



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Karla Kosteckého a soudkyň Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Lucie Trejbalové v právní věci žalobce: **S.Č.L., příspěvková organizace**, se sídlem B. xx, xx CL, zast. Ing. Silvií Žákovou, daňovou poradkyní se sídlem Jiřího z Poděbrad 666/20, 470 01 Česká Lípa, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2011 č.j. 1854/11-1300-500391,

**t a k t o :**

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 23. 2. 2011 č.j. 1854/11-1300-500391 se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v České Lípě (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 6. 2010, platebního výměru č.j. 67919/10/172912506523. Uvedeným platebním výměrem správce daně žalobkyni vyměřil za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009 daňovou povinnost daně z přidané hodnoty v celkové výši 1.493.264,- Kč oproti uplatňovanému nadměrnému odpočtu ve výši 188.500,- Kč.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že spornou skutečností bylo posouzení, zda žalobcem uskutečňovaná zdanitelná plnění, resp. poskytované služby související se sportovní činností, jsou zdanitelnými plněními podléhajícími dani na výstupu podle § 14 zákona č. 235/2004 S., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), či jsou plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 odst. 1 písm. k) ZDPH. Žalovaný vyšel z toho, že žalobce je příspěvkovou organizací obce, zřízenou dne 27. 7. 2005 na základě zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních

rozpočtů, a podle § 23 odst. 1 písm. b) a § 27 odst. 1 cit. zákona dospěl k závěru, že žalobce je právnickou osobou, která nebyla zřízena za účelem podnikání, když z výčtu činností uvedených ve zřizovací listině vyplývá, že žalobce byl zřízen kromě jiného za účelem provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a zařízení sloužících k regeneraci, rekondici a zábavě, poskytování tělovýchovných služeb a podobně. Protože na činnosti, pro které byl žalobce zřízen, je mu poskytován od zřizovatele příspěvek, je nutno jej považovat za právnickou osobu, která nebyla zřízena za účelem podnikání. Dále se žalovaný zabýval výkladem § 61 písm. d) ZDPH. Uvedl, že při výkladu vyšel také ze směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, která je účinná od 1. 1. 2007 a nahradila šestou směrnicí 77/388/EHS. Pojmu „osoba“ v cit. ustanovení odpovídá i český překlad čl. 13 části A písm. m) šesté směrnice, v němž bylo uvedeno, že osvobození od daně se poskytuje plnění poskytovanému za daných podmínek „osobám účastnícím se sportovních akcí nebo tělesné výchovy“. Z uvedené formulace podle žalovaného vyplývá, že se nemůže jednat jen o osoby, jejichž předmětem činnosti je výkon sportovní nebo tělesné výchovy. Šestá směrnice byla nahrazena novou směrnicí 2006/112/ES, když znění čl. 132 odst. 1 písm. m) v anglickém jazyce se nezměnilo a český překlad doslovně koresponduje s definicí uvedených osob obsaženou v ZDPH. V textu ZDPH není uvedeno, o jaké osoby se jedná, pojem „osoba“ je proto nutné vykládat nezužujícím způsobem v návaznosti na uvedenou směrnici. Jedná se tedy o jakékoliv osoby bez rozlišení, zda jde o osoby právnické, fyzické podnikající či fyzické osoby nepodnikající, tedy i širokou veřejnost, osoby sportující nebo provozující tělesnou výchovu. Žalovaný dále uvedl, že posouzení osvobození sportovních služeb poskytnutých osobám vykonávající sportovní nebo tělovýchovnou činnost osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, lze dovodit i ze závěru rozsudku ESD č. C-253/7, C.H.C.a C.L.H.C., který se zabýval těmito osvobozenými plněními. ESD ve věci rozhodl shodně s cíli a účelem uvedeného ustanovení šesté směrnice. K námitce narušení hospodářské soutěže žalovaný uvedl, že účel osvobození od daně dle § 61 písm. d) ZDPH je ve veřejném zájmu a nemůže být proto narušením hospodářské soutěže. Žalovaný se dále vyjádřil k námitce, v níž se žalobce dovolával přímého účinku čl. 134 směrnice 2006/112/ES. Podle žalovaného podle čl. 131 uvedené směrnice si členské státy stanoví podmínky k zajištění a uplatňování osvobození uvedených dále v kapitole č. 2-9 směrnice. Česká zákonná úprava pro uplatňování osvobození uvedená v § 61 písm. d) ZDPH odpovídá čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice. Pokud se žalobce odvolával na čl. 134 písm. a) směrnice, žalovaný uvedl, že o takový případ poskytování doprovodných služeb se v případě žalobce nejednalo, článek má jiný význam, než jaký žalobce uvádí. K námitce týkající se zásady, že správní orgán má postupovat v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu, žalovaný uvedl, že dosud nebyl veřejně prezentován jiný výklad citovaného § 61 ZDPH, než jaký byl učiněn správcem daně. Žalobcem požadovaná povinnost správního orgánu v pochybnostech vykládat právo ve prospěch daňového subjektu nemůže znamenat, že pokud daňový subjekt s výkladem správce daně nesouhlasí, musí správce daně postupovat vždy v prospěch daňového subjektu. V odůvodnění se žalovaný dále zabýval procesní výhradou porušení lhůty k ukončení vytýkacího řízení. Žalovaný konstatoval, že žalobce daňové doklady požadované výzvou ze dne 16. 2. 2010 předložil ve dnech 24. a 25. 3. 2010. Výsledek vytýkacího řízení byl se žalobcem předběžně projednán dne 23. 4. 2010 a zpráva o výsledku vytýkacího řízení byla projednána a podepsána dne 8. 6. 2010. Platební výměr byl vydán dne 24. 6. 2010. Podle žalovaného v činnosti správce daně nelze spatřovat nečinnost ani nedošlo k porušení lhůty pro uzavření vytýkacího řízení stanovené interním pokynem D-144, který byl pro rok 2010 v platnosti. U žalobce již v dřívějším časovém období současně probíhala vytýkací řízení na

DPH za předchozí zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí 2009 a je zjistitelné, že dne 15. 10. 2009 žalobce předložil správci daně důkazní prostředky týkající se pouze zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2009. Žalovaný uzavřel své rozhodnutí s tím, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno v souladu s hmotným i procesním právem a odvolací námitky nebyly shledány důvodnými, žalovaný také nezjistil žádnou skutečnost odvoláním neuplatněnou, která by odůvodňovala změnu napadeného rozhodnutí správce daně.

Pod *prvním žalobním bodem* žalobce správci daně vytkl, že ve výzvě ze dne 16. 2. 2010 nesdělil žalobci konkrétní pochybnosti, proto se jedná o vadné rozhodnutí.

Za *druhé* žalobce správci daně vytýkal, že vytýkáci řízení nebylo skončeno ve lhůtách uvedených v pokynu D-144. Žalobce tvrdí, že veškeré doklady byly předloženy již dne 17. 3. 2010, platební výměr byl však vydán až dne 24. 6. 2010 a od zahájení vytýkáciho řízení tak uplynula délka téměř 5 měsíců. Žalovaný nesprávně v napadeném rozhodnutí konstatoval, že nebyla zjištěna nečinnost správce daně a daňové řízení nebylo zbytečně protahováno. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Ans 1/2005 s tím, že odchýlení se od správní praxe, která se na základě pokynu D-144 vytvořila, je libovůlí a neodůvodněným nerovným zacházením a je v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy.

*Třetí, čtvrtý a pátý žalobní bod* se týká právního posouzení a výkladu § 61 písm. d) ZDPH. Podle žalobce toto ustanovení sice poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou od daně osvobozuje, ale zároveň uvádí, pro kterého příjemce služeb jsou tyto služby poskytovány. Žalobce namítal, že ve zprávě z vytýkáciho řízení správce daně svůj názor o osvobození plnění neuvedl, nezdůvodnil, o jaký údaj na daňových dokladech svůj názor opírá, nezdůvodnil, jak ke svým zjištěním dospěl. Protože své zjištění správce daně nezdůvodnil, ale jen vyslovil názor, že se žalobce dopustil porušení zákona, žádal, aby v jeho případě byla aplikována zásada *in dubio pro libertate* judikovaná Ústavním a Nejvyšším správním soudem, protože pochybnost o výkladu cit. ustanovení je zřejmá z rozdílnosti názoru žalovaného a žalobce.

Poslední *šestý žalobní bod* se týká toho, že žalovaný se nevypořádal s námitkou ohledně smyslu a účelu ust. § 61 písm. d) ZDPH. Osvobození od daně má být ve svém prvotním účelu a smyslu výhodou pro daňový subjekt a má být ve veřejném zájmu, a to dle čl. 132-134 směrnice 2006/112/ES. Postupem správce daně se veřejný zájem vytratil do ztracena, neboť důsledkem bude zkrácení financí ve formě zvýšených nákladů o přibližně 1,5 milionu Kč. Žalobce se proto dovolává přímého účinku čl. 134 směrnice, podle kterého uvedená činnost nemůže být osvobozena, protože to není nezbytné pro jeho činnost, ale naopak osvobozením dojde ke zdražení jeho služeb, čímž se služba stane méně dostupná pro širokou veřejnost, což není v oblasti tělovýchovy a sportu ve veřejném zájmu. Navíc byly nastoleny nerovné podmínky při porovnání činnosti s ostatními subjekty. Žalovaným zmíněné rozhodnutí ESD č. C-253/07 je podle žalobce irelevantní, neboť dotčené hokejové kluby se dovolávají osvobození vůči osobám, které jsou jejich členy, a služeb, které s poskytováním sportovních služeb souvisí. Rozsudek používá termín poskytování služeb osobám, které provozují sport, tuzemský zákon hovoří o osobách, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost.

Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečný platební výměr správce daně zrušil z důvodů větších či menších nezákonností a rozhodnutí vrátil žalovanému k dalšímu řízení s tím, že žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení.

Žalovaný se k podané žalobě písemně vyjádřil. K prvnímu bodu žaloby uvedl, že z vydané výzvy lze jednoznačně dovodit, čeho se pochybnosti správce daně týkaly, žalobce na výzvu reagoval a během místního šetření ve dnech 24. a 25. 3. 2010 předložil požadované daňové doklady, výzvě tedy bylo porozuměno. K druhému bodu žaloby žalovaný uvedl, že s danou námitkou se řádně vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí a konstatoval, že na straně správce daně nelze shledat nečinnost. K námitkám ve vztahu k výkladu § 61 písm. d) ZDPH žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K žalobní námitce týkající se rozsudku ESD č. C-253/07, který byl v odůvodnění rozhodnutí uveden v souvislosti s osvobozenými plněními, žalovaný uvedl, že tento rozsudek vychází ze směrnice a vyjadřuje shodný cíl pro uplatňování osvobození od daně. Žalovaný ve svém vyjádření dále upozornil na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 144/2006 ze dne 28. 11. 2007, který se zabýval shodnou problematikou hmotného zákona, tedy poskytováním služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právníckými osobami, které nebyly zřízeny nebo založeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost. Podle žalovaného žalobce nebyl nijak na svých zákonných právech zkrácen, žalovaný nerozhodoval v rozporu se ZSDP, proto navrhnul zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

Krajský soud podanou žalobu přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) v rozsahu a mezích uplatněných žalobních námitek dle § 75 odst. 2 s. ř. s., kterými je v duchu dispoziční zásady vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

K prvnímu žalobnímu bodu soud ze správního spisu předloženého žalovaným zjistil, že výzvou ze dne 16. 2. 2010 vydanou podle § 43 ZSDP správce daně žalobci sdělil, že mu vznikly pochybnosti o správnosti údajů o uskutečněných zdanitelných plněních a osvobozených zdanitelných plněních bez nároku na odpočet vykázaných v oddílu C. daňového přiznání s tím, že žalobce vyzval, aby prokázal, že se jedná o zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně, s tím, že správce daně vyjádřil, že se podle něj dle charakteru činnosti žalobce jedná o osvobozená zdanitelná plnění bez nároku na odpočet. Žalobce byl vyzván, aby se k pochybnostem vyjádřil, prokázal rozhodné skutečnosti a předložil evidenci podle § 100 ZDPH a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2009, konkrétně písemnosti a doklady a obchodní smlouvy, které se vztahují k přijatým zdanitelným plněním se základní i sníženou sazbou daně, vydané i přijaté faktury, který vyplývají z činnosti žalobce. Požadované doklady byly předloženy při místním šetření ve dnech dne 24. a 25. 3. 2010, kdy byly prověřeny přijaté a vystavené faktury se zaměřením správného zahrnutí a uplatnění do daňového přiznání. Z protokolu o ústním jednání ve věci seznámení se zjištěními správce daně ze dne 23. 4. 2010 ani ze zprávy z vytykáciho řízení č.j. 61986/10/172934501596 ze dne 8. 6. 2010 nevyplývá, že by správce daně žalobci vytykal, že sdělené pochybnosti nevysvětlil a požadované doklady nepředložil. Z vyjádření žalobce ke

zjištěním správce daně ze dne 30. 4. 2010, kterým žalobce reagoval na ústní jednání konané dne 23. 4. 2010, při němž byl se zjištěními správce daně seznámen, jakož i z protokolu o ústním jednání ze dne 8. 6. 2010, při kterém byla projednána zpráva z vytykácího řízení plyne, že žalobce za spornou otázku považoval jen výklad ustanovení § 61 písm. d) ZDPH a nesouhlasil se závěrem správce daně, že osvobozeným je zdanitelné plnění bez ohledu na to, kdo jsou osoby vykonávající sportovní nebo tělovýchovnou činnost.

Žalobce namítal porušení § 43 odst. 1 ZSDP, podle kterého vzniknou-li pochybnosti o správnosti, průkaznosti, nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popř. dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložením důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Judikatura vztahující se k cit. ustanovení ZSDP dovozuje, že při vydání výzvy dle § 43 odst. 1 ZSDP, kterou je vytykácí řízení zahájeno, je třeba, aby správce daně sdělil daňovému subjektu konkrétní pochybnosti, které ve vztahu k podanému daňovému přiznání pojal, a to způsobem, který by daňovému subjektu umožňoval určitou odpověď a umožňoval mu předložením důkazních prostředků. Jak správně uvedl žalobce, rovněž i Ústavní soud se k cit. ustanovení vyjadřoval v nálezu II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002. Žalobce na cit. nálezu Ústavního soudu poukázal, ovšem pominul, že i Ústavní soud dospěl k závěru, že je povinností správce daně ve výzvě podle § 43 odst. 1 ZSDP sdělit daňovému subjektu konkrétní a důvodné pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání, nicméně, když tato podmínka není naplněna a z dalšího průběhu vytykácího řízení vyplývá, že daňový subjekt na výzvu reaguje tak, že je zřejmé, že výzvu pochopil a naplnil, nelze takový postup správce daně považovat za zásadní pochybení. Právě uvedený závěr lze vztáhnout i na případ žalobce. Podle názoru soudu lze z výzvy ze dne 16. 2. 2010 pochybnosti správce daně seznat, neboť správce daně žalobce vyzval k prokázání toho, že uskutečněná zdanitelná plnění uvedená žalobcem jsou zdanitelná s nárokem na odpočet, zatímco správce daně je má za osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Na výzvu žalobce reagoval předložením požadovaných daňových dokladů, následně se ve svých vyjádřeních k těmto pochybnostem správce daně týkajícím se právního posouzení uskutečněných zdanitelných plnění jako osvobozených od daně bez nároku na odpočet dle § 61 písm. d) ZDPH podrobně vyjadřoval. Soud má tedy za to, že výzvu ze dne 16. 2. 2010 nelze považovat za vadné rozhodnutí, a postup správce daně při vydání této výzvy nelze posoudit jako vadu řízení, která by mohla ovlivnit zákonnost platebního výměru vydaného na základě provedeného vytykácího řízení. Z obsahu správního spisu plyne, že z vydání uvedené výzvy nevyplývaly pro žalobce žádné negativní důsledky v podobě nemožnosti vysvětlit pochybnosti správce daně či nepředložení důkazních prostředků. Lze tedy uzavřít, že postup správce daně při vydání výzvy ze dne 16. 2. 2010 dle § 43 odst. 1 ZSDP by bylo možné považovat za zásadní pochybení tehdy, pokud by z nesplnění nekonkrétní výzvy vyplynuly pro daňový subjekt negativní následky ve smyslu ust. § 44 ZSDP, v duchu závěru cit. nálezu Ústavního soudu II. ÚS 232/02, což se v případě žalobce nestalo. Uplatněná žalobní námitka nebyla soudem shledána důvodnou.

Výtka žalobce uvedená pod *druhým žalobním bodem*, jejíž podstatou je nečinnost správce daně a ukončení vytykácího řízení po uplynutí 3 měsíční lhůty uvedené v pokynu

D-144, také nebyla soudem neshledána důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Soudu je velmi dobře znám žalobcem cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č.j. 2 Ans 1/2005-57, publ. ve Sb. NSS č. 605/2005, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), avšak nelze opomenout, že tento rozsudek a jeho závěry byly přijaty v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu a nelze je bez dalšího aplikovat v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. Námitkami daňových subjektů týkajícími se délky vytýkacího řízení se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud i v řízeních o žalobách proti správnímu orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. a dospěl např. v rozsudku ze dne 14. 3. 2008, č.j. 9 Afs 47/2007 – 172, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), k závěru, že „*Při nedodržení lhůt stanovených v uvedeném pokynu se pak lze v souladu s § 79 a násl. s. ř. s. bránit žalobou proti nečinnosti správce daně spočívající v nerozhodování v časových limitech, kterými sám sebe zavázal. Tyto časové limity jsou pak pro správní orgán právně závazné. V daném případě však správce daně v každém případě ve věci rozhodl a vytýkací řízení tak ukončil a i kdyby případně nedodržel lhůty uvedené v pokynu D-144, je zjevné, že taková procesní vada nemůže mít bez dalšího vliv na zákonnost jeho rozhodnutí ve věci samé, nemohla být tedy důvodem zrušení rozhodnutí správního orgánu*“, či např. v rozsudku ze dne 18. 3. 2010, č.j. 9 Afs 72/2009 – 180, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), k závěru, že „*samotná délka trvání daňového řízení bez dalšího neznamená závěr o tom, že stěžovatel byl napadeným rozhodnutím či postupem správních orgánů zkrácen na svých právech*“. Pokyn D-144 není obecně závazným právním předpisem, ale vnitřním předpisem upravujícím činnost správců daně, nemůže tedy přímo upravovat práva a povinnosti daňových subjektů, tento pokyn však založil ustálenou správní praxi spočívající v tom, že vytýkací řízení se uzavírají ve lhůtách a podle pravidel případného prodlužování těchto lhůt v pokynu stanovených. Nedodržování lhůt v pokynu D-144 je nežádoucí a bylo by možné bránit se mu žalobou proti nečinnosti správce daně. Jak ale uvedl Nejvyšší správní soud v již cit. rozsudku ze dne 18. 3. 2010, č.j. 9 Afs 72/2009 – 180, ZSDP nespojuje s nedodržením pokynu D-144 porušení práv, právem chráněných zájmů a povinností daňového subjektu a dopad nedodržení závazného pokynu na daňový subjekt je předmětem posouzení zcela konkrétních skutkových okolností jednotlivého případu.

V projednávaném případě však žalovaný lhůtu uvedenou v pokynu D-144 dodržel. Ze správního spisu bylo ověřeno, že žalobce požadované daňové doklady předložil ve dnech 24. a 25. 3. 2010. Pokud tedy byl platební výměr vydán dne 24. 6. 2010, nelze dojít k závěru, že by byl správce daně nečinný. Soud neshledal, že by vedení vytýkacího řízení vykazovalo jakékoli znaky libovůle a neodůvodněného a nadměrného protahování vytýkacího řízení, jak žalobce namítá. Délka vytýkacího řízení byla dána s ohledem na respektování procesních práv žalobce a soud v postupu správce daně neshledal procesní vadu, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Podstatou *třetího, čtvrtého, pátého a šestého žalobního bodu* jsou hmotně právní námitky žalobce, který nesouhlasí s názorem správce daně, že žalobcem uskutečněná zdanitelná plnění jsou plněními od daně osvobozenými bez nároku na odpočet daně podle § 61 písm. d) ZDPH, a v podstatě namítá, že osvobození podle cit. ustanovení nemusí uplatňovat vůči veřejnosti, ale pouze vůči některým osobám, které vykonávají sportovní a tělovýchovnou činnost, tedy ve smyslu jiných platných právních předpisů mají pro výkon této určité činnosti legitimaci, osvědčení, oprávnění apod. (tedy sportovní kluby, tělovýchovné jednoty, sportovní školy).

V této otázce soud dospěl k závěru, že výklad § 61 písm. d) ZDPH tak, jak jej učinil správce daně a žalovaný, je správný a soud se s ním plně ztotožňuje.

Podle § 61 písm. d) ZDPH ve znění účinném pro zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 je *plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně také 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*. V dané věci není sporu o tom, že žalobce je takovou právníckou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání ve smyslu cit. ustanovení, rovněž není sporná povaha žalobcem poskytovaných služeb. Pokud se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval skutečnostmi, z nichž dovozoval, že žalobce je právníckou osobou založenou nikoli za účelem podnikání, nepochybil, neboť se jedná o nutnou podmínku aplikace § 61 písm. d) ZDPH. Spornou otázkou v souzené věci je výklad zákonodárcem užitého pojmu „*osoby, které vykonávají sportovní a tělovýchovnou činnost*“.

Výklad uvedeného pojmu, prezentovaný žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí, vychází z dosud nepublikovaného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 11. 2007, sp. zn. 15 Ca 144/2006. Zmíněný rozsudek se zabýval pojmem „osoby, které vykonávají sportovní a tělovýchovnou činnost“, a to zejména s ohledem na znění čl. 132 odst. 1 písm. m) Směrnice Rady 2006/112/ES, jež nahradil čl. 13 části A odst. 1 písm. m) Směrnice Rady 77/388/EHS („šestá směrnice“), zcela v duchu obecné zásady výkladu ZDPH v souladu s komunitárním právem, v daném případě tedy v souladu se shora uvedenými směrnici a související judikaturou ESD. Na argumentaci žalovaného uvedenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí soud odkazuje, považuje ji za správnou a vyčerpávající a v souladu s tím, co uvedl žalovaný, soud shrnuje, že pojem „osoby, které vykonávají sportovní a tělovýchovnou činnost“ je nutno vykládat tak, že se jedná o jakoukoli osobu bez rozlišení podle toho, zda je výkon sportovní nebo tělovýchovné činnosti předmětem její činnosti, k níž má nějakou registraci, povolení, legitimaci apod. či nikoli, tedy i sportující veřejnost. Výklad ust. § 61 písm. d) ZDPH zastávaný žalobcem je naopak v rozporu s uvedeným čl. 132 odst. 1 písm. m) Směrnice Rady 2006/112/ES, jež nahradil čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice. Výklad posledně uvedeného článku byl podán ESD ve věci C-253/07 *Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club*. Odkaz žalovaného na cit. rozsudek ESD byl případným, v cit. rozsudku podal ESD výklad čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice, který byl od 1. 1. 2007 nahrazen čl. 132 odst. 1 písm. m) Směrnice Rady 2006/112/ES shodného znění. V cit. rozsudku (byť se jednalo o případ, ve kterém se osvobození dle zmíněných článků směrnic dovolávaly hokejové kluby vůči osobám, které jsou jeho členy) dospěl ESD k závěru že, „ ... *jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že pokud jde o osoby, které provozují sport, zahrnuje toto ustanovení rovněž služby poskytované právníckým osobám a neregistrovaným sdružením v rozsahu, v němž – což přísluší ověřit předkládacímu soudu – tyto služby úzce souvisí se sportem a jsou nezbytné k jeho provozování, jsou poskytovány neziskovými organizacemi a jsou skutečně určeny osobám, které provozují sport. Výraz „poskytování určitých služeb, které úzce souvisí se sportem,“ použitý v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice 77/388 neopravňuje členské státy k tomu, aby omezily uplatnění osvobození od daně upraveného v tomto ustanovení s ohledem na osoby, jimž je poskytování dotčených služeb určeno.*“ V rozsudku ESD také uvedl, že „ ... *pro posouzení, zda je poskytování služeb osvobozeno, není rozhodná totožnost subjektu, kterému je služba formálně určena, ani právní forma, v jejímž rámci tento subjekt*

*uvedené služby přijímá.*“ Z citovaného soud ve shodě se žalovaným dovozuje, že posouzení, zda je uskutečnění zdanitelného plnění zdanitelným plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet ve smyslu § 61 písm. d) ZDPH, neodvisí od toho, komu je žalobcem služba úzce související se sportem nebo tělesnou výchovou poskytována, zda veřejnosti či osobě, které má sportovní nebo tělesnou činnost ve svém předmětu činnosti podle platných právních předpisů.

Podle přesvědčení soudu se žalovaný smyslem a účelem § 61 písm. d) ZDPH řádně zabýval, když užití cit. ustanovení posuzoval v souladu s cílem a účelem příslušných ustanovení šesté směrnice a směrnice 2006/112/ES, který byl vyložen právě v cit. rozsudku ESD C-253/07, z něhož žalovaný vycházel. Smyslem a účelem cit. ustanovení je totiž osvobodit od daně určitá zdanitelná plnění, která jsou uskutečňována ve veřejném zájmu neziskovým subjektem, a to zcela jistě bez ohledu na to, komu jsou poskytována, pokud se jedná o osobu, která přijímá sportovní nebo tělovýchovnou službu. V důsledku toho má žalobce uskutečněná zdanitelná plnění (poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou) osvobozena od daně, daní na výstupu není zatížen příjemce zdanitelného plnění. Pokud žalobce namítá, že se v důsledku tohoto výkladu ocitá v horší finanční situaci a nemá rovné podmínky při poskytování činnosti v porovnání s ostatními subjekty, je třeba upozornit na to, že žalobce je příspěvkovou organizací založenou nikoli za účelem podnikání a dosažení zisku, ale především za účelem poskytování sportovních a tělovýchovných služeb, a jeho činnost je financována nikoli z dosažení zisku vlastní činností, ale z příspěvku svého zřizovatele.

K námitce přímého účinku čl. 134 směrnice 2006/112/ES soud uvádí, že k tomuto postupu u žalobce neshledal důvod. Na úvod je třeba připomenout, že směrnice jsou pro členské státy závazné co do cílů a výsledků, když členskému státu je ponechána pravomoc zvolit formu a prostředky transpozice směrnice do vnitrostátního práva. Přímého účinku směrnice jako jednoho z pramenů komunitárního práva se lze dovolat, jen pokud členský stát nepřijal požadovaná prováděcí opatření (tj. neprovedl transpozici ve stanovené transpoziční lhůtě) nebo provedl neúplnou transpozici či přijal opatření takové povahy, které není v souladu se směrnicí. Nic takového žalobce ve vztahu k transpozici čl. 134 směrnice 2006/112/ES do vnitrostátního práva nenamítal. Žalobce v průběhu daňového řízení ani před soudem neuváděl ani žádné skutkové okolnosti týkající se předmětných uskutečněných zdanitelných plnění, z nichž by bylo možné dovodit, že se jedná o „dodání zboží či poskytnutí služeb, které není nezbytné po uskutečnění plnění osvobozeného od daně“ či že „jehož základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, která je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH“ ve smyslu čl. 134 písm. a) a b) směrnice 2006/112/ES, a následně zkoumat, zda příslušná ustanovení ZDPH byla přijata v souladu s uvedeným čl. 134, jež stanoví případy, kdy dodání zboží nebo poskytnutí služby [jinak osvobozené od daně podle shora zmíněného čl. 132 odst. 1 písm. m) cit. směrnice] není od daně osvobozeno.

K výtce žalobce, že správce daně ve zprávě z vytykácího řízení neuvedl, o jaká zjištění se vlastně jedná a o co svůj závěr opřel, soud uvádí, že ze zprávy o vytykáčím řízení, jakož i z jednotlivých protokolů o ústních jednáních konaných v průběhu celého vytykácího řízení, i z úkonů žalobce jednoznačně vyplývá, že spornou otázkou v průběhu vytykácího řízení byla právní otázka posouzení žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění,

kteřá souvisejí s využitím sportovních zařízení, jako osvobozených bez nároku na odpočet, nikoli zčásti jako zdanitelných plnění s nárokem na odpočet. Ze zprávy z vytýkacího řízení plyne, u jakých uskutečněných zdanitelných plnění dospěl správce daně k jinému závěru než žalobce. Žalobce v průběhu vytýkacího řízení neuváděl žádné skutkové okolnosti, kterými by vyvracel přijatý závěr správce daně, spornou byla vždy otázka právní, a to zařazení uskutečněných služeb jako osvobozených bez nároku na odpočet či nikoli, když žalobce svou argumentaci založil na nesprávném výkladu cit. § 61 písm. d) ZDPH a nesprávném rozlišování příjemců služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou, tedy osob, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost.

Na závěr soud konstatuje, že správce daně ani žalovaný v žalobcově případě neporušili zásadu *in dubio pro libertate*, jejíž užití se žalobce dovolával. I soud má za to, že v případě ust. § 61 písm. d) ZDPH se nejedná o situaci, kdy se nabízí více výkladů veřejnoprávní normy. Ze shora uvedeného vyplývá, že výklad cit. ustanovení zaujatý žalobcem není správný, není v souladu s cíli a smyslem cit. ustanovení a společným systémem DPH v rámci ES. Shodně se žalovaným je nutno uvést, že uvedený princip výkladu normy veřejného práva ve prospěch daňového subjektu nelze užít ve všech případech, kdy daňový subjekt s výkladem právní normy učiněným správcem daně nesouhlasí.

Soudu tak nezbyvá než konstatovat, že žaloba nebyla důvodná, proto ji soud postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnul. Ve věci bylo rozhodováno bez nařízení ústního jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť oba účastníci řízení s takovým postupem soudu vyjádřili souhlas.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten však náhradu nákladů nepožadoval, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

**P o u č e n í :** 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](http://www.nssoud.cz).

V Liberci dne 9. ledna 2012.

Mgr. Karel Kostelecký, v.r.  
předseda senátu