

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **město Žamberk**, se sídlem Masarykovo náměstí 166, Žamberk, zastoupené JUDr. Jiřím Lukášem, advokátem se sídlem Komenského 160, Ústí nad Orlicí, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2010, č. j. 31 Af 24/2010 - 30,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **se předkládají** tyto předběžné otázky:

1. Lze neorganizované, nesoustavné a rekreační sportovní aktivity, které je možné tímto způsobem provozovat v areálu letního koupaliště (např. rekreační plavání, rekreační provozování míčových her apod.), považovat za provozování sportu nebo tělesné výchovy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku, má být poskytování přístupu za úplatu do takového areálu letního koupaliště, který nabízí svým návštěvníkům uvedenou možnost provozování sportovních aktivit, ovšem vedle jiných druhů zábavy či odpočinku, považováno za službu úzce související s provozováním sportu nebo s tělesnou výchovou osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost ve smyslu uvedeného ustanovení směrnice 2006/112/ES a tedy za službu osvobozenou, pokud ji poskytuje nezisková organizace a jsou splněny další podmínky podle této směrnice, od daně z přidané hodnoty?

II. Řízení **se přerušuje**.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Skutkový základ sporu a řízení předcházející položení předběžných otázek

1. Platebním výměrem ze dne 17. 6. 2009, č. j. 35288/09/275922608456, vyměřil Finanční úřad v Žamberku po provedeném vytýkacím řízení žalobci nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2009 ve výši 154 105 Kč oproti nadměrnému odpočtu ve výši 198 182 Kč, který žalobce deklaroval v daňovém přiznání. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 12. 2009, č. j. 9437/09-1300-602331, zamítl.

2. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 27. 10. 2010, č. j. 31 Af 24/2010 – 30, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

3. Krajský soud uznal jako důvodnou námitku žalobce, podle níž správce daně neoprávněně krátil žalobcem vykázaný odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, pokud jde o přijatá zdanitelná plnění, která souvisela s příjmy žalobce z provozování městského koupaliště.

4. Finanční orgány totiž posoudily uskutečňovaná zdanitelná plnění, tj. zpřístupňování areálu koupaliště za úplaty jeho návštěvníkům, jako plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty podle § 61 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a proto v příslušném poměru krátily i nárok na odpočet daně na vstupu. Měly tedy za to, že se jedná o poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání (v daném případě žalobcem), osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost (v daném případě návštěvníkům areálu koupaliště). S tímto názorem se ovšem krajský soud neztotožnil.

5. Krajský soud v této souvislosti konstatoval, že z důvodové zprávy k § 61 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že úmyslem zákonodárce bylo osvobodit předmětné služby ve stejném rozsahu, jak činí právo Evropské unie. V této souvislosti krajský soud upozornil na čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), podle něhož členské státy mají osvobodit od daně z přidané hodnoty „*poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost*“. Ani směrnice však rozsah činností, které lze považovat za sport či tělesnou výchovu, blíže nespecifikuje. Judikatura Soudního dvora EU k tomuto ustanovení je prozatím spíše sporadická a pouze nepřímou z ní lze dovodit, že službou úzce související se sportem ve smyslu zmíněného ustanovení směrnice je poskytnutí možnosti využití sportovního zařízení i amatérským sportovcům, a to bez ohledu na kvalitu jejich sportovních výkonů.

6. Krajský soud obdobně jako žalovaný dále vycházel z toho, že v rámci českého právního řádu je pojem sport definován v zákoně č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu (dále jen „zákon o podpoře sportu“). Dle § 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 druhém odstavci téhož

ustanovení je definován „sport pro všechny“ jako organizovaný a neorganizovaný sport a pohybová rekreace určená širokým vrstvám obyvatelstva. Krajský soud nesdílel názor žalovaného, že pro účely výkladu § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty je třeba vycházet právě z § 2 odst. 2 zákona o podpoře sporu, který vymezuje zvláštní podkategorii „sportu pro všechny“, ale je naopak třeba vycházet z odstavce prvního tohoto ustanovení obsahujícího obecnou definici sportu. Podle krajského soudu nelze v uvedené zákonné definici sportu 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 koupaliště 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 závěru o tom, že v daném případě šlo o poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou dle názoru krajského soudu nepostačí.

