



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobkyně: Zoologická zahrada v Ústí nad Labem, příspěvková organizace**, IČ: 000 81 582, se sídlem v Ústí nad Labem – Krásné Březno, ul. Drážďanská 453/23, PSČ 400 07, zastoupené JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Masarykova č. p. 43, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 31, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 11. 2009, č. j. 3718/09-1300-500853,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se včasně podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 11. 2009, č. j. 3718/09-1300-500853, jímž byl změněn platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 4. 2008, č. j. 108181/08/214913/7245, kterým byla žalobkyni vyměřena daňová povinnost na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí kalendářního roku 2007 ve výši 24.738,-Kč oproti nárokovanému nadměrnému odpočtu ve výši 1.073.164,-Kč, kdy napadeným rozhodnutím byla žalobkyni ze strany

původního žalovaného byla vyměřena daňová povinnost ve výši 23.408,-Kč. Současně žalobkyně požadovala, aby soud žalované straně uložil povinnost nahradit jí náhradu nákladů za soudní řízení.

Na tomto místě je třeba uvést, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. S ohledem na tuto skutečnost se ve smyslu ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ust. § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bez dalšího stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

Žalobkyně v obsáhlé žalobě uvedla, že v souzené věci není předmětem sporu výše částek, které by žalobkyně měla jako daňovou povinnost k DPH uhradit, ale předmětem sporu je skutečnost, zda žalobkyně může uplatňovat odpočet DPH. Žalobkyně je přitom toho názoru, že je plátkyní DPH, zatímco správce daně a původní žalovaný mají naopak za to, že žalobkyně nebyla založena za účelem podnikání, a z tohoto důvodu její činnost zařazují pod poskytnutí kulturních služeb, tj. pod plnění uvedená v ust. § 61 písm. e) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Žalobkyně trvá na tom, že provozuje ekonomické činnosti, a to jako osoba podléhající DPH, čímž dle jejího názoru provádí zdanitelná plnění s nárokem na odpočet DPH. Dle žalobkyně není rozhodujícím kritérium při posuzování ekonomické činnosti, zda je touto činností dosahováno zisku či nikoli, neboť je podstatné, zda se jedná o činnost, která odpovídá definici obsažené v ust. § 5 odst. 2 a ust. § 14 zákona o DPH. Tuto skutečnost dle žalobkyně sice uznává i původní žalovaný, ovšem k tomu namítá, že nejde o zdanitelné plnění v případě, že tato plnění jsou osvobozena od daně s poukazem na ust. § 61 zákona o DPH.

Dále žalobkyně trvá na tom, že při vyhodnocení daného případu není určující skutečnost, že byla zřízena veřejnoprávním subjektem, neboť při přenesení zabezpečování činností, ke kterým je povinna podle zvláštních předpisů, se žalobkyně, jakožto příspěvková organizace, nestane veřejnoprávním subjektem. Proto pokud žalobkyně poskytuje vlastním jménem a na vlastní účet služby za úplatu, provozuje ekonomické činnosti, čímž jako osoba povinná k DPH uskutečňuje zdanitelná plnění s nárokem na odpočet DPH. V tomto ohledu má žalobkyně za to, když poskytování služeb dle ust. § 14 zákona o DPH nebylo žalovanou stranou zpochybněno, že rozhodujícím hlediskem je charakteristika zřizovací listiny a zákona č. 162/2003 Sb., o zoologických zahradách, ve znění pozdějších předpisů.

Těžiště sporu žalobkyně spatřuje v poskytování služeb, tj. zda jsou tyto služby kulturními službami dle ust. § 61 písm. e) zákona o DPH či nikoliv, když samotný zákon o DPH a ani jiný právní předpis neobsahují definici kulturní činnosti. Původní žalovaný v této souvislosti dle žalobkyně sice odkazuje na standardní klasifikaci produkce (dále jen „SKP“), a to konkrétně na kód 92. Dle žalobkyně ovšem oddíl 92 SKP vyjmenovává řadu činností bez rozlišení, zda se jedná o rekreační, kulturní či jinou činnost, přičemž některé z těchto činností (činnosti lunaparků, zábavních parků atd.) jsou vysoce komerční činnosti, které nejsou naopak osvobozeny od DPH. Pokud je odkazováno na kód 92.53, tj. činnost botanických a zoologických zahrad, tak tyto činnosti jsou řazeny spolu s ostatními rekreačními činnosti, a tedy ve skupině s hernami, kasiny, sázkovými kancelářemi atd., přičemž dle žalobkyně ani

v tomto případě nejde o taxativní výčet, ale naopak jen o demonstrativní výčet. Žalobkyně v této souvislosti uvedla, že původní žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevysvětlil, proč odmítl akceptovat její klasifikaci ohledně zařazení služeb a výrobků dle SKP vypracovanou panem B.L., ekonomickým poradcem žalobkyně pro klasifikaci zařizování produkce, majetku a dodávek. Z rozboru podrobné klasifikace vypracované panem L. ohledně podobných činností dle žalobkyně vyplynulo, že prakticky žádná z těchto činností není (tou) kulturní činností, kterou má na mysli zákon o DPH při osvobození od DPH. Dle žalobkyně původní žalovaný nesprávně argumentuje v tom směru, že komplexnost hodnocení výkonů činností nedovoluje přihlídnout k zařazení jednotlivých činností do různých kódů SKP. Žalobkyně je naopak přesvědčena, že jejím zařazením činností bylo prokázáno, že nejen naprostá většina, ale prakticky všechny činnosti žalobkyně nelze do kulturní činnosti v rámci SKP zařadit. Vzhledem k této skutečnosti proto souhrn činností žalobkyně by neměl být zařazen do kulturních činností SKP.

K charakteru SKP pak žalobkyně zmínila, že se jedná o opatření, které bylo zavedeno pro potřeby Českého statistického úřadu (dále jen „ČSÚ“), a nikoliv pro účely DPH. Klasifikace dle SKP jsou dle vyjádření ředitelky odboru obecné metodiky ČSÚ toliko závazné pro vztahy státní statistiky v rámci plnění tzv. zpravodajské činnosti s tím, že pro jiné účely může být klasifikace použita jenom tehdy, pokud tak stanovuje zvláštní zákon. Dále v tomto vyjádření je uvedeno, že ČSÚ nemůže nést zodpovědnost vůči plátcům daní ve správnosti zařazování výrobků a služeb do sazeb DPH a že není oprávněn ani kapacitně vybaven k tomu, aby mohl posuzovat jednotlivé konkrétní výrobky a služby a stanovovat jejich zařazení. Z tohoto důvodu dle žalobkyně nemůže obstát tvrzení původního žalovaného obsažené na str. 7 žalobou napadeného rozhodnutí, že kulturními službami se ve smyslu SKP rozumí správa kulturních záležitostí a zoologické a botanické zahrady.

