

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

21. února 2013(\*)

„Dan? – DPH – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 132 odst. 1 písm. m) – Osvobození od dan? – Poskytování služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo t?lesnou výchovou – Neorganizované a nesoustavné provozování sportovních aktivit – M?stské koupališt?“

Ve v?ci C-18/12,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (?eská republika) ze dne 15. prosince 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 16. ledna 2012, v ?ízení

**M?sto Žamberk**

proti

**Finan?nímu ?editelství v Hradci Králové**, nyní Odvolacímu finan?nímu ?editelství,

SOUDNÍ DV?R (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz (zpravodaj), p?edseda senátu, A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby a C. Vajda, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Impellizzeri, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 12. prosince 2012,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za m?sto Žamberk J. Lukášem, advokátem,
- za Finan?ní ?editelství v Hradci Králové E. Horákovou, jako zmocn?nkyní,
- za ?eskou vládu M. Smolkem, jako zmocn?ncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, M. Šimerdovou a Z. Mal?škovou, jako zmocn?nkyn?mi,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1; dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi městem Žamberk a Finančním ředitelstvím v Hradci Králové, nyní Odvolacím finančním ředitelstvím, ohledně uplatnění daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na vstupné, za jehož zaplacení město Žamberk umožňuje vstup na své koupaliště.

## **Právní rámec**

### *Unijní právo*

3 Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem DPH „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 132 odst. 1 písm. m) této směrnice, který je součástí kapitoly 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu“, hlavy IX uvedené směrnice, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daní tato plnění:

[...]

m) poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost“.

5 Podle článku 134 téže směrnice:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daní podle čl. 132 odst. 1 [písm. m)],

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daní;

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

### *České právo*

6 Ustanovení § 61 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, nadepsané „Ostatní plnění osvobozená od daní bez nároku na odpočet daní“, stanoví:

„Od daní jsou dále osvobozena tato plnění:

[...]

d) poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právníky osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost“.

7 Podle § 2 odst. 1 zákona č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, pojem „sport“ představuje všechny formy tělesné činnosti, které si prostřednictvím organizované i neorganizované úasti

kladou za cíl harmonický rozvoj tělesné i psychické kondice, upevňování zdraví a dosahování sportovních výkonů v soutěžích všech úrovní.

8 Odstavec 2 téhož ustanovení definuje výraz „sport pro všechny“ jako organizovaný a neorganizovaný sport a pohybovou rekreaci určenou širokým vrstvám obyvatelstva.

### **Spor v povodním řízení a předběžné otázky**

9 Město Žamberk zpřístupňuje za úplatu areál městského koupaliště, v němž se nacházejí zejména plavecký bazén rozdělený na několik plaveckých drah a opatřený mstky pro skok do vody, dřetské brouzdaliště, skluzavka a tobogány, masážní vana, přírodní koupaliště-eka, hřiště pro plážový volejbal, vybavení pro stolní tenis, jakož i další sportovní nářadí k zapůjčení. Předsádkající soud uvádí, že pokud je mu známo, v daném areálu neprobí žádný sportovní oddíl nebo jiná sportovní organizace a žádná škola či jiný subjekt jej nevyužívá k tělovýchovné činnosti.

10 Město Žamberk v dačovém přiznání za zdaovací období odpovídající prvnímu čtvrtletí roku 2009 deklarovalo nadměrný odpot DPH ve výši 198 182 Kč. Finanční úřad v Žamberku měl v tomto ohledu za to, že služby poskytované městským koupalištěm města Žamberk představují plnění osvobozená od daně bez nároku na odpot DPH, a platebním výměrem ze dne 17. června 2009 stanovil nadměrný odpot za dotčené zdaovací období ve výši 154 105 Kč.

11 Poté, co byl tento platební výměr rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 15. prosince 2009 potvrzen, město Žamberk podalo žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové zrušil. To poté podalo kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

12 S ohledem na definici pojmu „sport“, stanovenou na vnitrostátní úrovni v § 2 zákona č. 115/2001 Sb., se Nejvyšší správní soud v podstatě táže, zda neorganizované a nesoustavné sportovní aktivity lze považovat za „provozování sportu“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH.

13 Klade si rovněž otázku, zda skutečnost, že takové koupaliště, o jaké se jedná v povodním řízení, nabízí svým návštěvníkům nejen možnost provozování určitých sportovních aktivit, ale rovněž zábavu či odpotinek, a skutečnost, že záměrem všech návštěvníků není nutně provozování sportovní činnosti, mohou mít vliv na použitelnost čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH.

14 Nejvyšší správní soud upřesňuje, že jeho žádost se netýká výkladu pojmu „nezisková organizace“ ve smyslu uvedeného ustanovení, jelikož otázka, zda se na město Žamberk tento pojem vztahuje, mu v rámci sporu v povodním řízení podle českého procesního práva nebyla předložena k posouzení. Kromě toho se předběžné otázky netýkají dodatečných podmínek osvobození od DPH stanovených v článku 134 směrnice o DPH.

15 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru 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 [o DPH]?

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 [o DPH], a tedy za službu osvobozenou, pokud ji poskytuje nezisková organizace a jsou splněny další podmínky podle této směrnice, od [DPH]?”

## K předložným otázkám

### 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 rozdílem 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 články 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 úplné 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 zřetelně, 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 cíle 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 ?lánek 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH ke své použitelnosti rovněž nevyžaduje, aby sportovní ?innost byla provozována na určité úrovni, například profesionální, ani aby dotčená sportovní ?innost byla provozována určitým způsobem, a sice pravideln? nebo organizovan? nebo za účelem účasti na sportovních soutěžích, ovšem za předpokladu, že tato ?innost není provozována ?ist? v rámci odpo?inku a zábavy.

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

24 Výklad tohoto ustanovení omezující p?sobnost jím stanoveného osvobození od dan? na sportovní ?innosti provozované organizovan?, soustavn? nebo jejichž cílem je účast ve sportovních soutěžích, by p?itom byl s uvedeným cílem v rozporu.

25 Vzhledem k výše uvedenému je třeba odpověd?t na první otázku tak, že ?l. 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 ?l. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že způsob?ní areálu koupališt?, který nabízí návštěvník?m nejen zařízení umožňující provozování sportovních aktivit, ale i jiné druhy zábavy ?i odpo?inku, m?že představovat poskytování služeb úzce souvisejících s provozováním sportu.

27 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, pokud je pln?ní tvo?eno souborem dílčích pln?ní a úkon?, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému pln?ní, za účelem určení toho, zda se jedná o dv? nebo n?kolik odlišných pln?ní, nebo o jediné pln?ní a zda se v posledn? uvedeném p?ípad? na toto jediné pln?ní vztahuje dotčené osvobození od dan? (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 pln?ní se jedná, pokud dv? nebo n?kolik dílčích pln?ní nebo úkon? poskytnutých osobou povinnou k dani zákazníkovi je tak těsn? spojeno, že objektivn? tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské pln?ní, 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). Krom? toho se jedná o jediné pln?ní v p?ípad?, že jeden nebo více prvk? je třeba považovat za hlavní pln?ní, zatímco naopak jiné prvky je třeba považovat za jedno nebo n?kolik vedlejších pln?ní sdílejících da?ový osud hlavního pln?ní (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 pln?ní má být považováno za službu úzce související s provozováním sportu ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, třebaže toto pln?ní obsahuje rovněž prvky, u nichž taková souvislost chybí, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých k dotčenému pln?ní došlo, aby bylo možné vyhledat jeho charakteristické prvky a určit prvky v něm p?evládající (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 prvku, 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 v úloze vnitrostátních soudů určeno, 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, 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 způsobem 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 jakéhokoli 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 konkrétních 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 určitě 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 způsobem tohoto celku představuje jediné plnění, na které se vztahuje osvobození od daně, jakož i správné a jednoznačné uplatnění osvobození od daně stanovených v článku 132 směrnice o DPH. V tomto ohledu je třeba připomenout, že k usnadnění úkonů spojených s uplatněním 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.

### **K nákladům řízení**

38 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl 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.

Podpisy.

\* Jednací jazyk: čeština.