7. Krajský soud se naopak neztotožnil s žalobní námitkou, podle níž žalobce není neziskovou osobou ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112/ES. Je zřejmé, že žalobce je subjektem, který nebyl zřízen za účelem podnikání. To znamená, že jeho hlavní činnost nesměřuje primárně k dosažení zisku, jde tedy o neziskový subjekt. Hlavní činnosti těchto subjektů vyplývají z jejich poslání, jak jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími či zakladatelskými listinami. Krajský soud tedy neshledal ani významový rozdíl, jímž argumentoval žalobce, mezi § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, který v dané souvislosti používá formulaci *„právnícké osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání“*, a čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112/ES, který používá výraz *„neziskové organizace“*.

8. Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž uplatňuje důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

9. Konkrétně stěžovatel nesouhlasí s výkladem § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, který podal krajský soud. Stěžovatel se domnívá, že právě proto, že je v tomto ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty uveden sport obecně v nejširších souvislostech bez omezení, je třeba za poskytování služeb úzce souvisejících se sportem považovat přístup ke sportovištím všech osob, které hodlají sportovní činnost vykonávat, a to bez ohledu na to, zda budou dosahovat určitých sportovních výkonů v soutěžích nebo ji provozovat např. jen v rámci pohybové rekreace. Pokud by tomu tak nebylo, byla by porušena neutralita daně v tom smyslu, že pro sportovce provozující sport na soutěžní úrovni by plátců daně, které lze považovat za neziskové subjekty, vykazovali poskytování služeb úzce souvisejících se sportem jako osvobozená plnění, zatímco pro osoby provozující neorganizovaný sport nebo pohybovou rekreaci by se ve stejných sportovních zařízeních a za stejných podmínek měly stejné služby zdaňovat.

10. Stěžovatel je tedy toho názoru, že by služby poskytované všem návštěvníkům zmíněného areálu měly být v souladu s § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty osvobozeny od daně. Stěžovatel tedy navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

11. Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje kasační stížnost zamítnout. Žalobce i nadále zastává názor, že v řízení nebylo zjištěno ani prokázáno poskytování služeb úzce souvisejících se sportem v prostorách koupaliště, ale pouze běžná rekreace, obvyklá na takových koupalištích, na kterou se osvobození od daně nevztahuje. Žalobce tedy souhlasí se závěrem krajského soudu, že se na žalobcem poskytované služby osvobození od daně neuplatní.

12. Pokud jde o zásadu daňové neutrality, měla by se ve smyslu bodu 7 odůvodnění směrnice 2006/112/ES projevit v hospodářské soutěži, tedy mezi jednotlivými poskytovateli služeb jakožto účastníky hospodářské soutěže na relevantním trhu (v daném případě soutěže mezi provozovateli koupališť). Přístup k těmto účastníkům soutěže by měl tedy být z hlediska daně z přidané hodnoty, včetně nároku na odpočet (čl. 167 až 169 zmiňované směrnice), jednotný. Žalobce řádně vybíral a odváděl daň na výstupu a finanční orgány se tomuto inkasu daně z přidané hodnoty nebránily, ale přitom neumožňovaly žalobci uplatnit si odpočet daně na vstupu při provádění investic, což žalobce v hospodářské soutěži oproti ostatním provozovatelům obdobných zařízení znevýhodňuje.

13. Nad rámec obsahu kasační stížnosti žalobce opakuje svou argumentaci, podle níž není neziskovou osobou ve smyslu zmiňované směrnice, protože vedle výkonu veřejné správy a samosprávy provozuje také vlastní podnikatelskou činnost, o čemž svědčí příslušný živnostenský list. Žalobce není tělovýchovnou jednotou, tělovýchovným spolkem, nadací pro sportovní činnost ani jinou takovou neziskovou organizací, ale v rámci výkonu své podnikatelské činnosti zajišťuje občanskou vybavenost města i provozováním koupaliště. Žalobce předkládá tento argument Nejvyššímu správnímu soudu k uvážení, byť uvádí, že si je vědom toho, že tato otázka není vzhledem k věcně správnému rozhodnutí krajského soudu relevantní.

14. Ze správního spisu vyplynulo, že v areálu koupaliště (aquaparku) se nachází bazén nepravidelného tvaru, jehož plavecká část má ovšem klasický tvar, byla v rozhodném období rozdělena na několik plaveckých drah a je opatřena můstky pro skok do vody; dále je zde část určená pro děti a pro rekreační koupání. Areál je dále vybaven skluzavkou a dvěma tobogany, dětským brouzdalištěm, masážní vanou; je zde umístěno rovněž přírodní koupaliště (řeka Divoká Orlice), pískové hřiště pro plážový volejbal, vybavení pro stolní tenis a je zde k dispozici i další sportovní náčiní. V tomto areálu tedy mohou jeho návštěvníci vedle jiných odpočinkových aktivit rekreačně provozovat některé sportovní činnosti, jako je zejména plavání, plážový volejbal, stolní tenis apod. Ve správním řízení nebylo zjištěno, že by v rámci daného areálu koupaliště působil jakýkoli plavecký či jiný sportovní oddíl nebo jiná sportovní organizace či že by tento areál byl pravidelně využíván školami či jinými subjekty k tělovýchovné činnosti.

II.

Relevantní právní úprava Unie a vnitrostátní právní úprava

15. Relevantní ustanovení směrnice 2006/112/ES znějí:

KAPITOLA 2

Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu

Článek 132

1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

- a) poskytnutí služeb a dodání zboží, která s těmito službami souvisejí, veřejnými poštami, vyjma přepravu cestujících a telekomunikační služby;
- b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;
- c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;
- d) dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka;
- e) poskytnutí služeb zubními technikami při výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními technikami;
- f) služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;
- g) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;
- h) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související s ochranou dětí a mládeže veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;
- i) výchovu dětí a mládeže a školské nebo vysokoškolské vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné;
- j) poskytnutí školského nebo vysokoškolského vyučování soukromými učiteli;
- k) poskytnutí pracovníků náboženskými nebo filozofickými institucemi k výkonu činností uvedených v písmenech b), g), h) a i) tohoto článku a za účelem duchovní péče;
- l) poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího neziskovými organizacemi politické, odborové, náboženské, vlastenecké, filozofické, filantropické nebo občanské povahy pro vlastní členy náhradou za členský příspěvek podle jejich vnitřních pravidel, pokud toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;
- m) poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost;

- n) poskytnutí určitých kulturních služeb a dodání zboží úzce s nimi souvisejícího veřejnoprávními subjekty nebo jinými kulturními subjekty uznanými dotyčným členským státem;
- o) poskytnutí služeb a dodání zboží subjekty, jejichž činnosti jsou osvobozeny od daně podle písmen b), g), h), i), l), m) a n), při akcích pořádaných za účelem shromažďování finančních prostředků výhradně pro jejich vlastní použití, pokud toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;
- p) poskytnutí dopravních služeb nemocným nebo zraněným osobám řádně oprávněnými subjekty za použití dopravních prostředků k tomuto účelu zvlášť konstruovaných nebo upravených;
- q) činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy.

2. Pro účely odst. 1 písm. o) mohou členské státy zavést jakákoli nezbytná omezení, zejména pokud jde o počet akcí nebo výši příjmů zakládajících nárok na osvobození od daně.

Článek 133

Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) na jednu či více z těchto podmínek:

- a) dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb;
- b) dotyčné subjekty musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani prostřednictvím jiných osob na výsledcích dotyčné činnosti;
- c) dotyčné subjekty musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH;
- d) osvobození od daně nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.

Členské státy, které v souladu s přílohou E směrnice 77/388/EHS uplatňovaly k 1. lednu 1989 DPH na plnění podle čl. 132 odst. 1 písm. m) a n), mohou uplatnit podmínky podle písmene d) prvního pododstavce tohoto článku i v případě, kdy je dodání tohoto zboží nebo poskytnutí těchto služeb veřejnoprávními subjekty osvobozeno od daně.

Článek 134

Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n),

- a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně;

b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.

16. Relevantní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty znějí:

§ 61

Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Od daně jsou dále osvobozena tato plnění:

- a) poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, občanských sdružení včetně odborových organizací, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž; od daně je osvobozeno také dodání zboží těmito osobami v souvislosti s poskytnutými službami,
- b) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce souvisejícího s ochranou a výchovou dětí a mládeže orgány sociálně-právní ochrany dětí a dalšími orgány nebo osobami, které zajišťují výkon sociálně-právní ochrany dětí podle zvláštního právního předpisu,
- c) poskytnutí pracovníků náboženskými nebo obdobnými organizacemi k činnostem uvedeným v písmenu b) a v § 57 až 59, a to s přihlédnutím k duchovní péči,
- d) poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právnickými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost,
- e) poskytnutí kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího krajem, obcí, právnickou osobou zřízenou zákonem, právnickou osobou zřízenou Ministerstvem kultury nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání,
- f) poskytování služeb a dodání zboží osobami, jejichž činnosti jsou osvobozeny od daně podle písmen a), b), c), d) a e) a podle § 57, 58 a 59 za podmínky, že se jedná pouze o dodání zboží nebo poskytnutí služeb při příležitostných akcích pořádaných výlučně za účelem získání finančních prostředků k činnostem, pro které jsou tyto osoby založeny nebo zřízeny, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž,
- g) poskytování služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob, které jsou právnickou osobou, svým členům, kteří uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně, pokud jsou tyto služby nezbytné pro uskutečňování jejich plnění a pokud úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů v seskupení na poskytnuté službě, nenarušuje-li toto osvobození hospodářskou soutěž.

III.

Rozbor předkládaných předběžných otázek

17. Pro rozhodnutí o předmětné kasační stížnosti je třeba posoudit, zda je službu spočívající ve zpřístupnění uvedeného areálu nutno považovat za poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou osobám, které vykonávají sportovní nebo

tělovýchovnou činnost, ve smyslu § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, resp. čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112/ES [a obdobně ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“), kterou nahradila s účinností od 1. 1. 2007 právě směrnice 2006/112/ES].

18. Pokud jde o definici sportu obsaženou v § 2 zákona o podpoře sportu, ta je určena primárně pro účely tohoto zákona. I přesto by jistě bylo možné ji jakou určitou pomůcku pro výklad § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty použít, ovšem pouze v případě, pokud by toto ustanovení nebylo výsledkem transpozice směrnice Evropské unie. Ustanovení § 61 zákona o dani z přidané hodnoty ovšem bylo zákonodárcem přijato, společně s některými dalšími ustanoveními tohoto zákona, právě výlučně k transpozici čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice, resp. nyní obdobně slouží k zajištění souladu s čl. 132 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, tedy k osvobození některých činností vykonávaných ve veřejném zájmu od daně z přidané hodnoty. Musí být tedy plně respektována povinnost eurokonformního výkladu daného ustanovení vnitrostátního práva, a to zvláště za situace, kdy je jeho znění v podstatě shodné se zněním odpovídajícího ustanovení směrnice, a tudíž rozpor mezi výkladem daných ustanovení zákona a směrnice, jenž by si pak vyžadoval zvážení případného přímého účinku ustanovení směrnice, by v daném případě neměl nastat.

19. Navíc z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození od daně upravená v čl. 13 šesté směrnice, resp. nyní v čl. 132 směrnice 2006/112/ES, představují autonomní pojmy práva Evropské unie, jejichž účelem je zamezit rozdílným v použití režimu daně z přidané hodnoty mezi jednotlivými státy (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 16. října 2008, *Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, Sb. rozh. s. I-7821, bod 16 a tam citovaná prejudikatura; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008 - 94, publikovaný pod č. 2184/2011 Sb. NSS). Z toho je zřejmé, že pro předmětnou otázku nemůže být rozhodná definice sportu uvedená v českém zákoně o podpoře sportu, jak se domníval stěžovatel i krajský soud, neboť tato otázka musí být posuzována jednotně na základě společného výkladu citovaného ustanovení směrnice ve všech členských státech Evropské unie.

20. Ve věci tedy vyvstaly otázky výkladu práva Evropské unie, na jejichž posouzení závisí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o dané kasační stížnosti a které lze formulovat způsobem uvedeným ve výroku tohoto usnesení.

21. Zároveň není pochyb o tom, že k zodpovězení těchto obecných otázek výkladu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112/ES je v konečné instanci příslušný výlučně Soudní dvůr Evropské unie a že Nejvyšší správní soud jakožto soud, proti jehož rozhodnutí v této věci není opravný prostředek přípustný, má podle čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie povinnost obrátit se na Soudní dvůr s předběžnými otázkami, ledaže by tyto otázky bylo možné v plném rozsahu posoudit na základě stávající judikatury Soudního dvora (*acte éclairée*), případně že by odpověď na dané otázky byla zřejmá a jednoznačná a nevzbuzovala by pochybnosti o možnosti jiného výkladu ani při

porovnání různých jazykových verzí směrnice 2006/112/ES a při vědomí autonomního významu daného ustanovení unijního práva (*acte clair*).

22. Soudní dvůr se přímým výkladem čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice zabýval v rozsudku ze dne 7. května 1998, *Komise proti Španělsku*, C-124/96, Recueil, s. I-2501, kde ovšem předmětem posouzení Soudního dvora byl primárně rozsah možného omezení osvobození od daně podle daného ustanovení šesté směrnice ze strany členských států. V rozsudku ze dne 18. ledna 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Recueil, s. I-493, naopak Soudní dvůr shledal, že služby související se sportem nebo tělovýchovou byly v členském státě osvobozeny v širším rozsahu, než umožňovalo citované ustanovení šesté směrnice, neboť toto osvobození zahrnovalo i služby poskytované podnikatelskými subjekty.

23. K předmětnému ustanovení šesté směrnice se přímo vztahuje též rozsudek Soudního dvora ze dne 21. března 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, Recueil, s. I-3293, který vyjasnil výklad pojmu „nezisková organizace“ podle tohoto ustanovení. Závěry Soudního dvora v této věci jsou také odpovědí na námitku žalobce, podle níž nelze žalobce považovat za neziskovou organizaci; touto námitkou se však Nejvyšší správní soud nemůže při rozhodování o nyní posuzované kasační stížnosti podrobněji zabývat, neboť rozsah přezkumu kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu je vymezen důvody uplatněnými stěžovatelem v kasační stížnosti, a nikoliv případnou námitkou, kterou ve svém vyjádření ke kasační stížnosti použil další účastník tohoto řízení, tedy v daném případě žalobce (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

24. Konečně v již zmiňovaném rozsudku ve věci *Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club* Soudní dvůr zejména judikoval, že mezi „osoby účastnící se sportovních akcí nebo tělesné výchovy“ jakožto příjemce služeb osvobozených podle čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice nemusí patřit vždy jen osoby fyzické, ale i právnické osoby nebo neregistrované organizace, pokud jsou tyto služby v konečném důsledku určeny osobám, které provozují sport.

25. Ani v jedné z uvedených věcí tedy nebyla hlavním předmětem posouzení Soudního dvora otázka, které činnosti lze ještě považovat za provozování „sportu“ nebo „tělesné výchovy“ podle čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice, resp. čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112/ES a které již nikoliv. Z dosavadní judikatury Soudního dvora k těmto ustanovením jakož i k ostatním službám osvobozeným ve veřejném zájmu od daně z přidané hodnoty lze dovodit pouze některé obecné zásady, podle nichž má být rozsah osvobození ve sporných případech posuzován. Tyto zásady shrnul Soudní dvůr např. v opakovaně zmiňovaném rozsudku *Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club*, bodech 17 až 23:

„17 Výrazy použité v rámci úpravy osvobození uvedených v článku 13 šesté směrnice je třeba vykládat restriktivně, jelikož tato osvobození představují výjimky z obecné zásady, podle níž je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb. Toto pravidlo restriktivního výkladu však neznamená, že by výrazy použité v rámci úpravy osvobození uvedených ve zmíněném článku 13 měly být vykládány způsobem, který by tato osvobození zbavil jejich účinku (viz výše uvedené rozsudky *Temco Europe*, bod 17, a *Horizon College*, bod 16). Je třeba je vykládat v kontextu, do něhož

zapadají, a ve světle cílů a systematiky šesté směrnice, přičemž zvláštní zřetel musí být brán na ratio legis dotčeného osvobození (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Temco Europe, bod 18, a rozsudek ze dne 3. března 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Sb. rozh. s. I-1527, bod 28).

- 18 *Účelem čl. 13 části A šesté směrnice je osvobodit od DPH určité činnosti ve veřejném zájmu. Toto osvobození se netýká všech činností ve veřejném zájmu, ale pouze činností, které jsou v něm uvedeny a velmi podrobně popsány (rozsudek ze dne 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Sb. rozh. s. I-12121, bod 24, a výše uvedený rozsudek Horizon College, bod 14).*
- 19 *Pokud jde o provozování sportu a tělesné výchovy, jakožto činností ve veřejném zájmu, osvobození upravené v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice sleduje cíl podpořit tento druh činností; uvedené ustanovení však neosvobozuje obecně veškeré poskytování služeb s nimi souvisejících (viz rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turn-und Sportunion Waldburg, C-246/04, Sb. rozh. s. I-589, bod 39).*
- 20 *Uplatnění osvobození upraveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice je vázáno na určité podmínky, které vyplývají z téhož ustanovení.*
- 21 *Zaprvé, služby, které úzce souvisí se sportem nebo tělesnou výchovou, musí být poskytovány organizací uvedenou v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice. Aby mohlo být dotčené poskytování služeb osvobozeno na základě tohoto ustanovení, je nezbytné, aby tyto služby byly poskytovány neziskovou organizací. (...).*
- 22 *Zadruhé, poskytování služeb takovými organizacemi může být osvobozeno jakožto plnění v obecném zájmu za podmínky, že tyto služby úzce souvisí se sportem nebo tělesnou výchovou a že jsou poskytovány osobám, které provozují sport nebo tělesnou výchovu. Krom toho z čl. 13 části A odst. 2 písm. b) první odrážky šesté směrnice vyplývá, že poskytování služeb uvedené v odstavci 1 písm. m) zmíněného čl. 13 části A může být osvobozeno jen tehdy, pokud jsou tyto služby nezbytné k uskutečnění plnění, na něž se vztahuje osvobození od daně, totiž provozování sportu nebo tělesné výchovy.*
- 23 *O osvobození plnění tak rozhoduje zejména povaha poskytované služby a její vztah k provozování sportu nebo tělesné výchovy.“*

26. Ani tato vodítka pro určení rozsahu osvobození od daně z přidané hodnoty ovšem podle názoru Nejvyššího správního soudu nepostačují k tomu, aby bylo možné říci, že otázky výkladu práva Evropské unie, která vyvstaly v nyní posuzované věci, je možné beze zbytku posoudit na základě stávající judikatury Soudního dvora nebo že by se na základě těchto obecných zásad jevily tyto otázky natolik nespornými, aby je bylo možné považovat za *acte clair*.

27. Jak již bylo řečeno, Soudní dvůr se zatím otázkou, které činnosti lze považovat za sport nebo za tělovýchovu podle směrnice, důkladněji nezabýval. Z citovaných věcí nepřímou vyplývá, jak již naznačil krajský soud, že i sport provozovaný amatérsky, byť většinou na základě členství v konkrétním sportovním klubu či jiné organizaci, lze podřadit pod uvedené ustanovení šesté směrnice, resp. směrnice 2006/112/ES. To lze dovodit i z účelu uvedeného ustanovení, jak o něm hovoří Soudní dvůr. Tímto účelem, resp. veřejným zájem je jistě podpora sportu a tělovýchovy v širokém měřítku, nikoliv tedy jen podpora profesionálního a vrcholového sportu.

28. Na druhé straně se skutečně jeví jako sporné, zda je účelem tohoto ustanovení podporovat i pouhé umožnění přístupu k občasnému, rekreačnímu a neorganizovanému provozování sportovních aktivit, jako je možnost návštěvníků koupaliště v předmětné věci věnovat se v tomto areálu plavání, plážovému volejbalu, stolnímu tenisu, případně jiným pohybovým aktivitám, které lze ovšem považovat za sport pouze v tom nejširším slova smyslu.

29. První otázkou tedy je, zda by bylo vůbec možné tyto aktivity považovat za sport či tělovýchovu. Pokud ano, vystává druhá otázka, totiž, zda lze zpřístupnění takového areálu koupaliště za úplatu (vstupné) považovat za poskytnutí služby se sportem či tělovýchovou úzce související a zda lze veškeré návštěvníky, kteří zaplatí toto vstupné, považovat za osoby vykonávající sportovní nebo tělovýchovnou činnost, když hlavním důvodem jejich návštěvy jistě nemusí být a také v řadě případů nebude provozování zmíněných sportovních aktivit, ale jednoduše koupání či jiné druhy odpočinku a zábavy, které daný areál nabízí. Má v takovém případě být pro osvobození od daně z přidané hodnoty rozhodující hlavní účel daného areálu, tedy zda převládá účel sportovní, nebo odpočinkový a zábavní, nebo mají být vzata v úvahu jiná hlediska? K těmto nejasnostem míří druhá otázka pokládaná Soudnímu dvoru Nejvyšším správním soudem.

30. I z hlediska posouzení existence případného veřejného zájmu na provozování takového zařízení lze na jedné straně jistě argumentovat tím, že obce, kterou je i žalobce, mohou sledovat jistý veřejný zájem na tom, aby obdobný areál na jejich území existoval, nabízel své služby občanům za přijatelné ceny a zároveň přispíval k rozvoji turistického ruchu a s tím spojených služeb v dané obci, a proto mohou obce provozovat takový areál přímo nebo prostřednictvím jiného subjektu na nekomerční bázi. Na druhé straně obdobná zařízení velmi často provozují podnikatelské subjekty za účelem dosahování zisku a tento výdělečný účel mohou jistě sledovat i jinak neziskové subjekty, mezi něž patří i obce, které si takovou činností mohou obstarávat část prostředků pro svoji hlavní činnost.

31. Nelze tedy přehlédnout argument žalobce, když tvrdí, že osvobození služeb souvisejících s provozováním takového areálu může být v rozporu se zásadou daňové (fiskální) neutrality tím, že bude narušovat hospodářskou soutěž mezi obdobnými zařízeními, která budou provozována na jedné straně neziskovými a na straně druhé podnikatelskými subjekty, ať již bude osvobození od daně v konkrétním případě a v konkrétním zdaňovacím období pro plátce daně výhodou, či naopak nevýhodou. Podle Soudního dvora zásada fiskální neutrality, která je vlastní společnému systému daně z přidané hodnoty, brání tomu, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, bylo v oblasti vybírání daně z přidané hodnoty zacházeno rozdílně (již citovaný rozsudek *Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club*, bod 30, srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007 - 70, publikovaný pod č. 1187/2007 Sb. NSS).

32. Z tohoto důvodu také Soudní dvůr v citované věci *Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club*, bodech 32 a 34, zdůraznil význam čl. 13 části A odst. 2 písm. b) šesté směrnice (nyní obdobně čl. 134 směrnice 2006/112/ES), podle něhož mj. poskytování služeb, které by i jinak splňovaly definici podle odst. 1 písm. m) tohoto ustanovení, nebude osvobozeno od daně, jestliže není nezbytné pro poskytnutí plnění

osvobozeného od daně nebo jestliže jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k dani z přidané hodnoty.

33. Aby se ovšem mohl Nejvyšší správní soud zabývat dodatečnými podmínkami pro osvobození od daně z přidané hodnoty stanovenými v čl. 134 směrnice 2006/112/ES, musí být nejprve postaveno najisto, zda se na posuzované služby vůbec vztahuje definice uvedená v čl. 132 odst. 1 písm. m) téže směrnice.

IV. Závěry

34. Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že je v dané věci třeba v souladu s čl. 267 třetím pododstavcem Smlouvy o fungování Evropské unie položit Soudnímu dvoru výše uvedené předběžné otázky týkající se výkladu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112/ES, pokud jde o rozsah pojmů „sport nebo tělesná výchova“, „služby, které úzce souvisí se sportem nebo tělesnou výchovou“ a „osoby, které provozují sport nebo tělesnou výchovu“, a to v souvislosti s provozováním koupališť popisovaného typu. Na základě odpovědi Soudního dvora na tyto otázky, které se nutně omezují právě na žádost o posouzení pouze určité typové kategorie uvedených zařízení, pak Nejvyšší správní soud zhodnotí konkrétní skutkové okolnosti týkající se areálu koupaliště v předmětné věci.

35. V návaznosti na položení předběžných otázek pak Nejvyšší správní soud dle § 48 odst. 1 písm. e) s. ř. s. přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr o předložených otázkách rozhodne, bude v řízení pokračováno (§ 48 odst. 4 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3,

§ 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. prosince 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu