



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobce: Městské služby Ústí nad Labem, příspěvková organizace**, IČ 71238301, se sídlem Panská 1700/23, Ústí nad Labem, zastoupeného JUDr. Jiřím Kadeřábkem, advokátem se sídlem Michalská 4, Litoměřice, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.7.2014, č.j. 18743/14/5000-14301-708995,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se v žalobě podané prostřednictvím svého právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21.7.2014, č.j. 18743/14/5000-14301-708995, kterým byl změněn platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2005 ze dne 29.7.2009, č.j. 161633/09/214913507222, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve výši 22 034,- Kč oproti původně uplatňovanému nadměrnému odpočtu ve výši 305 998,- Kč, tak, že nadměrný odpočet se z částky 22 034,- Kč mění na částku 1 405,- Kč.

Současně se žalobce domáhal zrušení i platebního výměru a přiznání náhrady nákladů řízení.

Žalobce v žalobě zrekapituloval dosavadní průběh řízení před správními orgány a shrnul právní úpravu vztahující se k dané problematice.

Spornou otázkou mezi účastníky je otázka aplikace ustanovení § 61 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), na plnění odpovídající příjmům z provozu plaveckých areálů a koupališť. Žalobce trval na tom, že otázku, zda v rámci jediného komplexního plnění je převládajícím prvkem možnost provozovat sportovní aktivity spadající pod čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), nebo spíše čistě odpočinek a zábava, je možné posuzovat pouze z pohledu a potřeb běžného spotřebitele, tedy nikoliv podle teoreticky konstruovaných možností využití areálu. Vodítkem v rozlišení jednotlivých činností může být skutečnost, že pro rekreanty je vydávána celodenní vstupenka bez rozlišení skutečně využívaného zařízení koupaliště, přičemž využití jednotlivých zařízení ke sportovním účelům je realizováno výlučně na základě časově a místně (na konkrétní části areálu) omezené vstupenky. Žalobce trval na tom, že zpřístupnění areálu koupaliště, který nabízí návštěvníkům nejen zařízení umožňující provozování sportovních aktivit, ale i jiné druhy zábavy či odpočinku, může představovat poskytování služeb úzce souvisejících s provozováním sportu, avšak na druhou stranu, pokud podle charakteru převládající činnosti konkrétního zařízení je toto určeno čistě pro odpočinek, zábavu nebo péči o zdraví, nejedná se o poskytování služeb úzce souvisejících s provozováním sportu, a proto takové plnění nepodléhá ustanovení § 61 zákona o dani z přidané hodnoty.

Žalobce trval na tom, že žalovaný se zabýval výlučně technickým řešením jednotlivých objektů a pominul posouzení charakteru jednotlivých zařízení. Vůbec se nezabýval pohledem spotřebitele. Žalobce trval na tom, že samotná skutečnost, že objektivně existuje určité stavebně technické řešení, nemůže vést k závěru, že objekt je k takovým aktivitám určen a užíván. Dle žalobce není možné pominout konkrétní účel zařízení, daný jeho umístěním a především způsobem, jakým je dané zařízení běžným spotřebitelem vnímáno a též využíváno.

Dle žalobce ze shromážděných podkladů vyplývá, že areál termálního koupaliště v Brně ve sledovaném zdaňovacím období nebyl nikdy využíván k jakýmkoliv sportovním účelům. Trval na tom, že se jedná o koupaliště určené a využívané pouze k účelům rekreace, odpočinku a zábavy. Areál nabízí vhodné prostředí pro společnou rekreaci celých rodin, kdy děti využívají dětský bazén a doprovod hluboké bazény pro plavání. Na tom dle jeho názoru nic nemění ani přítomnost startovacích bloků, které jsou využívány pro skákání do vody. Toto koupaliště nebylo nikdy využíváno pro výuku plavání nebo sportovní soutěže. Soutěže jsou mimo jiné vyloučeny i proto, že bazén nemá normované rozměry. Koupaliště bylo ve sledovaném období opatřeno šatnami, úschovny svršků, restaurací, stánky pro občerstvení a rozsáhlými travnatými plochami pro rekreaci (slunění, míčové hry apod.).

V případě areálu na Klíši vycházel žalovaný opět pouze ze stavebně technického řešení koupaliště. Toto koupaliště se skládá z vnitřní a venkovní části, kdy venkovní část je násobně rozsáhlejší. Venkovní část dle žalobce jednoznačně slouží především jako rekreační objekt. Pro rekreanty je vydávána celodenní vstupenka bez rozlišení plánovaného využití konkrétního zařízení koupaliště, kdežto využití jednotlivých zařízení ke sportovním účelům je realizováno výlučně na základě uzavřených smluv s jednotlivými partnery a odměna je účtována za objem poskytnutých služeb (doba trvání sportovní akce, rozsah využitých zařízení koupaliště, servis poskytnutý provozovatelem apod.). Svou polohou je koupaliště určeno k rekreaci obyvatel

města a jen zčásti je využíváno ke sportovním aktivitám. Nepořádají se zde plavecké nebo jiné soutěže. Letní bazén, letní dětský bazén, fitcentrum a saunu využívá výlučně veřejnost. Dle údajů dostupných žalobci vnitřní bazén 50 m využívá z 64% veřejnost a z 36% sportovní kluby a školy, dětský vnitřní bazén využívá z 80% veřejnost a z 20% školy, školky a sportovci a skokanský bazén využívá z 90% veřejnost a z 10% sportovní kluby. Z uvedeného dle žalobce vyplývá, že v celém areálu jednoznačně převažuje využití pro rekreaci a odpočinek. Žalobce zdůraznil, že za účelem určení, zda jediné komplexní plnění má být považováno za službu úzce související s provozováním sportu ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, je třeba vzít úvahu všechny okolnosti, za kterých k dotčenému plnění došlo, aby bylo možné vyhledat jeho charakteristické prvky a určit prvky v něm převládající, a to výlučně z hlediska běžného spotřebitele. Dle žalobce se při takovém úhlu pohledu nabízí zcela opačný závěr, než k jakému dospěl žalovaný, tedy že koupaliště Klíše je rovněž primárně určeno k rekreaci a odpočinku. Pokud by takovému pojetí bránily časově a rozsahem omezené sportovní a výukové akce, pak by mohlo být přistoupeno k výpočtu koeficientu podle poměru těchto plnění. V žádném případě však nelze akceptovat závěry, ke kterým dospěl žalovaný.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

Žalovaný ve svém vyjádření stručně vymezil předmět sporu, průběh dosavadního správního řízení a právní rámec. Zejména poukázal na obsah rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 21.2.2013, sp. zn. C-18/12, Město Žamberk proti Finančnímu ředitelství v Hradci Králové (dále jen „rozsudek Soudního dvora EU“). Z uvedeného rozsudku dle žalovaného vyplývá, že charakter převládajících vodních ploch v areálu koupaliště je podstatnou skutečností, od které se odvíjí posouzení aplikace § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty na vstupné na koupaliště a následně z toho vyplývající nemožnosti uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. V rámci doplněného odvolacího řízení bylo třeba posoudit, zda vodní plochy v jednotlivých koupalištích jsou vhodné k provozování sportovního plavání, či zda jsou vhodné především k zábavě. Bylo třeba zohlednit koncepci předmětných areálů vyplývající z objektivních charakteristik, to znamená jednotlivých druhů nabízených zařízení, jejich uspořádání, počtu a významu v rámci jednotlivých areálů. Za tím účelem bylo provedeno místní šetření. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že při hodnocení areálů byl pominut charakter zařízení a pohled spotřebitelů. Opětovně odkázal na rozsudek Soudního dvora EU, kde je uvedeno, že hledisko běžného spotřebitele musí být určeno s ohledem na všechny objektivní prvky. V tomto celkovém posouzení, tedy z hlediska běžného spotřebitele s ohledem na všechny objektivní prvky, správní orgány následně posuzovaly koncepcie dotčených koupališť vyplývající z jejich objektivních charakteristik, to znamená jednotlivých druhů nabízených zařízení, jejich uspořádání, počtu a významu vzhledem k celému areálu. Z hlediska objektivních charakteristik správní orgány zkoumaly to, zda jsou areály vhodné k provozování sportovního plavání. Při tom zejména zohlednily, zda jsou vodní plochy například rozděleny na plavecké dráhy, vybaveny startovacími bloky a mají odpovídající hloubku a rozměry, nebo že jsou naopak vybaveny tak, že jsou vhodné především k zábavě. V tomto směru bylo dle žalovaného postupováno zcela v souladu s rozsudkem Soudního dvora EU.

Ve vztahu k areálu termálního koupaliště v Brně žalovaný uvedl, že bylo zjištěno, že v areálu termálního koupaliště jsou tři velké bazény vhodné k provozování sportovního

plavání a jedno brouzdaliště. Jde o velký plavecký bazén o velikosti 50x20 m s osmi dráhami a se startovacími bloky. Dále je zde bazén o velikosti 50x20 m, do kterého ústí tobogán – v těchto místech je tedy sportovní plavání omezeno. Část tohoto druhého bazénu však obsahovala startovací bloky, a tuto část lze tedy pro sportovní plavání využít. Správní orgány dospěly k závěru, že tento druhý bazén lze ke sportovnímu plavání využít z 50%. V uvedeném areálu se dále nachází dětský bazén ve tvaru ledviny o ploše 214 m² a další dětský bazén o velikosti 20x15 m. Tyto bazény dle žalovaného ke sportovnímu plavání vhodné nejsou. Žalovaný konstatoval, že charakter vodních ploch požadavkům na provádění sportovních aktivit odpovídá a sportovní aktivity bylo a je možné provádět i na dalších sportovních zařízeních, která se v areálu nacházejí (hřiště, minigolf, stolní tenis). Žalovaný trval na tom, že zpřístupnění areálu koupaliště, který nabízí návštěvníkům nejen provozování sportovních aktivit, ale i jiné druhy zábavy, tak s ohledem na výše uvedené převažující plochy pro sportovní plavání (57%) představovalo poskytování služeb úzce souvisejících s provozováním sportu. Žalovaný zdůraznil, že dle závěrů rozsudku Soudního dvora EU lze neorganizované a nesoustavné sportovní aktivity, jejichž cílem není účast ve sportovních soutěžích, považovat za provozování sportu ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH. Proto považuje žalovaný argumentaci žalobce, který vyloučil možnost pořádání sportovních soutěží na tomto koupališti za nepřiléhavou ve vztahu k posouzení charakteru areálu ve světle rozsudku Soudního dvora EU.

Ve vztahu k areálu Klíše žalovaný uvedl, že bylo zjištěno, že v areálu je velký bazén o velikosti 50x21m (*pozn. soudu – správně 50x23m*) vhodný k provozování sportovního plavání, skokanský bazén o velikosti 19x15m (*pozn. soudu – správně 15x15m*) vhodný k provozování skoků do vody a dětský bazén. V plavecké hale je pak velký bazén dlouhý 50 m vhodný k provozování sportovního plavání, skokanský bazén o velikosti 19x15m (*pozn. soudu – správně 15x15m*) vhodný k provozování skoků do vody a dětský bazén. Vnitřní bazén je rozdělen na osm drah se startovacími bloky a časoměři. V bazénu probíhají tréninky plaveckých oddílů a výuka plavání škol. Dětský bazén ve vnitřní části slouží i pro výuku plavání předškolních dětí. Venkovní skokanský bazén je pro svou hloubku využíván i potápěčskými oddíly. Venkovní bazén je vybaven osmi dráhami a startovacími bloky. Jsou tam také tři propojené malé bazény pro děti v celkové ploše 492 m². Dle žalovaného tak v daném areálu převažují ze 76 % vodní plochy vhodné k provozování sportovního plavání. Převládajícím prvkem jak ve vnitřním, tak i venkovním areálu, je možnost provozovat sportovní aktivity. Žalovaný trval na tom, že je nesprávný závěr žalobce, který provozování sportovní činnosti dává do souvislosti s nutností pořádání plaveckých nebo jiných soutěží.

Žalovaný zdůraznil, že při posuzování jednotlivých skutečností byl vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24.4.2013, č.j. 15 Af 42/2010-63. Na základě posouzení koncepce předmětných areálů vyplývající z objektivních charakteristik (tedy jednotlivých druhů nabízených zařízení, jejich uspořádání, počtu a významu v rámci jednotlivých areálů) bylo zjištěno, že v areálu Klíše a v areálu Brná v předmětném zdaňovacím období převažovaly plochy vhodné pro sportovní plavání. V areálech se nevyskytují, kromě dětských bazénů, vodní plochy, které by celkově svou hloubkou, tvarem a vybavením nebyly vhodné pro sportovní plavání. Žalovaný zdůraznil, že některé plochy jsou navíc využívány pro tréninky plaveckých oddílů a výuku plavání. Dle žalovaného byly naplněny podmínky pro uplatnění § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, a to zcela v souladu s rozsudkem Soudního dvora EU. Přijatá zdanitelná plnění vztahující se k těmto osvobozeným plněním nebyla daňovým subjektem rozklíčována, nebyl

uplatněn postup podle § 75 odst. 1 daně z přidané hodnoty ani postup dle § 72 odst. 4 a § 76 zákona o dani z přidané hodnoty.

Žalovaný uvedl, že dle jeho názoru byly ze strany daňových orgánů činěny veškeré úkony nezbytné k prokázání žalobcem uváděných skutečností. Tvzení žalobce jsou dle názoru žalovaného spíše polemikou s hodnocením jednotlivých závěrů žalovaného než výtká vad v postupu správních orgánů.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), bez jednání, neboť žalobce se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil. Žalovaný pak s tímto postupem výslovně souhlasil.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s., včetně otázky prekluze daňové povinnosti. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Otázkou možnosti uplatnění § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty ve vztahu ke vstupnému na plavecké areály se zdejší soud ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období již zabýval, a to v pravomocném rozsudku ze dne 24.4.2013, č.j. 15 Af 42/2010-63, kterým bylo tehdejší rozhodnutí odvolacího daňového orgánu zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V tomto rozsudku soud dospěl k následujícím závěrům, kterými byl žalovaný v dalším řízení vázán.

„V § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty je uvedeno, že od daně z přidané hodnoty je bez nároku na odpočet osvobozeno poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost. S odkazem na výše uvedené soud dovozuje, že příspěvkové organizace pojmově nelze zřídit za účelem podnikání, neboť pojmovým znakem podnikání je mimo jiné vykonávání činnosti za účelem zisku a dle § 27 odst. 1 zák. č. 250/2000 Sb. zřizují územní samosprávné celky příspěvkové organizace pro takové činnosti ve své působnosti, které jsou zpravidla neziskové – tedy nelze zřídit příspěvkovou organizaci za účelem dosahování zisku. Je sice pravdou, že příspěvková organizace si na svou činnost malým dílem získává prostředky sama, avšak podstatnou část finančních prostředků organizace tvoří příspěvek na její existenci od zřizovatele. Právním předpisem je připuštěno, aby zřizovatel dovolil příspěvkové organizaci provádět jinou činnost než hlavní za účelem zlepšení hospodářské situace; vedlejší hospodářská činnost nesmí být na úkor hlavní činnosti. Na rozdíl od hlavní činnosti, jejíž

výkony jsou poskytovány zpravidla na úrovni nebo pod úroveň skutečných nákladů, v činnosti vedlejší se příspěvková organizace chová tržně jako podnikatelský subjekt. Ovšem účel, pro který byla organizace zřízena, spočívá právě v činnostech, na jejichž výkon je příspěvkové organizaci poskytován příspěvek od zřizovatele. Proto se soud ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce je nutno považovat za právnickou osobu, která nebyla zřízena za účelem podnikání.

Žalobce dále namítá, že vstupné do plavecké haly, zimního stadionu nebo lázní nelze považovat za platbu za službu úzce související se sportem ve vztahu k běžným uživatelům, ale pouze ve vztahu k osobám, které vykonávají sportovní činnost pro druhé jako veřejně prospěšnou činnost a ve vztahu k těm, kteří sami vykonávají sportovní činnost ve smyslu zákona o daních z příjmů. S tímto názorem soud nesouhlasí. Soud dospěl k názoru, že vstupné do uvedených zařízení je úplatou za služby úzce související se sportem nebo tělesnou výchovou. Formulace použitá v zákoně přesně odpovídá službám, které jsou v daných případech poskytovány bez ohledu na skutečnost, zda bude osoba v daném areálu sportovat či nikoli. V případě koupaliště je předmětnou službou například to, že v areálu je posekaná tráva, jsou zde k dispozici převlékárny, provozovatel zajišťuje pracovníky, kteří dohlížejí na bezpečnost návštěvníků při provozování sportu a na dodržování provozního řádu jak na sportovištích, tak i na ostatních plochách v rámci areálu. V případě zimního stadionu či lázní je například takovou službou po zaplacení vstupného již bezplatné poskytnutí šaten, možnost uložení cenností do bezpečnostních schránek, vytápění prostor bazénu či naopak zajištění nižší teploty v zimním stadionu. V daném případě se tedy nejedná přímo o sportovní služby, ale o služby úzce související se sportem nebo tělesnou výchovou. Bez poskytnutí takových služeb by se dané sportovní činnosti daly vykonávat jen s obtížemi nebo by se nedaly vykonávat vůbec. Zároveň jde o služby, které konzumuje každý návštěvník areálu. K námitce, že nelze považovat širokou veřejnost, která využívá sportovní objekty za „osoby, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost“ ve smyslu § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, soud uvádí, že v textu zákona není uvedeno, že v případě výše uvedených osob se musí jednat pouze o osoby právnické, či podnikatele nebo osoby nepodnikající. V případě pojmu „osoba“ je nutné jej vykládat nezužujícím způsobem, tedy jedná se o jakoukoliv osobu, tedy z hlediska žalobce je nutné za uvedené osoby skutečně považovat všechny osoby sportující nebo provozující tělesnou výchovu. Tomuto odpovídá i český překlad čl. 13 A písm. m) směrnice č. 77/388/EHS (tzv. šestá směrnice), kde bylo uvedeno, že osvobození od daně se poskytuje plnění poskytnutému za daných podmínek „osobám účastnícím se sportovních akcí nebo tělesné výchovy“. Z této formulace jednoznačně vyplývá, že se nemůže jednat o pouze o osoby, jejichž předmětem činnosti je výkon sportovní nebo tělovýchovné činnosti. Uvedená směrnice byla sice nahrazena novou směrnicí Rady 2006/112/ES, jejíž český překlad čl. 132 odst. 1 písm. m) téměř doslovně koresponduje s definicí výše uvedených osob obsaženou v zákoně o dani z přidané hodnoty, ovšem znění tohoto ustanovení v angličtině se vůbec nezměnilo (persons taking part in sport or physical education). Proto je možné při výkladu uvedeného ustanovení jako výkladovou pomůcku využít i původní oficiální překlad čl. 13 A písm. m) směrnice č. 77/388/EHS.

Výše uvedené závěry ohledně pojmu „osoby účastnící se sportovních akcí nebo tělesné výchovy“ potvrzuje i rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 21.2.2013, sp. zn. C-18/12, Město Žamberk proti Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, kde je uvedeno, že pojem „sport“ je nutno ve vztahu k osvobození od DPH vykládat autonomním způsobem tak, aby nedošlo k rozdílu v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy. Krajský soud

v souvislosti s tím uvádí, že tedy nelze použít definice tohoto pojmu z vnitrostátních předpisů, jak to je činěno ve stanovisku Ústavu státu a práva AV ČR předloženém žalobcem. Dále je v citovaném rozsudku v odstavcích 22 a násl. uvedeno: „Článek 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH ke své použitelnosti rovněž nevyžaduje, aby sportovní činnost byla provozována na určité úrovni, například profesionální, ani aby dotčená sportovní činnost byla provozována určitým způsobem, a sice pravidelně nebo organizovaně nebo za účelem účasti na sportovních soutěžích, ovšem za předpokladu, že tato činnost není provozována čistě v rámci odpočinku a zábavy.

Co se týče účelu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, je třeba uvést, že cílem tohoto ustanovení je podpora určitých činností ve veřejném zájmu, a sice služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost. Cílem uvedeného ustanovení je tak podpořit provozování takových aktivit širokými vrstvami obyvatelstva.

Výklad tohoto ustanovení omezující působnost jím stanoveného osvobození od daně na sportovní činnosti provozované organizovaně, soustavně nebo jejichž cílem je účast ve sportovních soutěžích, by přitom byl s uvedeným cílem v rozporu.

Vzhledem k výše uvedenému je třeba odpovědět na první otázku tak, že čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že neorganizované a nesoustavné sportovní aktivity, jejichž cílem není účast ve sportovních soutěžích, lze považovat za provozování sportu ve smyslu tohoto ustanovení.“

Evropský soudní dvůr ve svém rozhodnutí dále zdůraznil, že pro posouzení možnosti aplikace osvobození od DPH na vstupné do areálu koupaliště, je nutné současně posoudit, zda daný areál je vůbec způsobilý a vhodný k provozování sportovního plavání. V odstavcích 33 až 35 citovaného rozsudku je uvedeno: „Co se týče otázky, zda v rámci takového jediného komplexního plnění je převládajícím prvkem možnost provozovat sportovní aktivity spadající pod čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, nebo spíše čistě odpočinek a zábava, je třeba na tuto otázku odpovědět, jak bylo připomenuto v bodě 30 tohoto rozsudku, z hlediska běžného uživatele, přičemž toto hledisko musí být určeno s ohledem na všechny objektivní prvky. V rámci tohoto celkového posouzení je třeba zohlednit zejména koncepci dotčeného koupaliště vyplývající z jeho objektivních charakteristik, to znamená jednotlivých druhů nabízených zařízení, jejich uspořádání, počtu a významu vzhledem k celému areálu.

Co se týče konkrétně vodních ploch, vnitrostátní soud musí zohlednit zejména to, zda jsou vhodné k provozování sportovního plavání, jelikož jsou například rozděleny na plavecké dráhy, vybaveny startovacími bloky a mají odpovídající hloubku a rozměry, nebo zda jsou naopak vybaveny tak, že jsou vhodné především k zábavě.

Naproti tomu skutečnost, že záměr určité části návštěvníků se netýká takto určeného převládajícího prvku dotčeného plnění, nemůže toto určení zpochybnit.“

Zejména této části rozsudku Evropského soudního dvora se při jednání soudu dovolával právní zástupce žalobce. Poukázal na skutečnost, že v případě koupaliště Klíše jsou v areálu vodní plochy sloužící jak sportovním činnostem, tak i rekreaci a odpočinku a že v případě Městských lázní se jedná o zařízení sloužící vzhledem k charakteru bazénu výlučně rekreaci a odpočinku, s tím, že daňové orgány se touto skutečností nijak nezabývaly.

Soud tento argument nevyhodnotil jako novou opožděně vznesenou námitku, neboť od samého počátku v soudním řízení kromě jiného bylo spornou otázkou, zda je vstupné na koupaliště plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet ve smyslu § 61 písm. d)

zákona o dani z přidané hodnoty. Soud tedy argumentaci právního zástupce žalobce učiněnou při jednání soudu vyhodnotil pouze jako zpřesnění a bližší konkretizaci žalobní námitky.

Z obsahu správního spisu nevyplývá, že by se daňové orgány zabývaly otázkou charakteru vodních ploch v jednotlivých areálech. Jak vyplývá z výše citovaných závěrů Evropského soudního dvora, je však charakter převládajících vodních ploch v areálu koupaliště podstatnou skutečností, od které se odvíjí řešení otázky aplikace ustanovení § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty na vstupné na koupaliště. Vzhledem k této skutečnosti dospěl soud k závěru, že v daném případě pro správné posouzení této otázky je nutno správní spis doplnit o dokazování v tomto směru a je nutno, aby se následně daňové orgány vypořádaly na základě zjištěných skutečností s otázkou, zda vodní plochy na jednotlivých koupalištích jsou vhodné k provozování sportovního plavání, či zda jsou vhodné především k zábavě.“

V souladu s výše uvedenými závěry pak žalovaný v daňovém řízení zjišťoval charakter vodních ploch v jednotlivých areálech koupališť provozovaných žalobcem. Nejprve ověřil základní skutečnosti z internetových stránek <http://www.msul.cz/>. Následně pak bylo dne 19.6.2013 provedeno místní šetření v Městských lázních, termálním koupališti Klíše a termálním koupališti Brná, o kterém by vyhotoven protokol č.j. 1367853/13/2501-05402-506624.

Ve vztahu k Městským lázním dospěl žalovaný k závěru, že s přihlédnutím ke koncepci tohoto zařízení, tedy k druhu nabízených vodních ploch, jejich uspořádání, počtu a významu, bylo prokázáno, že převládajícím prvkem tohoto zařízení není provozování sportovních aktivit. Tato skutečnost je mezi účastníky nesporná.

Sporné zůstaly závěry žalovaného učiněné ve vztahu k areálům koupaliště Klíše a koupaliště Brná.

Při místním šetření provedeném v areálu koupaliště Klíše bylo zjištěno, že tento areál se skládá z vnitřního plaveckého bazénu o velikosti 50x20 m, rozděleného na osm drah se startovními bloky a časoměřiči. Dle sdělení vedoucího střediska probíhají v bazénu tréninky plaveckých oddílů ráno od 6:00 do 8:00 hod. a odpoledne asi do 17:00 do 19:00 hod. a probíhá zde i výuka plavání organizovaná školami. Veřejnost může využít čtyři dráhy v bazénu k plavání i v době probíhajících tréninků. Dále se ve vnitřní části nachází dětský bazén o velikosti 15x10 m, který slouží i pro výuku plavání předškolních dětí. Součástí vnitřního areálu je i fitcentrum a sauna pro muže a ženy. Ve venkovním areálu se nachází skokanský bazén o velikosti 15x15 m s hloubkou 5,5 m, který dle sdělení vedoucího střediska využívají vzhledem k jeho hloubce i potápěčské oddíly. Dále se ve venkovním areálu nachází bazén o velikosti 50x23 m s osmi dráhami a startovacími bloky. Tyto dráhy zabírají 80% plochy bazénu. Dále jsou ve venkovním areálu tři propojené malé bazény pro děti o celkové ploše 492 m². Venkovní areál je vybaven sprchami, samostatnými šatnami a občerstvením. Vstupné lze zakoupit celodenní se vstupem pouze do venkovního areálu a dále hodinové se vstupem jak do vnitřního, tak i venkovního areálu. Ze zjištění získaných v rámci místního šetření dospěl žalovaný k závěru, že v předmětném areálu převažují ze 76 % vodní plochy vhodné k provozování sportovního plavání (vnitřní plavecký a dětský bazén, venkovní skokanský bazén a z 80 % venkovní plavecký bazén). Dle žalovaného převládajícím prvkem jak ve vnitřním, tak i venkovním areálu je možnost provozovat sportovní aktivity.

Při místním šetření provedeném v areálu termálního koupaliště Brná bylo zjištěno, že se zde nachází velký plavecký bazén o rozměrech 50x20 m s osmi dráhami a se startovacími

bloky. Dále se zde nachází další bazén o rozměrech 50x20 m, do kterého ústí tobogán, v důsledku čehož je v těchto místech sportovní plavání omezeno. Část plochy tohoto bazénu mimo vyústění tobogánu obsahuje startovací bloky. Tento druhý bazén tedy šlo využít ke sportovnímu plavání přibližně v rozsahu 50% jeho celkové plochy. Dále je zde další bazén o velikosti 60x20 m. Z jedné širší strany bazénu jsou umístěny postupné schody, tedy tuto část bazénu nelze využít pro sportovní plavání, ovšem z druhé širší strany jsou umístěny svislé schůdky, tedy podél této širší strany lze bazén využít ke sportovnímu plavání, a to přibližně v rozsahu 50% jeho celkové výměry. Dále se v areálu nachází dětský bazén ve tvaru ledvinky a ploše 214 m² a další dětský bazén o velikosti 20x15 m. Tyto dětské bazény ke sportovnímu plavání vhodné nejsou. Areál je vybaven sprchami, šatnami a občerstvením. Areál je užíván sezónně v období květen – srpen. Vstupné je jednotné do celého areálu. Další sportovní aktivity včetně tobogánu se platí zvlášť. Ze zjištění získaných v rámci místního šetření dospěl žalovaný k závěru, že v předmětném areálu převažují z 57 % vodní plochy vhodné k provozování sportovního plavání.

Žalobce nikterak nerozporoval obsah zjištění, která provedl žalovaný v rámci místního šetření. Nesouhlasil však se závěry žalovaného ohledně toho, že převládajícím prvkem využití areálů Klíše a Brná z pohledu běžného spotřebitele je provozování sportovních aktivit.

Z výše citované judikatury Soudního dvora EU i rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2013, č.j. 5 Afs 1/2011-140, jednoznačně vyplývá, že zásadním kritériem pro posouzení skutečnosti, zda je určité zařízení z hlediska běžného spotřebitele vnímáno jako zařízení určené k provozování sportovních aktivit, je vždy nutno posoudit zejména koncepci dotčeného koupaliště vyplývající z jeho objektivních charakteristik, to znamená jednotlivých druhů nabízených zařízení, jejich uspořádání, počtu a významu vzhledem k celému areálu. V rozsudku Soudního dvora EU je pak výslovně uvedeno: „*Co se týče konkrétně vodních ploch, vnitrostátní soud musí zohlednit zejména to, zda jsou vhodné k provozování sportovního plavání, jelikož jsou například rozděleny na plavecké dráhy, vybaveny startovacími bloky a mají odpovídající hloubku a rozměry, nebo zda jsou naopak vybaveny tak, že jsou vhodné především k zábavě. Naproti tomu skutečnost, že záměr určité části návštěvníků se netýká takto určeného převládajícího prvku dotčeného plnění, nemůže toto určení zpochybnit.*“ Dle názoru soudu žalovaný v daném případě postupoval zcela v souladu s uvedenými závěry a vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu. Konkrétně v každém jednotlivém areálu zjistil jeho vybavení a s ohledem na skutečnost, že šlo o koupaliště, resp. plavecké areály, soustředil se žalovaný správně na posouzení především charakteru jednotlivých vodních ploch v daných areálech. Dle soudu žalovaný rovněž nepochybil, pokud v případě jednotlivých ploch dospěl k závěru, že s ohledem na jejich konstrukční řešení, případně na osazení zábavními prvky (např. tobogán), je možno jednu vodní plochu využívat k různým účelům, a zohlednil míru, v níž daná konkrétní vodní plocha mohla sloužit k provozování sportovních aktivit. Není vyloučeno, aby jedna vodní plocha s přihlédnutím ke všem skutečnostem sloužila v různé míře různým účelům. Z výše citované judikatury rovněž vyplývá, že není podstatné, že určitá část uživatelů nevyužívá předmětné areály ke sportovní činnosti. Podstatné je, jak je s ohledem na objektivní technické a prostorové uspořádání vnímá běžný spotřebitel.

Dále je nutno zdůraznit, že sportovní činnost je nutno ve smyslu výše uvedené judikatury chápat velice široce a nelze ji ztotožňovat pouze s organizovanými tréninky

sportovních oddílů. Za osobu provozující sportovní činnost je nutno považovat každého, kdo si jde do předmětného zařízení zasportovat, a to i neorganizovaně a ryze kondičně.

V případě areálu termálního koupaliště Brná soud zdůrazňuje, že skutečnost, že vyžití v areálu nalezne celá rodina včetně malých dětí, nemůže vyloučit, že v převážné části lze areál využívat ke sportovní činnosti. V době, kdy děti využívají dětské bazény, jejich doprovod může provozovat sportovní činnost v plaveckých bazénech. Skutečnost, že konkrétní bazén je opatřen startovacími bloky a pouze z těchto bloků je možné skákat do vody, pak rovněž svědčí pro možnost využití bazénu pro sportovní činnost, neboť bloky lze využít k nácviku skoků do vody a zákaz skákání z bočních stran bazénu ochraňuje zdraví a bezpečnost plavců provozujících sportovní činnost. Ani skutečnost, že v daném areálu nebyly pořádány kurzy výuky plavání nebo sportovní soutěže, nemůže mít s přihlédnutím k široce pojatému výkladu pojmu „osoba provozující sportovní činnost“ vliv na charakter daného zařízení. I v bazénu, který nemá zcela normované rozměry, je možné provozovat sportovní činnost neorganizovaně a ryze kondičně.

Zejména s ohledem na zjištěnou míru vodních ploch způsobilých k provozování sportovní činnosti v rozsahu 57 % dospěl soud k závěru, že žalovaný zcela v souladu se skutkovým stavem a dosavadní judikaturou dospěl správně k závěru, že v daném případě se jedná o areál, ve kterém převládajícím způsobem využití je provozování sportovní činnosti a ve vztahu k příjmům ze vstupného do tohoto areálu byly naplněny podmínky pro aplikaci ustanovení § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

Ve vztahu k areálu Klíše soud konstatuje, že dle jeho názoru je ve vztahu k tomuto areálu správnost závěrů žalovaného, že převládajícím prvkem povahy areálu je možnost provozovat sportovní činnost, ještě jednoznačnější. V tomto areálu míra ploch vhodných k provozování sportovních činností dosahuje 76 %. Navíc v tomto areálu jsou vodní plochy pravidelně využívány ke sportovním činnostem sportovními kluby a školami. Skutečnost, že podíl užívání daného areálu sportovními kluby nedosahuje nadpoloviční výše, dle soudu s ohledem na velice široce vykládaný obsah pojmu „osoba provozující sportovní činnost“ nemůže nikterak zpochybnit správnost závěru žalovaného, že i v tomto areálu převažuje způsob využití pro sportovní činnost. I v rámci času určeného pro využití areálu veřejností zůstává nezměněn charakter jednotlivých sportovních ploch a tyto umožňují výkon sportovní činnosti široké veřejnosti. Dle soudu samotné umístění areálu v klidné části města nemůže nikterak změnit skutečnost, že svým charakterem je areál určen převážně k výkonu sportovních činností. Ani z uspořádání venkovní části daného areálu s ohledem na zjištění obsažená v protokolu o místním šetření nevyplývá, že by tato část měla sloužit výhradně rekreaci. Dle soudu rovněž nelze charakter jednotlivých zařízení rozlišovat dle druhu vstupného – tedy zda jde o vstupné celodenní, či místně a časově omezené vstupenky. Ani v případě celodenní vstupenky nelze konstatovat, že by si ji zájemci pořizovali výlučně za účelem rekreace, když do venkovní části areálu, kde se nalézají i plavecké bazény, není možné časově omezenou vstupenku pořídit, a jak bylo uvedeno již výše, i bazény ve venkovní části areálu jsou předurčeny svým charakterem převážně k výkonu sportovních činností.

Zejména s ohledem na zjištěnou míru vodních ploch způsobilých k provozování sportovní činnosti v rozsahu 76 % a s přihlédnutím k pronájmům vodních ploch sportovním oddílům dospěl soud k závěru, že žalovaný zcela v souladu se skutkovým stavem a dosavadní judikaturou dospěl správně k závěru, že v daném případě se jedná o areál, ve kterém

převládajícím způsobem využití je provozování sportovní činnosti a ve vztahu k příjmům ze vstupného do tohoto areálu byly naplněny podmínky pro aplikaci ustanovení § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

Pro úplnost soud poznamenává, že v případě obou areálů je hlavním plněním poskytnutým návštěvníkům možnost využití vodních ploch a další doplňkové činnosti jako je možnost využití sportovních hřišť, sprch šaten či dalšího sportovního vybavení (stůl na stolní tenis či minigolf), jsou doplňující plnění, která z hlediska daňového jsou úzce spojena s hlavním plněním a objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Proto žalovaný postupoval dle soudu správně, když charakter jednotlivých areálů posuzoval právě podle charakteru využití vodních ploch.

S ohledem na vše, co bylo uvedeno shora, dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně soud podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, když žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému náhrada nákladů řízení nepřísluší, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu soudního spisu vůbec nevznikly.

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). Připadne-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.

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.

V Ústí nad Labem dne 7. listopadu 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
I. T.