



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **Město Žamberk**, se sídlem v Žamberku, Masarykovo nám. 166, zast. JUDr. Jiřím Lukášem, advokátem se sídlem v Ústí nad Orlicí, Komenského 160, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. prosince 2009, čj. 9437/09-1300-602331, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. prosince 2009, čj. 9437/09-1300-602331, z r u š u j e a věc se mu v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci na nákladech řízení částku 7.760,- Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Jiřího Lukáše, a to do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

Od ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí Finančního úřadu v Žamberku (dále také jen "správce daně") ze dne 17. 6. 2009, čj. 35288/09/275922608456, kterým mu byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 ve výši 154.105,- Kč. V jeho odůvodnění uvedl, že žalobce si uplatnil odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění deklarovaných na dokladech č. 600389, 600417, 600367, 600394, 600356, 600227,

600346, 600398, 601202, 600755 a 601011, a to v plné výši, přestože byla zároveň použita pro plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Jednalo se o plnění použitá také pro stavbu dětského brouzdaliště tvořícího součást koupaliště, u kterých není možný nárok na odpočet daně. Správce daně pak žalobci ani poměrnou část odpočtu daně neuznal a platebním výměrem snížil jím vykázaný nadměrný odpočet v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období.

Žalovaný konstatoval, že žalobce nesporně to, že přijatá zdanitelná plnění, u kterých správce daně krátil nárok na odpočet daně na vstupu, byla částečně použita v souvislosti s příjmy za provozování koupaliště, rovněž nic nenamítal ke stanovenému poměru použití těchto přijatých zdanitelných plnění k získaným příjmům za provozování koupaliště. Rozpor však nastal ohledně stanovení charakteru uskutečněných plnění v souvislosti s provozováním koupaliště. Správce daně zastával názor, že žalobce uskutečňuje osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, konkrétně služby uvedené v § 61 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o DPH"), tj. „poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právníky osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost“. Žalobce naproti tomu zastával názor, že se jedná o zdanitelná plnění - ostatní rekreační činnosti.

Žalovaný nejprve popsal rozsah vybavení areálu předmětného koupaliště. Uvedl, že bazén se skládá z části plavecké a dětského brouzdaliště. Plavecká část bazénu má klasický tvar, několik plaveckých drah rozlišených barevnými pruhy a můstky pro skoky do vody. Nachází se zde i prostory pro stolní tenis, sportovní hřiště a dále existuje možnost zapůjčení sportovního náčiní. Z tohoto popisu o ohledem na žalobcem použitý výklad pojmu "sportovní činnost" z obecné encyklopedie (pohybová fyzická aktivita provozovaná podle určitých pravidel a zvyklostí...), dovodil, že v areálu koupaliště je možné vykonávat následující sportovní činnosti: v plavecké části areálu plavání, skoky do vody, příp. další vodní sporty, v areálu koupaliště plážový volejbal, stolní tenis, popř. další sporty.

Žalovaný dále poukázal na to, že zmiňovaná encyklopedie popisuje i pojem "sport", a to tak, že „sport je anglosaského původu, znamená obveselení, rozptýlení, zábavu, vlastně útek od práce, od povinnosti k zábavě“. Dle žalovaného je tak sport vnímán nejen jako pohybová aktivita soutěžního charakteru s určitými pravidly a zvyklostmi, ale současně také jako prostředek pro aktivní odpočinek člověka, k čemuž areál koupaliště nepochybně slouží. Dále poukázal i na definici sportovní činnosti jako sportu v § 2 zákona č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, dle které „představuje všechny formy tělesné činnosti, které prostřednictvím organizované a neorganizované účasti si kladou za cíl harmonický rozvoj tělesné i psychické kondice, upevňování zdraví a ...“. V tomto ustanovení je také definován sport pro všechny, jako „organizovaný a neorganizovaný sport a pohybová rekreace určená širokým vrstvám obyvatelstva“.

Žalovaný uzavřel, že posledně zmíněný zákonný výklad sportovní činnosti je dle jeho názoru pro posouzení tohoto případu právně nejsilnější, nejpresnější a nejlépe

vystihuje předmětné služby. Areál koupaliště je zařízen tak, aby mohl návštěvníkům poskytovat takové služby, které by jim umožňovaly vykonávat sportovní činnost, tj. služby osvobozené bez nároku na odpočet daně. Proto se ztotožnil s názorem správce daně o neuznání odpočtu daně na vstupu.

V reakci na odvolací námitky uvedl, že jestliže je areál koupaliště využíván ke sportovní činnosti, již to samo opravňovalo správce daně posoudit aktivity uskutečňované v areálu koupaliště jako plnění osvobozená od daně. Dodal, že areál by také mohl poskytovat služby pro vykonávání tělovýchovné činnosti. Je totiž navštěvováno místními školami, přičemž v rámci školní výchovy je možno provozovat i tělovýchovnou činnost, např. plavání.

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhl jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Předně konstatoval, že již ve svém odvolání provedl vlastní definování pojmů "sport" a "tělovýchova", a to zejména s odkazem na jejich definici podle encyklopedie Wikipedie. Dospěl přitom k závěru že v předmětném aquaparku není provozován sport a tělovýchova, ale činnost ve smyslu zatřídění dle SKP (jednotné klasifikace produkce) 92.7, mezi které patří provoz rekreačních parků a pláží a ostatní rekreační činnost a jiné rekreační činnosti. Tyto ostatní či jiné rekreační činnosti přitom nejsou, na rozdíl do sportu a tělovýchovy, osvobozeny od daně z přidané hodnoty, ale jsou zdaňovány základní sazbou. Proto by provedení odpočtu daně bylo přípustné.

Žalobce úvodem poukázal na metody výkladu právních předpisů a nejnovější zásady interpretace ve smyslu rozhodování Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, kteří se přiklánějí k výkladu přirozenoprávnímu a odpovídající metodě. Dle názoru žalobce žalovaný neprovedl správný výklad pojmu "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" dle § 61 písm. d) zákona o DPH. Zdůraznil, že zákon hovoří o "úzké souvislosti", což je nutné vázat právě na užší definici sportovní činnosti i dle Wikipedie i dle obecného úzu. V užším slova smyslu je za sport považováno právě sportovní soutěžení, utkání, závody, které však v předmětném období roku 2009 v aquaparku provozovány nebyly. Pouhý názor žalovaného o možnosti vykonávat v areálu sportovní soutěže by proto neměl být dostatečný pro právní závěr o tom, že se jedná o služby úzce související se sportem nebo tělesnou výchovou. Dle rozhodujícího logického výkladu by se dle žalobce mělo jednat o organizovaný sport či tělovýchovu, kdy jsou pořádány turnaje, soutěže, tréninky atd. Že by k takovým sportovním soutěžím v aquaparku docházelo, však nebylo zjištěno ani prokázáno.

Dle žalobce žalovaný nepřihlédl k obsahu směrnice Rady 2006/11/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Česká právní úprava hovoří o osvobození pro "právnícké osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání", avšak zmíněná směrnice hovoří v článku 132 písm. m) o

"neziskových osobách". Dle žalobce se tak jedná o rozdílné pojmy. Přitom žalobce nebyl sice založen za účelem podnikání, ale fakticky i podniká, o čemž svědčí jeho živnostenský list. Žalobce má proto zato, že není neziskovou osobou, která by jinak byla osvobozena od daně z přidané hodnoty v této věci, a to i kdyby se jednalo o sport a tělovýchovu v úzkém smyslu dle § 61 písm. d) zákona o DPH. Dle žalobce napadené rozhodnutí porušuje i českým a komunitárním zákonodárstvím deklarovanou zásadu daňové neutrality DPH a minimalizace daňových výnosů ve sporných případech dle zákona o správě daní a poplatků. Zejména dle článku 7) preambule citované směrnice Rady ES by měl společný systém DPH, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k daňové neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání dle jeho ustanovení § 51, když účastníci s tímto postupem výslovně souhlasili. Po prostudování předloženého správního spisu dospěl soud k následujícím zjištěním a právním závěrům, přičemž shledal žalobu důvodnou.

Správní spis obsahuje veškeré listinné materiály, které popisuje a hodnotí jak žalovaný ve svém rozhodnutí, tak zmiňuje žalobce ve své žalobě. Spornou mezi účastníky je pouze otázka stanovení charakteru uskutečněných plnění (služeb) v souvislosti s provozováním koupaliště. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že se jedná o osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, konkrétně o služby uvedené v ustanovení § 61 písm. d) zákona o DPH. Žalobce má naproti tomu zato, že se nejedná o poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou ve smyslu zmíněného ustanovení.

Ustanovení § 61 zákona o DPH osvobozuje některé činnosti, které jsou ve veřejném zájmu, od daně bez nároku na odpočet daně. Jeho písm. d) pak výslovně od daně osvobozuje 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.

Zákon o DPH však sportovní a tělovýchovnou činnost blíže nespecifikuje a neupřesňuje, jakou mají mít sportovní služby povahu, aby mohlo být jejich poskytnutí osvobozeno. Z důvodové zprávy k ustanovení § 61 citovaného zákona vyplývá, že úmyslem zákonodárce při schvalování tohoto ustanovení bylo osvobodit předmětné služby ve stejném rozsahu, v jakém je osvobozuje komunitární právo. Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ze dne 28. 11. 2006 ukládá členským státům povinnost osvobození sportovních služeb v článku 132 odst. 1 písm. m) tak, že musí jít o "poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovu, které poskytují neziskové organizace

osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost". Ani směrnice však blíže nespecifikuje rozsah sportovních činností a ani ze souvisejících dokumentů nelze tuto informaci získat. Z judikatury Evropského soudního dvora, která je dosud v této otázce sporadická, lze pouze nepřímě dovodit, že službami souvisejícími se sportem osvobozenými dle zmíněného článku 132 odst. 1 písm. m) je poskytnutí možnosti využití sportovního zařízení, a to zejména amatérským sportovcům bez ohledu na kvalitu jejich sportovních výkonů. Službou související se sportem či tělesnou výchovou tak budou bezesporu například sportovní kurzy a hodiny tělocviku vedené cvičitelem. Judikatura Evropského soudního dvora se zatím jednoznačně vyslovila k otázce služeb poskytovaných v rámci sportů, které jsou provozovány ve skupinách osob nebo v rámci organizačních struktur zřízených sportovními kluby, a to tak, že i v takovém případě je poskytování služeb osvobozeno.

V této souvislosti žalobce namítl, a to poprvé až v žalobě, že předmětná směrnice Rady 2006/11/ES používá oproti znění ustanovení § 61 písm. d) zákona o DPH jiný pojem (pojem "neziskové osoby" oproti výrazu "osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání"), v čemž spatřuje zásadní významový rozdíl. S tímto názorem se však krajský soud neztotožňuje. Je zřejmé, že žalobce je subjektem, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání. To znamená, že jeho hlavní činnost nesměřuje primárně k dosažení zisku (ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 obchodního zákoníku), tzn. že jde o "neziskový subjekt". Hlavní činností u těchto subjektů jsou činnosti vyplývající z poslání neziskových subjektů, tedy činnosti, které jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami. V tomto smyslu tedy není (a pro posouzení dané věci už vůbec ne) mezi oběma zmiňovanými pojmy významový rozdíl.

Jak konstatoval i žalovaný, český právní řád pracuje s určitou definicí pojmu "sport", a to v zákoně č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu (dále jen "zákon o podpoře sportu"). Tento zákon vymezuje postavení sportu ve společnosti jako veřejně prospěšné činnosti a stanoví úkoly správních úřadů a působnost územních samosprávných celků při podpoře sportu. Dle ustanovení § 2 odst. 1 tohoto zákona pojem "sport" představuje všechny formy tělesné činnosti, které prostřednictvím organizované a neorganizované účasti si kladou za cíl harmonický rozvoj tělesné i psychické kondice, upevňování zdraví a dosahování sportovních výkonů v soutěžích všech úrovní. V odstavci druhém téhož ustanovení je dále definován pojem "sport pro všechny", a to jako organizovaný a neorganizovaný sport a pohybová rekreace určená širokým vrstvám obyvatelstva.

Krajský soud však nesdílí názor žalovaného, který ve svém odůvodnění zdůrazňuje právě vysvětlení pojmu "sport pro všechny" a dovozuje, že nejlépe vystihuje zákonný výklad sportovní činnosti, a tak i žalobcem poskytované služby. Ve zmíněném ustanovení § 2 zákona o podpoře sportu je samotný pojem "sport" definován pouze v odstavci prvním, přičemž odstavec druhý vysvětluje již určitou podkategorii sportu, a to "sport pro všechny". Ustanovení § 61 písm. d) zákona o DPH však hovoří o poskytování služeb úzce souvisejících se sportem, nikoliv se sportem pro všechny. Z tohoto důvodu je nutno vycházet pouze z odstavce prvního § 2 zákona o podpoře sportu, kde je definován samotný pojem "sport", přičemž v

uvedené definici nelze přehlédnout jednoznačně stanovený cíl této tělesné aktivity, kterým je mimo jiné dosahování sportovních výkonů v soutěžích všech úrovní. Takové činnosti však nebyly v předmětném areálu v posuzovaném období zjištěny, resp. správní spis žádné důkazy o takových činnostech neobsahuje. Pouhá úvaha (byť reálná) o tom, že je možno v areálu předmětného koupaliště vykonávat určité sportovní činnosti (ve smyslu soutěžení), že se zde nacházejí prostory pro stolní tenis a sportovní hřiště, že existuje možnost zapůjčení sportovního náčiní a že je možno v rámci školní výchovy provozovat i tělovýchovnou činnost jako např. plavání, však k závěru o tom, že v daném případě šlo o poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou dle názoru krajského soudu nepostačí.

Lze dodat, že zmíněné legální definici pojmu "sport" by přitom dle názoru krajského soudu současně odpovídalo i oběma stranami zmiňované vysvětlení pojmu "sport" ve všeobecné encyklopedii „Wikipedie“, kde je uvedeno, že „pojemem sport je dnes obvykle označována pohybová (fyzická) aktivita provozovaná podle určitých pravidel a zvyklostí, jejíž výsledky jsou navíc měřitelné nebo porovnatelné s jinými provozovateli téhož sportovního odvětví“. Z této definice tak vyplývají tři omezení, a to že se musí jednat o pohybovou aktivitu, aktivitu, která má jasná pravidla, podle kterých se soutěží a aktivita má soutěžní charakter, při kterém dochází k poměřování jejích výsledků.

S ohledem na uvedené krajský soud zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán shora vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč a náhradě nákladů právní služby poskytnuté advokátem za 2 úkony po 2.100,- Kč včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300,- Kč (§ 9 odst. 3 písm. f) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.), a to včetně DPH ve výši 960,- Kč. Krajský soud uložil takto vyčíslené náklady zaplatit do rukou zástupce žalobce, neboť jde o advokáta.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s.ř.s.).

Proti pravomocnému rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, kterou lze podat z důvodů uvedených v § 102 a násl. s. ř. s. ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí. Kasační stížnost se podává ke Krajskému soudu v Hradci Králové. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 Hradci Králové dne 27. října 2010

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu