

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

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: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno (původní žalovaný: 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,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku **35 027 Kč** do šedesáti (60) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jiřího Lukáše, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

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 zamítlo Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále „původní žalovaný“) rozhodnutím ze dne 15. 12. 2009, č. j. 9437/09-1300-602331.

Finanční orgány posoudily žalobcem uskutečňovaná plnění, tj. zpřístupňování areálu Městského koupaliště v Žamberku návštěvníkům za úplatu, 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“). Měly 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). Z tohoto důvodu v příslušném poměru krátily i nárok na odpočet daně na vstupu.

Proti rozhodnutí původního žalovaného podal žalobce u Krajského soudu v Hradci Králové žalobu. Krajský soud rozsudkem ze dne 27. 10. 2010, č. j. 31 Af 24/2010 – 30, rozhodnutí původního žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud uznal jako důvodnou námitku žalobce, podle níž správce daně neoprávněně zkrátil žalobcem vykázaný odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, pokud jde o přijatá zdanitelná plnění, která souvisela s příjmy z provozování městského koupaliště.

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“*. Uvedená směrnice však rozsah činností, které lze považovat za sport či tělesnou výchovu, blíže nespecifikuje.

Krajský soud obdobně jako původní 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 původního 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 prvého 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.

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. Krajský soud tedy neshledal významový rozdíl mezi § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, který v dané souvislosti používá formulaci „*právnické 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*“.

II.
Kasační stížnost a vyjádření žalobce

Proti rozsudku krajského soudu podal původní žalovaný (dále jen „původní stěžovatel“) kasační stížnost. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zrušena dosavadní finanční ředitelství, a jejich právním nástupcem se ve smyslu § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně (dále jen „stěžovatel“), s nímž je nadále v řízení pokračováno.

Původní stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), namítal tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

Konkrétně původní stěžovatel nesouhlasil s výkladem § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, který podal krajský soud. Namítal, 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 plátci 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.

Původní stěžovatel měl tedy za to, 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. Z toho důvodu navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl kasační stížnost zamítnout. 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. Souhlasí proto se závěrem krajského soudu, že se na poskytované služby osvobození od daně neuplatní.

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.

Nad rámec obsahu kasační stížnosti žalobce zopakoval 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.

III.
Položení předběžných otázek Nejvyšším správním soudem a rozsudek Soudního dvora EU

Nejvyšší správní soud při předběžném posouzení věci dospěl k závěru, že 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].

Pokud jde o definici sportu obsaženou v § 2 zákona o podpoře sportu, ta je podle Nejvyššího správního soudu 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.

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 rozdílům 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 původní stěžovatel i krajský soud, neboť tato otázka musí být posuzována jednotně na základě společného výkladu citovaného ustanovení směrnice ve všech členských státech Evropské unie.

Ve věci tedy vyvstaly otázky výkladu práva Evropské unie, na jejichž posouzení záviselo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o předmětné kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud se dále podrobně zabýval dosavadní judikaturou Soudního dvora v dané oblasti a dospěl k závěru, že tyto otázky nebylo možné v plném rozsahu posoudit na základě této stávající judikatury (*acte éclairé*), ani odpověď na dané otázky nebyla natolik zřejmá a jednoznačná, aby nevzbuzovala pochybnosti o možnosti jiného výkladu při porovnání různých jazykových verzí směrnice 2006/112/ES a při vědomí autonomního významu daného ustanovení unijního práva (*acte clair).* K zodpovězení otázek výkladu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112/ES byl tedy v konečné instanci příslušný výlučně Soudní dvůr Evropské unie a Nejvyšší správní soud jakožto soud, proti jehož rozhodnutí v této věci není opravný prostředek přípustný, měl podle čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie povinnost obrátit se s předběžnými otázkami právě na Soudní dvůr.

Nejvyšší správní soud tedy usnesením ze dne 15. 12. 2011, č. j. 5 Afs 1/2011 - 58, předložil Soudnímu dvoru Evropské unie následující 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?“

V návaznosti na předložení uvedených předběžných otázek pak Nejvyšší správní soud zmiňovaným usnesením v souladu s § 48 odst. 1 písm. e) s. ř. s. [nyní § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] přerušil řízení, aby vyčkal rozhodnutí Soudního dvora.

Soudní dvůr ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 21. února 2013, *Město Žamberk*, C-18/12, dosud nezveřejněným ve Sbírce rozhodnutí, jímž odpověděl na položené otázky takto:

„*1. Článek 132 odst. 1 písm. m) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že neorganizované a nesoustavné sportovní aktivity, jejichž cílem není účast ve sportovních soutěžích, lze považovat za provozování sportu ve smyslu tohoto ustanovení.*

2. Článek 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že zpřístupnění areálu koupaliště, který nabízí návštěvníkům nejen zařízení umožňující provozování sportovních aktivit, ale i jiné druhy zábavy či odpočinku, může představovat poskytování služeb úzce souvisejících s provozováním sportu. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda ve světle výkladových prvků poskytnutých Soudním dvorem Evropské unie v tomto rozsudku a s ohledem na konkrétní okolnosti věci v původním řízení tomu tak v daném případě je.“

Své rozhodnutí pak Soudní dvůr podrobněji odůvodnil následujícím způsobem:

„ *K první otázce*

16 *Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že neorganizované a nesoustavné sportovní aktivity, jejichž cílem není účast ve sportovních soutěžích, lze považovat za provozování sportu ve smyslu tohoto ustanovení.*

17 *Nejprve je třeba s ohledem na pojem „sport“ obsažený ve vnitrostátním právu uvést, že podle ustálené judikatury Soudního dvora osvobození od daně upravená ve zmíněném článku představují autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zamezit rozdílům v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz zejména rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 15; ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, Sb. rozh. s. I-4793, bod 15, jakož i ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Sb. rozh. s. I-7821, bod 16).*

18 *Jak uvádí nadpis kapitoly, do níž článek 132 směrnice o DPH patří, cílem osvobození v ní upravených je podpora určitých činností ve veřejném zájmu (viz rozsudek ze dne 23. dubna 2009, TNT Post UK, C-357/07, Sb. rozh. s. I-3025, bod 32). Tato osvobození se nicméně netýkají všech činností ve veřejném zájmu, ale pouze činností, které jsou v ní uvedeny a velmi podrobně popsány (viz výše uvedené rozsudky Horizon College, bod 14;*

Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, bod 18, jakož i rozsudek ze dne 10. června 2010, Future Health Technologies, C-86/09, Sb. rozh. s. I-5215, bod 29).

19 *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. Toto pravidlo restriktivního výkladu však neznamená, že by výrazy použité v rámci úpravy osvobození uvedených ve zmíněném článku 132 měly být vykládány způsobem, který by tato osvobození zbavil jejich účinku (rozsudky ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 17; Horizon College, uvedený výše, bod 16, jakož i Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, uvedený výše, bod 17).*

20 *Tyto výrazy je tak třeba vykládat v kontextu, do něhož zapadají, a ve světle cílů a systematiky směrnice o DPH, přičemž zvláštní zřetel musí být brán na ratio legis dotčeného osvobození (v tomto smyslu viz rozsudky Temco Europe, uvedený výše, bod 18; ze dne 3. března 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Sb. rozh. s. I-1527, bod 28, jakož i Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, uvedený výše, bod 17).*

21 *Co se týče čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, je třeba uvést, že toto ustanovení se podle svého znění týká provozování sportu a tělesné výchovy obecně. S ohledem na toto znění není cílem uvedeného ustanovení přiznat jím stanovené osvobození pouze ve vztahu k některým druhům sportu (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, bod 27).*

22 *Článek 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH ke své použitelnosti rovněž nevyžaduje, aby sportovní činnost byla provozována na určité úrovni, například profesionální, ani aby dotčená sportovní činnost byla provozována určitým způsobem, a sice pravidelně nebo organizovaně nebo za účelem účasti na sportovních soutěžích, ovšem za předpokladu, že tato činnost není provozována čistě v rámci odpočinku a zábavy.*

23 *Co se týče účelu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, je třeba uvést, že cílem tohoto ustanovení je podpora určitých činností ve veřejném zájmu, a sice služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost. Cílem uvedeného ustanovení je tak podpořit provozování takových aktivit širokými vrstvami obyvatelstva.*

24 *Výklad tohoto ustanovení omezující působnost jím stanoveného osvobození od daně na sportovní činnosti provozované organizovaně, soustavně nebo jejichž cílem je účast ve sportovních soutěžích, by přitom byl s uvedeným cílem v rozporu.*

25 *Vzhledem k výše uvedenému je třeba odpovědět na první otázku tak, že čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že neorganizované a nesoustavné sportovní aktivity, jejichž cílem není účast ve sportovních soutěžích, lze považovat za provozování sportu ve smyslu tohoto ustanovení.*

Ke druhé otázce

26 *Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že zpřístupnění areálu koupaliště, který nabízí návštěvníkům nejen zařízení umožňující provozování sportovních aktivit, ale i jiné druhy zábavy či odpočinku, může představovat poskytování služeb úzce souvisejících s provozováním sportu.*

27 *Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, pokud je 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 (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 19; ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Sb. rozh. s. I-2697, bod 21, jakož i ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, Sb. rozh. s. I-1457, bod 52).*

28 *Je třeba mít za to, že o jediné plnění se jedná, pokud dvě nebo několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani zákazníkovi je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, uvedený výše, bod 22; ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, bod 53, jakož i Bog a další, uvedený výše, bod 53). Kromě toho se jedná o jediné plnění v případě, že jeden nebo více prvků je třeba považovat za hlavní plnění, zatímco naopak jiné prvky je třeba považovat za jedno nebo několik vedlejších plnění sdílejících daňový osud hlavního plnění (viz zejména výše uvedené rozsudky CPP, bod 30; Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 21, jakož i Bog a další, bod 54 a citovaná judikatura).*

29 *Za účelem určení, zda jediné komplexní plnění má být považováno za službu úzce související s provozováním sportu ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, třebaže toto plnění obsahuje rovněž prvky, u nichž taková souvislost chybí, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých k dotčenému plnění došlo, aby bylo možné vyhledat jeho charakteristické prvky a určit prvky v něm převládající (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Recueil, s. I-2395, body 12 a 14; Levob Verzekeringen a OV Bank, uvedený výše, bod 27, jakož i Bog a další, uvedený výše, bod 61).*

30 *Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že převládající prvek musí být určen z hlediska běžného spotřebitele (v tomto smyslu viz zejména výše uvedený rozsudek Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 22, jakož i rozsudek ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Sb. rozh. s. I-12359, bod 26) a v rámci celkového posouzení s ohledem na kvalitativní, a nikoliv pouze kvantitativní důležitost prvků, na něž se vztahuje osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, ve srovnání s prvky, na něž se toto osvobození nevztahuje (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bog a další, bod 62).*

31 *V rámci spolupráce zavedené na základě článku 267 SFEU je věcí vnitrostátních soudů určit, zda v konkrétním případě osoba povinná k dani poskytuje jediné plnění, na které se vztahuje uvedené osvobození od daně, a v této souvislosti konečným způsobem posoudit skutkový stav (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky CPP, bod 32; Levob*

Verzekeringen a OV Bank, bod 23, jakož i Bog a další, bod 55). Je však na Soudním dvoru, aby uvedeným soudům poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být pro rozhodnutí ve věci, která je jim předložena, užitečné (viz výše uvedený rozsudek Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 23, jakož i rozsudek ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 20).

32 *Co se týče existence jediného komplexního plnění ve věci v původním řízení, je třeba přezkoumat, zda zařízení nacházející se v areálu koupaliště tvoří celek v tom smyslu, že zpřístupnění tohoto celku představuje jediné plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Jestliže, jako v daném případě, jediný nabízený druh vstupenky na koupaliště umožňuje po dobu platnosti vstupenky přístup do celého areálu bez jakéhokoliv rozdílu podle druhu skutečně využitého zařízení a způsobu a doby trvání jeho užívání, představuje tato okolnost významnou indicii existence jediného komplexního plnění.*

33 *Co se týče otázky, zda v rámci takového jediného komplexního plnění je převládajícím prvkem možnost provozovat sportovní aktivity spadající pod čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, nebo spíše čistě odpočinek a zábava, je třeba na tuto otázku odpovědět, jak bylo připomenuto v bodě 30 tohoto rozsudku, z hlediska běžného spotřebitele, přičemž toto hledisko musí být určeno s ohledem na všechny objektivní prvky. V rámci tohoto celkového posouzení je třeba zohlednit zejména koncepci dotčeného koupaliště vyplývající z jeho objektivních charakteristik, to znamená jednotlivých druhů nabízených zařízení, jejich uspořádání, počtu a významu vzhledem k celému areálu.*

34 *Co se týče konkrétně vodních ploch, vnitrostátní soud musí zohlednit zejména to, zda jsou vhodné k provozování sportovního plavání, jelikož jsou například rozděleny na plavecké dráhy, vybaveny startovacími bloky a mají odpovídající hloubku a rozměry, nebo zda jsou naopak vybaveny tak, že jsou vhodné především k zábavě.*

35 *Naproti tomu skutečnost, že záměr určité části návštěvníků se netýká takto určeného převládajícího prvku dotčeného plnění, nemůže toto určení zpochybnit.*

36 *Přístup spočívající v zohlednění záměru každého jednotlivě posuzovaného návštěvníka ohledně využití zpřístupněných zařízení by byl totiž v rozporu s cíli systému DPH zajistit právní jistotu, jakož i správné a jednoznačné uplatňování osvobození od daně stanovených v článku 132 směrnice o DPH. V tomto ohledu je třeba připomenout, že k usnadnění úkonů spojených s uplatňováním této daně je třeba, aby byla zohledněna – kromě výjimečných případů – objektivní povaha dotčeného plnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. dubna 1995, BLP Group, C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 24; ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 33, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, bod 39).*

37 *S ohledem na předchozí úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že zpřístupnění areálu koupaliště, který nabízí návštěvníkům nejen zařízení umožňující provozování sportovních aktivit, ale i jiné druhy zábavy či odpočinku, může představovat poskytování služeb úzce souvisejících s provozováním sportu. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda*

ve světle výkladových prvků poskytnutých Soudním dvorem v tomto rozsudku a s ohledem na konkrétní okolnosti věci v původním řízení tomu tak v daném případě je.“

IV.
Vyjádření stran

Nejvyšší správní soud následně usnesením ze dne 26. 3. 2013, č. j. 5 Afs 1/2011 – 111, rozhodl o pokračování v řízení o kasační stížnosti. Zároveň vyzval stěžovatele a žalobce, aby se vyjádřili k rozhodným skutečnostem a otázkám, jež je třeba posoudit s ohledem na závěry vyslovené v rozsudku Soudního dvora.

Stěžovatel ve vyjádření ze dne 11. 4. 2013 uvedl, že právní názor, z něhož vycházel v odůvodnění svého rozhodnutí původní stěžovatel, je ve shodě s právním názorem vysloveným Soudním dvorem v odpovědi na první otázku. Pro posouzení je proto rozhodné, zda převládajícím prvkem poskytovaného plnění je možnost provozovat sportovní aktivity, nebo možnost odpočinku a zábavy.

Co se týče existence jediného komplexního plnění, stěžovatel uvedl, že vstup do areálu koupaliště je možný po zakoupení vstupenky. Vstupné se hradí pouze jednou a snižuje se podle času příchodu. Výše vstupného je tedy diferencována podle délky časového úseku mezi příchodem a zavírací dobou areálu. Po dobu platnosti vstupenky mají návštěvníci přístup do celého areálu a mohou využít veškerá zařízení. Pouze za půjčení sportovního náčiní je vybírán samostatný poplatek. Tyto okolnosti představují významnou indicii existence jediného komplexního plnění.

Stěžovatel dále poukázal na to, že areál koupaliště je nezastřešený a jeho provoz sezónní. Koupaliště je využíváno převážně za účelem provozování vodních aktivit. Je vybaveno vodní plochou nepravidelného tvaru tvořenou třemi vzájemně neoddělenými sekcemi. Ve středu plochy se nachází plavecký bazén o délce 25 m se čtyřmi dráhami opatřenými startovacími bloky. Po obou stranách na tuto část navazuje vodní plocha určená pro plavce i neplavce. Plavecký bazén je určen pro sportovní a rekreační plavání, další plochy slouží pro rekreační plavání a doskok ze 3 toboganů dlouhých 50-83 m. Plocha s plaveckými dráhami tvoří méně než 1/3 z celkové vodní plochy. Součástí areálu je rovněž přírodní koupaliště (řeka Divoká Orlice). Areál je dále vybaven bazénkem pro batolata, dětským pískovištěm a dětským brouzdalištěm. Součástí je i pískové hřiště pro plážový volejbal a streetball. Z uspořádání je podle stěžovatele zřejmé, že je určeno převážně k provozování sportovních aktivit. Lze tu provozovat sportovní plavání i rekreační sport. K oddělení části vodní plochy, kde jsou umístěny plavecké dráhy, přitom postačí umístění dočasného plovoucího značení. Plnění poskytované žalobcem tak představuje jediné nerozdělitelné hospodářské plnění. Návštěvníky nelze rozdělit tak, aby užívali pouze část zařízení pro rekreační sport anebo pouze část umožňující sportovní plavání na soutěžní úrovni.

Žalobce podle vyjádření ze dne 12. 4. 2013 nadále trvá na tom, že hlavním účelem a zcela převažujícím prvkem užívání koupaliště je odpočinek a zábava. Na podporu tohoto tvrzení uvedl, že bazén koupaliště není vyhřívaný, lze ho tedy využívat jen v letních měsících za příznivého počasí. Zájemci o sport (plavání) dojíždějí do plaveckých bazénů

v okolních městech. V bazénu koupaliště nejsou vyznačeny plavecké dráhy pomocí dělících lan, jsou zde jen linie na dně bazénu, háčky pro možné vytvoření plaveckých drah a startovací bloky. Návštěvníci se zde koupou, jak je na venkovských a maloměstských koupalištích běžné, tedy „*křížem krážem, pro radost, odpočinek, zábavu, ochlazení v horkých dnech*“. Návštěvníci mohou v areálu provozovat také plážový volejbal, streetball či stolní tenis na dvou stolech. Tato zařízení však mohou sloužit jen malému zlomku návštěvníků. Kapacita koupaliště je přitom cca 1000 lidí. Zájemci o skutečnou sportovní činnost mohou podle žalobce ve městě Žamberk využít jiných sportovních zařízení, jež žalobce vyjmenoval. Návštěvníci tráví pobyt na koupališti podobně jako v obdobných zařízeních, užívají „*skluzavky, tobogány, opalování se, občasné zchlazení ve vodě s omezenou možností plavat, pivo a párek, konverzace se známými ...*“.

Žalobce též uvedl, že Soudní dvůr v rozsudku v předmětné věci připomněl nutnost zachování dvou výkladových pravidel. Restriktivním výkladem nesmí dojít ke zmaření účelu osvobození od daně z přidané hodnoty. Zároveň však je třeba respektovat účel zákona, kterým by mělo být zpřístupnění pohybových aktivit (sportu) co nejširšímu okruhu lidí. Osvobození od daně by proto mělo být i ku prospěchu provozovatele koupaliště. Provoz koupaliště vyžaduje velké investice, které je zpravidla nutné provést před začátkem sezóny. Pro žalobce je proto výhodnější při velkých investicích provést následně odpočet daně z přidané hodnoty a prodávat vstupné i s daní z přidané hodnoty. V opačném případě může dojít ke zvýšení vstupného. Pokud má osvobození sloužit pohybovým aktivitám populace, je namístě je vykládat ve prospěch provozovatele koupaliště, a nikoliv ve prospěch daňového výnosu státu.

V dalším podání ze dne 20. 5. 2013 se žalobce k výzvě soudu vyjádřil k otázce případných překážek pro osvobození od daně z přidané hodnoty podle čl. 134 směrnice 2006/112/ES. Ve vztahu k písm. b) cit. ustanovení uvedl, že provoz koupaliště není výdělečnou činností. Prodejem vstupného vydělá nebo „*skoro vydělá*“ na provoz koupaliště. Nelze tedy podle něj tvrdit, že je dána překážka pro osvobození od daně, neboť základním účelem není získání dodatečného příjmu. Žalobce je ovšem podle svého názoru znevýhodněn oproti komerčním poskytovatelům obdobných služeb tím, že nemůže provést odpočet daně zaplacené na vstupu za každoroční údržbu, rekonstrukce a náročnější investice prováděné v areálu koupaliště. Provoz koupaliště je nákladný a z tohoto důvodu představuje možnost odpočtu daně výraznou výhodu. Osvobození tedy není ani ku prospěchu uživatelů služeb koupaliště a slouží pouze ke zvýšení daňového výnosu státu.

V.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť původní stěžovatel, jehož je stěžovatel nástupcem, byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podstata sporu v daném případě spočívá v posouzení otázky, zda plnění poskytované žalobcem, tj. zpřístupňování areálu Městského koupaliště v Žamberku návštěvníkům za úplatu, je osvobozené od daně z přidané hodnoty podle § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty. Podle citovaného ustanovení je od daně z přidané hodnoty, a to bez nároku na odpočet daně na vstupu osvobozeno *„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“*. Uvedené ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty představuje v současné době transpozici čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112/ES, jenž ukládá členským státům 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“*.

V prvé řadě je třeba uvést, že, jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v usnesení o položení předběžných otázek, není v daném případě oprávněn přezkoumávat závěr krajského soudu o tom, že žalobce je právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, tj. neziskovou organizací. Proti posouzení této otázky krajským soudem totiž nesměřuje žádná z námitek uplatněných původním stěžovatelem v kasační stížnosti. Argumenty proti posouzení této právní otázky vznesl pouze žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud je však při přezkumu rozhodnutí krajského soudu vázán důvody uplatněnými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), nemůže se tedy zabývat námitkou, kterou ve svém vyjádření ke kasační stížnosti použil další účastník řízení, tj. žalobce. Nejvyšší správní soud tedy v této souvislosti poukazuje toliko na rozsudek Soudního dvora ze dne 21. března 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, Recueil, s. I-3293, v němž se Soudní dvůr výkladem pojmu *nezisková organizace* podle čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112/ES již zabýval.

Předmětem sporu je tedy v daném případě pouze splnění dalších podmínek vyplývajících z § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, a sice zda se jedná o *„poskytnutí služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost“*. Jak již bylo rovněž řečeno, krajský soud v napadeném rozsudku nesprávně vyložil pojem *sport* podle definice uvedené v § 2 odst. 1 zákona o podpoře sportu, z níž podle krajského soudu plyne, že jedním z cílů sportovní činnosti je vždy dosahování sportovních výkonů v soutěžích všech úrovní. Uvedený závěr krajského soudu je v rozporu s výkladem pojmu *sport*, který v této věci vyslovil Soudní dvůr v odpovědi na první předběžnou otázku položenou zdejším soudem. Podle Soudního dvora totiž musí být článek 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112/ES vykládán v tom smyslu, že za provozování sportu lze považovat i *„neorganizované a nesoustavné sportovní aktivity, jejichž cílem není účast ve sportovních soutěžích“*. V rámci eurokonformního výkladu je tudíž třeba přiznat stejný obsah i pojmům obsaženým v § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

I přes uvedené dílčí pochybení krajského soudu zkoumal nicméně Nejvyšší správní soud, zda ve světle právního výkladu předestřeného Soudním dvorem obstojí konečný závěr krajského soudu, tedy že plnění poskytované žalobcem nepodléhá osvobození od daně podle § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

Při posouzení věci zdejší soud vycházel primárně ze skutkového stavu zjištěného finančními orgány z podkladů, které tvoří součást správního spisu. Rozhodný je přitom skutkový stav, který existoval v relevantním zdaňovacím období, tj. v 1. čtvrtletí roku 2009. Případné změny (např. rozšíření areálu koupaliště), ke kterým došlo až po uplynutí předmětného zdaňovacího období, nejsou z hlediska posouzení této konkrétní věci relevantní.

Ze správního spisu vyplynulo, že v areálu koupaliště (akvaparku) se nachází bazén nepravidelného tvaru, který se skládá ze tří navzájem propojených částí – plavecké, rekreační a dětské. Plavecká část má klasický obdélníkový tvar se čtyřmi plaveckými dráhami, které však nejsou trvale odděleny, a je opatřena můstky pro skok do vody; dále je zde část určená pro děti a pro rekreační koupání. Areál je vybaven dvěma tobogany (79 m, 83 m), kamikadze (50 m), skluzavkou, dětským brouzdalištěm, masážní vanou; nachází se zde rovněž přírodní koupaliště (řeka Divoká Orlice), pískové hřiště pro plážový volejbal, hřiště pro streetball a stoly pro stolní tenis. V areálu se tedy mohou jeho návštěvníci věnovat odpočinkovým aktivitám, ale i rekreačně provozovat některé sportovní činnosti, jako je zejména plavání, plážový volejbal, streetball a stolní tenis. V daňovém 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 soustavné sportovní a tělovýchovné činnosti. Návštěvníci mají po zaplacení vstupného přístup do celého areálu koupaliště a mohou využívat všechna jeho zařízení. Mimoto žalobce poskytuje návštěvníkům možnost zapůjčení sportovního náčiní za dodatečný poplatek, který není zahrnut do vstupného.

Uvedená skutková zjištění poskytují dostatečný podklad pro posouzení věci. Je zřejmé, že žalobce zpřístupňuje návštěvníkům areál koupaliště, který je tvořen souborem zařízení, která plní různé funkce. Některá z těchto zařízení jsou určená převážně k sportovnímu a tělovýchovnému vyžití (hřiště na streetball, plážový volejbal, stoly pro stolní tenis), některá zařízení slouží výlučně k odpočinkovým aktivitám a k zábavě (tobogany, skluzavka, masážní vany, dětské hřiště, brouzdaliště, plochy určené k odpočinku či opalování), ale nachází se zde i zařízení, jež mohou být využívána jak ke sportovnímu a tělovýchovnému vyžití, tak i k odpočinku a zábavě (bazén a přírodní koupaliště v řece). Návštěvníci koupaliště přitom mají po zaplacení vstupného možnost využívat bez omezení či dodatečných poplatků všechna zařízení, která se v areálu koupaliště nacházejí.

Žalobce nabízí návštěvníkům z hlediska obsahu poskytovaného plnění pouze jediný druh vstupenek. Po dobu platnosti vstupenky mají všichni návštěvníci přístup do celého areálu koupaliště a ke všem zařízením bez rozdílu podle druhu skutečně využitého zařízení, způsobu a doby jeho užívání. Existence jediného druhu vstupenek tak představuje významnou indicii jediného komplexního plnění (viz rozsudek Soudního dvora v této věci, bod 32). Výše vstupného se sice mění v závislosti na tom, ve kterou denní hodinu

návštěvník zakoupí vstupenku, resp. jak dlouhou dobu je oprávněn pobývat na koupališti. To však nemění nic na tom, že z hlediska rozsahu zařízení a služeb žalobce poskytuje návštěvníkům stejné plnění.

Zpřístupnění areálu koupaliště zahrnuje možnost provozování více druhů aktivit. Toto plnění tak zahrnuje více dílčích prvků, přičemž záleží pouze na vůli návštěvníků, zda využijí zařízení koupaliště k sportovnímu a tělovýchovnému vyžití, k odpočinkovým aktivitám a zábavě, anebo se budou věnovat více druhům činností. Rozdělení jednotlivých prvků pro účely stanovení odlišných režimů daně z přidané hodnoty by v daném případě bylo neúčelné a v praxi těžko proveditelné, neboť nelze účinně rozlišit a oddělit návštěvníky podle toho, jaké aktivity na koupališti hodlají provozovat. Plnění poskytované žalobcem tak v daném případě představuje jediné komplexní plnění (viz rozsudek Soudního dvora v této věci, bod 28, srov. též rozsudky Soudního dvora ze dne 27. října 2005, *Levob Verzekeringen a OV Bank*, C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 22; a ze dne 21. února 2008, *Part Service*, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, bod 53).

Ve světle právního výkladu Soudního dvora je proto pro posouzení věci klíčové zodpovězení otázky, které prvky komplexního plnění poskytovaného žalobcem jsou převládající a tedy určující pro stanovení daňového režimu plnění. Naopak prvky, které svou povahou představují vedlejší plnění, sdílejí daňový osud hlavního plnění (viz rozsudek Soudního dvora v této věci, bod 28). Jinými slovy, je třeba určit, zda poskytování služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost ve smyslu § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, je převládajícím anebo pouze vedlejším prvkem plnění, které žalobce poskytuje návštěvníkům.

Jak vyplývá z odpovědi Soudního dvora na první otázku položenou zdejším soudem, dotčená ustanovení směrnice a zákona a o dani z přidané hodnoty je třeba vykládat restriktivně, avšak zvláštní zřetel musí být brán na *ratio legis* dotčeného osvobození (viz rozsudek Soudního dvora v této věci, body 19 a 20). Osvobození od daně z přidané hodnoty se vztahuje nejen na plnění úzce související se sportovními činnostmi provozovanými organizovaně, soustavně nebo jejichž cílem je účast ve sportovních soutěžích, ale i na plnění úzce související s jakýmikoliv neorganizovanými a nesoustavnými sportovními aktivitami, jejichž cílem není nutně účast ve sportovních soutěžích. To však neznamená, že by se osvobození od daně vztahovalo na poskytování možností veškerých aktivit, které je možno provozovat v areálu koupaliště, pokud by byly tyto aktivity umožňovány samostatně. Jak již bylo uvedeno, část zařízení koupaliště slouží výhradně či alespoň z části k odpočinkovým aktivitám či k zábavě návštěvníků. Na samostatné zpřístupňování těchto aktivit, jež nemají souvislost s provozováním sportu a tělovýchovy, by se osvobození od daně v žádném případě nevztahovalo.

Za východisko k určení převládajícího prvku je třeba považovat objektivní povahu dotčeného plnění. Přístup spočívající v zohlednění záměru každého jednotlivě posuzovaného návštěvníka ohledně využití zpřístupněných zařízení by byl v rozporu s cíli systému daně z přidané hodnoty zajistit právní jistotu, jakož i správné a jednoznačné uplatňování osvobození od daně stanovených v článku 132 směrnice 2006/112/ES (viz rozsudek Soudního dvora v této věci, bod 36). Nelze tedy, jak již bylo uvedeno, posuzovat

podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty u každého návštěvníka jednotlivě. Rozhodné jsou objektivní znaky plnění, které je návštěvníkům poskytováno.

Převládající prvek přitom musí být určen z hlediska běžného spotřebitele a v rámci celkového posouzení s ohledem na kvalitativní, a nikoliv pouze kvantitativní důležitost prvků, na něž se vztahuje osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112/ES, ve srovnání s prvky, na něž se toto osvobození nevztahuje. V rámci tohoto celkového posouzení je třeba zohlednit zejména koncepci dotčeného koupaliště vyplývající z jeho objektivních charakteristik, to znamená jednotlivých druhů nabízených zařízení, jejich uspořádání, počtu a významu vzhledem k celému areálu (viz rozsudek Soudního dvora v této věci, body 29, 30 a 33, a další rozsudky Soudního dvora tam uvedené).

Hlavní a klíčovou součást areálu tvoří koupaliště, tedy vodní plochy a zařízení, jež jsou určeny ke koupání, plavání či provozování vodních her a radovánek (přírodní koupaliště, bazén, tobogany, skluzavka, masážní vany, brouzdaliště pro děti). Tato zařízení jsou nejvýznamnější součástí areálu a z hlediska kapacity mohou být využívána největším počtem návštěvníků. Tomu odpovídá i samotné označení provozu, tedy městské koupaliště (akvapark). Z celkového uspořádání těchto zařízení je ovšem patrné, že vodní plochy a zařízení, které jsou umístěny v areálu koupaliště, jsou určeny zejména k aktivitám, které nemají povahu sportovní či tělovýchovné činnosti ani v tom nejširším slova smyslu, jak ho vymezil Soudní dvůr v odpovědi na první předběžnou otázku zdejšího soudu. Celkovou plochu bazénu, který má nepravidelný tvar, tvoří z převážné většiny rekreační část a část určená pro děti. Tyto části mají nepravidelný tvar a zčásti slouží také jako doskok ze tří toboganů, které se v areálu nacházejí. Z hlediska tvaru a uspořádání nejsou tyto části vhodné k provozování jakékoliv sportovní či tělovýchovné činnosti, např. k plavání. Výrazné prvky koupaliště dále tvoří právě tři tobogany a masážní vana, které slouží výlučně pro zábavu a odpočinek návštěvníků.

K provozování sportu, zejména plavání, lze využívat střední, tj. plaveckou část bazénu. Ta má klasický obdélníkový tvar, jsou zde vyznačeny čtyři plavecké dráhy o délce 25 m, které jsou také vybaveny startovacími bloky. Nicméně plocha této části tvoří pouze zhruba jednu třetinu celkové vodní plochy a i tato plocha je na podélných stranách volně propojena s okolními plochami, takže lze volně proplouvat do dalších částí bazénu, což může zvláště v případě vyššího počtu návštěvníků znesnadnit podmínky pro plavání. Sama o sobě tato část bazénu netvoří rozhodující prvek pro určení povahy areálu, neboť ani z hlediska plochy či uspořádáním není z hlediska běžného spotřebitele objektivně nejvýznamnější částí bazénu. Plnohodnotnou možnost sportovního plavání nemůže nabídnout ani přírodní koupaliště v řece Divoká Orlice, která areálem protéká.

Za doplňková (vedlejší) lze označit i další sportovní zařízení, jež se v areálu koupaliště nacházejí (hřiště na streetball, plážový volejbal, stoly pro stolní tenis). Sportovní činnosti zde lze zpravidla provozovat pouze s pomocí sportovního náčiní, které si návštěvníci musí sami přinést, či zapůjčit za další poplatek (míč, síť na odbíjenou, pálky na stolní tenis). Ve srovnání s celkovou kapacitou koupaliště tato zařízení mohou sloužit pouze omezenému počtu návštěvníků. Proto ani možnost užívat tato zařízení není hlavním prvkem plnění.

Závěr, že areál koupaliště není primárně určený k provozování sportovních a tělovýchovných aktivit, ostatně podporuje i skutečnost, že zde v rozhodném období neprobíhaly žádné pravidelné sportovní akce, výuka plavání, plavecké tréninky, závody apod. Navíc je provoz koupaliště sezónní, to znamená, že je pro veřejnost otevřen pouze v teplých měsících (květen až září), což je dáno tím, že se jedná o nekrytý plavecký areál a voda zde není ohřívána. Mimo sezonu a v případě nepříznivých povětrnostních podmínek je areál uzavřen. Pravidelné celoroční provozování sportovních aktivit je zde tedy vyloučeno. Jakkoli zdejší soud samozřejmě plně respektuje odpověď Soudního dvora na první z předběžných otázek, musí vzít při posuzování hlavního účelu zmíněného areálu v úvahu i to, že vhodné podmínky k provozování soustavného sportu či tělovýchovy rozhodně neposkytuje a že sice nabízí v intencích rozsudku Soudního dvora určité možnosti pro sportování neorganizované a rekreační, tyto možnosti jsou však značně omezené.

Lze tedy shrnout, že v daném konkrétním případě je z hlediska běžného návštěvníka převažujícím prvkem komplexního plnění poskytovaného žalobcem možnost užívání areálu Městského koupaliště v Žamberku za účelem odpočinkových aktivit a zábavy, nikoliv poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou. Jistě lze zčásti souhlasit s názorem stěžovatele, že část návštěvníků může využívat služeb poskytovaných žalobcem ke sportovnímu vyžití a tělovýchovné činnosti. Z hlediska objektivní charakteristiky plnění se však nejedná o převažující prvky jediného komplexního plnění poskytovaného žalobcem. Z uvedeného proto plyne závěr, že poskytované plnění, tj. zpřístupňování areálu Městského koupaliště v Žamberku návštěvníkům za úplatu, nebylo v rozhodném zdaňovacím období poskytováním služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou a tedy nepodléhalo osvobození od daně podle § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že poskytované plnění není v daném případě osvobozeno od daně z přidané hodnoty, nezabýval se již možnou existencí překážek pro osvobození od daně podle čl. 134 směrnice 2006/112/ES. Nejvyšší správní soud ovšem nepovažoval za relevantní argumenty žalobce týkající se finančních dopadů případného osvobození předmětného plnění od daně z přidané hodnoty na provozování koupaliště. Jak již bylo uvedeno, rozhodující pro posouzení existence osvobození od daně je objektivní povaha plnění. Případné nepříznivé finanční dopady spočívající v nemožnosti odpočtu daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu nemají na posouzení existence osvobození od daně podle § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty žádný vliv. Účelem tohoto osvobození od daně totiž není zlepšení finanční situace neziskových organizací provozujících sportovní zařízení, jak se mylně domnívá žalobce, nýbrž podpora provozování sportovních a tělovýchovných aktivit širokými vrstvami obyvatelstva, a to právě tím způsobem, že za stanovených podmínek jsou služby poskytované osobám provozujícím sport a tělovýchovnou činnost osvobozeny od daně z přidané hodnoty.

Za daných okolností se nicméně Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, že původní stěžovatel nesprávně posoudil plnění poskytované žalobcem jako osvobozené od daně z přidané hodnoty. I přes dílčí pochybení krajského soudu spočívající v nesprávném výkladu pojmu *sport* podle § 61 písm. d) zákona o dani z přidané

hodnoty, má proto Nejvyšší správní soud za to, že žaloba proti rozhodnutí původního stěžovatele byla podána důvodně. Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom zastává stanovisko, že *„[z]ruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu*“. (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 – 48, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Vzhledem k tomu, že se Nejvyšší správní soud shodl s názorem krajského soudu ohledně stěžejního závěru o neosvobození předmětného plnění od daně z přidané hodnoty, rozhodnutí krajského soudu jako celek v přezkumu obstojí.

VI.
Shrnutí a náklady řízení

Nejvyšší správní soud dospěl ze všech uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost jako celek není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl. V dalším řízení je stěžovatel vázán právním názorem, který vyslovil krajský soud ve zrušujícím rozsudku, korigovaným závěry Soudního dvora k předběžným otázkám Nejvyššího správního soudu a z nich vycházejícím tímto rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, přísluší mu tedy právo na náhradu nákladů řízení důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, a to včetně nákladů řízení před Soudním dvorem. Řízení o předběžné otázce je totiž třeba považovat za řízení incidenční ve vztahu k řízení před vnitrostátním soudem, který předběžnou otázku položil. O nákladech, které účastníci vynaložili v řízení o předběžných otázkách, tedy má v daném případě rozhodnout Nejvyšší správní soud [viz čl. 102 Jednacího řádu Soudního dvora (Úř. věst. L 265, 29. 9. 2012, s. 1) a bod 38 rozsudku Soudního dvora v této věci].

Žalobce byl zastoupen v řízení o kasační stížnosti i v řízení o předběžné otázce advokátem JUDr. Jiřím Lukášem, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených se zastoupením. Tyto náklady spočívají v odměně advokáta za čtyři úkony právní služby. Podle čl. II vyhlášky 486/2012 Sb. za právní služby poskytnuté přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky (tj. před 1. 1. 2013) přísluší advokátovi odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti této vyhlášky. Výše odměny za zastupování tedy odpovídá částce 3 x 2100 Kč za tři úkony právní služby poskytnuté před 1. 1. 2013, tj. podání kasační stížnosti, vyjádření k položené předběžné otázce, účast při jednání před Soudním dvorem dne 12. 12. 2012 [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012], a 1 x 3100 Kč za jeden úkon právní služby poskytnutý po účinnosti změny advokátního tarifu, tj. vyjádření žalobce k rozsudku Soudního dvora, vč. jeho doplnění [§ 7, § 9 odst. 4

písm. a) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2013]. Žalobci dále náleží náhrada cestovních výdajů jeho advokáta podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012, za cestu z Ústí nad Orlicí do Lucemburku na jednání Soudního dvora a zpět (celkem 1820 km). Základní náhrada za použití vozidla podle § 157 odst. 4 písm. b) zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, činí 6734 Kč (tj. 1820 km x 3,70 Kč/km) a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu podle § 158 odst. 3 zákoníku práce a § 4 písm. a) tehdy účinné vyhlášky č. 429/2011 Sb. činí 6098 Kč (tj. 1820 km x 9,6 l/100km x 34,90 Kč/l). Žalobce uplatnil též výdaje na ubytování advokáta a řidiče advokáta (1 noc) v Lucemburku ve výši 3903 Kč, které řádně doložil. Soud přiznal žalobci rovněž paušální náhradu hotových výdajů advokáta ve výši 4 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a náhradu za daň z přidané hodnoty (21 %) ve výši 5740 Kč. Náhradu za promeškaný čas advokáta podle § 14 advokátního tarifu žalobce ani jeho zástupce nenárokovali. Nakonec přiznal Nejvyšší správní soud žalobci rovněž náhradu za výdaje na ubytování starosty města Žamberk v Lucemburku ve výši 1952 Kč, které žalobce vynaložil v souvislosti s přímou účastí na jednání Soudního dvora a které rovněž řádně doložil. Celkem tedy přiznal Nejvyšší správní soud žalobci na náhradě nákladů řízení částku 35 027 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 31. května 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu