu). Na základě zjištěných skutečností má soud stejně jako žalovaný za nepochybné, že žalobce uskutečňuje ekonomickou (podnikatelskou) činnost v podobě poskytování služby, konkrétně služby spočívající v poskytování internetového připojení.
16. Žalobcem poskytovaná služba, tj. poskytování internetového připojení, přitom naplňuje znaky definice „poskytnutí služby za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, jelikož existuje přímá a bezprostřední vazba mezi poskytnutím služby (internetové připojení) a obdrženým protiplněním (pravidelné poplatky), protiplnění je vyjádřitelné v penězích a úplata má subjektivní hodnotu, kterou jí přisuzují obě strany transakce. Ve stanovách žalobce je v čl. III bod 4 uvedeno, že „[č]lenství může být každému členovi pozastaveno Radou; je-li členství pozastaveno, nemá člen právo využívat produkty Spolku.“ V provozním řádu počítačové sítě cyrilek.net je pod bodem 1.3 uvedeno, že „[p]očítačová síť cyrilek.net je neveřejná datová síť. Páteří síť je majetkem občanského sdružení cyrilek.net, které tuto síť provozuje a spravuje. Každý, kdo se stane členem sdružení a platí pravidelné členské měsíční poplatky, může využívat síť cyrilek.net za následujících podmínek.“ Z uvedených podkladů obsažených ve správním spisu je zřejmé, že se jedná o službu připojení k internetu, v provozním

řádu počítačové sítě se hovoří o uživateli počítačové sítě. Tito uživatelé, pokud platí pravidelné měsíční poplatky (označené jako členské poplatky), mohou využívat počítačovou síť. Pokud je členství pozastaveno, např. z důvodu nezaplacení členských poplatků, nemá člen právo využívat produkty sdružení, v případě nezaplacení členského příspěvku tedy není členovi spolku umožněn přístup k internetu. Skutečnost, že zaplaceným platbám členů spolku odpovídalo poskytnutí internetového připojení a že právě poskytnutí přístupu k internetu bylo důvodem členství ve spolku, vyplývá i z provedených svědeckých výpovědí. (např. svědek J. I. v průběhu výsledku mj. uvedl: „*Mě z činnosti spolku zajímá pouze dodávka internetu. Na činnosti spolku jsem se nepodílel ani nepodílím.*“, svědek F. Š. sdělil: „*Abych řekl pravdu, já jsem myslel, že nám dodávají internet, že budu členem nějakého spolku, jsem netušil.*“ Tvzení žalobce, že zaplacení členského příspěvku neodpovídá povinnost žalobce poskytnout členovi přístup k internetu a že se jedná o pouhý nenárokový benefit, proto soud považuje za účelové.

17. Členové spolku poskytovali žalobci „členské příspěvky“, čímž však formální právní stav zastíral skutečný stav a lišil se od něho. Členové spolku platbou členských příspěvků předstírali (simulovali) účast ve spolku, ač fakticky členy spolku být nechtěli, a zastírali tím úkon, který ve skutečnosti chtěli (poskytnutí internetového připojení za úplatu). Pro daňové účely je dle § 8 odst. 3 daňového řádu je třeba brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu, tedy že uhrazené platby jsou platbami za poskytnutí služby (připojení k internetu). Otázka soudní vymahatelnosti uhrazených poplatků není v této souvislosti rozhodující. Stejně tak není podstatné, jaké výzvy zasílal správce daně žalobci v rámci zcela jiného řízení (v rámci řízení o dani z příjmů právnických osob).
18. Soud má tedy stejně jako žalovaný za prokázané, že měsíční platby členů spolku žalobci jsou úplatou za protiplnění ve formě poskytování internetového připojení. Ve skutečnosti se tedy nejedná o platby členských příspěvků, ale o platby za internetové připojení.
19. V další části žalobce namítal nesouhlas se závěrem žalovaného, že osvobození od daně narušuje hospodářskou soutěž ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH. Dříve než soud přistoupil k přezkoumání této žalobní námítky, zabýval se tím, zda je napadené rozhodnutí v této části schopné soudního přezkumu. Dospěl přitom k závěru, že žalovaný se ve svých úvahách dopustil pochybení, v jehož důsledku je jeho rozhodnutí zatíženo nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost. K této vadě je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti, nad rámec žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 17. 6. 2004, č. j. 1 Ads 12/2003-42, ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 As 12/2014-86, či ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).
20. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se zabýval předně tím, zda žalobce uskutečňuje ekonomickou (podnikatelskou) činnost a zda ji uskutečňuje soustavně. Jak bylo uvedeno výše, dospěl k závěru, že hlavní činností žalobce není podpora vědy a výzkumu v oblasti informačních technologií a rozvoji počítačové gramotnosti, ale poskytování služby (poskytování internetového připojení), že žalobce uskutečňuje ekonomickou (podnikatelskou) činnost, a že tuto činnost vykonává soustavně. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí uvedl, že poskytovaná služba naplňuje znaky definice „*poskytnutí služby za protiplnění*“, jelikož existuje přímá vazba mezi poskytnutím služby (připojení k internetu) a obdrženým protiplněním (částky označené jako členské příspěvky, ve skutečnosti platby za internetové připojení).
21. Další část napadeného rozhodnutí žalovaný věnoval posouzení otázky, zda žalobce jakožto osoba povinná k dani uskutečňující ekonomickou činnost naplňuje osvobození od daně dle § 61 písm. a) zákona o DPH. V této souvislosti žalovaný uvedl (viz bod 14 napadeného rozhodnutí), že osvobození od daně dle tohoto ustanovení je vázáno na naplnění dvou podmínek – subjekt musí být subjektem neziskovým, a současně osvobození nesmí narušit hospodářskou soutěž. V daném případě bylo dle názoru žalovaného nezbytné posoudit, zda je naplněna stěžejní část, tj. „*pokud*

toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž“. Žalovaný na základě vyhledávací činnosti správce daně dospěl k závěru, že žalobce uskutečňuje ekonomickou činnost, a že v této činnosti lze spatřovat činnost, která je v přímém soutěžním vztahu s ekonomickou činností uskutečňovanou jinými subjekty působícími na trhu telekomunikačních služeb (konkrétně na trhu poskytování internetového připojení), který je konkurenční, s účastí velkého počtu navzájem mezi sebou soutěžících subjektů. Žalovaný konstatoval, že žalobce tím, že nezatežoval svá plnění DPH, získal oproti běžným, komerčním poskytovatelům konkurenční výhodu, ve které odvolací orgán spatřuje porušení podmínek ukotvených v § 61 písm. a) zákona o DPH, tedy že aplikací uvedeného ustanovení dochází ze strany žalobce k narušení hospodářské soutěže.

22. Tyto úvahy žalovaného týkající se (ne)možnosti osvobození od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH nebylo možné přezkoumat, a to především pro jejich rozpornost se zbývajícími částmi napadeného rozhodnutí.
23. Podle § 61 písm. a) zákona o DPH je od daně osvobozeno poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, spolků včetně odborových organizací, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž; od daně je osvobozeno také dodání zboží těmito osobami v souvislosti s poskytnutými službami.
24. Citované ustanovení osvobozuje činnosti ve veřejném zájmu týkající se ochrany mládeže, sportovních a kulturních služeb, služeb různých organizací a spolků poskytovaných vlastním členům. Osvobození od daně se uplatní tehdy, jsou-li současně splněny dvě podmínky:
 - musí jít o protiplnění členských příspěvků pro vlastní členy subjektu, který je subjektem neziskovým, resp. který není založen nebo zřízen za účelem podnikání,
 - osvobození nenarušuje hospodářskou soutěž.
25. Již ze znění citovaného ustanovení, kdy pasáž „*pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž*“ je formulována jako vedlejší věta k větě hlavní „*od daně je osvobozeno poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku*“ je zřejmé, že při posouzení otázky, zda je možné realizované plnění osvobodit od daně podle tohoto ustanovení, je předně podstatné se zabývat tím, zda plnění představuje protiplnění členských příspěvků, a zda se jedná o neziskový subjekt. Až v případě, že podmínka uvedená výše pod první odrážkou je splněna, je namístě zkoumat naplnění druhé podmínky, a to, zda osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž. Pokud by se totiž o neziskový subjekt nebo o protiplnění členských příspěvků nejednalo, bylo by nadbytečné se zabývat otázkou, zda osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž, neboť aplikace předmětného ustanovení by byla z podstaty věci vyloučena.
26. Z toho, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že pro posouzení možnosti osvobození plnění od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH bylo v daném případě stěžejní, zda osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž, a tuto otázku zkoumal, aniž by se zabýval splněním podmínky uvedené v první odrážce, vyplývá, že první podmínku měl zřejmě za splněnou. Jak vyplývá ze zbývajících částí napadeného rozhodnutí, žalovaný dospěl k závěru, že hlavní činnost spolku spočívá v uskutečňování podnikatelské činnosti (poskytování internetového připojení), nikoli v činnosti neziskové, a že platby označované jako členské příspěvky ve skutečnosti bylo nutné posuzovat jako protiplnění za poskytované služby. Soud je toho názoru, že v tomto směru je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné a v této části napadeného rozhodnutí jsou v podstatě zpochybňovány závěry, které žalovaný vyslovil v předcházejících pasážích. Není totiž možné na jedné straně konstatovat, že obdržené platby označené jako členské příspěvky nelze považovat za členské příspěvky, ale za platby za internetové připojení v rámci převažující podnikatelské činnosti, a na druhé straně posuzovat realizované plnění (poskytování internetového připojení) jako protiplnění členských příspěvků neziskového subjektu ve smyslu § 61 písm. a) zákona o

DPH. Takovéto závěry nejsou navzájem kompatibilní. Z toho, že se žalovaný zabýval otázkou narušení hospodářské soutěže, dal žalobci najevo (a podle obsahu to tak žalobce i pochopil), že právě tato skutečnost byla pro posouzení věci rozhodující, a že v případě, že by osvobození od daně hospodářskou soutěž nenarušovalo, jednalo by se o plnění osvobozené od daně. Takový výklad však s ohledem na znění § 61 písm. a) zákona o DPH není možný.

27. V souvislosti s posouzením možnosti osvobození od daně podle § 61 písm. a) zákona o DPH byly správní orgány povinny si předně vyjasnit otázku, zda žalobce je či není možné považovat za neziskový subjekt. Z té části rozhodnutí, v níž se žalovaný zabýval charakterem činnosti žalobce, resp. tím, zda žalobce uskutečňuje ekonomickou (podnikatelskou) činnost, vyplývá, že hlavním předmětem jeho činnosti je podnikatelská činnost, současně však žalovaný uvedl, že „na základě posouzení všech výše uvedených skutečností dospěl k závěru, že odvolatel uskutečňuje ekonomickou (podnikatelskou) činnost v podobě poskytování služby, konkrétně služby spočívající v poskytování internetového připojení a nikoliv činnost čistě neziskovou sloužící k rozvoji všeobecné vzdělanosti“ (pozn.: zvýraznění doplnil KS v Brně). Není tedy zřejmé, zda žalovaný považoval žalobce za čistě podnikatelský subjekt, nebo za subjekt neziskový, s částí činnosti vykonávanou za účelem zisku. Rovněž je nutné si ujasnit, zda platby označené jako členské příspěvky lze či nelze považovat za členské příspěvky, resp. zda plnění realizované žalobcem (poskytování internetového připojení) lze považovat za protiplnění členských příspěvků.
28. Pokud by správní orgány dospěly k závěru, že se o neziskový subjekt, resp. o členské příspěvky nejedná, a plnění realizované žalobcem tudíž není možné považovat za protiplnění členských příspěvků neziskového subjektu, nebyla by splněna základní podmínka pro osvobození od daně ve smyslu § 61 písm. a) zákona o DPH, a aplikace tohoto ustanovení by byla vyloučena. Až v případě, že by správní orgány dospěly k závěru, že žalobce je neziskovým subjektem, a že realizované plnění je protiplněním členských příspěvků, bylo by na místě přistoupit k posouzení další podmínky, a to otázky, zda osvobození od daně naruší hospodářskou soutěž či nikoliv. Pojem „narušení hospodářské soutěže“ není v daňových zákonech blíže vymezen. Od správce daně se tedy očekává, že v konkrétní věci provede podrobnou analýzu činnosti daňového subjektu tak, aby srovnáním s činností ostatních subjektů pohybujících se na témže trhu mohlo být postaveno najisto, zda osvobozením od daně dochází k narušení hospodářské soutěže.
29. Vzhledem k tomu, že z obsahu napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak byly shora uvedené otázky (zda se jedná o neziskový subjekt a zda plnění realizované žalobcem bylo protiplněním členských příspěvků) žalovaným posouzeny, ačkoliv tyto byly pro posouzení možnosti aplikace § 61 písm. a) zákona o DPH na projednávanou věc stěžejní, rozhodnutí lze v tomto smyslu považovat za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Z uvedeného důvodu soud nepodrobil rozhodnutí přezkumu z hlediska žalobní námitky týkající se narušení hospodářské soutěže, jelikož posouzení této otázky považuje v této fázi za předčasné.
30. Nad rámec uvedeného soud musí přisvědčit žalobci v tom, že na posouzení možnosti osvobození od daně dle § 61 písm. a) zákona o DPH nemůže mít žádný vliv skutečnost, že žalobce po vydání prvostupňového rozhodnutí podal chybějící daňová přiznání k DPH, resp. odvedl daň. Pokud žalobce na základě vydaného prvostupňového rozhodnutí o registraci k DPH (které nemělo odkladný účinek) podal daňová přiznání k DPH a odvedl příslušnou daň, lze tento postup považovat za jednání, kterým se žalobce mohl chtít vyhnout možnému nárůstu daňového dluhu v budoucnu. V žádném případě však toto jednání nelze považovat za uznání pravdivosti závěrů žalovaného, resp. za prokázání závěru, že se jedná o plnění, která jsou dle zákona o DPH považována za plnění zdanitelná, tedy započitatelná do obrátu ve smyslu zákona o DPH.

V. Závěr a náklady řízení

31. Krajský soud v Brně tak z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost zrušil [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení

(§ 78 odst. 4 s. ř. s.); v dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

32. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
33. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika) a tři režijní paušály, a to ve výši $3 \times 3\,100$ Kč a 3×300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 10 200 Kč. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 142 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 25. dubna 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu