



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci stěžovatele **J. P.**, zastoupeného Mgr. Tomášem Potěšilem, advokátem se sídlem v Šumperku, Hlavní třída č. 283/2, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 9. 2006, č. j. 22 Ca 188/2004 - 38,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 9. 2006, č. j. 22 Ca 188/2004 - 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel se včasnou kasační stížností domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým soud zamítl žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „správní orgán“) ze dne 23. 2. 2004, č. j. 10573/130/2003 a č. j. 14650/130/2003, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí 2002 a za zdaňovací období první čtvrtletí 2003. Platebními výměry ze dne 20. 5. 2003, č. j. 66394/03/398911/1798, za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí 2002 a ze dne 5. 8. 2003, č. j. 90037/03/398911/1798, za zdaňovací období

první čtvrtletí 2003, vyměřil Finanční úřad v Šumperku (dále jen „správce daně“) stěžovateli na základě vytýkacího řízení nadměrný odpočet na DPH odlišně od údajů uvedených v příslušných příznacích k DPH.

Krajský soud žaloby zamítl, neboť dospěl k názoru, že stěžovatel ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro přezkoumávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zastřel charakter skutečně poskytnutého zdanitelného plnění smlouvou o výpůjčce, na základě které poskytl občanskému sdružení bezúplatně využití ledové plochy zimního stadionu včetně jeho zázemí. Poskytnuté plnění výpůjčce neodpovídá, neboť ve smyslu ustanovení § 659 občanského zákoníku výpůjčka znamená bezúplatné dočasné užívání věci, kterou má výpůjčitel po dobu výpůjčky ve své faktické moci. Z toho pak pramení logická úvaha, že nelze přenechat věc do faktického držení (určitým způsobem, po dočasnou dobu, ale nepřetržitě ji užívat, a po uplynutí určité doby ji vrátit vlastníku věci) a zároveň ji využívat k jiným účelům. Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o DPH“), nestanovuje zvláštní podmínky pro uplatnění DPH při poskytování zdanitelných plnění pro zájmová sdružení zajišťující sportovní vyžití dětí a mládeže. Správce daně i správní orgán proto postupovaly v souladu s právem, když na bezúplatné poskytnutí sportovního areálu uplatnily podle ustanovení § 16 odst. 4 zákona o DPH, v návaznosti na zařazení služby Českým statistickým úřadem, sníženou sazbu DPH, neboť při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon simulovat, nýbrž zkoumá skutečný obsah právního úkonu.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem, vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, ze které správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí a soud měl v tomto důsledku rozhodnutí zrušit, a dále nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů či nesrozumitelnost. Dle názoru stěžovatele soud na jedné straně nezpochybně úmysl stěžovatele a vlastníka zimního stadionu umožnit občanskému sdružení H. M. D. (dále jen „občanské sdružení“) bezúplatně užívání ledové plochy, bez jakékoliv opory ve spisech však dochází k závěru, že se tak ve skutečnosti nestalo. Stěžovatel má za to, že ze spisů jednoznačně vyplývá, že plnění, které občanskému sdružení poskytl na základě řádně uzavřené smlouvy o výpůjčce, nese veškeré charakteristické znaky pro výpůjčku a nikterak nepřesahuje její rámec. Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že závěr soudu, že poskytnuté plnění neneslo znaky výpůjčky, není odůvodněn. Z obsahu spisu zcela jednoznačně vyplývá, že stěžovatel poskytoval ledovou plochu jako přesně vymezenou část nemovitosti občanskému sdružení k bezúplatnému užívání ve zcela jinou dobu, než jiným subjektům. Povaha výpůjčky přitom nebrání, aby právo věc užívat bylo střídavě poskytnuto různým subjektům, a to dokonce z různých právních důvodů, rozhodné pro posouzení věci je, že občanské sdružení využívalo ledovou plochu v jiném časovém rozpětí, než ostatní uživatelé.

Byl-li úkon stěžovatele spočívající v uzavření smlouvy o výpůjčce hodnocen správními orgány jako úkon zastírající skutečný obsah právního úkonu, bylo povinností správních orgánů tuto úvahu odůvodnit a uvést, jaký úkon byl zastřený, jaké důkazy vedou k tomuto závěru, což však ani jeden ze správních orgánů neučinil. Krajský soud na uvedenou námitku žádným způsobem nereagoval s tím, že argumentaci ustanovením § 2 odst. 7 zákona

o správě daní a poplatků bez dalšího převzal. Pokud snad mělo být zastřeným úkonem „poskytnutí komplexní služby“, pak nezbyvá než konstatovat, že uvedený pojem je nesrozumitelný a nemůže sloužit pro označení právního vztahu, který měl být zastřen smlouvou o výpůjčce. Soud přejímá závěr o zařazení služby v rámci SKP do skupiny 92.61.10 (provoz sportovních areálů a stadionů), aniž se jakkoli zabýval správností a právní relevancí tohoto závěru, jakož i podklady, jenž měl příslušný orgán pro zařazení k dispozici, a zcela pomíjí fakt, že stěžovateli nebyla dána možnost se v průběhu daňového řízení s tímto důkazním prostředkem seznámit.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem soudu, že námitku ocenění předmětného zdanitelného plnění vnesl až při ústním jednání, když již v žalobách, byť poněkud nejasně, poukazyval na skutečnost, že komerční cena, resp. cena pro komerční účely, nemůže být cenou obvyklou pro poskytování služeb občanskému sdružení, neboť žádné občanské sdružení by nebylo způsobilé takovou cenu hradit. Závěrem stěžovatel poukazuje na pokyn Ministerstva financí D-171, publikovaný ve Finančním zpravodaji č. 1/1998, podle kterého je obvyklou cenou při výpůjčce cena nulová. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Správní orgán ve vyjádření ke kasační stížnosti namítá, že činnost, kterou stěžovatel prováděl ve vztahu k občanskému sdružení, detailně v rámci daňového řízení popsal a žádostí ze dne 23. 10. 2003 požádal Český statistický úřad o její zařazení. Následně pak vycházel z tohoto zařazení, kdy služba byla Českým statistickým úřadem zařazena do podpoložky 92.61.10 – provoz sportovních areálů a stadionů. S ohledem na skutečnost, že během jednoho a téhož dne mohli předmět výpůjčky, tj. ledovou plochu, využívat různí uživatelé (veřejnost, občanské sdružení), nebyl předmět výpůjčky nepřetržitě využíván občanským sdružením a ledová plocha nemohla být předmětem výpůjčky občanskému sdružení. Jakmile došlo k využití ledové plochy jinou osobou, došlo k ukončení smlouvy o výpůjčce a následné další využití ledové plochy muselo být realizováno na základě jiné smlouvy. Pokud jde o námitku stanovení ceny obvyklé, je tato námitka nedůvodná, neboť ve smyslu zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, není pro stanovení ceny rozhodné, pro jaký subjekt je služba poskytována. Obdobně ani zákon o DPH neupravuje rozdílný základ daně při poskytování služeb zájmovým sdružením, která zajišťují sportovní vyžití dětí a mládeže. Ze všech výše uvedených důvodů správní orgán navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.] a dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná. Nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Soud se jako první kasační námitkou zabýval namítanou otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z nedostatku důvodů. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je ostatně vadou tak závažnou, že se jí soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 3 s. ř. s.). Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS) platí, že z odůvodnění rozhodnutí musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními

závěry na straně druhé. Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.

Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že krajský soud se ztotožnil se závěrem správního orgánu, že charakter poskytnutého plnění neodpovídá smlouvě o výpůjčce, neboť ve smyslu § 659 občanského zákoníku je podstatou výpůjčky bezúplatné a dočasné užívání věci, kterou má výpůjčitel po dobu výpůjčky ve své moci, a nelze tedy přenechat věc do faktického držení a současně ji využívat k jiným účelům tak, jak činil stěžovatel. Soud především zdůraznil, že nezpochybňuje úmysl stěžovatele a vlastníka zimního stadionu umožnit občanskému sdružení stadion bezúplatně užívat, avšak aplikovat zásadu smluvní volnosti a svobody podnikání ve veřejném právu nepřipadá v úvahu. Na základě výše uvedeného dovedl, že všem subjektům byla v posuzovaném období poskytována stejná služba s jediným rozdílem, a to s tím rozdílem, že pouze občanskému sdružení byla poskytována předmětná služba bezúplatně. Zákon o DPH v souladu s § 7 považuje za předmět daně veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty, včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, a to bez ohledu na skutečnost, jakému subjektu jsou plnění poskytována. Soud tedy jednak přisvědčil závěru správního orgánu, a současně svůj závěr odůvodnil. S ohledem na tyto skutečnosti námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí zdejší soud nevyhověl.

Soud však přisvědčil kasační námitce týkající se nesprávného právního posouzení věci. Nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu, nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

S krajským soudem lze zcela jistě souhlasit v tom, že zákon o DPH v souladu s § 7 považuje za předmět daně veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, a to bez ohledu na skutečnost, jakému subjektu jsou plnění poskytována. S posouzením věci na základě ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní poplatků a hodnocením smlouvy o výpůjčce jako zastřeným právním úkonem, které dle krajského soudu vede k závěru, že stěžovatelem poskytnuté plnění podléhá dani z přidané hodnoty, však již souhlasit nelze.

Výpůjčka, obdobně jako nájem, mají společné to, že na základě nich dochází k dočasnému užívání individuálně určených věcí; podstatný rozdíl, jimiž se oba smluvní typy od sebe odlišují, spočívá v tom, že nájem je vždy pojmově úplatný, zatímco výpůjčka je naopak pojmově bezúplatná (k tomu srov. § 659 a § 663 občanského zákoníku a § 3 zákona č. 116/1990 Sb.). Kauzou výpůjčky je bezúplatné užívání věci sledující především prospěch výpůjčitelův, zatímco kauzou nájmu je užívání věci úplatné, z čehož plyne prospěch pro nájemce (v podobě práva užívání) i pro pronajímatele (v podobě nájemného). Z toho

vyplývá, že pokud smluvní strany sledují hospodářský cíl bezúplatného užívání věci, nevznikne mezi nimi nájem, ale výpůjčka. Zákon neomezuje předmět výpůjčky na movitost, a proto lze jeho ustanovení o výpůjčce aplikovat i na bezúplatné přenechání nemovitosti k užívání po dohodnutou dobu. Z dikce zákona jasně vyplývá, že taková věc musí být fakticky ovládána výpůjčitelem, což znamená, že nejpozději v okamžiku vzniku výpůjčky mu musí být předána, jinak jeho oprávnění věc užívat není možno realizovat.

Smlouva uzavřená stěžovatelem je smlouvou rámcovou, kdy půjčitel garantuje rozsah výpůjčky pouze v rozsahu, který výpůjčitel nahlásí půjčiteli nejpozději do 25. dne měsíce běžného na měsíc následující, a půjčitel zaeviduje požadavek do plánu ledu na následující měsíc. Uzavření rámcové smlouvy o výpůjčce nevylučuje podstatu výpůjčky, neboť dle názoru zdejšího soudu je nepodstatné, zda smlouva o výpůjčce bude uzavírána opakovaně vždy na konkrétní počet hodin, či zda bude uzavřena rámcová smlouva, ve které bude stanoven způsob, kterým bude faktická doba výpůjčky vymezena. Podstatné je, že jde o bezúplatné užívání věci, kdy v rozhodné době byla věc užívána výlučně občanským sdružením podle předem daného plánu ledu. Soud tak přisvědčil námitce stěžovatele, že faktickým bezúplatným poskytnutím ledové plochy občanskému sdružení včetně bezúplatného poskytnutí zázemí, jako jsou šatny a kabiny, nepřekročil právní rámec výpůjčky, když jeho tvrzení, že po dobu užívání ledové plochy občanským sdružením tuto ledovou plochu neužíval žádný jiný subjekt, je v souladu se smlouvou i s evidencí plánu ledu.

Současně je však nutné konstatovat, že jakkoliv smluvní strany nesledovaly účel užívání úplatného, nýbrž bezúplatného, není tato skutečnost pro posouzení věci z hlediska daně z přidané hodnoty relevantní. Klíčovou otázkou v posuzovaném případě není typ smlouvy, na základě které bylo sportoviště přenecháno občanskému sdružení k užívání. Klíčovou otázkou pro uplatnění daně z přidané hodnoty je, zda stěžovatelem poskytované plnění je skutečně pasivním přenecháním nemovitého majetku k užívání, či zda je součástí jiné služby. Pro správnou aplikaci daně z přidané hodnoty je tedy nutné zodpovědět otázku, zda posuzované transakce mohou být považovány za pasivní odevzdání nemovitého majetku, ať už na základě smlouvy o výpůjčce či na základě smlouvy o nájmu, případně jiné smlouvy o přenechání majetku k užívání závisejícímu na pouhém plynutí času, aniž by zde byla vytvářena významnější přidaná hodnota, nebo zda je na jejich základě poskytována služba jiná, respektive zda přenechání majetku k užívání je součástí služby, kterou lze pro účely daně z přidané hodnoty kvalifikovat jinak. V dalším řízení bude nutné posoudit, zda pouhé poskytnutí ledové plochy, včetně zázemí pro sportovní účely, může představovat hlavní poskytovanou službu, nebo zda užívání sportoviště, včetně jeho zázemí, občanským sdružením je více než jen pasivním přenecháním majetku do užívání. Jde tedy o to, zda stěžovatel jako provozovatel zimního stadionu obecně umožňuje občanskému sdružení pouze pasivní činnost spočívající ve využití daných prostor, či zda je poskytnutí sportoviště občanskému sdružení součástí dalších aktivit ze strany stěžovatele, jako je např. správa a permanentní údržba sportoviště apod. V této souvislosti je třeba připomenout jeden z principů daně z přidané hodnoty, kterým je jednotnost poskytnutého plnění, které by obecně nemělo být v zájmu fungujícího systému DPH uměle děleno.

Vodítkem pro správné posouzení poskytovaného plnění může být také relevantní judikatura Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“). Jakkoliv jde v předmětu sporu o věc skutkově spadající do doby předcházející vstupu České republiky do Evropské unie, má Nejvyšší správní soud za to, že (obdobně jako tomu bylo ve věci rozhodnuté rozsudkem tohoto soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, zveřejněném pod č. 741/2006 Sb.

NSS, www.nssoud.cz) i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou, a tedy i příslušnou judikaturou ESD.

V předmětu sporu jde o zodpovězení otázky, zda bezúplatné poskytnutí sportoviště podnikatelským subjektem občanskému sdružení představuje v závislosti na typu smlouvy, kterým se sportoviště přenechává k užívání, pasivní přenechání majetku, či zda jde o poskytnutí jiné služby, jejíž součástí je mimo jiné i bezúplatné poskytnutí ledové plochy, včetně zázemí, jako jsou šatny či kabiny, bez ohledu na to, na základě jaké smlouvy k faktickému užívání majetku dochází. Český zákon o DPH neobsahoval v rozhodné době žádné specifické klausule upravující tyto otázky, např. zavedení obecného principu osvobození při poskytování sportovišť pro účely provozování sportovních služeb či dělení plnění na nájem a doprovodné služby, případně výpůjčku a doprovodné služby apod.

Mají-li být tedy jednotlivá ustanovení zákona vyložena správně, pak je v takové situaci vždy zapotřebí vycházet z normativního textu zákona, avšak při jeho interpretaci nelze zcela odhlížet od pravidel, která vyplývají z komunitárního práva. Odchýlit se od takového výkladu je nezbytné teprve v případě, že pro to existují zřejmé racionální důvody, kupříkladu dané českým zákonodárcem úmyslně zvolenou odlišnou textací příslušné pasáže zákona o DPH, či jeho jinak v obsahu zákona nepochybně projevenou vůlí odlišnou od vůle projevené evropským normotvůrcem v odpovídající části směrnice (obecně k „prozařování“ komunitárního práva do českého právního řádu v období před vstupem České republiky do Evropské unie viz zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01, zveřejněný pod č. 410/2001 Sb. a pod č. 149 ve sv. č. 24 Sbírkou nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Právní úprava daně z přidané hodnoty byla právně regulována a harmonizována na úrovni práva Evropského společenství, a sice v první řadě „Šestou směrnicí Rady 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 (77/388/EHS)“ (dále jen „šestá směrnice“), která byla v průběhu doby vícekrát novelizována, a s účinností od 1. 1. 2007 byla nahrazena směrnicí 2006/112/ES (dále jen „šestá směrnice“). S ohledem na skutečnost, že Směrnice 2006/112/ES jen znovu kodifikuje standardy DPH z předchozích směrnic, a s výjimkou několika málo ustanovení nemá žádnou transpoziční lhůtu, je judikatura ESD týkající se šesté směrnice i nadále obecně použitelná. Smyslem a účelem šesté směrnice je především zajistit, aby společný systém daní z obratu nediskriminoval zboží ani služby podle původu, aby tak mohlo být konečně dosaženo společného trhu umožňujícího poctivou hospodářskou soutěž a podobajícího se skutečnému vnitřnímu trhu (viz 4. odstavec odůvodnění šesté směrnice).

Pokud jde o služby spojené se sportem či tělesnou výchovou, jsou tyto služby ve smyslu čl. 13 (A) 1(m) šesté směrnice osvobozeny od daně pouze za předpokladu, že je poskytují neziskové subjekty, tudíž poskytuje-li uvedené plnění subjekt založený za účelem dosahování zisku, pak tato plnění nemohou být ve smyslu uvedeného článku od daně osvobozena. V této souvislosti je vhodné poznamenat, že stěžovatel takovým subjektem zcela jistě není, do české právní úpravy bylo navíc obecné osvobození služeb úzce

souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou, za předpokladu, že jsou poskytovány právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, zakotveno až ustanovením § 61 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., a to s účinností od 1. 5. 2004.

Pokud jde o nájem či pacht, pak čl. 13(B) (b) šesté směrnice umožňuje členskému státu uplatňovat zdanění určitých typů pronájmu nemovitého majetku, čemuž odpovídá ustanovení § 30 odst. 4 zákona o DPH, s tím, že dle čl. 13 (C) šesté směrnice mohou členské státy poskytnout osobám podléhajícím dani možnost volby zdanění, čemuž odpovídá ustanovení § 30 odst. 5 zákona o DPH. Národní právní úprava zakotvená v ustanovení § 30 zákona o DPH osvobozovala nájem pozemků a staveb, nájem bezpečnostních schránek a nájem trvale instalovaných měřicích zařízení podle § 16 odst. 9 pronajímaných vlastníkem bytů nebo nebytových prostor jako součást zařízení bytů nebo nebytových prostor. Podle § 30 odst. 5 zákona o DPH se plátce může rozhodnout, že nájem bude dani podléhat, pokud se jedná o nájem pozemků nebo staveb jiným plátcům pro účely podnikání.

Poskytování sportovišť či služeb spojených se sportem a tělesnou výchovou nebylo zákonem o DPH specificky upraveno. Je tedy zřejmé, že z rozmezí daného šestou směrnicí národní právní úprava v rozhodné době nikterak nevybočila.

Využíváním nemovitostí pro účely sportovních činností se z pohledu daně z přidané hodnoty opakovaně zabýval ESD. V rozsudku ze dne 18. 11. 2004, C-284/03, Temco Europe, *bod 18 odůvodnění* ESD uvedl, že ustanovení směrnice týkající se osvobození od daně dle čl. 13 (B) (b) nedefinují pojem „přenechání nebo pronájem nemovitosti“, ani neodkazují na relevantní vymezení přijaté legislativou členských států. Toto ustanovení tudíž musí být vykládáno ve světle kontextu, ve kterém je použito, a ve světle cílů a záměrů směrnice, se zvláštním ohledem k základnímu účelu osvobození, které je jím založeno.

Jak soud mnohokrát zdůraznil, je třeba odlišit pasivní přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, jako jsou výjimky stanovené v čl. 13(B) (b) šesté směrnice pod body 1 až 4, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště (rozsudek C - 150/99 ze dne 18. 1. 2001 Stockholm Lindöpark, bod 17 a bod 26), právo užívat most za mýtné (rozsudek C - 358/97 ze dne 12. 9. 2000 Komise vs. Irsko, zejména body 52 - 58) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodních prostorech (C - 275/01 Sinclair Collis). Pokud jde o aplikaci čl. 13(B) šesté směrnice, za prvé osvobození dle čl. 13 má být vykládáno restriktivně, a za druhé, na služby spojené se sportem a tělesnou výchovou musí být pohlíženo, v míře jak je to možné, jako na jeden celek. Podle ustálené judikatury (rozsudek C - 231/94 Faaborg, ze dne 2. 5. 1996, bod 12) pro účely určení podstaty zdanitelného plnění musí být vzaty v úvahu veškeré okolnosti, za kterých se plnění uskutečňuje, za účelem identifikování jeho charakteristických rysů.

S ohledem na nesprávné posouzení právní otázky v předchozím řízení nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než napadené rozhodnutí krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozhodnutí.

O náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. března 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu