

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 21. februarja 2013(*)

„Obdavčenje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – člen 132(1)(m) – Oprostitev – Storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo – Neorganizirano in nesistematično ukvarjanje s športom – Mestno kopališče“

V zadevi C-18/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (češka republika) z odločbo z dne 15. decembra 2011, ki je prispela na Sodišče 16. januarja 2012, v postopku

Mesto Žamberk

proti

Finanční úředitelství v Hradci Králové, postala Odvolací finanční úředitelství,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz (poročevalec), predsednik senata, A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby in C. Vajda, sodniki,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodna tajnica: A. Impellizzeri, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 12. decembra 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za mesto Žamberk J. Lukáš, odvetnik,
- za Finanční úředitelství v Hradci Králové E. Horáková, agentka,
- za češko vlado M. Smolek, agent,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, M. Šimerdová in Z. Malášková, agentke,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 132(1)(m) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med m^{sto} Žamberk (mesto Žamberk) in Finan^{ní} ^{editelství} v Hradci Králové, postala Odvolací finan^{ní} ^{editelství} (dav^{na} urava, pristojna za pritožbe), glede obdav^{itve} vstopnine, za katero m^{sto} Žamberk dovoljuje vstop v mestno kopališ^e, z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s ^{lenom} 2(1)(c) Direktive o DDV so predmet DDV „storitve, ki jih davⁿⁱ zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države ^{lanice} za pla^{ilo}“.

4 ^{len} 132(1)(m) te direktive, ki spada v poglavje 2, naslovljeno „Oprostitve za dolo^{ene} dejavnosti, ki so v javnem interesu“, naslova IX navedene direktive, dolo^a:

„Države ^{lanice} oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(m) dolo^{ene} storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih nepridobitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo“.

5 ^{len} 134(1) iste direktive dolo^a:

„Dobava blaga in opravljanje storitev nista oproš^{ena} v skladu s [to^{ko} (m)] ^{lena} 132(1) v naslednjih primerih:

(a) ^e nista nujna za oproš^{ene} transakcije;

(b) ^e je njun osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezancev za DDV.“

^eško pravo

6 ^{len} 61(d) zakona št. 235/2004 o davku na dodano vrednost v razli^{ici}, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, naslovljen „Druge storitve, ki so oproš^{ene} davka brez pravice do odbitka“, dolo^a:

„Davka so med drugim oproš^{ene} te storitve:

[...]

(d) storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih pravne osebe, ki niso bile ustanovljene ali osnovane za komercialne namene, zagotavljajo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo“.

7 Na podlagi ^{lena} 2(1) zakona št. 115/2001 o spodbujanju športa pomeni šport kakršnokoli fizi^{no} dejavnost, ki je namenjena skladnemu razvoju fizi^{ne} in psihi^{ne} pripravljenosti, izboljšanju zdravja in doseganju športnih rezultatov na tekmovanjih na vseh ravneh prek organizirane ali neorganizirane udeležbe.

8 V odstavku 2 te dolo^{be} je pojem „šport za vse“ opredeljen kot organiziran ali neorganiziran šport in aktivno preživljanje prostega ^{asa}, namenjeno široki javnosti.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

9 Mesto Žamberk ob plačilu vstopnine omogoča vstop v mestno kopališče, v katerem je bazen, katerega plavalni del je razdeljen na več prog in opremljen z odskočnimi deskami za skoke v vodo, v kopališču pa so prav tako otroški bazen, vodni tobogani, masažna kad, naravno kopališče, igrišče za odbojko na mivki, oprema za namizni tenis, na voljo pa je tudi druga športna oprema. V upravnem postopku ni bilo ugotovljeno, ali je v povezavi z zadevnim kopališčem deloval še kakšen plavalni ali drug športni klub oziroma športna organizacija in ali se je kopališče redno uporabljalo za telesno vzgojo šolskih otrok ali drugih posameznikov.

10 Mesto Žamberk je v obračunu davka za davčno obdobje prvega četrtletja leta 2009 prijavilo presežek DDV v znesku 198.182 CZK. Finančni úřad v Žamberku (davčni urad v Žamberku) je glede tega menil, da so storitve mestnega kopališča v Žamberku oproščene davka brez pravice do odbitka DDV, in je zato z zahtevkom za vračilo z dne 17. junija 2009 za zadevno davčno obdobje ocenil presežek na 154.105 CZK.

11 Ker je bil ta zahtevek za vračilo potrjen z odločbo Finanční úřad v Hradci Králové (davčna uprava Hradec Králové) z dne 15. decembra 2009, je mesto Žamberk vložilo tožbo pri Krajský soud v Hradci Králové (okrožno sodišče Hradec Králové), ki je odločbo Finanční úřad v Hradci Králové razglasilo za nično. Ta je zato vložila kasacijsko pritožbo pri Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče).

12 Nejvyšší správní soud ob upoštevanju opredelitve pojma „šport“, ki jo na nacionalni ravni določa člen 2 zakona št. 115/2001, v bistvu sprašuje, ali je neorganizirane in nesistematične športne dejavnosti mogoče opredeliti kot „ukvarjanje s športom“ v smislu člena 132(1)(m) Direktive o DDV.

13 Sprašuje se tudi, ali lahko to, da kopališče, kakršno je to v glavni stvari, obiskovalcem ne omogoča samo ukvarjanja z nekaterimi športnimi dejavnostmi, temveč jim omogoča tudi zabavo in rekreacijo, in to, da namen vsakega obiskovalca ni nujno ukvarjanje s športnimi dejavnostmi, vpliva na uporabo člena 132(1)(m) Direktive o DDV.

14 Nejvyšší správní soud pojasnjuje, da se njegov predlog ne nanaša na razlago pojma „neprofitna organizacija“ v smislu te določbe, saj to sodišče v okviru spora o glavni stvari zaradi teškega postopkovnega prava ne presoja vprašanja, ali ta pojem zajema mesto Žamberk. Poleg tega se vprašanji za predhodno odločanje ne nanašata na dodatne pogoje za oprostitev DDV, določene v členu 134 Direktive o DDV.

15 V teh okoliščinah je Nejvyšší správní soud prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je mogoče neorganizirane, nesistematične in rekreativne športne dejavnosti, ki jih je mogoče tako opravljati v kopališču na prostem (na primer rekreacijsko plavanje, rekreacijske igre z žogo itd.), šteti za ukvarjanje s športom ali telesno vzgojo v smislu člena 132(1)(m) Direktive [o DDV]?

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba zagotavljanje dostopa do takega kopališ?a na prostem za pla?ilo, ki obiskovalcem ponuja zgoraj navedeno možnost ukvarjanja s športom, ?eprav skupaj z drugimi vrstami zabave ali rekreacije, šteti za storitev, tesno povezano s športom ali telesno vzgojo, namenjeno posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo v smislu te dolo?be Direktive [o DDV], in tako za storitev, oproš?eno pla?ila [DDV], ?e jo zagotavlja nepridobitna organizacija in so izpolnjeni drugi pogoji iz te direktive?“

Vprašnji za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

16 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 132(1)(m) Direktive o DDV razlagati tako, da je mogo?e neorganizirane in nesistemati?ne športne dejavnosti, ki niso namenjene sodelovanju na športnih tekmovanjih, opredeliti kot ukvarjanje s športom v smislu te dolo?be.

17 Najprej je treba glede pojma „šport“, ki ga vsebuje nacionalno pravo, opozoriti, da gre v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a pri oprostitev iz navedenega ?lena za samostojne pojme prava Unije, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV od ene države ?lanice do druge (glej zlasti sodbe z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, to?ka 15; z dne 14. junija 2007 v zadevi Horizon College, C-434/05, ZOdl., str. I-4793, to?ka 15, in z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, ZOdl., str. I-7821, to?ka 16).

18 Kot je razvidno iz naslova poglavja, v katero spada ?len 132 Direktive o DDV, so te oprostitve namenjene spodbujanju nekaterih dejavnosti, ki so v javnem interesu (glej sodbo z dne 23. aprila 2009 v zadevi TNT Post UK, C-357/07, ZOdl., str. I-3025, to?ka 32). Toda te oprostitve se ne nanašajo na vse dejavnosti v javnem interesu, temve? samo na tiste, ki so v tem ?lenu našteje in podrobno opisane (glej zgoraj navedeni sodbi Horizon College, to?ka 14, in Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey, to?ka 18, ter sodbo z dne 10. junija 2010 v zadevi Future Health Technologies, C-86/09, ZOdl., str. I-5215, to?ka 29).

19 Izrazi, uporabljeni za opis navedenih oprostitve, se razlagajo ozko, ker te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega na?ela, na podlagi katerega se DDV pobira za vsako storitev, ki jo dav?ni zavezanec opravi za pla?ilo. Vendar to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitve iz navedenega ?lena 132, razlagati tako, da se tem oprostitvam odvzame u?inek (sodba z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe, C-284/03, ZOdl., str. I-11237, to?ka 17; ter zgoraj navedeni sodbi Horizon College, to?ka 16, in Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, to?ka 17).

20 Te izraze je tako treba razlagati glede na njihovo sobesedilo ter cilje in sistematiko Direktive o DDV, pri ?emer je treba upoštevati zlasti *ratio legis* zadevne oprostitve (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Temco Europe, to?ka 18; sodbo z dne 3. marca 2005 v zadevi Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, ZOdl., str. I-1527, to?ka 28, in zgoraj navedeno sodbo Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, to?ka 17).

21 V zvezi s ?lenom 132(1)(m) Direktive o DDV je treba poudariti, da se glede na svoje besedilo nanaša na ukvarjanje s športom in telesno vzgojo na splošno. Glede na to besedilo namen navedene dolo?be ni omejiti oprostitve, ki jo dolo?a, zgolj na nekatere vrste športa (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, to?ka 27).

22 Člen 132(1)(m) Direktive o DDV za svojo uporabo prav tako ne zahteva, da se je treba s športno dejavnostjo ukvarjati na določeni ravni, na primer poklicno, niti da se je treba s športno dejavnostjo ukvarjati na določen način, in sicer redno, organizirano ali z namenom sodelovanja na športnih tekmovanjih, vendar le če se ta dejavnost ne izvaja samo za zabavo in rekreacijo.

23 Glede cilja člena 132(1)(m) Direktive o DDV je treba poudariti, da je ta določba namenjena spodbujanju nekaterih dejavnosti, ki so v javnem interesu, in sicer storitev, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih nepridobitne organizacije zagotavljajo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo. Navedena določba je tako namenjena spodbujanju takih ravnanj v široki javnosti.

24 Razlaga te določbe, s katero bi se omejilo področje uporabe oprostitve, ki jo določa za športne dejavnosti, ki se izvajajo organizirano, sistematično ali z namenom sodelovanja na športnih tekmovanjih, pa bi bila v nasprotju s tem ciljem.

25 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 132(1)(m) Direktive o DDV razlagati tako, da je mogoče neorganizirane in nesistematične športne dejavnosti, ki niso namenjene sodelovanju na športnih tekmovanjih, opredeliti kot ukvarjanje s športom v smislu te določbe.

Drugo vprašanje

26 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(m) Direktive o DDV razlagati tako, da lahko dostop do kopališča, kjer obiskovalcem niso na voljo samo naprave za izvajanje športnih dejavnosti, temveč so jim na voljo tudi druge vrste dejavnosti za zabavo ali rekreacijo, pomeni opravljanje storitev, ki so tesno povezane s športom.

27 Kot je razvidno iz sodne prakse Sodišča, je treba, kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, prvič, ali gre za dve ali več samostojnih storitev ali pa gre za enotno storitev, in drugič, ali v tem primeru zadevna oprostitve zajema to enotno storitev (glej v tem smislu sodbe z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točka 19; z dne 29. marca 2007 v zadevi Aktiebolaget NN, C-111/05, ZOdl., str. I-2697, točka 21, in z dne 10. marca 2011 v združenih zadevah Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, ZOdl., str. I-1457, točka 52).

28 Ugotoviti je treba, da je podana enotna storitev, če sta dva ali več elementov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi za stranko, tako tesno povezana, da objektivno sestavljata eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (zgoraj navedena sodba Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 22; sodba z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service, C-425/06, ZOdl., str. I-897, točka 53, in zgoraj navedena sodba Bog in drugi, točka 53). Za enotno storitev gre tudi, če je treba šteti, da en ali več elementov sestavlja glavno storitev, druge elemente pa je treba šteti za eno ali več pomožnih storitev, ki so davčno obravnavane enako kot glavna storitev (glej zlasti zgoraj navedene sodbe CPP, točka 30; Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 21, ter Bog in drugi, točka 54 in navedena sodna praksa).

29 Za ugotovitev, ali je treba kompleksno enotno storitev opredeliti kot storitev, ki je tesno povezana s športom v smislu člena 132(1)(m) Direktive o DDV, čeprav ta storitev zajema tudi elemente, pri katerih ni take tesne povezave, je treba upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, kateri elementi so značilni in kateri elementi so prevladujoči (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Recueil, str. I-2395, točki 12 in 14; ter zgoraj navedeni sodbi Levob Verzekeringen in OV

Bank, to?ka 27, in Bog in drugi, to?ka 61).

30 Iz sodne prakse Sodiš?a je razvidno, da mora biti prevladujo?i element dolo?en tako, da je utemeljen z vidika povpre?nega potrošnika (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeno sodbo Levob Verzekeringen in OV Bank, to?ka 22, in sodbo z dne 2. decembra 2010 v zadevi Everything Everywhere, C-276/09, ZOdl., str. I-12359, to?ka 26) in da se pri presoji celote upošteva, kako pomembni so elementi, ki so zajeti z oprostitvijo iz ?lena 132(1)(m) Direktive o DDV, v primerjavi z elementi, ki niso zajeti s to oprostitvijo, v vsebinskem in ne le koli?inskem smislu (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Bog in drugi, to?ka 62).

31 V okviru sodelovanja, vzpostavljenega na podlagi ?lena 267 PDEU, je v pristojnosti nacionalnih sodiš?, da ugotovijo, ali v posameznem primeru dav?ni zavezanec zagotavlja enotno storitev, ki je zajeta z navedeno oprostitvijo, in glede tega dokon?no presodijo vsa dejstva (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe CPP, to?ka 32; Levob Verzekeringen in OV Bank, to?ka 23, in Bog in drugi, to?ka 55). Sodiš?e pa mora nacionalnim sodiš?em dati vse elemente razlage prava Unije, ki bi jim utegnili koristiti pri razsojanju predložene zadeve (glej zgoraj navedeno sodbo Levob Verzekeringen in OV Bank, to?ka 23, in sodbo z dne 27. septembra 2012 v zadevi Field Fisher Waterhouse, C-392/11, to?ka 20).

32 V zvezi z obstojem kompleksne storitve v postopku v glavni stvari je treba prou?iti, ali naprave, ki jih vsebuje kopališ?e, skupaj sestavljajo celoto, tako da dostop do te celote pomeni eno samo storitev, katere razdelitev bi bila umetna. ?e je glede tega kot v obravnavanem primeru s ponujeno vstopnico za kopališ?e mogo? dostop do vseh naprav, brez razlikovanja glede na vrsto dejansko uporabljene naprave, na?in in trajanje njene uporabe med veljavnostjo vstopnice, je ta okoliš?ina pomemben indic za obstoj enotne kompleksne storitve.

33 Pri vprašanju, ali je v okviru take enotne kompleksne storitve prevladujo?i element možnost izvajanja športnih dejavnosti iz ?lena 132(1)(m) Direktive o DDV ali zabava in rekreacija, je treba, kot je bilo opozorjeno v to?ki 30 te sodbe, prevladujo?i element dolo?iti tako, da je utemeljen z vidika povpre?nega potrošnika, ki ga je treba dolo?iti na podlagi celote objektivnih elementov. Pri tej presoji celote je treba upoštevati zlasti zasnovo zadevnega kopališ?a, ki izvira iz njegovih objektivnih zna?ilnosti, in sicer razli?nih vrst ponujenih infrastruktur, njihove opreme, števila in pomembnosti glede na celotno kopališ?e.

34 Zlasti pri kopalnih površinah mora nacionalno sodiš?e upoštevati med drugim to, ali se uporabljajo za športno plavanje, tako da so na primer razdeljene na plavalne proge, opremljene s stikali ter so dovolj globoke in velike, ali pa so, nasprotno, opremljene tako, da se uporabljajo predvsem za zabavo.

35 Vendar s tem, da namen nekaterih obiskovalcev ni povezan s prevladujo?im elementom zadevne storitve, ki je bil tako dolo?en, ni mogo?e omajati te dolo?itve.

36 Pristop, pri katerem bi se upošteval namen vsakega posameznega obiskovalca glede uporabe ponujenih infrastruktur, bi bil namre? v nasprotju s cilji sistema DDV v zvezi z zagotavljanjem pravne varnosti ter pravilne in enostavne uporabe oprostitev iz ?lena 132 Direktive o DDV. Glede tega je treba opozoriti, da je treba za olajšanje ukrepov, povezanih z uporabo DDV, upoštevati, razen izjemoma, objektivno naravo zadevne transakcije (glej v tem smislu sodbe z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group, C-4/94, Recueil, str. I-983, to?ka 24; z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, str. I-7257, to?ka 33, in z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi, C-409/04, ZOdl., str. I-7797, to?ka 39).

37 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 132(1)(m) Direktive o DDV razlagati tako, da lahko dostop do kopališ?a, kjer obiskovalcem niso na

voljo samo naprave za izvajanje športnih dejavnosti, temveč so jim na voljo tudi druge vrste dejavnosti za zabavo ali rekreacijo, pomeni opravljanje storitev, ki so tesno povezane s športom. Predložitveno sodišče mora ob upoštevanju elementov razlage, ki jih v tej sodbi poda Sodišče, in posebnih okoliščin postopka v glavni stvari ugotoviti, ali je v tej zadevi tako.

Stroški

38 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. Člen 132(1)(m) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je mogoče neorganizirane in nesistematične športne dejavnosti, ki niso namenjene sodelovanju na športnih tekmovanjih, opredeliti kot ukvarjanje s športom v smislu te določbe.
2. Člen 132(1)(m) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da lahko dostop do kopališča, kjer obiskovalcem niso na voljo samo naprave za izvajanje športnih dejavnosti, temveč so jim na voljo tudi druge vrste dejavnosti za zabavo ali rekreacijo, pomeni opravljanje storitev, ki so tesno povezane s športom. Predložitveno sodišče mora ob upoštevanju elementov razlage, ki jih v tej sodbi poda Sodišče, in posebnih okoliščin postopka v glavni stvari ugotoviti, ali je v tej zadevi tako.

Podpisi

* Jezik postopka: češčina.