V návaznosti na právě uvedené skutečnosti žalobkyně uvedla, že v dané věci neexistoval výklad, a proto si nechala obchodní společností BVO.CZ, s.r.o., zpracovat stanovisko, a to konkrétně Ing. V.B. – bývalým expertem Ministerstva financí, jenž ve svém stanovisku odkaz na SKP kód 92 hodnotí tak, že nemá oporu v zákoně o DPH, neboť v ust. § 61 písm. e) zákona o DPH není obsažen odkaz na SKP. SKP je použita pouze pro účely přílohy č. 2 zákona o DPH, kdy službám uvedeným pod kódem 92 SKP je přiznána snížená sazba DPH pouze selektivně, neboť tam jsou zařazeny i služby, jež nejsou osvobozeny od DPH, jelikož se jedná o služby klasicky podnikatelské. Dalším argumentem svědčícím pro to, že činnost ZOO není kulturní službou, je dle žalobkyně skutečnost, že činnost žalobkyně, tj. zoologické zahrady, není zjevně chápána jako veřejná kulturní služba ve smyslu zákona č. 203/2006 Sb., o některých druzích podpory kultury, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o kultuře“), který v ust. § 2 vymezuje kulturní služby tak, že spočívají ve zpřístupňování umělecké tvorby a kulturního dědictví a v získávání zpracování a ochraně, a uchovávání a zpřístupňování informací, které slouží k uspokojování kulturních potřeb veřejnosti. Pokud by činnost ZOO měla být kulturní činností, tak by musela na ni dopadat definice ust. § 2 tohoto zákona, což dle žalobkyně v žádném případě nikterak nedopadá.

Žalobkyně dále namítla, že zařazení její činnosti do kulturní činnosti dle kódu 92 SKP je v rozporu s přílohou č. 2 zákona o DPH, když tento oddíl např. také zahrnuje vstupné do zoologických zahrad, kde se uplatňuje snížená 5% sazba DPH. Z tohoto důvodu pokládá žalobkyně argumentaci původního žalovaného, že předmětné vstupné je platbou za výkon činnosti vymezené ust. § 61 písm. e) zákona o DPH, za nelogickou. Shodně pak též považuje

za nelogické tvrzení, že snížená sazba daně dle přílohy č. 2 zákona o DPH se vztahuje výlučně na osoby založené za účelem podnikání. Dle žalobkyně tvrzení původního žalovaného, že způsob zdanění vyplývá z (právní) formy, jakou byl daný subjekt založen, a že takovéto členění nenavozuje diskriminaci subjektů na trhu, si vnitřně odporuje, protože postavení soutěžitelů má být na trhu stejné, což ostatně řada norem upravujících pravidla hospodářské soutěže říká poměrně jednoznačně. Žalobkyně je v tomto konkrétním případě toho názoru, že postup původního žalovaného při výkladu zákona o DPH diskriminaci žalobkyně nijak nezamezuje.

Ke shora zmíněným skutečnostem, že činnost žalobkyně není kulturní službou, žalobkyně doplnila, že tato skutečnost vyplývá z ust. § 4 odst. 1 písm. f), písm. z) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, kde je klasifikován projev veřejné kulturní služby. Dle této klasifikace je rozlišováno mezi příjmem z darů na provoz zoologické zahrady, jejíž provozovatel je držitel platné licence, a darů poskytnutých fyzickým osobám pro poskytování veřejných kulturních služeb. Z této skutečnosti žalobkyně dovozuje, že pro účely daně z příjmů Ministerstvo financí nepovažuje provoz zoologických zahrad za kulturní činnost, a tudíž je dle žalobkyně nelogické, proč by stejný rezort pro účely DPH naopak považoval činnost zoologických zahrad za kulturní činnost.

Žalobkyně dále uvedla, že v napadeném rozhodnutí se původní žalovaný nevyjádřil ke specifické činnosti zoologické zahrady a také k tomu, zda bude rozhodující obsah zřizovací listiny žalobkyně a skutečná náplň její činnosti pro účely DPH. A to i přesto, že žalobkyně v odvolání proti platebnímu výměru zdůraznila, že toto je východisko k použití, jak klasifikace SKP 92, tak i faktickému výkladu a porovnání činnosti zoologické zahrady a kulturní činnosti.

Obdobnou námitku žalobkyně následně také vztáhla k její diskriminaci. Podstatou tohoto sporu je dle žalobkyně skutečnost, že všechny subjekty uplatňují vůči žalobkyni v jednotné výši a bez jakéhokoli omezení (např. při rekonstrukci pavilonu, nákupu krmiv, energie, služeb atd.) DPH. Naproti tomu žalobkyně nemůže uplatnit nárok na odpočet DPH, čímž je podstatným způsobem znevýhodněna oproti ostatním subjektům-soutěžitelům, s nimiž vstupuje do obchodních vztahů, tedy ostatních zoologických zahrad, ale i ve vztahu k ostatním firmám a občanům, což pro ni znamená, že nemožnost odpočtu DPH nese jako svoji ztrátu. Dle žalobkyně pro takovýto prostup není žádný logický důvod, a to zvláště za situace, kdy dle správce daně a původního žalovaného je teoretickým účelem ust. § 61 písm. e) zákona o DPH ochrana subjektů, které vykonávají kulturní činnost před údajně negativními dopady tržních vlivů, když v tomto případě je realita úplně opačná. Dále žalobkyně podotkla, že tvrzení původního žalovaného, že zřizovatel žalobkyně se mohl svobodně rozhodnout, jakou právní formou žalobkyni zřídí, neodpovídá skutečnosti. Dle žalobkyně v některých případech musí být zřízena příspěvková organizace, a to zejména za situace, že příspěvková organizace hospodaří s majetkem města. S ohledem na oblast působení žalobkyně se v jejím hospodaření musí promítnout ztráta, přičemž zřizovatel by nemohl uhradit tuto ztrátu, pokud by žalobkyně nebyla zřízena ve formě příspěvkové organizace, neboť by se jinak její zřizovatel dopouštěl nedovolené podpory ekonomického subjektu, což potvrzuje i stanovisko jejího zřizovatele. K tomuto bodu žalobkyně doplnila, že převažují zoologické zahrady, které byly založeny jako příspěvkové organizace, a to právě vzhledem popsánému důvodu.

Žalobkyně v žalobě opětovně konstatovala, že argument zmíněný původním žalovaným, tj. že příspěvkové organizace nejsou zřizovány za účelem zisku, je dle jejího

názoru irelevantní. Žalobkyně se shoduje s původním žalovaným, že žalobkyně jakožto zoologická zahrada vykonává ekonomickou činnost. Podle starého zákona o DPH - zákona č. 588/1992 Sb. platného do 30. 4. 2004 byla plnění uskutečněná v rámci hlavních činností neziskových organizací osvobozena od DPH, ovšem stávající zákon o DPH takové speciální paušální ustanovení neobsahuje a vychází se z toho, že řada neziskových aktivit je konkrétními paragrafy osvobozena od DPH bez nároku na odpočet DPH s tím, že nezisková organizace nemá nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od DPH bez nároku na odpočet DPH. Žalobkyně je přesvědčena, že kritérium „neziskových organizací“ již nelze použít tak, jak to činí správce daně, když ekonomická činnost se neposuzuje dle toho, zda je tato činnost zařazena v hlavní nebo doplňkové činnosti, ale dle toho, zda se jedná o činnost, jež odpovídá definici obsažené v ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH. U žalobkyně je proto rozhodujícím faktorem, zda se jedná o soustavnou činnost spočívající v poskytování služeb. Žalobkyně pokládá za zásadní, že dle směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“) není rozhodujícím kritériem rozdělení na neziskové nebo nepodnikatelské subjekty, a to zejména za situace, kdy šestá směrnice považuje za nepřipustnou diferenci, která ve svém důsledku vede k diskriminaci příspěvkových organizací vůči jiným subjektům na trhu. Navíc snížení sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III šesté směrnice. Osvobození od DPH je přitom dle čl. 133 šesté směrnice prováděno jen ve veřejném zájmu, kdy osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů je vázáno na taxativně vymezené podmínky, které ovšem na žalobkyni nedopadají. Dle čl. 13A 2a) šesté směrnice, jakož i dle nyní platné směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen „přepracované šesté směrnice“, pozn. soudu: *jedná se o směrnici, která ve formě tzv. recastu, tj. přepracovaného znění, z důvodu větší přehlednosti od 1. 1. 2007 nahradila šestou směrnici*), je osvobození od daně v tomto případě volitelným ustanovením. Činnost zoologických zahrad jako neziskových subjektů může být (jednotlivými) členskými státy osvobozena od daně. Dle žalobkyně ovšem žádné takovéto volitelné ustanovení v zákoně o DPH není obsaženo. Žalobkyně z této skutečnosti vyvozuje závěr, že činnost zoologických zahrad jako neziskových subjektů nelze v České republice osvobodit od daně. Žalobkyně je přesvědčena, že osvobození od daně musí být v souladu s šestou směrnicí, jakož i s přepracovanou šestou směrnicí, vykládáno restriktivně, tj. musí být splněny všechny požadované podmínky nutné pro osvobození od daně. V této souvislosti žalobkyně také odkázala na judikaturu Evropského soudního dvora, a to konkrétně na rozhodnutí ze dne 21. 3. 2002 ve věci „C-267/00 Zoological Society“ mezi Britským daňovým úřadem a Londýnskou zoologickou společností (dále jen „judikát ESD“), s tím, že ve stejném duchu je i praxe v Evropské unii. Žalobkyně dále doplnila, že ve Velké Británii všechny zoologické zahrady (až na dvě nepatrné výjimky dané charitativní povahou vlastníka a provozovatele) jsou plátcí daně, přičemž dle zjištění žalobkyně stejné zásady platí i pro ostatní členské státy Evropské unie. Tyto skutečnosti dle žalobkyně potvrzují její stanovisko zastávané po celou dobu daňového řízení, že je nezbytné vzít v potaz všechny okolnosti daného případu. Žalobkyně také doplnila, že po vydání přepracované šesté směrnice došlo ke změně dosavadní situace a daná problematika musí být prakticky řešena nově.

Žalobkyně dále uvedla, že původní žalovaný na str. 11 žalobou napadeného rozhodnutí vykládá přepracovanou šestou směrnicí v tom smyslu, že je na členských státech, jak ji budou nejlépe realizovat, když osvobození od DPH mohou podle původního žalovaného vázat na více podmínek. Podle žalobkyně původní žalovaný však nijak neuvedl, na které podmínky je osvobození od DPH dle ust. § 61 písm. e) zákona o DPH vázáno. Žalobkyně

s odkazem na shora zmíněný judikát ESD znovu zopakovala, že za určitých podmínek může být činnost zoologických zahrad jako neziskových subjektů osvobozena od daně dle čl. 133 přepracované šesté směrnice, ovšem takovéto volitelné ustanovení v zákoně o DPH není obsaženo. V důsledku této skutečnosti nelze činnost zoologických zahrad jako neziskových subjektů v České republice osvobodit od daně, přičemž pravidlo o možnosti osvobození od DPH je dle žalobkyně třeba vykládat restriktivně, tj. aby mohlo být aplikováno, musí být splněny všechny požadované podmínky pro osvobození od DPH, což v daném případě nebylo. Žalobkyně má za to, že odvolací řízení osvobození zoologické zahrady od DPH nevyřešilo.

Vedle toho žalobkyně zmínila, že ust. § 61 písm. e) zákona o DPH [pozn. soudu: *žalobkyně na tomto místě žaloby zjevně omylem uvedla písm. a)*] bylo do tohoto zákona převzato ze šesté směrnice, která byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena přepracovanou šestou směrnicí (pozn. soudu: *žalobkyně na tomto místě žaloby zjevně nesprávně zmínila směrnicí Rady 2007/112/ES*). Dle žalobkyně v návaznosti na tyto dvě směrnice se osvobození od DPH vztahuje k činnostem, a nikoliv k subjektům, které tuto činnost realizují. Dále žalobkyně poukázala na to, že obecným pravidlem je odvádět DPH, s tím, že osvobození od DPH naopak představuje výjimku z tohoto obecného pravidla.

Dle žalobkyně rozhodnutími správce daně a původního žalovaného došlo k porušení § 2 odst. 2, odst. 3 a odst. 7 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když dle jejího názoru nebylo ze strany těchto orgánů dbáno na zachování právem chráněných zájmů žalobkyně jakožto daňového subjektu, a to zejména v rozsahu jejího práva uskutečňovat zdanitelná plnění, která nejsou osvobozena od DPH, dále když správce daně měl přihlédnout ke všem okolnostem, a to i mimo daňovou kontrolu, jakož i k výhodám plynoucím žalobkyni, které jsou jí tvrzeny, a které nebyly vyvráceny, a také když měly být důkazy hodnoceny jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a měl být brán v úvahu vždy skutečný obsah skutečnosti rozhodné pro stanovení a vybrání daně.

Žalobkyně je rovněž přesvědčena, že také došlo k porušení ust. § 31 odst. 2, odst. 4, odst. 8 a odst. 9 daňového řádu, a to tím, že správce daně nepřihlédl k řadě námitek uplatněných žalobkyní, popř. když už správce daně námitky žalobkyně posuzoval, vycházel jednostranně ze závěrů o osvobození od DPH a tedy uplatnění ust. § 61 písm. e) zákona o DPH. Dle žalobkyně nebyl správcem daně řešen faktický obsah její činnosti, tj. jak lze tyto činnosti klasifikovat podle skutečnosti, a nikoliv podle SKP 92. Dle žalobkyně správce daně neprokázal existenci okolností vyvracejících věrohodnost a správnost skutečností uváděných žalobkyní o neexistenci osvobození od DPH. Žalobkyně má naopak za to, že prokázala všechny skutečnosti, tj. že je plátcem DPH a že její plnění není osvobozeno od DPH. V důsledku tohoto postupu proto došlo i k porušení ust. § 14 odst. 1, ust. § 2 odst. 1 písm. b) a 3, jakož i ust. § 51 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, z něhož vyplývá, že kulturní činnosti jsou zdanitelným plněním, pokud nejsou osvobozeny od DPH bez nároku na odpočet DPH, přičemž přiřazením činnosti zoologické zahrady ke kulturní činnosti, která je osvobozena od DPH pak došlo k porušení ust. § 61 písm. e) zákona o DPH. V důsledku toho pak došlo i k porušení přílohy č. 2 zákona o DPH a také k porušení čl. 132 bod 1 písm. a) a čl. 133 přepracované šesté směrnice [pozn. soudu: *žalobkyně na tomto místě žaloby zjevně nesprávně zmínila směrnicí Rady 2007/112/ES*].

Původní žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost.

K věci uvedl, že žalobkyně v žalobě vyjádřila shodné námitky, které z její strany již byly uplatněny v odvolání proti platebnímu výměru správce daně, s nimiž se původní žalovaný již dostatečně vypořádal v rámci odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Předmětem kauzy je dle původního žalovaného skutečnost, zda činnost žalobkyně, která je příspěvkovou organizací provozující zoologickou zahradu, lze zařadit pod plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet DPH dle ust. § 61 písm. e) zákona o DPH nebo pod zdanitelná plnění dle ust. § 14 zákona o DPH. Podstatou je spor o tom, co je možné považovat za „výkon kulturní činnosti“, přičemž žalobkyně namítá, že řazení její činnosti mezi osvobozená plnění bez nároku na odpočet DPH není správné a požaduje zařazení této činnosti pod ust. § 14 zákona o DPH. Dále původní žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení přezkoumal rozhodnutí správce daně. Následně posoudil žalobkyni uplatněné námitky jako nedůvodné s tím, že odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí obsahuje podrobný popis, vyhodnocení skutkového a právního stavu.

Dále původní žalovaný uvedl, že se podrobně zabýval tím, o jakou činnost se u žalobkyně jedná, přičemž v souladu se zákonem o DPH, jakož i s metodikou Ministerstva financí a dopisem Ministerstva financí, dospěl k závěru, že činnost zoologických zahrad je jednoznačně řazena mezi kulturní služby. A pokud je činnost zoologické zahrady poskytována subjektem vymezeným v ust. § 61 písm. e) zákona o DPH, jedná se o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet DPH. Ministerstvo financí původnímu žalovanému sdělilo, že činnost zoologické zahrady vykonávané neziskovým subjektem pokládají za výkon kulturní činnosti, tj. za činnost osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet DPH. Původní žalovaný dále uvedl, že činnost žalobkyně posuzoval jako celek a neposuzoval jednotlivé (dílčí) činnosti zvlášť dle její zřizovací listiny. Z tohoto důvodu nebylo možno ze strany původního žalovaného možno přihlídnout k zařazení jednotlivých činností do různých kódů dle SKP. Na základě komplexního hodnocení správce daně a původní žalovaný dospěli k závěru, že činnost žalobkyně je ekonomickou činností, které se dle SKP řadí ke kódu 92, tj. mezi kulturní služby, s tím, že pokud tyto služby jsou poskytovány právnickou osobou, která nebyla založena za účelem podnikání, jedná se o plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet DPH. Nejedná se tak o poskytování služeb v souladu s ust. § 14 zákona o DPH, k čemuž původní žalovaný doplnil, že v tomto konkrétním případě je od DPH např. osvobozeno vstupné do zoologické zahrady, neboť se jedná o úplatu za poskytnutou kulturní službu, a to na rozdíl od plnění, jež nejsou poskytnutím kulturní služby, a která jsou zdanitelná (např. dodání zboží v podobě prodeje knih, pohledů, hraček, map, suvenýrů atd.). Podle původního žalovaného předestřené rozčlenění není diskriminující, neboť kulturní služby byly v zákoně o DPH osvobozeny od daně na základě šesté směrnice a navazující přepracované šesté směrnice, a to ve veřejném zájmu.

K námitkám žalobkyně vzneseným v závěru žaloby, že správce daně nerespektoval ust. § 2 odst. 2, odst. 3 a odst. 7, jakož i ust. § 31 odst. 2 a odst. 4 daňového řádu, původní žalovaný uvedl, že toto konstatování žalobkyně se neopírá o žádnou konkrétní skutečnost, která by svědčila tomu, že správce daně nebo původní žalovaný k něčemu nepřihlídl, resp. něco nevzali na vědomí. Původní žalovaný je naopak toho názoru, že jak on, tak i správce daně, dostatečně zjišťovali skutkový stav. Původní žalovaný také trvá na tom, že on,

jakož i správce daně, postupovali v souladu se zákony, přičemž dbali na zachování práv žalobkyně. Dle původního žalovaného si správce byl vědom jeho povinností při vedení vytykácího řízení. Ze spisu je zřejmé, že správcem daně a původním žalovaným byly hodnoceny všechny zjištěné skutečnosti, tj. nikoliv jen některé, jak uvedla žalobkyně. Žalobkyně byla se zjištěnými skutečnostmi seznámena a opakovaně ji byla dána možnost prokazovat zjištěné skutečnosti ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, k čemuž původní žalovaný dodal, že nebylo jeho povinností ani povinností správce daně vyhledávat důkazní prostředky ve prospěch žalobkyně, neboť břemeno tvrzení stíhá žalobkyni. Fakt, že žalobkyně neprokázala požadované skutečnosti, nebo že si správce daně nebo původní žalovaný učinili o některých skutečnostech jiný závěr, neznamená porušení zásad daňového řízení a ani není porušením vedení důkazního řízení.

Původní žalovaný k zařazení činností do SKP dle pana B.L. uvedl, že k dané problematice se již vyjádřil v žalobou napadeném rozhodnutí, přičemž k obdobnému závěru se v této věci přiklonilo také Ministerstvo financí v rozhodnutí o nepovolení přezkumného řízení ze dne 12. 5. 2010, a proto původní žalovaný odkazuje na argumentaci užitou v tomto rozhodnutí.

Pokud se týká vyjádření Ing. V.B. z obchodní společnosti BVO.CZ, s. r. o. ohledně vymezení kulturních služeb ve vztahu k zákonu o DPH, které nebylo součástí odvolání, tak původní žalovaný opětovně odkázal na rozhodnutí Ministerstva financí o nepovolení přezkumného řízení ze dne 12. 5. 2010, kde se k němu dostatečně vyjádřilo Ministerstvo financí. K tomuto odkazu původní žalovaný doplnil, že ve vyjádření Ing. V.B. shodně s žalobou napadeným rozhodnutím bylo např. uvedeno, že „*kulturní činnosti jsou zdanitelným plněním, pokud nejsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet*“. V textu jeho vyjádření je také zmíněno, že pro účely osvobození od daně se musí jednat o právnickou osobu, která nebyla založena za účelem podnikání. Nejsou-li podmínky pro osvobození splněny z důvodu, že kulturní činnosti poskytuje podnikatelský subjekt, jedná se o zdanitelné plnění ve výši 9%. Potud se původní žalovaný shoduje s tvrzeními Ing. V.B. Ing. V.B. přitom ve svém vyjádření dále uvedl, že na každé poskytnutí služeb musí být obecně pohlíženo jako na zřetelné a nezávislé plnění, kdy plnění, které z ekonomického pohledu zahrnuje jednu službu, nemůže být uměle rozděleno. S tímto závěrem původní žalovaný souhlasil, když činnosti realizované žalobkyní uměle nerozdělil a neposuzoval jednotlivé úseky dle jejich uvedení ve zřizovací listině. Bylo to z důvodu, že tyto úseky může samostatně vykonávat jakýkoliv jiný subjekt a tyto by poté byly z hlediska zákona o DPH hodnoceny v rámci výkonu jeho činnosti. Správce daně tedy činnost žalobkyně posoudil jako poskytnutí jedné služby, jež je tvořena více elementy, které objektivně tvoří jedno nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé a současně by takové rozdělení porušovalo systém daně v návaznosti na právní předpisy Evropské unie ohledně DPH. Dle původního žalovaného Ing. V.B. ve svém vyjádření také zmínil, že podle něho je hlavním plněním, jímž by se měl řídit daňový režim žalobkyně, činnost spočívající v chovu a rozmnožování zvířat, takže zdanění by se nemělo řídit plněním doplňkovým. Dle Ing. V.B. chování a rozmnožování zvířat není v zákoně o DPH vymezeno jako činnost osvobozená od DPH bez nároku na odpočet DPH. K tomu původní žalovaný podotkl, že zákon o DPH nikterak nedefinuje pojem hlavní a vedlejší činnost, a proto z vyjádření Ing. V.B. není zřejmé, proč právě chov a rozmnožování zvířat považuje za hlavní činnost, když by tuto činnost mohla klidně vykonávat jakákoliv jiná chovná stanice. Dále Ing. V.B. ve svém vyjádření uvedl, že argumentace klasifikačním zařazením činnosti zoologických zahrad do kódu 92.5 SKP je z hlediska posuzování

podmínek pro osvobození od daně bezpředmětná, k čemuž původní žalovaný podotkl, že zákon o DPH sice přímo neobsahuje definici kulturních služeb, nicméně základním vodítkem pro určení kulturní služby z hlediska DPH by dle původního žalovaného mělo být vymezení kulturní činnosti zařazené v SKP pod kódem 92. Dle tohoto vymezení správce daně a posléze i původní žalovaný posuzovali činnost žalobkyně jako poskytování kulturních služeb jako celku, za kterou žalobkyně obdržela úplaty ve formě vstupného. Ing. V.B. dále uvedl, že Česká republika v zákoně o DPH nevyužívá čl. 133 přepracované šesté směrnice, podle něhož mohou členské státy vázat osvobození od DPH jiných, než veřejnoprávních subjektů, na splnění jedné či více podmínek. Původní žalovaný nejprve podotknul, že k dané věci se již podrobně vyjádřil v napadeném rozhodnutí a stručně zrekapituloval, že v souladu s čl. 132 přepracované šesté směrnice se od DPH osvobozují činnosti uskutečňované ve veřejném zájmu, přičemž povinnost osvobodit kulturní služby vyplývá z čl. 132 odst. 1 písm. n) přepracované šesté směrnice. V této souvislosti Ing. V.B. doplnil, že čl. 133 směrnice (volitelnost režimu) není obsažen v zákoně o DPH, tudíž dle jeho názoru nelze neziskové subjekty v České republice osvobodit od DPH, a to zvláště za situace, kdy dle judikatury Evropského soudního dvora je třeba tuto konkrétní směrnici, tj. osvobození od DPH, vykládat restriktivně. Původní žalovaný k této argumentaci žalobkyně znovu zmínil, že dle jeho názoru se s předestřenou argumentací již dostatečně vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí a na tam uvedeném stanovisku nadále setrvává. Původní žalovaný tak činí s odůvodněním, že dle ust. čl. 133 přepracované šesté směrnice mohou členské státy vázat osvobození od DPH u jiných než veřejnoprávních subjektů na další podmínky. Podle původního žalovaného v této souvislosti nelze argumentovat právními normami jiných členských států, když tyto právní předpisy mohou být v otázce osvobození od DPH, pokud se týká některých činností, rozdílné. Vzhledem k této skutečnosti původní žalovaný konstatoval, že správce daně vycházel z úpravy obsažené v zákoně o DPH, která v tomto případě respektuje jak šestou směrnici, tak i přepracovanou šestou směrnici.

K žalobkyní uváděnému judikátu ESD ze dne 21. 3. 2002 ve věci „C-267/00 Zoological Society“ mezi Britským daňovým úřadem a Londýnskou zoologickou společností původní žalovaný uvedl, že setrvává na svém názoru prezentovaném v žalobou napadeném rozhodnutí, kdy dospěl k závěru, že dotýčný judikát ESD nelze aplikovat na danou věc.

Žalobkyně v následně učiněné replice ze dne 22. 11. 2011 uvedla, že se shoduje s názorem původního žalovaného, že podstatou sporu je výklad pojmu „kulturní činnost“. Dále žalobkyně podotkla, že argumentace původního žalovaného metodikou Ministerstva financí a jeho stanoviskem není přesvědčivá, a to zejména za situace, kdy se jedná toliko o metodický pokyn nadřízeného orgánu správce daně, a nikoliv o závazný výklad. Pokud se jedná o osvobození žalobkyně od DPH ve veřejném zájmu, žalobkyně v tomto kontextu zmínila, že tento veřejný zájem není původním žalovaným nijak blíže specifikován, přičemž nadále trvá její stanovisko, že osvobozením od DPH dochází ke konkrétním majetkovým újmám žalobkyně ve vztahu k ostatním ekonomickým subjektům s tím, že tyto soukromé ekonomické subjekty vystupující v ekonomických vztazích se žalobkyní nelze za veřejný zájem považovat. K tvrzení původního žalovaného, že bylo její povinností tvrdit a prokázat údaje, které uvedla v daňovém přiznání, žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že všechny údaje uvedla dostatečně, přičemž ze strany původního žalovaného nebyly specifikovány neprokázané skutečnosti. Pokud se týká polemiky původního žalovaného ohledně hlavního a vedlejšího plnění, je žalobkyně přesvědčena, že i v tomto případě zde chybí konkrétní argumentace, jelikož chov zvířat není výlučně či převážně za účelem prodeje, když prodej

a chov pro vlastní potřebu se vzájemně prolínají a závisí na řadě konkrétních momentálních okolností, kdy převáží prodej a kdy převáží zájem na chovu. Dále žalobkyně uvedla, že zařazení v SKP pod kódem 92 nevysvětluje poskytování kulturních služeb v návaznosti na úplatu ve formě vstupného. Závěrem žalobkyně podotkla, že v mezidobí získala vysvětlovací metodiky britské daňové správy ohledně uplatňování DPH ve Velké Británii u zoologických zahrad, které ji po předběžném rozboru vedou k setrvání na svých žalobních tvrzeních.

V dalším podání ze dne 8. 12. 2011 žalobkyně stručně přiblížila výklad britské daňové správy k problematice daně u neziskových organizací. Z tohoto výkladu dle žalobkyně vyplynulo mj. 6 zásad, a to že je nutno zkoumat poměry každého subjektu individuálně; dále že osvobození od DPH je dobrovolné; dále že osvobození od DPH je za účelem eliminace znevýhodnění a nikoliv diskriminačním opatřením; dále že osvobození od DPH není možné, pokud by se narušila hospodářská soutěž; dále že všichni, tj. i charity, musí být registrováni jako plátcí DPH a také že zoologické zahrady jsou považovány za charity pro účely DPH. K tomuto podání ze dne 8. 12. 2011 pak žalobkyně přiložila v příloze obsáhlý svazek listin psaných v anglickém jazyce, z nichž byla vybraná část doplněna i českým překladem.

Původní žalovaný ve vyjádření ze dne 6. 1. 2012 v reakci na podání žalobkyně ze dne 8. 12. 2011, uvedl, že z textu svazku listin, který byl předložen žalobkyní, a jenž není nijak označen, ani pojmenován, nelze vyvodit závěry, jež prezentovala žalobkyně, tj. nelze jej považovat za výkladové stanovisko k dani ze strany Evropské unie či daňové správy Anglie či České republiky. Ze samotného textu není zřetelné, kdo ho zpracoval, za jakým účelem, jaký je jeho vztah k zákonu o DPH a jak ovlivňuje DPH stanovené žalobkyní. Dále žalobce v souvislosti se 6 zásadami, které zmínila žalobkyně, uvedl, že se samozřejmě zkoumají poměry každého subjektu individuálně, což bylo činěno i u žalobkyně. Vedle toho uvedl, že osvobození v zákoně o DPH není stanoveno jako dobrovolné, když zákonem je určeno, koho a v jakých případech se týká, přičemž směrnice Evropské unie ohledně DPH dávají jednotlivým státům určitou volnost v tom, které činnosti si která země zákonem osvobodí od DPH. Osvobození od DPH si tedy jednotlivé země určují svými zákony, a i když některé činnosti jsou osvobozeny ve veřejném zájmu, tak to není považováno za znevýhodnění určitých daňových subjektů či za diskriminační opatření. Taktéž osvobození určitých daňových subjektů a určitých činností není narušením hospodářské soutěže. Dále původní žalovaný zmínil, že činnost příspěvkové organizace, kterou je žalobkyně, nelze ve smyslu českého právního řádu označit za „charitu“, přičemž zákon o DPH o žádné charitě nehovoří. Závěrem původní žalovaný uvedl, že žalobkyně nebyla žalobou napadeným rozhodnutím zkrácena na jejích zákonných právech, a proto správce daně a původní žalovaný trvají na obou svých rozhodnutích.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť právní zástupce žalobkyně i původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ustanoveních § 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 přezkoumává 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 přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí,

k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně případné prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.

Podstata sporu v daném případě spočívá v posouzení otázky, zda činnost žalobkyně, která je příspěvkovou organizací provozující zoologickou zahradu, lze považovat za „výkon kulturní činnosti“ a tedy lze zařadit pod plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet DPH dle ust. § 61 písm. e) zákona o DPH nebo pod zdanitelná plnění dle ust. § 14 zákona o DPH, jak se domnívala žalobkyně, v důsledku čehož u většiny svých uskutečněných plnění uplatnila daň na výstupu se sníženou sazbou DPH a současně uplatnila plný nárok na odpočet DPH na vstupu, což žalovaná strana v převážné míře neakceptovala, neboť tato plnění vyhodnotila jako poskytování kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího právnickou osobou, která nebyla založena za účelem podnikání, a tedy dotýčná plnění vyhodnotila jako plnění osvobozená bez nároku na odpočet DPH dle ust. § 61 písm. e) zákona o DPH.

Podle citovaného ustanovení je od DPH, a to bez nároku na odpočet DPH na vstupu osvobozeno „*poskytování kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího krajem, obcí, právnickou osobou zřízenou zákonem, právnickou osobou zřízenou Ministerstvem kultury nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání*“. Uvedené ustanovení zákona o DPH představuje v současné době transpozici čl. 132 odst. 1 písm. m) přepracované šesté směrnice, jenž ukládá členským státům osvobodit od DPH „*poskytnutí určitých kulturních služeb a dodání zboží úzce s nimi souvisejícího veřejnoprávními subjekty nebo jinými kulturními subjekty uznanými dotýčným členským státem*“.

S odkazem na výše předestřenou dikci ust. § 61 písm. e) zákona o DPH má soud za to, že příspěvkové organizace nelze primárně zřídit za účelem podnikání, neboť pojmovým znakem podnikání je mimo jiné vykonávání činnosti za účelem zisku a dle ust. § 27 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, platí, že územní samosprávné celky zřizují 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 svoji činnost může malým dílem získávat prostředky sama, avšak podstatnou část finančních prostředků organizace zpravidla tvoří příspěvek na její existenci od zřizovatele, neboť právním předpisem je připuštěno, aby zřizovatel dovolil příspěvkové organizaci provádět jinou činnost než hlavní za účelem zlepšení hospodářské situace, ovšem 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. Nelze však zapomínat, že účel, pro který byla příspěvková organizace zřízena, spočívá právě v činnostech, na jejichž výkon je příspěvkové organizaci poskytován příspěvek od zřizovatele. Proto je v daném případě nutno vycházet ze skutečnosti, že žalobkyni, která je příspěvkovou organizací zřízenou Statutárním městem Ústí nad Labem, je třeba považovat za právnickou osobu, která nebyla zřízena za účelem podnikání. Pro úplnost soud podotýká, že v rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 21. 3. 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, Recueil, s. I-3293, se Evropský soudní dvůr výkladem pojmu *nezisková organizace* podle čl. 132 odst. 1 písm. m) přepracované šesté směrnice již zabýval.

Dále soud uvádí, že dle ust. § 5 odst. 1 zákona o DPH je osobou povinnou k DPH fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, přičemž osobou povinnou k DPH je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud neuskutečňuje ekonomické činnosti. Podle ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH se ekonomickou činností pro účely zákona o DPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby apod. s tím, že za ekonomickou činnost se rovněž považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, jestliže je tento majetek využíván soustavně. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalovaná strana v průběhu daňového řízení netvrdila a ani nezpochybňovala, že by žalobkyně nevykonávala ekonomickou činnost, když z obsahu správního spisu i odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zjevné, že správce daně i původní žalovaný činnost žalobkyně spočívající v provozu zoologické zahrady považoval za ekonomickou činnost. Dále z obsahu správního spisu a z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správce daně i původní žalovaný správně nerozdělovali činnosti žalobkyně na činnosti hlavní a činnosti doplňkové, když striktně vycházeli pouze z definice ekonomické činnosti obsažené v ust. § 5 zákona o DPH.

Pro vyhodnocení žaloby má pak význam i skutečnost, že v ust. § 2 odst. 3 zákona o DPH je zakotveno, že plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně. Již výše soud uvedl, že v daném případě správce daně a původní žalovaný klasifikovali podstatu výkonu činnosti žalobkyně provozující zoologickou zahradu jako poskytování kulturních služeb, které z hlediska zdanění DPH u žalobkyně jakožto příspěvkové organizace spadají pod výše citované ust. § 61 písm. e) zákona o DPH a tedy pod uskutečnění plnění osvobozených od DPH ovšem bez nároku na odpočet DPH, jak zjevně vyplývá z názvu „Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně“, který je uveden u § 61 zákona o DPH, a nikoliv jako zdanitelné služby. Skutečnost, že způsob zdanění uskutečněných plnění v zákoně o DPH je odvislý i z formy, kterou ten který daňový subjekt má, představuje specifikum zákona o DPH a nenavozuje diskriminaci jednotlivých subjektů na trhu, když v zákoně o DPH jsou stanovena různá pravidla pro zdanění různých subjektů a výkonu jejich různých činností. Možnost tohoto specifického nastavení zdanění vyplývá jednak z účelu, pro jaký byl zákon o DPH k 1. 5. 2004 přijat, kdy účelem bylo provést implementaci evropských daňových směrnic, aby byla docílena harmonizace jednotlivých národních právních řádů. Taktéž možnost specifického nastavení zdanění vyplývá i z přepracované šesté směrnice, v níž je v čl. 131 stanoveno, že osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození, přičemž podle čl. 132 se osvobozují od DPH činnosti uskutečňované ve veřejném zájmu a povinnost osvobození kulturních služeb od DPH vymezenými subjekty je výslovně zmíněna v již výše citovaném čl. 132 odst. 1 písm. m) přepracované šesté směrnice. Z právě uvedeného vyplývá, že pokud si různé členské státy stanoví pro různé subjekty a jejich různé činnosti různé způsoby zdanění či osvobození od DPH, je to souladné nejen s jednotlivými zákony tak, jak byly přijaty v jednotlivých členských zemích Evropské unie, nýbrž i s pravidly danými samotnou Evropskou unií v podobě především šesté směrnice a šesté přepracované směrnice. Žalobkyně by měla vzít v potaz skutečnost, že osvobození kulturních služeb poskytovaných ve veřejném zájmu je pro všechny členské státy Evropské unie povinné, alespoň pokud jde o veřejnoprávní subjekty.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti tak faktem je, že podstata výkonu činnosti zoologické zahrady, kterou provozuje žalobkyně pod vlastním jménem a na vlastní účet za úplatu představuje ekonomické činnosti, jež je nutno subsumovat pod kulturní služby ve smyslu ust. § 61 písm. e) zákona o DPH, neboť žalobkyně je právnickou osobou, která nebyla založena či zřízena za účelem podnikání, a tedy ve smyslu zákona o DPH se jedná o ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet DPH. Při učinění tohoto závěru soud přihlížel k tomu, že výčet kulturních služeb, které by měly být osvobozeny od DPH, v případě že jsou poskytovány oprávněnými subjekty, sice není v zákoně o DPH uveden a taktéž není uveden ani v šesté přepracované směrnici, ovšem tento výčet kulturních služeb byl obsažen v původním návrhu šesté směrnice, přičemž se jednalo o služby divadel, kin, koncertních sálů, muzeí, knihoven, veřejných parků, botanických a zoologických zahrad, naučných výstav a činností ve veřejném zájmu majících sociální, kulturní a výchovnou povahu. Soud je toho názoru, že ačkoliv byl v šesté směrnici a následně i v šesté přepracované směrnici a zákoně o DPH přijat daleko stručnější text ve vztahu ke kulturním službám poskytovaných vybranými subjekty ve veřejném zájmu, jež mají být osvobozeny od DPH, tak je možno výše předestřený výčet, jenž byl obsažen v původním návrhu šesté směrnice, používat jako výkladovou pomůcku za situace, kdy není nic jiného k dispozici. Režim zdanění podstaty výkonu činnosti žalobkyně z hlediska DPH dle názoru soudu nepředstavuje diskriminaci žalobkyně na trhu ve srovnání s jinými subjekty, jak namítala žalobkyně, když kulturní služby byly v zákoně o DPH osvobozeny ve veřejném zájmu na základě šesté směrnice a šesté přepracované směrnice. V této souvislosti nelze nezmínit, že bylo ryze svobodnou volbou zřizovatele žalobkyně, tedy Statutárního města Ústí nad Labem, v jaké právní formě zřídí subjekt, jenž bude zajišťovat činnost zoologické zahrady. Pokud zřizovatel zvolil v případě žalobkyně její právní formu v podobě příspěvkové organizace a nikoliv určitého druhu obchodní společnosti v podobě např. společnosti s ručením omezeným či akciové společnosti, kdy u příspěvkové organizace se jedná o právnickou osobu, která není založena za účelem podnikání, měl vzít náležitě i v potaz daňové důsledky tohoto rozhodnutí, tj. z hlediska DPH počítat se specifickým způsobem uplatňování DPH u této právní formy žalobkyně. Na právě předestřeném závěru soudu s ohledem na jím zvolenou argumentaci, z níž je zřejmé, že se nikterak neopírá o klasifikaci oddílu 92 SKP, nic nemůže změnit ani poukaz žalobkyně na stanovisko Ing. V.B. ze společnosti BVO.CZ, s.r.o., či na sdělení Českého statistického úřadu, které nejsou právně závazné a které se zabývají právě klasifikací oddílu 92 SKP.

Pokud žalobkyně argumentovala tím, že podstata výkonu činnosti zoologické zahrady představuje poskytování služeb dle ust. § 14 zákona o DPH, když podle přílohy č. 2 zákona o DPH vstupné do zoologických zahrad podléhá snížené sazbě 5% DPH, tak k tomu je třeba uvést, že tento argument nemá pro daný případ relevanci, přičemž žalobkyně by měla mít na paměti skutečnost, že zoologická zahrada může být provozována též právnickou osobou, která je založena naopak za účelem podnikání, takže v těchto případech vstupné do zoologických zahrad se sníženou sazbou 5% DPH nalézá své uplatnění a v těchto případech by činnost zoologické zahrady provozované podnikatelským subjektem primárně za účelem zisku by nepředstavovalo kulturní službu ve smyslu ust. § 61 písm. e) zákona o DPH. Naopak pokud je činnost zoologické zahrady vykonávána neziskovou organizací, kterou nepochybně představují i příspěvkové organizace, mezi něž spadá i žalobkyně, která primárně nebyla založena za účelem podnikání a dosahování zisků, považuje se vstupné do zoologických zahrad za platbu za výkon kulturní služby ve smyslu ust. § 61 písm. e) zákona o DPH a nevztahuje se na toto vstupné příloha č. 2 zákona o DPH.

Žalobkyně na podporu svého názoru o tom, že podstata výkonu činnosti zoologické zahrady představuje poskytování služeb dle ust. § 14 zákona o DPH, rovněž nesprávně argumentovala zatříděním jednotlivých činností do různých kódů SKP, jak jej provedl pan B.L., ekonomický poradce žalobkyně, když žalobkyně jednotlivé služby samostatně neposkytuje. Soud má za to, že správce daně i původní žalovaný správně posuzovali podstatu výkonu činnosti žalobkyně provozující zoologickou zahradu jako poskytování kulturních služeb, a to jako celku, včetně s nimi úzce spojenými poskytnutými službami a zbožím, a tedy nikterak nepochybili, pokud neposuzovali zvlášť jednotlivé úseky v rámci výkonu činnosti zoologické zahrady tak, jak jsou uvedeny ve zřizovací listině žalobkyně. Je tomu tak proto, že jednotlivé úseky v rámci výkonu činnosti zoologické zahrady byly žalobkyní prováděny v rámci výkonu činnosti zoologické zahrady jako takové, která spadá pod kulturní služby, a proto nemohly být posuzovány zvlášť, jako by tomu bylo v případě, pokud by je vykonávaly jako svoji samostatnou činnost jiné subjekty, kdy by tyto činnosti byly následně z hlediska zákona o DPH zhodnoceny v rámci činností toho kterého subjektu.

Dále soud uvádí, že žalobkyně na podporu svého závěru o důvodnosti žaloby nepřítomně zmiňuje judikát ESD ze dne 21. 3. 2002 ve věci „C-267/00 Zoological Society“ mezi Britským daňovým úřadem a Londýnskou zoologickou společností, když právní otázka, kterou řeší tento judikát, se týkala zcela jiné problematiky, a to správné interpretace textu „řízeny a spravovány“, a kdy navíc skutkový stav v dané kauze byl zcela odlišný, neboť z citovaného judikátu vyplývá, že britský subjekt Zoological Society byl podnikatelským subjektem, jenž byl zdaňován DPH s možností uplatnění odpočtů DPH, zatímco v předmětném případě je sporná otázka ohledně toho, zda podstata výkonu činnosti zoologické zahrady, kterou zajišťuje žalobkyně, jež zjevně není podnikatelským subjektem, je kulturní službou ve smyslu ust. § 61 písm. e) zákona o DPH.

Naproti tomu z hlediska vyhodnocení předmětné žaloby má význam vedle skutečnosti, kdy správce a potažmo původní žalovaný legitimně subsumovali podstatu výkonu činnosti zoologické zahrady, kterou provozuje žalobkyně, pod kulturní služby ve smyslu ust. § 61 písm. e) zákona o DPH, i zjištění skutečnosti na základě správního spisu, že po této subsumpci v daňovém řízení důsledně dbali i na to, že pro uplatnění nároku na odpočet DPH u plátců poskytujících kulturní služby jako služby osvobozené od DPH bez nároku na odpočet DPH je rozhodující účel použití těchto přijatých plnění. Jinými slovy to znamená, že žalovaná strana v daňovém řízení se náležitě zabývala tím, pro jaká uskutečněná plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně přijatá plnění použila, a to z toho pohledu, zda představují výkon kulturních služeb či dodání zboží úzce s ním související či nikoliv. Nelze totiž zapomínat, že plátce daně má při uplatnění nároku na odpočet DPH postupovat tzv. přiřazovacím způsobem, kdy v rámci ekonomické činnosti je rozhodný účel použití přijatých plnění, a proto je rozhodné, zda se jedná o přijatá zdanitelná plnění použitá pro uskutečnění plnění ve smyslu ust. § 72 odst. 2 zákona o DPH, kdy má plátce DPH plný nárok na odpočet, nebo pro uskutečnění plnění ve smyslu ust. § 75 odst. 1 zákona o DPH, kdy nárok na odpočet DPH nevzniká, nebo pro uskutečnění plnění ve smyslu ust. § 72 odst. 4 zákona o DPH, tedy pro obě plnění zároveň. V rámci daňového řízení správce daně detailně uvedl rozdělení plnění do jednotlivých kategorií, a to jednak ve zprávě z vytykácího řízení, která byla s právním zástupcem žalobkyně projednána a podepsána dne 8. 4. 2008, přičemž tak správce daně opětovně učinil k pokynu původního žalovaného ještě v doplněném odvolacím řízení, a to v protokolu o ústním jednání ze dne 22. 10. 2008, jehož se účastnil opět právní zástupce žalobkyně.

K samotné klasifikaci jednotlivých plnění žalobkyně z hlediska zdanění DPH a možnosti uplatnění odpočtu DPH tak, jak byla provedena žalovanou stranou, k níž žalobkyně v předmětném řízení nevznesla žádné konkrétní námitky, soud pro úplnost uvádí, že žalovaná strana správně uzavřela, že u přijatých zdanitelných plnění, která sloužila k provozu areálu zoologické zahrady, tj. opravy a technické zhodnocení areálu a staveb, která většinou z hlediska objemu finančních prostředků představují přijatá plnění žalobkyně, jež slouží k uskutečňování kulturních služeb dle ust. § 61 písm. e) zákona o DPH, tedy objektů a jejich zařízení zoologické zahrady jako celku, nelze ve smyslu ust. § 75 odst. 1 zákona o DPH nárok na odpočet DPH uznat vůbec, když měly být užívány pro uskutečňování osvobozených plnění – kulturních služeb – bez nároku na odpočet DPH. Žalobkyně by měla vzít v potaz to, že zoologická zahrada v podobě příspěvkové organizace, a tedy, která nebyla založena za účelem podnikání, nemá nárok na odpočet DPH u těch přijatých plnění, která použije pro uskutečnění kulturních služeb osvobozených od DPH bez nároku na odpočet DPH dle ust. § 61 písm. e) zákona o DPH, kdy mezi tato plnění např. patří vybavení a údržba prostor sloužících pro chov zvířat, údržba, opravy a technické zhodnocení areálu, staveb a zařízení zoologické zahrady, krmení pro zvířata, nákup nových zvířat, nákup nových rostlin, zhotovení průvodce či mapky zoologické zahrady apod. Naproti tomu z obsahu správního spisu i rozhodnutí správce daně i původního žalovaného zřetelně vyplývá, že správně dospěli k závěru, že plnění uskutečněné v podobě knih, pohledů, suvenýrů a hraček, poskytování kafilerních služeb soukromým subjektům, poskytování stravovacích služeb apod. je třeba vyhodnotit jako plnění nepředstavující kulturní služby, a proto se jedná o zdanitelná plnění, u nichž případně lze uplatnit nárok na odpočet DPH.

Již výše soud poznamenal, že žalobkyně k samotné klasifikaci jejích jednotlivých plnění, jak byla provedena žalovanou stranou v předmětném řízení, nevznesla žádné konkrétní námitky, a proto se soud dále detailní klasifikací z hlediska jednotlivých položek plnění blíže nezabýval.

Ze všech shora uvedených důvodů soud tedy předmětnou žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou, když neshledal, že by žalovaná strana nedbala na zachování práv žalobkyně, dále že by žalovaná strana nebrala v úvahu skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně a nepřihlédla k řadě námitek žalobkyně. Taktéž soud neshledal, že by žalovaná strana nepřihlížela k výhodám plynoucím pro žalobkyni nebo že by jednostranně vycházela ze závěrů o osvobození od DPH dle ust. § 61 písm. e) zákona o DPH, či že by porušila základní zásady daňového řízení včetně té, dle níž lze jako důkazních prostředků užít vše, čímž lze ověřit rozhodné skutečnosti. Žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí soud tudíž nevyhodnotil jako nezákonná pro chybné posouzení dotyčného případu popř. jako rozhodnutí zatížená procesními vadami, a proto soud žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. zamítl.

Současně podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad II. soud nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, když žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalované straně, která sice měla ve věci plný úspěch, náklady řízení nad rámec její úřední činnosti nevznikly a navíc je ani neuplatňovala.

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 nejblíže 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.

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.

V Ústí nad Labem dne 30. ledna 2014

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová