



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **Zoologická zahrada v Ústí nad Labem, příspěvková organizace**, se sídlem Drážďanská 453/23, Ústí nad Labem – Krásné Březno, zastoupena JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem, se sídlem Masarykova 43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 11. 2009, čj. 3714/09-1300-500853, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 1. 2014, čj. 15 Af 7/2010 – 78,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně byla zřízena městem Ústí nad Labem jako příspěvková organizace. Je zoologickou zahradou, jež má dle zřizovací listiny sloužit jako kulturně-výchovné, ekologické, vzdělávací a oddechové zařízení.

[2] Finanční úřad v Ústí nad Labem platebním výměrem ze dne 15. 4. 2008, čj. 108153/08/214913/7245, vyměřil žalobkyni daňovou povinnost na dani z přidané

hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí kalendářního roku 2006 ve výši 153.811 Kč oproti nárokovanému nadměrnému odpočtu ve výši 1.134.208 Kč. K odvolání žalobkyně Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) v záhlaví specifikovaným rozhodnutím napadený platební výměr změnilo tak, že zvýšilo žalobkyni daňovou povinnost na 158.764 Kč.

[3] Proti rozhodnutí finančního ředitelství podala žalobkyně žalobu u krajského soudu, který ji výše označeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. Dospěl k závěru, že činnost žalobkyně lze považovat za výkon kulturní činnosti. Její hlavní činnosti tedy spadají pod plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet podle § 61 písm. e) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

II. Argumentace kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžejní právní otázkou je v projednávané věci výklad § 61 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty, tedy posouzení, zda služby poskytované stěžovatelkou jsou kulturními službami.

[5] Stěžovatelka shrnula dosavadní průběh řízení a argumentaci krajského soudu, který činnost zoologických zahrad podřadil pod pojem kulturní činnost. Výklad pojmu kulturní služby by podle ní měl vycházet např. z § 2 zákona č. 203/2006 Sb., o některých druzích podpory kultury, resp. z přílohy 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Ty potvrzují, že činnost zoologických zahrad pod pojem kulturní služby zahrnout nelze. O tom svědčí rovněž stanovisko B. L., stanovisko BVO.CZ či charakteristika jednotlivých činností zahrnutých do standardní klasifikace produkce (SKP).

[6] Ustanovení § 61 zákona o dani z přidané hodnoty bylo přijato výlučně k transpozici článku 132 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“). Je proto namístě vyložit vnitrostátní právo eurokonformně a zamezit rozdílnému výkladu mezi jednotlivými státy. Podle stěžovatelky krajský soud rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-267/00 vyložil nepřesně.

[7] Pro posouzení dané právní otázky je nezbytný výklad čl. 132 odst. 1 písm. n) směrnice 2006/112/ES, tedy výklad práva Evropské unie. Stávající judikatura výklad předmětného ustanovení jednoznačně neřeší. Obdobně jako ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 5 Afs 1/2011 má soud povinnost obrátit se s předběžnými otázkami na Soudní dvůr. Stěžovatelka navrhl, aby se Nejvyšší správní soud dotázal Soudního dvora, zda lze činnost zoologické zahrady považovat zcela za kulturní činnost, zda by veškeré plnění zoologické zahrady mělo být osvobozeno od daně (komplexně), případně podle jakých kritérií by se souvislost plnění s kulturní činností posuzovala, a zda případné osvobození činností zoologických zahrad od daně nepředstavuje neodůvodněnou diskriminaci.

[8] Cílem osvobození od daně z přidané hodnoty je podle stěžovatelky podpora určitých činností ve veřejném zájmu. Osvobození se však netýká všech činností sloužících zájmu veřejnosti, ale pouze těch výslovně popsanych ve směrnici. Činnosti osvobozené od daně představují výjimku, proto vymezení těchto osvobození musí být vykládáno restriktivně. Je-li plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých k plnění došlo, a posoudit případné osvobození tohoto plnění od daně.

[9] Stěžovatelka podotkla, že hlavním cílem zoologické zahrady je chov zvířat, vytváření genofondu, rozmnožování, případně záchrana ohrožených druhů zvířat, nikoliv poskytování služeb veřejnosti. Krajský soud i žalovaný mylně vycházeli z toho, že zásadním hlediskem je udělení licence k provozování zoologických zahrad, která odlišuje zoologickou zahradu od běžného chovu zvěře v oborách, lesoparcích a chovných zařízeních.

[10] Krajský soud podle stěžovatelky pominul námitku o diskriminaci zoologických zahrad. Uplatňují-li všechny subjekty vůči zoologické zahradě daň z přidané hodnoty bez jakéhokoli omezení a sama zoologická zahrada nárok na odpočet daně u nakupovaných služeb uplatnit nemůže, je znevýhodněna oproti ostatním soutěžitelům. Úvaha krajského soudu, že se zřizovatel stěžovatelky mohl svobodně rozhodnout, jakou formu organizace k provozování zoologické zahrady zřídí, není podle stěžovatelky namístě. V některých případech je nutné volit formu příspěvkové organizace, nakládá-li subjekt s majetkem města. Stejně tak je nutno zohlednit, že při provozování zoologické zahrady výdaje převyšují příjmy. Vzniklou ztrátu by pořizovatel nemohl hradit, pokud by byla zoologická zahrada soukromým subjektem, neboť by se jednalo o nedovolenou podporu podnikatelských subjektů. Zákaz diskriminace se uplatní i v oblasti placení daní. Přístup k fyzickým i právnickým osobám ve stejné či obdobné situaci by tak měl být stejný.

[11] Nutnost zohlednění možné diskriminace, jakož i smyslu samotného osvobození od daně potvrdil i Soudní dvůr v rozsudku ze dne 21. 2. 2013, C-18/12, ve věci Město Žamberk. Pokud by zoologická zahrada měla skutečně odvádět částky daně z přidané hodnoty, které jí byly vyměřeny, bylo by to pro ni likvidační. Osvobození od daně z přidané hodnoty by tak v dané situaci vedlo k poškození daňového subjektu.

[12] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že ke klasifikaci jednotlivých plnění nevznesla žádné konkrétní námitky. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že přijatá zdanitelná plnění, jež sloužila k opravě a technickému zhodnocení areálu, souvisejí s uskutečňováním kulturních služeb. Nezdůvodnil však, proč by za kulturní služby mělo být považováno šlechtění a množení ohrožených druhů zvířat, které se děje mimo prohlídku a dosah veřejnosti. Ani zařazení nákupu nových zvířat nebo nákupu krmení pro zvěř nemá přímou souvislost s kulturními potřebami. Uvedené námitky stěžovatelka vznášela v protokole o ústním jednání, v němž odkázala na svá předchozí vyjádření učiněná vůči správci daně. Stěžovatelce nebyl dán prostor, aby se k uvedeným otázkám vyjádřila při projednání zprávy z vytykácího řízení a své stanovisko zopakovala na ústním jednání. Domnívá se, že její námitky byly dostatečně konkrétní. To, že správcem daně prověřeny ani vyvráceny nebyly, rozhodné není.

[13] Závěrem stěžovatelka navrhla přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

[14] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud řízení přerušil a vyčkal rozhodnutí Soudního dvora o předběžné otázce. Poté by měl být rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[15] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a v podrobnostech odkázal na rozhodnutí správce daně a finančního ředitelství. Správce daně při klasifikaci činnosti stěžovatelky z pohledu daně z přidané hodnoty vycházel ze Standardní klasifikace produkce (kód 92). Z ní plyne, že za kulturní službu je nutno považovat správu kulturních záležitostí, tj. vedení, provoz a podpora zařízení pro kulturní činnosti, k nimž lze řadit knihovny, muzea, umělecké galerie, divadla, výstavní sítě, historické domy, zoologické a botanické zahrady, akvária, arboreta. Uvedený výklad potvrzuje i původní návrh Šesté směrnice (směrnice Rady 77/388/EHS ze 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu), který mezi kulturní činnost řadil i činnost zoologických zahrad.

[16] Podle žalovaného k výkladu § 61 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty nelze použít zákon č. 203/2006 Sb. ani materiály zpracované soukromými subjekty na zakázku pro stěžovatelku. Definice kulturní služby v zákoně č. 203/2006 Sb. slouží výhradně pro účely daného zákona. Osvobození od daně obsažená v zákoně o dani z přidané hodnoty je nutné vykládat eurokonformně ve smyslu čl. 132 odst. 1 směrnice 2006/112/ES.

[17] Není pravdou, že by se krajský soud opomněl zabývat námitkou diskriminace stěžovatelky. Uvedenou námitku vypořádal na straně 12 svého rozsudku. Ve shodě s argumentací finančního ředitelství konstatoval, že k namítané diskriminaci dojít nemůže, protože zákon o dani z přidané hodnoty stanoví různá pravidla pro zdanění různých subjektů na trhu. Osvobození kulturních služeb ve veřejném zájmu je pro všechny členské státy Evropské unie povinné, jde-li o veřejnoprávní subjekty. Stěžovatelčin odkaz na *ratio legis* článku 132 odst. 1 písm. n) směrnice 2006/112/ES je nutno chápat tak, že smyslem je vymezit plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty. Pokud již v původním návrhu Šesté směrnice byly služby zoologických zahrad označeny jako kulturní služby, nelze hovořit o diskriminaci stěžovatelky.

[18] Finanční dopady případného osvobození plnění poskytovaných stěžovatelkou od daně nejsou podle žalovaného relevantní. Pro posouzení existence osvobození od daně je rozhodná objektivní povaha plnění, nikoliv zlepšení finanční situace organizací poskytujících zmíněné služby.

[19] K námitce stěžovatelky, že ne všechna plnění, která poskytovala, bylo možné podřadit pod kulturní služby, žalovaný dodal, že pro stanovení daňového režimu je nutné určit převládající plnění. Zoologická zahrada bude vždy zařízením sloužícím pro poskytování kulturních služeb jako celku, včetně služeb s nimi úzce souvisejícími. Na plnění poskytované, resp. přijímané stěžovatelkou a jejich souvislost s kulturní činností je nutno

nahlížet v intencích závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 5 Afs 1/2011 - 140. Převládajícím prvkem činnosti zoologické zahrady je poskytování kulturních služeb návštěvníkům, nikoliv např. stavební rekonstrukce. Právě poskytování kulturních služeb je převládajícím prvkem plnění; k tomuto účelu byla také stěžovatelka zřízena.

[20] Žalovaný nepovažuje za nutné ani vhodné položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie. Stěžovatelkou nastíněné otázky byly již zodpovězeny v daňovém řízení i v řízení soudním. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není na místě kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[22] Návrhu stěžovatelky na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti Nejvyšší správní soud nevyhověl. Usnesením ze dne 13. 3. 2014, č. j. 1 Afs 21/2014 - 43, rozhodl, že se odkladný účinek kasační stížnosti nepřiznává.

[23] K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, přešla působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nesprávného posouzení povahy služeb poskytovaných stěžovatelkou [IV. A); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], poté hodnotil námitku nedostatečného, resp. nesprávného vypořádání se s námitkou diskriminace stěžovatelky [IV. B); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.].

IV. A) Povaha plnění poskytovaných zoologickou zahradou

[26] Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňovala správnost závěrů krajského soudu, že plnění, která poskytuje, lze podřadit pod kulturní služby. Krajský soud v napadeném rozsudku uzavřel, že činnost stěžovatelky spadá pod kulturní služby ve smyslu § 61 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty. Ačkoliv zákon o dani z přidané hodnoty definici

kulturních služeb neobsahuje, je možné vycházet z původního návrhu Šesté směrnice. Ten mezi kulturní služby řadil mj. činnost zoologických zahrad. V případě, že jiné vodítko legislativa Evropské unie pro výklad pojmu kulturní služby neobsahuje, bylo podle krajského soudu možné použít zmíněný návrh směrnice jako výkladovou pomůcku. Odkazy žalobkyně na stanoviska soukromých subjektů shledal krajský soud nepřipadnými, stejně jako její poukazy na rozsudek Soudního dvora ve věci C-267/00, neboť v něm se soud zabýval odlišnou právní otázkou.

[27] Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že stěžovatelka byla zřízena statutárním městem Ústí nad Labem jako příspěvková organizace; není tedy subjektem založeným za účelem podnikání. Pokud by jí poskytovaná plnění bylo možné charakterizovat jako kulturní služby, byla by tato plnění i dodání zboží s nimi úzce souvisejícího osvobozena od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet. Stěžejní je tedy posoudit, zda lze služby poskytované zoologickou zahradou, která nebyla zřízena za účelem podnikání, považovat za poskytování kulturních služeb ve smyslu § 61 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty, resp. čl. 132 odst. 1 písm. n) směrnice 2006/112/ES [a obdobně ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. n) Šesté směrnice, kterou nahradila od 1. 1. 2007 právě směrnice 2006/112/ES; k tomu viz čl. 411 až 413 směrnice 2006/112/ES].

[28] Osvobození některých činností od daně z přidané hodnoty ve veřejném zájmu pro členské státy Evropské unie vyplývá především z čl. 132 směrnice 2006/112/ES. Osvobození pro poskytování kulturních služeb pak plyne konkrétně z čl. 132 odst. 1 písm. n) směrnice, podle něhož členské státy osvobodí od daně plnění spočívající v „*poskytnutí určitých kulturních služeb a dodání zboží úzce s nimi souvisejícího veřejnoprávními subjekty nebo jinými kulturními subjekty uznanými dotyčným členským státem*“. Pro projednávanou věc je tedy rozhodující čl. 132 odst. 1 písm. n) směrnice 2006/112/ES a jeho transpozice v tuzemském právním řádu. Tu představuje ustanovení § 61 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty. Podle něj jsou od daně osvobozena plnění spočívající v „*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*“.

[29] Ustanovení § 61 zákona o dani z přidané hodnoty bylo zákonodárcem přijato, společně s některými dalšími ustanoveními tohoto zákona, 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. K tomu lze doplnit, že směrnice 2006/112/ES členským státům ponechala možnost osvobodit od daně z přidané hodnoty poskytování pouze *určitých* kulturních služeb. Tuzemský zákonodárce nicméně v § 61 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty osvobodil od daně všechna plnění podřaditelná pod poskytování kulturních služeb.

[30] Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození od daně upravená v čl. 132 směrnice 2006/112/ES (resp. dříve v čl. 13 části A Šesté směrnice), představují autonomní pojmy práva Evropské unie, jejichž účelem je zamezit rozdílům v použití režimu daně z přidané hodnoty mezi jednotlivými státy (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 10. 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 NSS ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 93/2008 - 94, publ. pod č. 2184/2011 Sb. NSS). Výklad jednotlivých osvobození od daně proto musí být jednotný ve všech členských státech Evropské unie. Cílem osvobození vyjmenovaných v čl. 132 směrnice 2006/112/ES je podpora určitých činností ve veřejném zájmu. Tato osvobození se nicméně netýkají všech činností ve veřejném zájmu, ale pouze činností, které jsou v ní uvedeny a velmi podrobně popsány (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 6. 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, Sb. rozh. s. I-5215, bod 29, nebo rozsudek ze dne 21. 2. 2012, *Město Žamberk*, C-18/12, bod 18).

[31] Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o předmětné kasační stížnosti tedy závisí na výkladu práva Evropské unie. Podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie je přitom Nejvyšší správní soud povinen položit předběžnou otázku ohledně výkladu práva Evropské unie, ledaže by tyto otázky bylo možné v plném rozsahu posoudit na základě stávající judikatury Soudního dvora (tzv. *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 (tzv. *acte clair*).

[32] Na základě níže uvedených důvodů (viz body [33] až [39]) je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že otázka, zda stěžovatelka poskytuje kulturní služby, představuje *acte clair*, tedy věc, ve které je aplikace evropského práva natolik jasná, že nevyvolává důvodné pochybnosti o tom, jak má být vyřešena (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, *Srl CILFIT a Lanificio di Gavardo SpA*, C-283/81, Recueil s. 3415, bod 16). Pouhý fakt, že jeden z účastníků sporu namítá spornost výkladu evropského práva, nutně neznamená, že soud členského státu předběžnou otázku musí položit (viz bod 9 citovaného rozsudku).

[33] Zoologická zahrada je trvalým zařízením, v němž jsou chováni a po dobu nejméně 7 dnů v kalendářním roce vystavováni pro veřejnost volně žijící živočichové, popřípadě též zvířata domácí. Posláním zoologických zahrad je jednak přispět k zachování biologické rozmanitosti volně žijících živočichů jejich chovem v lidské péči, se zvláštním zřetelem na záchranu ohrožených druhů, jednak výchova veřejnosti k ochraně přírody [§ 2 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 162/2003 Sb., o podmínkách provozování zoologických zahrad a o změně některých zákonů; obdobně i čl. 2 Směrnice Rady 1999/22/ES ze dne 29. března 1999 o chovu volně žijících živočichů v zoologických zahradách].

[34] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že jejím hlavním posláním je zachování biologické rozmanitosti a záchrana ohrožených druhů. Správní orgány naopak zdůrazňují fakt, že zoologické zahrady slouží k výchově a vzdělávání veřejnosti v oblasti ochrany přírody. Podle Nejvyššího správního soudu však poslání zoologických zahrad spočívá právě ve skloubení obou zmíněných cílů (chovu zvířat i vzdělávání veřejnosti) do jednoho

zařízení. Absence některého z uvedených prvků by podstatu zoologické zahrady popřela: zařízení uzavřené veřejnosti kladoucí důraz výhradně na péči o živočichy, jejich chov, resp. ochranu ohrožených živočišných druhů, by bylo specializovanou farmou zvířat; naopak instituce kladoucí důraz pouze na výchovu a vzdělávání veřejnosti v oblasti ochrany přírody, v níž by absentovali volně žijící živočichové určené k vystavování veřejnosti, by byla vzdělávacím zařízením. Podstatou zoologických zahrad je ovšem chov volně žijících živočichů za účelem jejich vystavování veřejnosti s cílem podpořit výchovu a vzdělání v oblasti ochrany přírody. Snoubením těchto dvou cílů se zoologická zahrada stává zařízením kulturním: návštěvník zde může na vlastní oči spatřit živočichy volně žijící na planetě Zemi a dozvědět se více o způsobu jejich života (ostatně i latinský výraz *cultūra* oba tyto aspekty zoologických zahrad zahrnuje; znamená „pěstování, vzdělávání, zušlechťování“; viz Rejzek, J. *Český etymologický slovník*. Leda, 2001). Také právo Evropské unie kromě požadavku na zachování biologické rozmanitosti živočichů akcentuje u zoologických zahrad i požadavek na vzdělávání veřejnosti k povědomí o ochraně biologické rozmanitosti, zejména prostřednictvím informací o předváděných druzích a o jejich přirozených stanovištích (srov. čl. 3 směrnice 1999/22/ES).

[35] Uvedený závěr podporuje rovněž návrh Šesté směrnice předložený Komisí Radě 29. 6. 1973 (Úř. věst. C 80/73 s. 1), podle něhož měly členské státy osvobodit od daně služby, které poskytují mj. divadla, kina, koncertní haly, muzea, knihovny, veřejné parky, botanické a zoologické zahrady, vzdělávací výstavy, jakož i poskytování služeb ve veřejném zájmu sociální, kulturní nebo výchovné povahy [čl. 14 A odst. 1 písm. k) návrhu]. Služby poskytované zoologickou zahradou tak podle zmíněného návrhu Šesté směrnice spadaly pod kulturní služby.

[36] Podřazení služeb poskytovaných zoologickými zahradami pod kulturní služby lze dovodit i z přílohy III směrnice 2006/112/ES. Ačkoliv předmětná příloha obsahuje seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby, z jejího bodu 7 plyne, že zoologické zahrady jsou druhem kulturního zařízení (podle bodu 7 přílohy III směrnice mohou být předmětem snížené sazby oprávnění ke vstupu na představení, do divadel, do cirkusů, na trhy a veletrhy, do zábavních parků, na koncerty, do muzeí, do zoologických zahrad, do kin, na výstavy a na podobné kulturní události nebo do podobných kulturních zařízení). Na služby poskytované kulturním zařízením, tj. i zoologickou zahradou, tak jistě bude možné nahlížet jako na kulturní služby.

[37] Nejvyšší správní soud dále přihlédl k tomu, že některé členské státy Unie při transpozici čl. 132 odst. 1 písm. n) směrnice 2006/112/ES do národních právních řádů výslovně zahrnuly služby poskytované zoologickými zahradami mezi kulturní služby [např. § 4 německého zákona o dani z obratu (*Umsatzsteuergesetz*), § 6 odst. 1 bod 24 písm. c) rakouského spolkového zákona o zdanění obratu (*Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze*), čl. 44 § 2 bod 7 belgického zákoníku o dani z přidané hodnoty (*Code de la TVA*) nebo čl. 31 a příloha 9 skupina 13 britského zákona o dani z přidané hodnoty (*Value Added Tax Act*)]. Lze tak předpokládat, že posouzení předmětné právní otázky by bylo zřejmé i soudům jiných členských států (viz bod 16 rozsudku Soudního dvora ve věci *CILFIT*).

[38] Výše uvedený závěr podporuje rovněž rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 3. 2002, *Zoological Society of London*, C-267/00, Recueil s. 3353). Soudní dvůr se v předmětném

rozsudku zabýval výkladem čl. 13 části A odst. 2 Šesté směrnice (tomuto článku odpovídá čl. 133 směrnice 2006/112/ES), který stanoví, jakým způsobem mohou členské státy omezit osvobození určitých činností od daně ve veřejném zájmu specifikovaných v čl. 13 části A odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) Šesté směrnice. Žalobkyně ve zmiňované věci byla nezisková organizace založená podle práva Spojeného království, která se zabývala mj. provozováním dvou zoologických zahrad. Soudní dvůr se v citovaném rozsudku vyjadřoval k osvobození při poskytování kulturních služeb. Byť výslovně nezmínil, že služby poskytované *Zoological Society of London* lze považovat za kulturní služby, zabýval se výkladem čl. 13 části A odst. 2 Šesté směrnice, který vymezuje fakultativní podmínky, jež mohou členské státy dodatečně uložit za účelem udělení osvobození vyjmenovaných v čl. 13 části A odst. 1 směrnice (viz bod 16 rozsudku Soudního dvora ve věci *Zoological Society of London*). Soudní dvůr tak vycházel z toho, že činnost *Zoological Society of London* je podřaditelná pod čl. 13 část A bod 1 písm. n) Šesté směrnice upravující poskytování kulturních služeb. Pokud by plnění poskytovaná *Zoological Society of London* pod pojem kulturní služby nespádala, nemohl by se Soudní dvůr výkladem druhého odstavce čl. 13 části A vůbec zabývat. Není tedy správný závěr krajského soudu, že odkaz stěžovatelky na zmíněný rozsudek Soudního dvora je „nepříhodný“. Byť se v něm Soudní dvůr explicitně k osvobození kulturních služeb nevyjadřoval, *implicite* ve svých závěrech nutně vycházel z toho, že *Zoological Society of London* kulturní služby poskytuje.

[39] Nejvyšší správní soud při interpretaci § 61 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty vyšel z posláních zoologických zahrad vyjádřeného zejména ve směrnici 1999/22/ES o chovu volně žijících živočichů v zoologických zahradách, zohlednil návrh Šesté směrnice, podle něhož lze činnost zoologických zahrad označit za kulturní služby, a přihlédl i k Příloze III směrnice 2006/112/ES, z níž plyne, že zoologické zahrady jsou kulturními zařízeními. Podřazení zoologických zahrad mezi zařízení poskytující kulturní služby podporuje rovněž praxe některých členských států a nepřímo vyplývá i z rozsudku Soudního dvora ve věci *Zoological Society of London*. Na základě těchto hledisek je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že posouzení předmětné právní otázky je zřejmé (*acte clair*), proto předběžnou otázku nepoložil. Na základě výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud uzavřel, že plnění poskytovaná zoologickou zahradou, která nebyla zřízena za účelem podnikání, v rámci její hlavní činnosti představují kulturní služby ve smyslu § 61 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty a jsou osvobozena od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet.

[40] Stěžovatelka se v kasační stížnosti dovolávala definici kulturních služeb obsažené v § 2 zákona č. 203/2006 Sb., o některých druzích podpory kultury. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že definice veřejných kulturních služeb obsažená v zákoně o některých druzích podpory kultury je primárně určena pro účely tohoto zákona. Jako pomůcku pro výklad § 61 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty by ji i přesto bylo možné použít, ovšem pouze v případě, že by dané ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nebylo výsledkem transpozice směrnice Evropské unie. Pokud tomu tak je (viz bod [29] výše), nemůže být pro výklad § 61 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty rozhodná definice kulturních služeb uvedená v českém zákoně o některých druzích podpory kultury, ale pouze výklad eurokonformní (k tomu obdobně viz rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2013, č. j. 5 Afs 1/2011 - 140, publ. pod č. 2896/2013 Sb. NSS). Ze stejných důvodů je nutno odmítnout rovněž stanoviska zabývající se výkladem pojmu kulturní služby zpracovaná soukromými

subjekty (zatřídění B. L. nebo stanovisko BVO.CZ) nebo Standardní klasifikaci produkce vypracovanou Českým statistickým úřadem.

[41] Argumentaci stěžovatelky, že výjimky mají být vykládány restriktivně a že ne všechna plnění poskytovaná stěžovatelkou pod kulturní služby spadají, lze v obecné rovině přisvědčit. Z judikatury Soudního dvora plyne, že výrazy použité v rámci úpravy uvedených osvobození je třeba vykládat restriktivně, jelikož tato osvobození představují výjimky z obecné zásady, podle níž je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb osobou povinnou k dani. Výklad je nutný uzpůsobit kontextu, do něhož výrazy zapadají, ve světle cílů a systematiky směrnice o DPH se zřetelem na *ratio legis* dotčeného osvobození (viz např. rozsudek ze dne 18. 11. 2004, *Temco Europe*, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 18). Je-li plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění, za účelem určení toho, zda se jedná o dvě nebo několik odlišných plnění, nebo o jediné plnění a zda se v posledně uvedeném případě na toto jediné plnění vztahuje dotčené osvobození od daně (srov. rozsudek ze dne 27. 10. 2005, *Levob Verzekeringen a OV Bank*, C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 19, nebo rozsudek ze dne 29. 3. 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Sb. rozh. s. I-2697, bod 21).

[42] V projednávané věci si správní orgány výše uvedených principů byly vědomy a hodnotily, zda dílčí plnění poskytnutá stěžovatelkou bylo možné podřadit pod poskytnutí kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího. Na straně 9 a 10 napadeného rozhodnutí finanční ředitelství uvedlo, že osvobozeno od daně bez nároku na odpočet je v případě stěžovatelky „*např. vstupné do ZOO, neboť jde o úplatu za poskytnutou službu, [...] dodání zboží v podobě průvodce, mapky a brožury o ZOO. Na rozdíl např. od plnění, které není poskytnutím kulturní služby a je tedy zdanitelné, jako např. dodání zboží v podobě prodeje knih, pohledů, hraček, suvenýrů a poskytování stravovacích služeb. Toto rozdělení uskutečňovaného plnění správce daně respektoval [...]*“. Východiska nastavená shora citovanou judikaturou Soudního dvora tak byla v projednávaném případě respektována. Stěžovatelka v podané žalobě žádné konkrétní výhrady proti podřazení jednotlivých plnění pod kulturní služby nevznesla, proto se krajský soud a nyní ani Nejvyšší správní soud nemohl zařazením jednotlivých plnění mezi osvobozená, případně zdanitelná plnění blíže zabývat. Pro předmět soudního řízení správního je bez významu, že stěžovatelka takové výhrady vznášela v průběhu daňového řízení. Aby se k takovým námitkám mohly správní soudy věcně vyjádřit, musela by je stěžovatelka vtělit do podané žaloby a následně do kasační stížnosti. Pokud tak neučinila, omezil se Nejvyšší správní soud na obecné hodnocení jejích výhrad vznesených v tomto směru, které neshledal opodstatněnými.

IV. B) Námitka diskriminace stěžovatelky

[43] Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud pominul námitku diskriminace. Domnívá se, že pokud by byla činnost zoologické zahrady osvobozena od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet, je znevýhodněna oproti jiným subjektům na trhu, které si mohou odečíst daň z přidané hodnoty z plnění přijatých na vstupu. Podle stěžovatelky není pravdou, že by se zřizovatel mohl rozhodnout, jakou formu organizace k založení zoologické zahrady zvolí. V činnosti zoologické zahrady se nutně musí projevit ztráta.

Následná úhrada této ztráty městem ve prospěch obchodní korporace by však znamenala nedovolenou podporu.

[44] Nejprve Nejvyšší správní soud hodnotil, zda se krajský soud k uvedené námitce žalobkyně v odůvodnění svého rozsudku vyjádřil. V opačném případě by rozsudek krajského soudu byl v tomto rozsahu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (viz např. rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Námitkou diskriminace se krajský soud zabýval na straně 13 napadeného rozsudku. Uvedl, že „[r]ežim zdanění podstaty výkonu činnosti žalobkyně z hlediska DPH dle názoru soudu nepředstavuje diskriminaci žalobkyně na trhu ve srovnání s jinými subjekty [...], když kulturní služby byly v zákoně o DPH osvobozeny ve veřejném zájmu na základě šesti směrnice a šesti přepracované směrnice. V této souvislosti nelze nezmínit, že bylo ryze svobodnou volbou zřizovatele žalobkyně, tedy Statutárního města Ústí nad Labem, v jaké právní formě zřídí subjekt, jenž bude zajišťovat činnost zoologické zahrady. Pokud zřizovatel zvolil v případě žalobkyně její právní formu v podobě příspěvkové organizace a nikoliv určitého druhu obchodní společnosti [...], měl vzít náležitě i v potaz daňové důsledky tohoto rozhodnutí, tj. z hlediska DPH počítat se specifickým způsobem uplatňování DPH u této právní formy [...]“. Z výše uvedeného plyne, že krajský soud se námitkou žalobkyně řádně zabýval a své závěry o nedůvodnosti dané námitky přesvědčivě vysvětlil. Namítá-li žalobkyně v kasační stížnosti, že krajský soud její námitku o diskriminaci „pominul“, brojí spíše proti způsobu, jakým krajský soud její námitku vypořádal. Nejvyšší správní soud se proto zabýval správností závěrů krajského soudu.

[45] Zoologická zahrada může být zřízena jak ve formě neziskového subjektu (např. příspěvkové organizace podporované městem), tak ve formě obchodní korporace. Při výběru nejvhodnější právní formy musí zřizovatel, je-li jím statutární město, respektovat mimo jiné daňové dopady jednotlivých právních forem na činnost zoologické zahrady, ale také pravidla pro nakládání s veřejnými prostředky. Každá právní forma přitom pro činnost zoologické zahrady přináší určitá specifika, ať již pozitivní nebo negativní. Pokud je zoologická zahrada založena jako obchodní korporace, nelze na její činnost dále přispívat z veřejných prostředků města. Naopak je-li zoologická zahrada příspěvkovou organizací, může město její činnost dotovat pravidelnými ročními příspěvky. Na druhou stranu však provozování zoologické zahrady ve formě příspěvkové organizace s sebou přináší specifický daňový režim - plnění poskytovaná zoologickou zahradou a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího jsou osvobozena od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet. Stěžovatelka ovšem nemůže „vyzobávat rozinky z koláče“ a z možných právních forem vybrat pro své fungování jen samé výhody. Je-li zoologická zahrada zřízena jako příspěvková organizace, musí respektovat zvolenou právní formu se všemi důsledky (pozitivními i negativními), které pro ni z této právní formy vyplývají.

[46] Diskriminaci podle Nejvyššího správního soudu nelze dovozovat ani z výše výsledné daňové povinnosti, která byla stěžovatelce vyměřena správními orgány. Pokud by v daném období byla plátcem daně z přidané hodnoty ohledně všech poskytovaných služeb, byl by jí přiznán nadměrný odpočet a výsledná daňová povinnost by pro ni byla příznivější než nyní, kdy správní orgány vyhodnotily, že plnění, která poskytuje, jsou od daně z přidané hodnoty osvobozena. Při posouzení, zda plnění poskytovaná stěžovatelkou,

mají být osvobozena od daně z přidané hodnoty či nikoliv, však nelze přihlížet k výsledné daňové povinnosti v řešeném zdaňovacím období, resp. příznivosti její výše pro daňový subjekt. Osvobození některých plnění od daně z přidané hodnoty ve veřejném zájmu (mj. i kulturních služeb) je principem unijního práva vycházejícího z čl. 132 směrnice 2006/112/ES, který byl transponován do českého právního řádu prostřednictvím § 61 zákona o dani z přidané hodnoty. Splňuje-li subjekt podmínky stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty (není zřízen za účelem podnikání) a poskytuje-li kulturní služby, jsou tato plnění od daně z přidané hodnoty osvobozena, a to jak v případech, kdy uvedený závěr pro daňový subjekt bude znamenat nižší výslednou daňovou povinnost, tak v případě opačném. O diskriminaci tak v tomto smyslu nelze vůbec hovořit.

[47] Ani tvrzením stěžovatelky, že při provozování zoologické zahrady výdaje nutně převyšují příjmy a že za této situace stěžovatelka může fungovat jen ve formě příspěvkové organizace, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Stěžovatelka ve své argumentaci vychází z mylných předpokladů. Jakkoli v případě stěžovatelky může být tvrzení o hospodaření zoologických zahrad se ztrátou pravdivé, obecně neplatí, že by zoologická zahrada nemohla dosáhnout kladného hospodářského výsledku. Ztrátovost hospodaření stěžovatelky tak nepramení ze samotné podstaty její činnosti (provozování zoologické zahrady), ale ze způsobu, jakým hospodaří. Vhodnost, racionálnost ani správnost hospodaření stěžovatelky však Nejvyššímu správnímu soudu přezkoumávat nepřísluší.

[48] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů neshledal, že by podřazení služeb poskytovaných stěžovatelkou a jejich osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 61 písm. e) zákona o daně z přidané hodnoty stěžovatelku nějakým způsobem znevýhodňovalo. Uvedená námitka tak není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[50] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. dubna 2014

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu

