



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci

Žalobce : **NOVÁ AMERIKA, spol. s r. o.**, IČ 600 67 951
sídlem náměstí Míru 460, 378 81 Slavonice,
zastoupeného Mgr. Ing. Miloslavem Hejretem, daňovým poradcem
sídlem Pod Lesem 208, 252 64 Úholičky

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

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 13. 10. 2016, č. j. 44905/16/5300-22444-711887,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 10. 2016, č. j. 44905/16/5300-22444-711887 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 9.800 Kč ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet daňového poradce.

Odůvodnění :

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

1. Žalobce podal dne 16. 12. 2016 ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“) žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2016, č.j. 44905/16/5300-22444-711887 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla k odvolání žalobce potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště Jindřichův Hradec ze dne 17. 3. 2016 č.j. 506942/16/2204-50524-305503, kterým byla žalobci za zdaňovací období měsíc prosinec roku 2012 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 438.092 Kč a vyčísleno penále ve výši 87.618 Kč, a dále rozhodnutí ze dne 17. 3. 2016 č.j. 506978/16/2204-50524-305503, kterým byla žalobci za zdaňovací období měsíc prosinec roku 2013 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 286.377 Kč a vyčísleno penále ve výši 57.275 Kč.
2. Žalobce žalobou napadl rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů, kterými byl dle jeho názoru zkrácen na svých právech, neboť daňové orgány postupovaly v rozporu se zákonem, komunitárním právem i judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).
3. Žalobce se neztotožnil s posouzením daňových orgánů, které na zdanitelné plnění uskutečněné mezi žalobcem a občanským sdružením Nová Amerika Country Club o. s. (dále též „OS Country Club“) uplatnily základní sazbu DPH podle § 47 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a to namísto žalobcem použité snížené sazby, která byla žalobcem uplatněna, neboť se dle jeho názoru jedná o plnění uvedené v Příloze 2 k zákonu o dani z přidané hodnoty – Poskytnutí oprávnění vstupu na sportovní události; použití krytých i nekrytých sportovních zařízení ke sportovním činnostem.
4. Žalobce je provozovatelem golfového hřiště, které pronajímal jednotlivcům a na základě smlouvy uzavřené s OS Country Club, také členům tohoto Country Clubu. Jedná se tedy o službu neosvobozenou od daně. Žalobcem poskytnuté plnění však splňuje podmínky plnění uvedené v Příloze 2 k zákonu o dani z přidané hodnoty – Poskytnutí oprávnění vstupu na sportovní události; použití krytých i nekrytých sportovních zařízení ke sportovním činnostem. Žalobce v této souvislosti zmínil stanovisko generálního advokáta ze dne 14. 6. 2016 ve věci P. B. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství (C – 432/15), který se vyjádřil k termínu oprávnění k užívání sportovních zařízení, k němuž konstatoval, že využívání sportovních zařízení zahrnuje činnosti, které striktně souvisí s provozováním sportu jednotlivci, účelem je podpořit jednotlivce v provozování tělesné činnosti. K tomuto závěru žalobce konstatoval, že pod pojem jednotlivci nelze zařadit pouze jednotlivé osoby, nýbrž i osoby právnické umožňující svým členům využívat golfové hřiště. Tento závěr žalobce podložil odkazem na rozsudek SDEU ve věci Canterbury Hockey Club and Canterbury Ladies Hockey Club v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (C – 253/07), v němž soud dospěl k závěru, že v případě osvobození nelze rozlišovat z principu neutrality osoby provozující sport dle jejich organizační struktury. Pro posouzení, zda je poskytování služeb osvobozeno, není rozhodná totožnost subjektu ani právní forma, v jejímž rámci subjekt dané služby přijímá. Pokud toto platí pro případy osvobození od daně, musí to platit též pro subjekty přijímající plnění se sníženou sazbou daně uvedené v Příloze 2.

5. Předmětem zdanění je v daném případě pronájem golfového hřiště. Žalobce za účelem rozlišení nájmu a poskytnutím možnosti sportovat zmínil rozsudek SDEU ve věci Stockholm Lindöpark (C – 150/99), z něhož vyplývá, že krátkodobé využívání sportovního zařízení k tělovýchovným a sportovním aktivitám je širší službou než nájem. Pod pojem nájem lze zahrnout poskytnutí sportoviště patřící výlučněmu vlastníku na delší dobu sportovnímu klubu za úplatu, naopak užívání bazénu jednotlivcem nájem nepředstavuje. Pokud si osoba zaplatila užívání hřiště po stanovenou dobu např. pro účely zorganizování turnaje s právem vybírat vstupné, jedná se o nájem, naopak pokud jde o příležitostného golfistu, který si přišel zahrát, pak nájem uplatnit nelze, jedná se o poskytnutí příležitosti zahrát si golf, nikoliv příležitost zabrat hřiště. Dle žalobce tak není sporu o tom, že golfové hřiště je prostředkem k provozování sportu a spadá do uvedené kategorie dle Přílohy 2, u něhož se uplatní snížená daň.
6. Žalobce namítá nesprávné hodnocení žalovaného, který vychází pouze z obsahu Smlouvy o nájmu uzavřené mezi žalobcem a OS Country Club, a to aniž by vycházel z faktického stavu věci, ze kterého je zřejmé, že OS Country Club nevyvíjí žádnou jinou činnost vztahující se ke golfovému hřišti, než že toto hřiště ponechává k využití svým členům. Žalovaný nesprávně v rámci hodnocení důkazů spojuje jednotlivé skutečnosti týkající se občanského sdružení se skutečnostmi týkajícími se žalobce. Samotný účel členských příspěvků poskytovaných občanskému sdružení není pro danou věc relevantní. V daném případě je nerozhodné, zda je golfové hřiště užíváno jednotlivci nebo členy občanského sdružení. V této souvislosti žalobce namítl nesprávný postup žalovaného, který nepostupoval podle § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého má povinnost hodnotit každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný nevycházel z faktického stavu věci.
7. Ze všech uvedených důvodů navrhl žalobce napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.
8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí a v podrobnostech odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. K meritu projednávané věci žalovaný uvedl, že v případě žalobce nelze aplikovat sníženou sazbu daně podle § 47 odst. 4 zákona o daně z přidané hodnoty, neboť nebyly splněny podmínky podle bodu 93.11 a 93.12 Přílohy č. 2 tohoto zákona - Poskytnutí oprávnění vstupu na sportovní události; použití krytých i nekrytých sportovních zařízení ke sportovním činnostem. Toto své stanovisko žalovaný zdůvodnil odkazem na obsah Smlouvy o nájmu uzavřené mezi žalobcem a OS Country Club a s ohledem na účel vybraných členských příspěvků tohoto klubu, kterými měl být uhrazen nájem hřiště. Žalovaný přihlédl také ke skutečnosti, že golfové hřiště bylo využíváno také jinými osobami než pouze členy OS Country Clubu. Žalobcem poskytované služby nespočívaly pouze v poskytování plnění spočívajícího v podpoře sportovních aktivit u jednotlivců, nýbrž v poskytování práva OS Country Clubu využívat celé hřiště. Právo využívat golfové hřiště nebylo omezeno pouze na členy tohoto klubu, nýbrž bylo poskytováno široké veřejnosti. K tomuto žalovaný poukázal na závěry generálního advokáta ve věci C – 432/15, ze kterého vyplývá, že sníženou daň lze aplikovat pouze v případě podpory jednotlivců v provozování aktivit. Žalobcem poukazovaný judikát SDEU ve věci C – 253/07 je pro danou věc irelevantní, neboť se jedná o osvobození nájmu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

sportoviště, přičemž v daném případě se nejedná o nájem podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, což nerozporoval ani žalobce.

9. Za lichou byla žalovaným označena také námitka žalobce týkající se nesprávného hodnocení důkazů. Žalovaný uvedl, že žalobce měl v průběhu celého daňového řízení možnost prokázat jím tvrzený charakter smluvního vztahu s OS Country Club, ten však předložil pouze Smlouvu o nájmu, která je navíc na obou stranách za účastníka podepsána jednou osobou, která je v případě žalobce jednatelem a v případě OS Country Club prezidentem. Žalovaný při hodnocení důkazů vycházel z všestranného a logického hodnocení důkazů a přihlédl též ke všem zjištěním učiněným v průběhu daňové kontroly. Z těchto zjištění nevyplývalo, že by žalobcem poskytované plnění pro OS Country Club bylo možné podřadit pod případy dle Přílohy 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Daňovými orgány byly správně vyhodnoceny žalobcem poskytnuté služby, jako poskytnutí práva k používání pozemků, které podle § 47 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty podléhá základní sazbě daně, což odpovídá preambuli uzavřené nájemní smlouvy.
10. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na svých závěrech učiněných v žalobě. Ke Smlouvě o nájmu žalobce dále uvedl, že členům OS Country Club bylo poskytnuto pouze právo hrát na jeho hřišti golf, jiné plnění poskytnuto touto smlouvou nebylo. Všechny činnosti spojené s provozem a správou golfového hřiště byly ponechány žalobci. Vstup na hřiště se řídí provozním řádem vydaným žalobcem a sportovat lze pouze v době určené žalobcem. Pojem pronájem nemovitého majetku je dle žalobce nutné osvětlit na základě judikatury SDEU [rozsudek ve věci Macdonald Resorts Ltd v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (C – 270/09)], ze které plyne, že při posouzení, zda smlouva splňuje atributy nájemní smlouvy, je nutné přihlídnout ke všem znakům daného plnění, jakož i k okolnostem, za kterých probíhá. Rozhodujícím prvkem je objektivní povaha tohoto plnění. V daném případě dle žalobce nebyly splněny podmínky nájmu. V řízení nebylo prokázáno, že by OS Country Club využíval hřiště jiným způsobem, než k hraní golfu. Smlouvou bylo členům sdružení umožněno sportovat. Pokud žalovaný měl pochybnost o tom, že se skutečně jednalo pouze o možnost provozovat na hřišti golf, měl toto prověřit. Skutečnost, že jedna osoba jedná za obě smluvní strany, nepředstavuje disimulovaný úkon, když každá strana smluvního vztahu má svůj zájem.
11. Z daňového spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti:
12. Daňovým přiznáním k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc prosinec 2012 žalobce na řádce č. 50 uvedl částku 3.000.000 Kč. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 uvedl žalobce na řádce č. 50 částku 3.000.000 Kč a v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014 uvedl žalobce na řádce č. 50 částku 3.500.000 Kč. Uvedené částky odpovídají úhradám učiněným ze strany OS Country Club na základě Smlouvy o nájmu se žalobcem, jejímž předmětem je podnájem golfového hřiště, jehož je žalobce nájemcem. Žalobce tak daňovými přiznáními uplatnil na jím poskytovanou službu úplné osvobození od daně.
13. Spolu s daňovými přiznáními byla žalobcem předložena Smlouva o nájmu nebytových prostor uzavřená dle zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Stranami tohoto kontraktu byly žalobce (v zastoupení jednatele p. S.F.) jako nájemce a OS

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

Country Club (jednající prezidentem sdružení, p. S.F.) jako podnájemce. Preambule této smlouvy obsahuje prohlášení nájemce, který pronajímané prostory využívá na základě nájemní smlouvy a je oprávněn je dále pronajímat. Nájemce tímto ujednáním zřídil pro podnájemce právo používat pozemky sloužící jako golfové hřiště, které jsou určeny k provozování golfové hry. Předmětem nájmu nejsou prostory „driving range“ – veřejné tréninkové zázemí. Tyto pozemky byli podnájemce a jeho zákazníci oprávněni užívat spolu s nájemcem a vzájemně si neměli bránit v užívání. Předmětem nájmu byly určeny veškeré prostory určené k provozování golfové hry. Podnájemce se dále zavázal za užívání předmětu podnájmu platit podnájemné ve výši 3.000.000 Kč ročně. Služby související s výkonem nájmu nejsou předmětem smlouvy (elektřina, plyn, odpad, telefon, internet apod.). Z dalšího ujednání smlouvy se dále podává, že podnájemce nebyl oprávněn užívat jiné části objektu, než předmět podnájmu a společné prostory objektu určené pro přístup k předmětu podnájmu. Podnájem byl sjednán na dobu neurčitou od 1. 1. 2012.

14. Dne 11. 6. 2014 proběhlo ústní jednání před správcem daně, v jehož rámci žalobce, prostřednictvím svého jednatele S.F., uvedl, že pronajímá jednotlivým zájemcům o hraní golfu své golfové hřiště, které je zároveň pronajímáno OS Country Clubu. Toto občanské sdružení slouží pouze ke sdružování členů klubu, vlastní činnost nevyvíjí, vybírá pouze poplatky od členů, ze kterých vyplácí nájemné za hřiště. Toto nájemné činí ročně 3 až 3,5 milionů Kč, DPH není uplatňována.
15. Dne 12. 5. 2015 proběhlo před správcem daně ústní jednání, jehož předmětem bylo mimo jiné objasnění údajů uváděných v dodatečných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012 a prosinec 2013. Jednatel žalobce v rámci tohoto ústního jednání potvrdil, že společnost žalobce umožňovala užívat golfové hřiště za úplaty též jiným osobám než jen OS Country Club. Správce daně tímto ústním jednáním následně zahájil kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2012, prosinec roku 2013 a prosinec roku 2014 se zaměřením na plnění poskytovaná občanskému sdružení Country Club.
16. Výzvou správce daně ze dne 8. 6. 2015 byl žalobce dle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzván k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Žalobce měl konkrétně prokázat správnost a úplnost údajů o uskutečněných plněních uvedených v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012, prosinec 2013 a prosinec 2014. Z obsahu výzvy vyplývá, že správce daně pojal pochybnosti týkající se podnájmu golfového hřiště, který nesplňuje znaky nájmu tak, jak je stanovuje judikatura SDEU, podle které se musí jednat o výlučné užívání nemovitého majetku nájemcem. V případě podnájemce OS Country Clubu však bylo stanoveno, že golfové hřiště bude kromě tohoto podnájemce užíváno také dalšími osobami. V daném případě tedy dle správce daně nebyly splněny podmínky nájmu a vznikly tak pochybnosti o správnosti žalobcem uplatněných údajů v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012, prosinec 2013 a prosinec 2014.
17. V reakci na uvedenou výzvu správce daně žalobce zaslal dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012, prosinec 2013 a prosinec, v nichž plnění pro OS Country Club přesunul z řádku 50 (plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně) na řádek 2 (plnění podléhající snížené sazbě daně). Žalobce k těmto Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

dodatečným přiznáním uvedl, že došlo k chybnému vyhodnocení poskytnutí sportovních služeb jako osvobozeného plnění. Žalobce tak dodatečnými daňovými přiznáními uplatnil na jím poskytovanou službu sníženou sazbu daně.

18. Na základě uvedených dodatečným daňových přiznání byla správce daně řízení zahájena podáním těchto dodatečných daňových přiznání zastavena, neboť dle § 106 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 141 odst. 6 daňového řádu se jedná o nepřijatelná podání.
19. Dne 8. 10. 2015 vydal správce daně Kontrolní zjištění vzešlé z daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012, prosinec 2013 a prosinec 2014. Správce daně v souladu s § 141 odst. 7 daňového řádu využil údaje uvedené v dodatečných daňových přiznáních žalobce k doměření daně. Uvedenými přiznáními žalobce potvrdil, že ve zdaňovacím období prosinec 2012 a prosinec 2013 uskutečnil zdanitelná plnění, za která vždy obdržel úhradu ve výši 3.000.000 Kč. U těchto zdanitelných plnění však správce daně dospěl k závěru, že byla ze strany žalobce nesprávně uplatněná snížená sazba daně. Ze Smlouvy o nájmu vyplývá, že žalobce pro podnájemce zřídil pouze právo používat pozemky sloužící jako golfové hřiště, když žádné sportovní služby na základě této smlouvy žalobce neposkytoval. Poskytnutí práva používat pozemky nesplňuje podmínky pro uplatnění snížené sazby daně podle Přílohy 2 zákona o dani z přidané hodnoty, jak uplatnil žalobce. Žádná osvobozená plnění ve zdaňovacím období prosinec 2012 a prosinec 2013 v případě žalobce uskutečněna nebyla a sníženou daň z výše uvedených důvodů v daném případě uplatnit rovněž nelze. Ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014 byl za toto zdaňovací období správce daně vydán platební výměr, který nabyl právní moci 8. 7. 2015 a daňová kontrola za toto zdaňovací období byla ukončena.
20. Žalobce ve vyjádření k výše uvedenému kontrolnímu zjištění sdělil pouze argumenty týkající se stížností na jednání úředních osob, přičemž obsahem tohoto podání nejsou žádné námitky týkající se předmětu kontrolního zjištění.
21. Dne 16. 3. 2016 bylo k žádosti žalobce opětovně provedeno ústní jednání k projednání zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012 a prosinec 2013. V rámci tohoto ústního jednání správce daně setrval na závěrech učiněných v rámci kontrolního zjištění. Zástupce žalobce během tohoto ústního jednání uvedl, že člen statutárního orgánu žalobce nebyl při zahájení kontroly řádně poučen a byla porušena základní práva občanů EU. Dále zástupce žalobce vyjádřil nesouhlas s právní kvalifikací správce daně.
22. Závěry kontrolního zjištění byly promítnuty i do Zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty ze dne 16. 3. 2016 č.j. 428301/16/2205-60563-303417. Nad rámec bylo správce daně konstatováno, že žalobce na základě smlouvy mezi ním a OS Country Club zřídil pro členy OS Country Club právo používání pozemků sloužících jako golfové hřiště. Toto právo samo o sobě není poskytováním sportovní služby. V tomto případě je zdanitelné plnění uskutečněno i za situace, kdy by toto právo nebylo členy OS Country Club konzumováno.
23. Dodatečným platebním výměrem správce daně ze dne 17. 3. 2016 č.j. 506942/16/2204-50524-305503 byla žalobci za zdaňovací období měsíc prosinec roku 2012 doměřena daň

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

z přidané hodnoty ve výši 438.092 Kč a vyčísleno penále ve výši 87.618 Kč. Dodatečným platebním výměrem správce daně ze dne 17. 3. 2016 č.j. 506978/16/2204-50524-305503 byla žalobci za zdaňovací období měsíc prosinec roku 2013 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 286.377 Kč a vyčísleno penále ve výši 57.275 Kč.

24. Proti uvedeným platebním výměrům byla žalobcem dne 26. 4. 2016 podána odvolání. Žalobce těmito odvoláními rozporuje postup správce daně, žalobce jako občan jiného členského státu EU nebyl při zahájení daňové kontroly poučen o svém právu využít tlumočníka. Žalobce dále rozporuje závěry správce daně, podle kterých posoudil možnost užívat sportovní zařízení nesprávně, a to jako právo se základní sazbou daně. Pro toto posouzení však správce daně neměl žádné důkazy.
25. Odvolání žalobce byla žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 13. 10. 2016, č.j. 44905/16/5300-22444-711887 zamítnuta a dodatečné platební výměry potvrzeny. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí nejprve konstatoval správný procesní postup správce daně, a to v souvislosti s žalobcem namítaným právem jednatele žalobce coby člena jiného členského státu EU na tlumočníka. Žalovaný dospěl k závěru, že z průběhu ústního jednání vyplynulo, že jednatel žalobce projednávaným záležitostí rozuměl. Z notářského zápisu, jenž je součástí sbírky listin v obchodním rejstříku, vyplývá, že jednatel žalobce, který je občanem Rakouské republiky a bydlí v ČR, rozumí česky a česky také hovoří. Doměřovací řízení bylo vedeno v souladu se zákonem. K hmotněprávnímu posouzení věci žalovaný uvedl, že v daném případě nebyly s ohledem na judikaturu SDEU a s ohledem na obsah nájemní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a OS Country Club splněny podmínky obsažené v Příloze 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Oprávnění k využívání sportovních zařízení je dle judikatury SDEU nutné vykládat restriktivně. Služby poskytované žalobcem představují poskytnutí práva používat pozemky, které dle § 47 zákona o dani z přidané hodnoty podléhá základní sazbě daně. Žalobce v daném případě neposkytoval plnění spočívající v podpoře sportovních aktivit u jednotlivců, nýbrž poskytoval OS Country Club právo využívat golfové hřiště. Možnost využívat toto hřiště nebyla vázána na členství v OS Country Clubu, když hřiště bylo současně žalobcem pronajímáno také jednotlivcům. Činnost žalobce tak není činností podporující jednotlivce v provozování sportovních aktivit.
26. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [[§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].
27. Krajský soud rozhodl při jednání dne 17. 1. 2018 v nepřítomnosti žalobce i jeho zástupce. Žalovaný při jednání setrval na svých stanoviscích.
28. Žaloba je důvodná.
29. V nyní projednávané věci proti sobě stojí dva protichůdné názory, a to názor žalobce, podle kterého jím uplatněné zdanitelné plnění spadá do uvedené kategorie dle Přílohy 2, u něhož se uplatní snížená daň, a názor žalovaného, podle kterého jím uplatněné zdanitelné plnění podléhá základní sazbě daně.

30. Předmětem tohoto soudního řízení je otázka, zda služby poskytované žalobcem občanskému sdružení Country Club byly daňovými orgány správně kvalifikovány jako služby podléhající základní sazbě daně.
31. Ze skutkového stavu, který byl objektivizován správcem daně provedeným dokazováním, bylo zjištěno, že žalobce je nájemcem a provozovatelem hotelu a golfového hřiště, které dále na základě Smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 1. 1. 2012 pronajímá podnájemci, OS Country Club. Z úvodního ujednání smlouvy bylo zjištěno, že žalobce podnájemci výslovně „*zřídil právo používat pozemky sloužící jako golfové hřiště a určené k provozování golfové hry*“. Podnájemce je na základě této smlouvy oprávněn užívat veškeré prostory určené k provozování golfové hry, které jsou ve smlouvě blíže specifikované jako Bohemian Garden, Maple Hills a Woodland. Tyto pozemky je podnájemce a jeho zákazníci oprávněn užívat spolu se žalobcem a vzájemně si nebránit v užívání. Nájemné bylo pro rozhodná zdaňovací období stanoveno ve výši 3.000.000 Kč ročně.
32. Předmětem sporu je věc spadající do doby po vstupu České republiky do Evropské unie. Členstvím České republiky v Evropské unii došlo k přistoupení též k jejímu společnému systému daně z přidané hodnoty, který je právně regulován a harmonizován na úrovni práva Evropského společenství. S ohledem na skutečnost, že se jedná o interpretaci práva v oblasti právní úpravy, jejíž vznik, působení a účel je bezprostředně navázán na komunitární právo, je nutno v případě interpretace českého zákona o dani z přidané hodnoty vycházet z principu eurokonformního výkladu příslušných ustanovení a aplikace nepřímého účinku „Šesté směrnice Rady 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 (77/388/EHS)“, která byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“).
33. Snížené sazby jsou Směrnicí upraveny čl. 98, podle jehož bodu 2 se snížené sazby uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III. Snížené sazby se neuplatňují v případě elektronicky poskytovaných služeb. V projednávané věci je relevantní bod 14) přílohy III, kde se snížená daň vztahuje na oprávnění využívat sportovní zařízení.
34. Sazby daně u zdanitelného plnění jsou upraveny v § 47 zákona o dani z přidané hodnoty. V rozhodném zdaňovacím období prosinec 2012 dosahovala základní sazba daně 20 % a snížená sazba daně 14 %, v rozhodném zdaňovacím období prosinec 2013 dosahovala základní sazba daně 21 % a snížená sazba daně 15 %.
35. Podle ust. § 47 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že u služeb se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. Snížená sazba daně se uplatní u služeb uvedených v příloze č. 2 tohoto zákona. V daném případě je relevantní bod 93.11 a 93.12 – Poskytnutí oprávnění vstupu na sportovní události; použití krytých i nekrytých sportovních zařízení ke sportovním činnostem.
36. Z žalobou napadeného rozhodnutí jakož i z rozhodnutí správce daně vyplývá, že své závěry vyslovily také na základě stanoviska generálního advokáta učiněného ve věci Odvolacího finančního ředitelství proti P.B., C-432/15. V této věci generální advokát Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

vyslovil názor, podle kterého: „*Pojem využívání sportovních zařízení zahrnuje činnosti, které souvisí striktně s provozováním sportu jednotlivci. Využívání zařízení je tedy prostředkem k tomu, aby jednotlivci mohli sport provozovat. Cílem bodu 14 Přílohy III je podpora provozování sportovních aktivit širokými vrstvami obyvatelstva ... Účelem je podpořit jednotlivce v provozování těch forem tělesné činnosti, které at' již prostřednictvím organizované účasti či nikoli přispívají k projevení či zdokonalení tělesné a psychické kondice, rozvoji společenských vztahů či dosažení výsledků v soutěžích*“.

37. Správní orgány z uvedených závěrů generálního advokáta dovodily, že v daném případě není naplněna podmínka umožnění výkonu sportovních aktivit jednotlivcem.
38. Své závěry daňové orgány opřely rovněž o obsah nájemní smlouvy, podle kterého žalobce podnájemci poskytuje právo používat pozemky, tedy právo využívat golfové hřiště a neposkytuje plnění spočívající v podpoře sportovních aktivit u jednotlivců.
39. Krajský soud se s uvedenými závěry správních orgánů neztotožnil.
40. V prvé řadě se krajský soud zabýval smluvním ujednáním mezi žalobcem a OS Country Club. Ze smlouvy, která byla smluvními stranami označena jako Smlouva o nájmu nebytových prostor, vyplývá, že jejím předmětem je užívání golfového hřiště a společných prostor zajišťujících vstup na sportoviště. Toto užívání bylo sjednáno na dobu neurčitou za úplaty s tím, že kromě členů Country Clubu bylo oprávnění využívat golfové hřiště dáno také každému jinému člověku, který si přijde zahrát golf. Toto bylo potvrzeno i jednatelem žalobce v rámci ústního jednání před správcem daně.
41. Jak plyne z ust. § 56a zákona o dani z přidané hodnoty, je nájem nemovité věci s výjimkou krátkodobého nájmu nemovité věci, nájmu prostor a míst k parkování vozidel, nájmu bezpečnostních schránek a nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení, osvobozen od daně.
42. Definice pojmu „nájem nemovitosti“ byla předmětem rozhodnutí ve věci Stichting Goed Wonen (C-326/99). SDEU, kde byla znovu zopakována důležitá zásada, kterou je přednost komunitární definice nájmu před soukromoprávními definicemi jednotlivých členských států. Proto plátce, který hledá vymezení tohoto pojmu, nemůže použít občanský zákoník nebo jiný předpis, ale vždy jen Směrnici.
43. Článek 13 část B písm. b) Směrnice pojem, „nájem nemovitého majetku“ nedefinuje ani neodkazuje na jeho vymezení v jiných právních předpisech členských států, proto je nutné při výkladu tohoto pojmu zohlednit judikaturu SDEU, který tento pojem definoval tak, že „*pronajímatel převede na nájemce za úplaty na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva*“.
44. Rozsudek SDEU ve věci Temco Europe C-284/03 k základním podmínkám smluvního nájemního vztahu blíže uvádí, že: „*Nájem nemovitosti se vyznačuje převedením oprávnění vlastníka, kromě oprávnění nakládat s věcí, a z toho plynoucím oprávněním nájemce vyloučit z užívání věci veškeré ostatní osoby včetně samotného vlastníka. Výlučná držba však není* Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

synonymem držby jediného subjektu, neboť ji může vykonávat i více subjektů společně prostřednictvím jedné či více smluv. Rozhodujícím kritériem je monopol nájemců vůči všem ostatním osobám, jimž mohou zakázat používání pronajaté věci.“

45. Pokud tedy obsahem smlouvy uzavřené mezi žalobcem a OS Country Club je právo užívat předmětné prostory golfového hřiště jednak podnájemcem a jednak nájemcem samotným, nelze hovořit o nájmu. Tím spíše za situace, kdy žalobce v rámci ústního jednání před správcem daně uvedl, že ze strany nájemce jsou golfová hřiště užívána tím způsobem, že hřiště poskytuje kromě podnájemce ještě třetím osobám.
46. V nyní projednávané věci nebyla splněna podmínka, podle které by měl nájemce (v daném případě podnájemce) právo vyloučit jakoukoliv další osobu z výkonu svého práva vztahujícího se k užívání nemovitosti způsobem, jako by byl vlastník. Nesplnění této podmínky vyplývá z obsahu dané smlouvy, podle které předmětné prostory golfového hřiště mohou, kromě podnájemce, využívat i další zájemci o hru. O skutečnosti, že se nejednalo o nájem, svědčí také to, že v daném případě nešlo o pouhé pasivní přenechání nemovité věci podnájemci. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007 č.j. 9Afs 5/2007 – 70) Ze samotného charakteru provozu golfového hřiště i z ujednání obsaženého ve smlouvě vyplývá, že provoz, jakož i servis a údržba golfového hřiště, je na straně žalobce, který tyto služby spojené s provozem golfového hřiště zajišťuje.
47. V případě žalobce se proto nejednalo o nájem nemovité věci, který by byl osvobozen od daně. Tento závěr nebyl rozporován ani žalobcem, jak vyplývá z průběhu daňového řízení i z obsahu žaloby.
48. Otázkou tak nadále zůstává, zda je činnost žalobce službou, na kterou se vztahuje snížená sazba daně podle § 47 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s bodem 93.11 a 93.12 přílohy č. 2.
49. Z rozhodnutí SDEU učiněného ve věci Stockholm Lindöpark (C-150/99) vyplývá, že snížená daňová sazba se uplatní v případě provozování sportovního zařízení, které umožňuje zákazníkům jeho krátkodobé využití k tělovýchovným či sportovním aktivitám. Soud v této věci dále dovodil, že za nájemní vztah lze považovat situaci, kdy si osoba zaplatila výlučné užívání hřiště po stanovenou dobu, za účelem zorganizování turnaje nebo sportovního utkání s právem vybírat vstupné od hráčů či diváků. Vůči příležitostnému golfistovi či skupině golfistů, kteří si přišli zahrát, takový postup aplikovat nelze.
50. Nejvyšší správní soud v rámci již shora zmiňovaného rozhodnutí ze dne 22. 3. 2007 č.j. 9Afs 5/2007 – 70 k dané problematice uvedl, že na služby spojené se sportem a tělesnou výchovou musí být pohlíženo, v míře jak je to možné, jako na jeden celek. Podle ustálené judikatury pro účely určení podstaty zdanitelného plnění musí být vzaty v úvahu veškeré okolnosti, za kterých se plnění uskutečňuje, za účelem identifikování jeho charakteristických rysů.
51. Účelem snížené sazby daně v daném případě je zvýhodnit poskytovatele služby, který poskytuje oprávnění využívat sportovní zařízení ke sportovním činnostem. Tento Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

poskytovatel totiž umožňuje široké veřejnosti provozovat sportovní aktivity a rozvíjet tak vlastní fyzickou i psychickou kondici a případně také rozvíjet společenské vztahy či se připravovat na soutěžní výkony.

52. Žalobce v projednávané věci poskytuje k užívání golfová hřiště, která mohou být veřejností využívána k hraní golfu. Jak již bylo uvedeno shora, žalobce v rámci této své činnosti nejen že pasivně poskytuje využití pozemků upravených podle golfových pravidel, ale také zajišťuje údržbu a servis s hraním golfu spojené, tedy např. údržbu trávníků včetně herního zařízení v podobě golfových jamek. Žalobce tudíž komplexně poskytuje služby týkající se hraní golfu, a to především údržbu golfových hřišť.
53. Z obsahu smluvního ujednání mezi žalobcem a OS Country Club, bez ohledu na to, o jaký typ smlouvy se jedná, je zřejmá vůle stran, podle které podnámec žalobce má zájem o hru golfu a žalobce má zájem mu tuto hru na svých sportovištích umožnit.
54. Z ujednání obsaženého ve smlouvě je tak zcela zřejmé, že jediným účelem této smlouvy je zajistit členům OS Country Club možnost hrát golf na golfových hřištích, kterých je žalobce nájemcem a která pro účely této hry udržuje.
55. Krajský soud proto dospěl k jednoznačnému závěru, že činnost žalobce představuje ve vztahu k občanskému sdružení Country Club službu spočívající v poskytování oprávnění využívat sportovní zařízení ke sportovním činnostem. Nic na tom nemůže změnit ani skutečnost, že je tato služba poskytována občanskému sdružení. V daném případě je nutno zohlednit, komu je služba určena a kdo z ní má skutečně prospěch. V daném případě je to občanské sdružení, komu sice formálně náleží oprávnění využívat golfová hřiště, skutečný prospěch však z tohoto smluvního vztahu mají členové tohoto sdružení, tedy jednotliví hráči, kteří mohou golfová hřiště na základě svého členství v občanském sdružení využívat. Krajský soud nevidí důvod, proč by měly být činěny rozdíly mezi hráči, kteří jsou organizováni v rámci sdružení a ostatními hráči. Účel poskytování služeb žalobcem je v obou případech stejný, a to poskytnout oprávnění využívat golfová hřiště k hraní golfu.
56. Skutečnost, že hráči organizovaní ve sdružení mají z účasti v tomto sdružení ještě další prospěch, např. v podobě registrace v hráčské asociaci, není pro danou věc relevantní. Podstatné je, že žalobce i ve vztahu k těmto hráčům poskytuje službu v podobě oprávnění jejich hry na jím provozovaných golfových hřištích, která v této souvislosti udržuje.
57. Služby poskytované žalobcem úzce souvisí se sportem, jsou nezbytné k jeho provozování a jsou určeny osobám, které provozují sport, a to nejen jednotlivcům, ale též osobám organizovaným v občanském sdružení. Tento závěr není v rozporu ani s žalovaným poukazovaným stanoviskem generálního advokáta, neboť on sám uvedl, že účelem využívání sportovních zařízení je podpořit jednotlivce v provozování těch forem tělesné činnosti, které ať již prostřednictvím organizované činnosti či nikoliv, přispívají k projevení či zdokonalení tělesné a psychické kondice. Účelem předmětné služby spočívající ve využívání sportovních zařízení je dle stanoviska generálního advokáta podpora provozování tělesné činnosti. Tělesnou činnost bezesporu žalobce podporuje i v daném případě, a to ve vztahu ke každému jednotlivému členu občanského sdružení,

kterému na základě smluvního ujednání umožňuje vstup na golfové hřiště a umožňuje mu tak hrát golf.

58. Na základě výše uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že hodnocení daňových orgánů, dle kterých činnost žalobce nepodléhá snížené dani, když se nejedná o poskytování oprávnění využívat sportovní zařízení, je nesprávné. Daňové orgány vyhodnotily danou situaci pouze na základě ujednání ve smlouvě, tedy pouze na základě formálního znění smlouvy, bez toho aniž by se věnovaly jejímu skutečnému účelu. Stejný závěr lze učinit i ve vztahu k jejich výkladu stanoviska generálního advokáta ve věci C-432/15, z něhož dovodily pouze to, že se poskytování sportoviště musí vztahovat pouze na jednotlivce. Ze závěru stanoviska je však zřejmé, že generální advokát vyzdvihl především účel poskytování sportoviště dle Směrnice, kterým je podpora provozování sportovních aktivit. Daňové orgány zcela tento účel opominuly a nezabývaly se ani tím, že i ze strany občanského sdružení jsou to právě jednotlivci, kteří využívají právo provozovat sportovní aktivity, a to na základě smluvního ujednání mezi žalobcem a sdružením, ve kterém jsou organizováni.
59. Na základě výše citovaných důvodů zrušil krajský soud rozhodnutí žalovaného dle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc žalovanému v souladu s ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení.
60. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. a vychází ze skutečnosti, že žalobce měl v řízení úspěch. Proto mu na náhradě nákladů řízení byla přiznána částka 9.800 Kč představující zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč, náklady zastoupení advokátem za dva úkony právní pomoci po 3.100 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5, § 11 odst. 1 písm. a), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.), tedy 6.200 Kč a 2x náhrada hotových výdajů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky) 600 Kč, náklady celkem 9.800 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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 nejbližší 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 17. ledna 2018

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu