



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: Odvolacímu finančnímu ředitelství, Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12.3.2010, č.j. 2936/10-1300-505196, č.j. 2930/10-1300-505196 a č.j. 2943/10-1300-505196,**

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12.3.2010, č.j. 2936/10-1300-505196, č.j. 2930/10-1300-505196, č.j. 2943/10-1300-505196, se pro vady řízení zrušují a věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 22 640,- Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění

Žalobce se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12.3.2010, č.j. 2936/10-1300-505196, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru 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 mu byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 22 034,- Kč oproti původně uplatňovanému nadměrnému odpočtu ve výši 305 998,- Kč.

Dále se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí původně žalovaného ze dne 12.3.2010, č.j. 2930/10-1300-505196, kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti třem dodatečným

platebním výměřům Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 29.7.2009 na daň z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období duben 2005, č.j. 161774/09/214913507222, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň v celkové výši 271 606,- Kč, za zdaňovací období květen 2005, č.j. 161867/09/214913507222, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň v celkové výši 115 418,- Kč, a za zdaňovací období červen 2005, č.j. 161908/09/214913507222, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň v celkové výši 87 658,- Kč.

Dále se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí původně žalovaného ze dne 12.3.2010, č.j. 2943/10-1300-505196, kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti šesti dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 29.7.2009 na daň z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období červenec 2005, č.j. 161925/09/214913507222, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň v celkové výši 1 721,- Kč, za zdaňovací období srpen 2005, č.j. 161954/09/214913507222, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň v celkové výši 869,- Kč, za zdaňovací období září 2005, č.j. 161981/09/214913507222, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň v celkové výši 0,- Kč, za zdaňovací období říjen 2005, č.j. 161025/09/214913507222, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň v celkové výši 968,- Kč, za zdaňovací období listopad 2005, č.j. 161033/09/214913507222, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň v celkové výši 853,- Kč, a za zdaňovací období prosinec 2005, č.j. 161038/09/214913507222, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň v celkové výši 272,- Kč.

Současně se žalobce domáhal i zrušení výše uvedených platebních výměřů.

Vzhledem k tomu, že dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o Finanční správě“), musel se zdejší soud předně vypořádat s otázkou, který správní orgán státní správy v oblasti výkonu správy daní je žalovaným subjektem práva od 1.1.2013, jelikož dle ustanovení § 19 odst. 3 zákona o Finanční správě byla mimo jiné s účinností od 1.1.2013 zrušena všechna finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. V souladu s tímto ustanovením bylo tudíž zrušeno Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, jež vydalo žalobou napadené rozhodnutí. V souladu s ustanovením § 20 odst. 2 zákona o Finanční správě se územními finančními orgány, které jsou uvedeny v rozhodnutích vydaných při správě daní, rozumí orgány finanční správy, jež jsou příslušné od 1.1.2013 dle zákona o Finanční správě.

Jelikož napadené rozhodnutí je rozhodnutí, které bylo vydáno v rámci odvolacího řízení Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem, tj. orgánem nadřízeným Finančnímu úřadu jakožto nejnižším orgánem v rámci již zrušené soustavy územních finančních orgánů, je zdejší soud toho názoru, že žalovaným s účinností od 1.1.2013 je namísto Finančního ředitelství v Ústí nad Labem dle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) ve spojení s ustanoveními § 5 a § 7 písm. a), jakož i ustanovením § 20 odst. 2, zákona o Finanční správě Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Podle ustanovení § 7 písm. a) zákona o Finanční správě vykonává Odvolací finanční ředitelství (věcnou) působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, které jsou nejnižšími správními úřady v rámci Finanční správy České republiky. S ohledem na skutečnost, že napadené rozhodnutí bylo vydáno odvolacím orgánem, tj. nikoliv nejnižším orgánem v rámci zrušených územních finančních orgánů, přešla v dané věci působnost na Odvolací finanční ředitelství, jakožto (jediný) odvolací orgán při výkonu správy daní (viz ustanovení § 5 zákona o Finanční správě). Tento závěr je současně podepřen

i ustanovením § 69 s.ř.s., neboť dle tohoto ustanovení je zřejmé, že žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla, což v tomto konkrétním případě je Odvolací finanční ředitelství.

Žalobce namítá, že původní žalovaný aplikoval v daných věcech takový výklad zákona, v důsledku kterého stanovil žalobci povinnosti, které zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), nestanoví. Tím dle žalobce původně žalovaný porušil právo žalobce zakotvené v ustanovení čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, tedy že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona.

S odkazem na posudek Ústavu státu a práva AV ČR, v.v.i., který žalobce přiložil k žalobě, uvedl žalobce, že trvá na tom, že pro posouzení ekonomické činnosti je podstatné postavení subjektu, když žalobce je ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty osobou poskytující služby, takže jeho veškerá činnost z hlediska výše uvedeného ustanovení je činností čistě ekonomickou. Příspěvek na činnost příspěvkové organizace jakou je žalobce, poskytovaný zřizovatelem dle žalobce při posuzování otázek týkajících se DPH nehraje žádnou roli.

Žalobce namítá, že je zcela nesprávný závěr původně žalovaného, že tzv. „přenesené činnosti“ vykonává žalobce za příspěvek poskytnutý od zřizovatele. Příspěvková organizace hospodářím mimo jiné s peněžními prostředky přijatými z rozpočtu zřizovatele. Příspěvek z rozpočtu zřizovatele je příspěvkem na veškeré příspěvkovou organizací vykonávané činnosti. Je tak jen jedním ze zdrojů jejího hospodaření. Žalobce jako daňový subjekt hospodářím vlastním jménem a na vlastní účet. V tomto směru hospodářím i s příspěvkem, který je určen na veškerou jeho činnost. Zřizovatel žádný rozpočet s účelovým určením pro jednotlivé činnosti své příspěvkové organizace žalobci nestanoví.

K obsahu zjištění týkajícího se výpočtu poměrné výše odpočtu daně, žalobce uvádí, že způsob, jakým postupoval správce daně, považuje za rozporný se zákonem. Pokud daňové orgány dospěly k závěru, že zákon konkrétní určitá pravidla pro plnění daňových povinností daňovým subjektem nestanoví, nemůže správce daně zákon vykládat k tíži daňového subjektu a stanovit mu tak podle své libovůle, mimo pravidla stanovená zákonem plnění určitých povinností. Žalobce zdůraznil, že státní moc lze uplatňovat pouze na základě zákona a podle čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Správce daně použil určitý výpočet, který označil jako jednu z možných variant, jaké jsou další varianty, však neuvedl, a neuvedl ani, proč použil zrovna tuto variantu. Samotný výpočet správce daně je pro žalobce nesrozumitelný, neumí si vysvětlit, proč použil konkrétní čísla ani co přesně čísla znamenají a na základě čeho k nim správce daně dospěl.

Žalobce namítá, že rozhodnutí původního žalovaného jsou zcela nesrozumitelná. Nevyplývá z nich, jaké činnosti považují daňové orgány za činnosti ekonomické a jaké považují za neekonomické. Dále poznamenal, že některé činnosti, které má žalobce dle žalovaného provozovat, vůbec nikdy neprovozoval (údržba zeleně) nebo v dané době neprovozoval (veřejné osvětlení – počínaje dnem 1.7.2005).

Další námitka žalobce se vztahuje k aplikaci ustanovení § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty při prodeji vstupenek na koupaliště. Žalobce trvá na tom, že prodej vstupenek na koupaliště není obecně osvobozen od daně. Za osobu, která vykonává sportovní nebo tělovýchovnou činnost, nelze chápat každého jednotlivce, který si přijde zasportovat. Na podkladě zák. č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu (dále jen „zákon o podpoře sportu“), a zák. č.

586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), dospěl žalobce k závěru, že osvobození podle § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty by se mělo vztahovat jen na služby poskytnuté těm, kdo sportovní činnost provozují pro druhé jako veřejně prospěšnou činnost, a těm, kdo sami vykonávají sportovní činnost ve smyslu zákona o daních z příjmů, a to bez ohledu na to, zda jsou podnikateli či nikoliv.

K argumentaci směrnicí Rady č. 2006/112/ES a judikaturou Evropského soudního dvora použitou původně žalovaným žalobce poznamenává, že ji považuje za nepatřičnou. Pokud měl původní žalovaný na mysli čl. 131 písm. m) uvedené směrnice, tak v daném případě jde o obdobné ustanovení jako je ustanovení § 31 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, a tento článek nijak neřeší předmětnou výkladovou problematiku. Taktéž rozhodnutí Evropského soudního dvora, na které odkazuje původní žalovaný, řeší jinou otázku vyplývající z uvedené směrnice, respektive směrnice jí předcházející. Žalobce výslovně považuje v souvislosti se správně pochopenými principy uplatnění práva Evropského společenství za zcela paradoxní závěr původního žalovaného, že „pojem *osoba* je nutné vykládat nezužujícím způsobem, tedy jedná se o jakoukoliv osobu“.

Dále žalobce namítá ve vztahu k rozhodnutí žalovaného č.j. 2936/10-1300-505196 nesprávné posouzení žalobcem vystavených dobropisů. Trvá na tom, že původní žalovaný se vůbec nezabýval námitkami žalobce a při posouzení předmětné věci postupoval bez ohledu na to, co bylo předmětem zdanění. Postupem původního žalovaného by dle žalobce došlo nejen ke dvojímu ale dokonce ke trojímu zdanění. V daném případě se vůbec totiž nejednalo o plnění, ale toliko o převedení zálohových finančních prostředků ze subjektu Technické služby města Ústí nad Labem, s.r.o., který vybral zálohové platby za parkování za rok 2005 v roce 2004, tedy za plnění spočívající v činnosti, u které zřizovatel obou subjektů rozhodl, že od 1.1.2005 bude činnost parkovacích služeb vykonávat žalobce, na žalobce. Společností Technické služby města Ústí nad Labem, s.r.o. byla daň z přidané hodnoty z uvedených plnění řádně odvedena. O převodu předmětných prostředků rozhodl zřizovatel svým pokynem. Převod prostředků nebyl plněním za dodávku zboží ani služby. Proto uvedené plnění nemůže dle žalobce podléhat dani z přidané hodnoty. Přesto žalobce z této částky odvedl daň z přidané hodnoty na základě faktur č. 51001002, č. 510200006 a č. 510110010 v měsíci lednu 2005. K následnému vystavení dobropisů č. DO500002, DO500001 a DO500003 a následných faktur č. 5101003, č. 51011011 a č. 5102007 došlo jen na základě nedorozumění mezi zaměstnanci společnosti Technické služby města Ústí nad Labem, s.r.o., kteří požadovali jiné rozdělení konečné částky na menší částky v těchto fakturách podle středisek. Pokud by došlo ke zdanění předmětného plnění, došlo by tedy již ke třetímu zdanění totožného plnění.

Dále žalobce namítá ve vztahu k rozhodnutím původního žalovaného č.j. 2930/10-1300-505196 a č.j. 2943/10-1300-505196, že považuje za nesprávný postup daňových orgánů při uplatňování DPH týkajícího se zajištění závodního stravování zaměstnanců. Žalobce trvá na tom, že příspěvek, který poskytoval svým zaměstnancům je možno s přihlédnutím k § 236 zák. č. 262/2006 Sb., zákoník práce, považovat za formu závodního stravování. Toto ustanovení zákoníku práce přímo hovoří o příspěvku na stravování zaměstnavatele zaměstnancům. Žalobce dovozuje, že z výše uvedeného ustanovení vyplývá, že zajištění stravování zaměstnanců je součástí pracovních a sociálních podmínek, na které zaměstnavatel vynakládá finanční prostředky. Zaměstnancům daňový subjekt přispívá na závodní stravování právě proto, že se podílí na činnostech, které jsou ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty činnostmi ekonomickými. Žalobce s poukazem na ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů je toho názoru, že pokud zákon o daních z příjmů považuje finanční

prostředky vynaložené zaměstnavatelem na zajištění stravování zaměstnanců za daňově uznatelné výdaje zaměstnavatele vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, pak je pravdou, že zaměstnanci se podílí na činnostech daňového subjektu, kterými se daňový subjekt snaží dosahovat příjmů a které jsou mimo jiné ekonomickými činnostmi ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. V opačném případě by tento příspěvek nezařadil zákonodárce mezi daňově uznatelné výdaje.

K odkazu původního žalovaného na judikaturu Evropského soudního dvora žalobce uvádí, že jde pouze o odkaz obecný bez uvedení konkrétního rozhodnutí, které by řešilo problematiku stravování zaměstnanců. Rozsudek, na který žalovaný poukázal – č. C 408/98, tuto problematiku neřeší.

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

Původní žalovaný zrekapituloval ve svém vyjádření průběh daňového řízení. Následně konstatoval, že ve vztahu k posouzení aplikace ustanovení § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty vycházel ze závěrů obsažených v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28.11.2007, č.j. 15 Ca 144/2006-28. Přestože bylo tímto rozhodnutím zrušeno rozhodnutí původního žalovaného pro vady řízení, zabýval se soud i hmotněprávními námitkami žalobce a ve věci těchto námitek dal původnímu žalovanému zapravdu. Dle uvedeného rozsudku jsou příspěvkové organizace přímo ze zákona organizacemi, které nejsou zřízeny za účelem dosažení zisku. S ohledem na právní formu a vzhledem k vykonávaným činnostem pak pro žalovaného vyplývá ve vztahu k DPH povinnost rozlišovat přijatá plnění ve vztahu k plněním uskutečněným, neboť ne u všech přijatých plnění si může žalobce nárokovat plný odpočet DPH. Tuto svoji povinnost žalobce nesplnil a neprokázal tak oprávněnost nárokovaných odpočtů. Ve vztahu k uvedené námitce se původní žalovaný dále plně odkázal na argumentaci obsaženou v citovaném rozsudku.

K námitce týkající se problematiky vystavených dobropisů společnosti Technické služby města Ústí nad Labem, s.r.o. původní žalovaný uvedl, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro vystavení dobropisu uvedené v § 42 odst. 1 písm. a) ani v ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Ve vztahu k § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty původní žalovaný uvádí, že již jednou fakturovanou a uskutečněnou službu spočívající v možnosti parkovat za úplatu nelze vrátit. Nedošlo tedy ke snížení základu daně po datu poskytnutého plnění. Uvedené ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty se totiž vztahuje na případy, kdy dojde ke skutečnému snížení základu daně po datu poskytnutého plnění (např. v důsledku nutnosti poskytnout slevu pro vady poskytnutého plnění) a nikoli na případy nesprávného zaúčtování či nesprávné fakturace. Na tom dle původního žalovaného nic nemění ani tvrzení žalobce, že šlo v daném případě o pouhý převod zálohových plateb a nikoli o plnění za zboží či služby. Původní žalovaný trvá na tom, že uvedená situace nemohla být řešena vystavením dobropisů, když to zákon neumožňoval. Danou situaci měl dle žalovaného žalobce vyřešit jiným způsobem neodporujícím zákonu.

K námitce týkající se nároku na odpočet týkající se mražených jídel pro zaměstnance, původní žalovaný uvedl, že se v daném případě nejedná o závodní stravování. Jedná se o dotování mražených jídel žalobcem jeho zaměstnancům. Při hodnocení daného problému vycházel žalovaný ze zákona o dani z přidané hodnoty a rozsudků Evropského soudního dvora. Nárok na odpočet daně má plátce dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty,

pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Přímou vazbu uplatněného odpočtu na uskutečněná zdanitelná plnění však žalobce na výzvu správce daně neprokázal. Původní žalovaný poukázal na rozsudek Evropského soudního dvora č. C-408/98 (Abbey National), z něhož vyplývá, že pro uplatnění nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění je nutná bezprostřední vazba s jasně vymezenou částí ekonomické činnosti plátce. Takovou vazbu žalobce nedoložil, ačkoliv k tomu byl vyzván. Žalobce pouze popsal, jakým způsobem přispívá zaměstnanci na obědy a jakou část obědů hradí zaměstnanec přímo dodavateli jídel. V daném případě není prokázána vazba výkonů zaměstnanců k příspěvku, jímž zaměstnanec hradí část oběda. Způsob nastavený žalobcem (příspěvek zaměstnanci v určité procentuální výši na cenu oběda) z hlediska DPH a směrnice neumožňuje nárokovat odpočet daně, neboť není prokázána bezprostřední souvislost s ekonomickou činností žalobce. Jiná situace by dle původního žalovaného nastala, pokud by žalobce sám nakupoval obědy, které by následně účtoval (přefakturoval) zaměstnanci. V tomto případě by měl žalobce nárok na odpočet daně, neboť toto přijaté plnění by souviselo s uskutečněným zdanitelným plněním – prodejem jídla zaměstnanci. Dle žalovaného je příspěvek poskytovaný zaměstnanci na jeho obědy je v daném případě plněním poskytnutým pro soukromou potřebu zaměstnance a nelze vázat k tomuto příspěvku jakékoli v protiplnění ze strany zaměstnance, když ten nemá svůj výkon vůči zaměstnavateli vázán na poskytnutí stravy. Za těchto okolností se dle původního žalovaného jedná o příspěvek na oběd poskytovaný za účelem nesouvisejícím s podnikáním. Z poskytnutého příspěvku plyne osobní užitek pro zaměstnance, přičemž převažuje nad potřebami ekonomické činnosti zaměstnavatele. Původní žalovaný trvá na tom, že argumentace žalobce je neudržitelná, neboť zákon o dani z přidané hodnoty má svůj samostatný režim, který je nutný vykládat v kontextu zákona o dani z přidané hodnoty, směrnice či rozsudků Evropského soudního dvora.

Původní žalovaný trvá na tom, že námitka nepřezkoumatelnosti je nedůvodná, neboť v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí podrobně uvedené právní úvahy a hodnocení skutkového i právního stavu toto tvrzení vyvracejí.

Na vyjádření původního žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které uvedl, že původní žalovaný neuvedl žádnou konkrétní argumentaci a pouze opakuje obecná hodnocení. Původní žalovaný se dle žalobce rovněž nevypořádal s obsahem stanoviska Ústavu státu a práva AV ČR.

Ve vztahu k námitce týkající se příspěvků na obědy zaměstnanců žalobce zdůraznil, že trvá na tom, že příspěvky na obědy jsou závodním stravováním ve smyslu zákoníku práce.

Dále žalobce poukázal na skutečnost, že v průběhu daňové kontroly, která trvala pět let, původní žalovaný několikrátě měnil své právní výklady. Dále poukázal žalobce na to, že vznikl dne 1.1.2005. Od března 2005 u něho dle jeho tvrzení probíhala daňová kontrola a skončila až dnem 15.3.2010, přičemž u žalobce byla dne 10.2.2011 zahájena kontrola nová týkající se mimo jiné daně z přidané hodnoty. Žalobce tedy existoval v době sepsání repliky šest let a sedm měsíců, přičemž z této doby u něho probíhala po dobu pěti a půl roku daňová kontrola. Žalobce považuje tento postup správce daně za svévolný postup, který je v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 4 Ústavy.

Při jednání soudu právní zástupce žalobce přednesl žalobu shodně jako v jejím písemném vyhotovení. Dále poukázal na skutečnost, že v mezidobí Nejvyšší správní soud požádal k dané problematice DPH o stanovisko Evropský soudní dvůr, přičemž ten v rozsudku ze dne 21.2.2013 nastínil, co představují sportovní činnosti a co jsou volnočasové aktivity. Dále uvedl, že původní žalovaný zařadil paušálně mezi sportovní činnosti velké množství volnočasových aktivit, a to v případě plaveckého areálu Klíše, kde se nachází vnitřní plavecké bazény umožňující vykonávat sportovní činnost a zároveň i vnější plavecké bazény, určené pro volnočasové aktivity, takže vstupné do areálu by z hlediska DPH mělo být hodnoceno koeficientem a nikoli jako plnění úplně osvobozené od daně. Dle právního zástupce je situace ještě výraznější v případě Městských lázní, kde se nachází toliko dvacetimetrový bazén, který má v délce deseti metrů jen jeden metr hloubky a ve zbývajících částech pozvolně klesá. Tento objekt slouží pro svoji dispozici zjevně pouze pro volnočasové aktivity, a proto by ve vztahu ke vstupnému z hlediska DPH neměl být uplatněn koeficient a nelze vstupné ani považovat za plnění osvobozené od daně. V návaznosti na to pak právní zástupce poukázal na skutečnost, že v předmětné věci nebyl ze strany daňových orgánů náležitě zjištěn skutkový stav.

Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání soudu se plně odkázal na obsah písemného vyjádření původního žalovaného, obsah správního spisu a na obsah odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.

Napadená 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 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 přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu včetně prekluze, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v pojednávané věci nebyly zjištěny.

Po zevrubném prostudování správního spisu a rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 21.2.2013, č.j. C-18/12, soud dospěl k závěru, že předmětná žaloba je důvodná. K tomuto závěru soud dospěl, aniž by se však ztotožnil se všemi námitkami žalobce.

Primárně se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, kdy žalobce namítal, že v žalobou napadených rozhodnutích není specifikováno, které jeho činnosti žalovaný považuje za ekonomické činnosti a které považuje za neekonomické. Soud dospěl k závěru, že žalobou napadená rozhodnutí jsou plně přezkoumatelná. Žalovaný v rozhodnutích na několika místech jednoznačně specifikoval, které činnosti považuje za činnosti, které nejsou ekonomickým plněním. Jde zejména o veřejně prospěšné činnosti například dopravní značení, světelná signalizace, instalace a údržba veřejného osvětlení, provozování pohřebiště apod. V daném případě, kdy dochází ke stanovení daně postupem dle § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, není nutno přesně stanovit, která plnění jsou ekonomická a která nikoli, neboť jedním ze vstupních údajů pro vypočtení DPH je údaj o výši příspěvku poskytnutého

zřizovatelem v celkové výši. V daném případě nebylo zkoumáno ve vztahu k jednotlivým zdanitelným plněním a výdajům, zda souvisely s ekonomickými činnostmi či nikoli, neboť žalobce jako daňový subjekt nebyl i přes výzvy daňových orgánů schopen specifikovat, která zdanitelná plnění použil pro ekonomickou činnost, která přijatá zdanitelná plnění použil pro účely související s veřejně prospěšnými činnostmi a která přijatá zdanitelná plnění použil jak pro uskutečnění ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející. Podstatné je, že žalobce v příslušných zdaňovacích obdobích veřejně prospěšné činnosti vykonával a dostával na jejich výkon od zřizovatele příspěvek.

Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že námitka nepřezkoumatelnosti je zcela nedůvodná.

Pro úplnost soud k argumentu, že veřejné osvětlení žalobce provozoval pouze do 30.6.2005, konstatuje, že tato skutečnost byla při stanovení daně zohledněna, což vyplývá z obsahu přílohy protokolu o ústním jednání ze dne 23.7.2009, č.j. 156503/09/214932506835.

K námitkám žalobce týkajícím se otázky, zda žalobce vykonává jak ekonomické činnosti, tak i činnosti, které nejsou ekonomickými činnostmi ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, role příspěvku od zřizovatele při posuzování žalobcových činností ve vztahu k DPH, způsobu stanovení samotné daně a otázky aplikace ustanovení § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty u příjmů za prodej vstupenek na koupaliště se již soud meritorně zabýval ve svém rozsudku ze dne 28.11.2007, č.j. 15 Ca 144/2006-28. Soud konstatuje, že v mezidobí nedošlo dle jeho názoru v posunu právního výkladu dotčených právních ustanovení ani k žádnému judikaturnímu zvratu, a proto neshledal důvod odchýlit se od závěrů obsažených v citovaném rozsudku.

Uvedené námitky se vztahují ke všem třem žalobou napadeným rozhodnutím, proto i argumentace soudu se vztahuje ke všem třem žalobou napadeným rozhodnutím.

K námitce žalobce, že pokud daňový subjekt vykonává alespoň nějakou činnost, která lze podřadit pod definici ekonomických činností obsaženou v ustanovení § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, pak že veškeré činnosti, které takový daňový subjekt vykonává, musí být posuzovány jako ekonomické činnosti, soud uvádí následující.

Žalobce je příspěvkovou organizací obce zřízenou Statutárním městem Ústí nad Labem na základě zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Dle § 23 odst. 1 písm. b) citovaného zákona může územní samosprávný celek ve své pravomoci k plnění svých úkolů, zejména k hospodářskému využití svého majetku a k zabezpečení veřejně prospěšných činností zřizovat příspěvkové organizace jako právnické osoby, které zpravidla ve své činnosti nevytvářejí zisk.

Při výkladu zákona nelze vycházet z jednoho izolovaného ustanovení, ale je nutné vycházet z celé koncepce zákona. V daném případě je nutné ustanovení § 23 odst. 1 písm. b) zák. č. 250/2000 Sb. vykládat ve světle ustanovení § 27 odst. 1 téhož zákona, kde je uvedeno, že územní samosprávný celek zřizuje příspěvkové organizace pro takové činnosti ve své působnosti, které jsou zpravidla neziskové a jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu. Na základě uvedených ustanovení dospěl soud k názoru, že není správný výklad žalobce, že si územní samosprávný celek může vybrat, zda založí příspěvkovou organizaci za účelem zisku, nebo zda ji založí jako organizaci, která ve své činnosti zisku nedosahuje. Slovo „zpravidla“ je nutné v obou ustanoveních vyložit tak, že většina činností, kterými územní samosprávný celek pověří příspěvkovou organizaci, musí být nezisková, ale příspěvková organizace může být pověřena i některými činnostmi, v rámci

kterých bude vytvářet zisk. Samotný zákon však předpokládá, že příspěvkové organizace jsou primárně přímo ze zákona organizacemi, které nejsou zřízeny za účelem dosažení zisku.

Ohledně vykonávání ekonomické činnosti žalobcem dospěl soud k následujícím závěrům. V návěti § 23 odst. 1 zák. č. 250/2000 Sb. je výslovně uvedeno, že územní samosprávný celek může vytvářet příspěvkové organizace k plnění svých úkolů, zejména k hospodářskému využívání svého majetku a k zabezpečení veřejně prospěšných činností. Z výčtu činností, které jsou ve zřizovací listině žalobce uvedeny jako jeho hlavní činnosti, jednoznačně vyplývá, že vykonává kromě jiného i veřejně prospěšné činnosti – např. dopravní značení – světelná signalizace, instalace a údržba veřejného osvětlení, provozování pohřebiště apod. Tyto činnosti nelze považovat za ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Ekonomickými činnostmi se rozumí činnost definovaná v § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty jako soustavná činnost, uskutečňovaná samostatně za účelem získání příjmů. Žalobce v případě správy pohřebiště v žalobě výslovně uvádí, že se jedná o úplatnou činnost a jako příklad uvádí nájemné za pronájem hrobového místa, ovšem zde je nutné upozornit, že příspěvková organizace pouze zprostředkovává výběr tohoto finančního plnění pro zřizovatele – vlastníkem pronajímané věci je město a žalobce pouze provádí výběr nájemného a jeho evidenci. Proto není možné uvedené nájemné považovat za úhradu za ekonomickou činnost.

Je třeba zdůraznit, že veřejně prospěšné činnosti, které žalobce vykonává, nejsou vyfakturovány žádnému subjektu, ani za jejich výkon nedostává žalobce od nikoho odměnu. Právě na výkon veřejně prospěšných činností je od zřizovatele poskytován žalobci příspěvek, se kterým následně žalobce hospodáří. Tento příspěvek není nijak vázán na objem skutečně provedených prací. Z rozpočtu zřizovatele je pak jednoznačně dohledatelné, které činnosti žalobce jsou důvodem pro přidělení příspěvku žalobci z rozpočtu města.

S ohledem na výše uvedené soud konstatuje, že žalobce je subjektem, který vykonává jak ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tak i činnosti, které za ekonomické činnosti nelze považovat.

K argumentaci obsažené v žalobcem předloženém stanovisku Ústavu státu a práva AV ČR, že pokud daňový subjekt vykonává alespoň některou ekonomickou činnost spadající pod definici obsaženou v ustanovení § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, pak má nárok na odpočet za veškerá zdanitelná plnění použita pro veškeré své činnosti podle zřizovací listiny, soud poznamenává, že ji považuje za nesprávnou. V uvedeném stanovisku je argumentováno ustanoveními § 13 odst. 5 a § 14 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, kde je uvedeno, co se pro účely tohoto zákona považuje za použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce a co se považuje za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Ve stanovisku je uvedeno, že výhradně v případech uvedených v ustanovení § 13 odst. 5 a § 14 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty je možno přistoupit ke stanovení daně podle koeficientu. Na tomto místě soud musí zdůraznit, že uvedená ustanovení je nutno vykládat v přímé souvislosti s § 13 odst. 4 písm. a) a § 14 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. V těchto ustanoveních je uvedeno, že za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu se také považuje použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, a že za poskytnutí služby za úplatu se také považuje poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Ustanovení § 13 odst. 5 a § 14 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty tedy je dle soudu, oproti argumentaci obsažené v citovaném vyjádření Ústavu státu a práva AV ČR, nutno vykládat jako ustanovení, která

definují zdanitelná plnění. Jinými slovy, definují případy, kdy i bezúplatné plnění či plnění pro osobní potřeby zaměstnanců jsou předmětem DPH.

K námitce žalobce, že považuje za nesprávnou argumentaci původního žalovaného, že vykonává veřejně prospěšné činnosti za příspěvek s tím, že příspěvek není účelově vázán a žalobce si s ním hospodaří sám vlastním jménem a na vlastní účet a že skutečnost, že je žalobci zřizovatelem poskytován příspěvek, nehraje při posuzování otázek týkajících se DPH žádnou roli, soud uvádí následující.

Jak již bylo výše uvedeno, žalobce je příspěvkovou organizací, do jejíhož předmětu činnosti spadají především veřejně prospěšné činnosti, jejichž výkon není nikomu vyúčtováván. Z rozpočtu zřizovatele je jednoznačně doložitelné, že příspěvky poskytované zřizovatelem na chod žalobce jsou poskytovány právě v souvislosti s potřebou zabezpečení výkonu ve zřizovací listině uvedených veřejných služeb. Je pravda, že žalobce dále s již poskytnutými příspěvky nakládá svým jménem a na svoji odpovědnost a nemusí je vyúčtovávat, to však nic nemění na charakteru prováděných prací a na skutečnosti, že příspěvky od zřizovatele jsou poskytovány právě v souvislosti s výkonem veřejně prospěšných činností, jejichž výkon není již nikomu dále fakturován.

Právě charakter samotného právního rámce existence žalobce, jak byl naznačen již výše, způsob jeho financování a předmět jeho činností jsou skutečnosti, které mají podstatný vliv na způsob stanovení DPH u žalobce.

Rovněž tuto námitku žalobce vyhodnotil soud jako zcela nedůvodnou.

K námitce týkající se způsobu výpočtu poměrné výše odpočtu daně uvádí soud následující. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce tuto svoji námitku v odvolání proti platebním výměrům neuplatnil. Proto se touto námitkou žalovaný ani v žalobou napadených rozhodnutích nezabýval.

K tvrzení žalobce, že samotný výpočet poměrné výše odpočtu daně správcem daně je pro něho nesrozumitelný a nedokáže určit, proč použil správce daně konkrétní čísla ani co tato čísla představují, soud konstatuje, že v rámci daňového řízení byl způsob výpočtu poměrné výše odpočtu daně ve smyslu § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty zcela dostatečným způsobem s žalobcem rozebrán a postup mu byl vysvětlen. V protokolu o ústním jednání ze dne 23.7.2009, č.j. 156503/09/214932506835, jehož předmětem bylo projednání změn oproti zprávě z vytykácího řízení na DPH za zdaňovací období únor 2005, a z protokolu o ústním jednání ze dne 23.7.2009, č.j. 156511/09/214932505881, jehož předmětem bylo projednání změn oproti zprávě z daňové kontroly DPH za zdaňovací období březen 2005 až prosinec 2005, zástupce žalobce ve vztahu ke způsobu stanovení výpočtu poměrné výše odpočtu daně uvedl, že dle jeho názoru je matematický výpočet stanoven správně. Z tohoto vyjádření dle soudu jednoznačně vyplývá, že v průběhu daňového řízení žalobce byl řádně seznámen s postupem správce daně a bylo mu jasné, jak správce daně při výpočtu postupoval a jaké údaje do svého vzorce správce daně dosadil.

Jak již bylo uvedeno výše, dospěl soud k závěru, že žalobce nakupoval služby či jiná plnění, která používal jak pro svou ekonomickou činnost, tak pro účely s ní nesusouvisející. Proto má žalobce v souladu s ustanovením § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. K využití ustanovení § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty musel správce daně přistoupit, neboť žalobce i přes opakované výzvy nebyl schopen doložit, která přijatá zdanitelná plnění použil na

- plnění v souvislosti s jeho ekonomickými činnostmi,
- plnění v souvislosti s veřejně prospěšnými činnostmi, které nesplňují definici ekonomických činností,
- plnění v souvislosti jak s ekonomickými činnostmi, tak i pro účely, které s nimi nesouvisí.

Způsob krácení daně je zakotven v ustanovení § 76 zákon o dani z přidané hodnoty. V § 76 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je uvedeno, že u přijatých zdanitelných plnění, u kterých je plátce povinen krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen "krácená plnění"), se poměrná část nároku na odpočet daně vypočte jako součin daně na vstupu u krácených plnění za příslušné zdaňovací období a koeficientu. V odst. 2 citovaného ustanovení je pak dále uvedeno, že koeficient se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je součet částek bez daně za veškerá plátcem uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 2 písm. a) až d) zákona o dani z přidané hodnoty a ve jmenovateli celkový součet údajů v čitateli a součet veškerých plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 75 odst. 1, popřípadě upravený podle odstavce 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Do součtu částek bez daně za uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně se pro účely tohoto ustanovení započítávají také přijaté platby, pokud z těchto přijatých plateb plátcí vznikla povinnost přiznat daň nebo uskutečnění plnění. Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na dvě desetinná místa nahoru.

Dle názoru soudu žalovaný postupoval v souladu s výše citovanou dikcí zákona, pokud v daném případě při stanovení poměrné výše nároku na odpočet daně postupoval tak, že výši nároku na odpočet stanovil jako součin daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění a koeficientu, který vypočetl jako podíl, v jehož čitateli je součet příjmů a výnosů za veškerá zdanitelná plnění a ve jmenovateli součet údajů uvedených v čitateli a příspěvku od zřizovatele. Tímto postupem žalovaný postupoval dle názoru soudu v souladu s výše citovanými ustanoveními zákona, přičemž postupoval rovněž v souladu se zásadami daňového řízení a při výpočtu zohlednil objektivně veškeré dosazené hodnoty tak, aby nedošlo k poškození daňového subjektu.

S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že ani tato žalobcová námitka není důvodná.

K námitce žalobce vztahující se k rozhodnutí žalovaného ze dne 12.3.2010, č.j. 2936/10-1300-505196, ve které žalobce vytýká nesprávný postup daňových orgánů ve vztahu k žalobcem vystaveným dobropisům DO500002, DO500001 a DO500003, uvádí soud, že rovněž touto otázkou se zabýval již ve svém rozsudku ze dne 28.11.2007, č.j. 15 Ca 144/2006, a ani ve vztahu k této námitce neshledal soud důvod k odchýlení se od závěrů uvedených v citovaném rozhodnutí.

Soud k dané námitce uvádí, že dle jeho názoru nebyly v daném případě naplněny podmínky ani § 42 odst. 1 písm. a) ani podmínky § 42 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Ve vztahu k § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty souhlasí soud s argumentací žalovaného, že vzhledem k povaze poskytnutého plnění – služba spočívající v možnosti parkovat za úplatu – není možné jeho vrácení. Již poskytnutou a spotřebovanou službu nelze vrátit. Ohledně § 42 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty soud uvádí, že v daném případě nedošlo ke snížení základu daně po datu poskytnutého plnění. Dané ustanovení se totiž vztahuje na případy, kdy dojde ke skutečnému snížení základu daně po datu poskytnutého plnění (např. v důsledku nutnosti poskytnout slevu

pro vady poskytnutého plnění) a nikoli na případy nesprávného zaúčtování či nesprávné fakturace. Žalobce namítá, že v daném případě došlo k dvojitému, či dokonce k trojitému, odvedení daně z přidané hodnoty z jednoho a téhož plnění. V případě daně z přidané hodnoty však nemůže dojít k poškození daňového subjektu „dvojitým zdaněním“ téhož plnění, pokud v daném případě má nárok na odpočet, neboť si odvedenou částku může uplatnit jako odpočet a k jeho poškození nedojde.

Ani tuto námitku tedy soud nevyhodnotil jako důvodnou.

K námitce žalobce vztahující se k rozhodnutím žalovaného ze dne 12.3.2010, č.j. 2930/10-1300-505196, a ze dne 12.3.2010, č.j. 2943/10-1300-505196, ve které žalobce namítá nesprávný postup daňových orgánů při uplatňování DPH týkajícího se zajištění závodního stravování zaměstnanců, soud uvádí následující. Žalobce ve svém vyjádření ze dne 30.11.2008 k výzvě správce daně uvedl, že žalobce poskytl každému ze zaměstnanců příspěvek ve výši 11,- Kč, příspěvek z FKSP byl 10,- Kč a následně zaměstnanec z vlastních prostředků hradil dodavateli obědů přímo 31,- Kč.

Spornou je v daném případě otázka, zda žalobce měl nárok na odpočet daně na vstupu, z příspěvku, kterým hradil část ceny obědů pro své zaměstnance.

V ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je uvedeno, že nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo dnem přijetí platby, pokud platba je přijata plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění. V ustanovení odstavce 2 písm. a) citovaného ustanovení je pak uvedeno, že plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu.

Z charakteru předmětného plnění dle soudu jednoznačně vyplývá, že toto plnění nebylo použito pro ekonomické činnosti žalobce. Příspěvek na obědy je nutno považovat za plnění za účelem uspokojení osobních potřeb zaměstnanců. Na této skutečnosti nemůže nic změnit fakt, že z hlediska daně z příjmů je výdaj na obědy zaměstnanců v určité zákonem stanovené výši daňově uznatelným výdajem. V tomto směru je nutno konstatovat, že výdaje obsažené v ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů jsou výdaje, které přestože nesplňují podmínky obecné definice daňově uznatelných výdajů obsažené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pro účely daného zákona jsou považovány za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Oproti tomu zákon o dani z přidané hodnoty žádné takové „rozšiřující“ ustanovení neobsahuje. Je proto nutno toto plnění posuzovat v režimu DPH zcela autonomně bez ohledu na režim, v jakém je tento výdaj posuzován z hlediska daní z příjmů. Dle názoru soudu příspěvek na obědy zaměstnanců není plněním použitým pro uskutečnění ekonomické činnosti. Pod tuto obecnou definici nelze dané plnění podřadit. A protože žádná speciální úprava v režimu DPH v zákoně o dani z přidané hodnoty není obsažena je nutno toto plnění považovat za plnění uspokojující osobní potřeby zaměstnanců. Dále je nutno zdůraznit, že v daném případě není naplněno ani ustanovení § 72 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť v daném případě není žádná platba na výstupu, a proto ani nemůže být na výstupu uplatněna daň. Žalobce neprodává svým zaměstnancům obědy. Existuje pouze úhrada za zdanitelné plnění na vstupu (příspěvek na oběd o zaměstnavatele) a předmětné plnění (obědy), které jsou následně spotřebovány zaměstnanci žalobce. Zcela jiná by situace byla, pokud by žalobce obědy nakoupil a následně prodal svým zaměstnancům. V takovém případě by existovalo jak plnění na vstupu tak i na

výstupu a žalobce by si mohl uplatnit odpočet daně na vstupu a zaměstnancům naučtovat daň na výstupu.

S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žalovaný postupoval i v daném případě v souladu se zákonem a žalobcova námitka byla soudem shledána jako nedůvodná.

Jako důvodnou však vyhodnotil soud námitku žalobce, týkající se otázky porušení § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty. Soud uvádí, že i touto otázkou se již zabýval ve svém rozhodnutí ze dne 28.11.2007, č.j. 15 Ca 144/2006, ovšem některé závěry je nutno modifikovat s ohledem na závěry Evropského soudního dvora obsažené v jeho rozsudku ze dne 21.2.2013.

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 právníckou 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 osvobození 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.

S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že tato námitka žalobce je důvodná, neboť napadená rozhodnutí trpí vadou řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s., když skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadených rozhodnutí vyžaduje zásadní doplnění.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud napadená rozhodnutí žalovaného, zrušil pro vady řízení [§ 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s.]. V dalším řízení bude pak správní orgán podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem, který byl vysloven v tomto zrušujícím rozsudku. O prvostupňových rozhodnutích nebylo rozhodováno, neboť vzhledem ke specifikům daňového řízení soudem vymezené nedostatky mohou být odstraněny v rámci řízení před odvolacím orgánem.

Jelikož žalobce měl ve věci plný úspěch, soud proto podle ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o předmětné žalobě v celkové výši 22 640,-Kč,

která se skládá z částky 6 000,-Kč za zaplacený soudní poplatek, z částky 6 300,-Kč za tři úkony právní služby právní zástupkyně žalobce JUDr. Radky Procházkové po 2.100,-Kč podle ust. § 7, ust. § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění do 31.12.2012 [převzetí a příprava zastoupení - § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby a podání repliky - § 11 odst. 1 písm. d)]; z částky 900,-Kč za tři s tím související režijní paušály po 300,-Kč podle ust. § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1.9.2006; z částky 6 200,-Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobce JUDr. Jiřího Kadeřábka po 3 100,-Kč podle ust. § 7, ust. § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1.1.2013 [převzetí a příprava zastoupení - § 11 odst. 1 písm. a), účast při jednání soudu dne 24.4.2013 - § 11 odst. 1 písm. g)] a z částky 600,-Kč za dva s tím související režijní paušály po 300,-Kč podle ust. § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1. 9. 2006, z částky 2 940,- Kč odpovídající 21 % DPH z výše uvedených částek mimo soudního poplatku.

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 24. dubna 2013

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.

předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová