

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 21. februára 2013 (*)

„Dane – DPH – Smernica 2006/112/ES – ?lánok 132 ods. 1 písm. m) – Oslobodenie od dane – Poskytovanie služieb úzko súvisiacich so športovaním alebo telesnou výchovou – Neorganizované a nesystematické športové aktivity – Mestské kúpalisko“

Vo veci C-18/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Česká republika) z 15. decembra 2011 a doručený Súdnemu dvoru 16. januára 2012, ktorý súvisí s konaním:

Mesto Žamberk

proti

Finanční ?editelství v Hradci Králové, teraz Odvolacímu finančnímu ?editelství,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory T. von Danwitz (spravodajca), sudcovia A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby a C. Vajda,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: A. Impellizzeri, referentka,

so zreteňom na písomnú ?asť konania a po pojednávaní z 12. decembra 2012,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- mesto Žamberk, v zastúpení: J. Lukáš, advokát,
- Finanční ?editelství v Hradci Králové, v zastúpení: E. Horáková, splnomocnená zástupkyňa,
- Česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios, M. Šimerdová a Z. Malá?šková, splnomocnené zástupkyne,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 132 ods. 1 písm. m) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi mestom Žamberk (ďalej len „mesto“) a Finančným úradníctvom v Hradci Králové, teraz Odvolacím finančným úradníctvom, vo veci povinnosti odvieť daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z ceny vstupu ako protihodnoty, za ktorú mesto povoľuje vstup do areálu mestského kúpaliska.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 povinnosti odvieť DPH podlieha „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

4 Článok 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice, ktorý sa nachádza v jej hlave IX kapitole 2 s názvom „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“, upravuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

m) určité služby úzko súvisiace so športom a telesnou výchovou poskytované neziskovými organizáciami osobám zúčastňujúcim sa na športe a telesnej výchove.“

5 Podľa článku 134 tejto istej smernice:

„Dodanie tovaru a poskytovanie služieb nie sú oslobodené od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m)... v týchto prípadoch:

a) ak nie sú nevyhnutné pre uskutočnenie transakcií oslobodených od dane,

b) ak ich hlavným cieľom je, aby dotknutý subjekt získal dodatočné príjmy prostredníctvom uskutočňovania transakcií, ktoré priamo konkurujú transakciám obchodných spoločností podliehajúcich DPH.“

České právo

6 § 61 písm. d) zákona č. 235/2004 o dani z pridanej hodnoty vo svojom znení uplatniteľnom na skutkový stav v konaní vo veci samej s názvom „Ostatné plnenia oslobodené od dane bez nároku na odpoveď dane“ stanovuje:

„Od dane sú okrem toho oslobodené tieto plnenia:

...

d) poskytovanie služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou právnickými osobami, ktoré neboli založené alebo zriadené na účely podnikania, osobám, ktoré vykonávajú športovú alebo telovýchovnú činnosť.“

7 V zmysle § 2 ods. 1 zákona č. 115/2001 o podpore športu pojem šport predstavuje všetky formy telesnej činnosti, ktoré prostredníctvom organizovanej i neorganizovanej úasti si kladú za

cie? harmonický rozvoj telesnej i psychickej kondície, upevňovanie zdravia a dosahovanie športových výkonov v súťažiach na všetkých úrovniach.

8 Odsek 2 tohto istého ustanovenia definuje pojem „šport pre všetkých“ ako organizovaný a neorganizovaný šport a pohybovú rekreáciu určenú širokým vrstvám obyvateľstva.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 Mesto Žamberk sprístupnilo ako protihodnotu za zaplatenie vstupného areálu mestského kúpaliska, v ktorom sa nachádza okrem iného plavecký bazén rozdelený do niekoľkých plaveckých dráh a vybavený mostíkmi pre skok do vody, detský bazénik, masážna vanička, prírodné kúpalisko, pieskové ihrisko pre plážový volejbal, vybavenie pre stolný tenis, ako aj ďalšie športové náradie k prenájmu. Vnútroštátny súd uviedol, že pokiaľ je mu známe, v danom areáli nepôsobí žiadny športový oddiel alebo športová organizácia a žiadna škola alebo iné združenie ho nepoužíva na telovýchovnú činnosť.

10 Vo svojom daňovom priznaní za zdaňované obdobie prvého štvrťroka roku 2009 uviedlo mesto nadmerný odpočet na DPH vo výške 198 182 Kč. V tejto súvislosti Finanční úrad v Žamberku dospel k názoru, že služby poskytované v areáli letného kúpaliska mesta predstavujú služby oslobodené od dane bez možnosti odpočítať DPH a platobným výmerom zo 17. júna 2009 stanovil nadmerný odpočet za dotknuté zdaňovacie obdobie vo výške 154 105 Kč.

11 Keďže uvedený platobný výmer bol potvrdený rozhodnutím Finančního úřadu v Hradci Králové z 15. decembra 2009, mesto podalo žalobu na Krajský soud v Hradci Králové, ktorý rozhodnutie Finančního úřadu v Hradci Králové zrušil. Toto riaditeľstvo podalo kasačnú sťažnosť na Nejvyšší správní soud.

12 Vzhľadom na definíciu pojmu „šport“, ktorú na vnútroštátnej úrovni stanovuje § 2 zákona č. 115/2001, chce Nejvyšší správní soud vedieť v podstate, či neorganizované nesystematické športové aktivity môžu byť kvalifikované ako „služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH.

13 Kládie si taktiež otázku, či skutočnosť, že areál kúpaliska, o aký ide v konaní vo veci samej, ponúka svojim návštevníkom nielen možnosť vykonávať určité športové aktivity, ale aj zábavu a relax, a či skutočnosť, že zámerom každého návštevníka nie je nevyhnutne športová činnosť, môžu mať vplyv na uplatniteľnosť článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH.

14 Nejvyšší správní soud spresňuje, že jeho žiadosť sa netýka výkladu pojmu „nezisková organizácia“ v zmysle tohto ustanovenia, keďže otázka, či sa na mesto tento pojem vzťahuje, mu v rámci sporu v konaní vo veci samej z dôvodu českého procesného práva nebola predložená na posúdenie. Prejudiciálne otázky sa okrem iného netýkajú dodatočných podmienok oslobodenia od DPH stanovených v článku 134 smernice o DPH.

15 Za týchto okolností Nejvyšší správní soud rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Možno neorganizované, nesústavné a rekreačné športové aktivity, ktoré je možné týmto spôsobom vykonávať v areáli letného kúpaliska (napr. rekreačné plávanie, rekreačné loptové hry a pod.), považovať za športovanie alebo telesnú výchovu v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice [o DPH]?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, má sa poskytovanie prístupu za protihodnotu do takéhoto areálu letného kúpaliska, ktoré ponúka svojim návštevníkom uvedenú možnosť?

vykonávania športových aktivít, avšak popri iných druhoch zábavy alebo odpočinku, považovať za službu úzko súvisiacu so športom alebo telesnou výchovou osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove, v zmysle uvedeného ustanovenia smernice [o DPH] a teda za službu oslobodenú [od DPH], pokiaľ ju poskytuje nezisková organizácia a sú splnené ďalšie podmienky podľa tejto smernice, od dane z pridanej hodnoty“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

16 Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že neorganizované a nesystematické športové aktivity, ktorých cieľom nie je účasť na športových súťažiach, je možné kvalifikovať ako služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou v zmysle tohto ustanovenia.

17 Je potrebné najprv poznamenať, že v súvislosti s pojmom „šport“ obsiahnutom vo vnútroštátnom práve podľa ustálenej judikatúry Súdného dvora predstavujú oslobodenia upravené týmto článkom šiestej smernice autonómne pojmy práva Spoločenstva, ktorých predmetom je zabrániť rozdielnostiam pri uplatňovaní režimu DPH v jednotlivých členských štátoch (pozri najmä rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 15; zo 14. júna 2007, Horizon College, C-434/05, Zb. s. I-4793, bod 15, ako aj zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Zb. s. I-7821, bod 16).

18 Ako uvádza nadpis kapitoly, do ktorej článok 132 smernice o DPH patrí, oslobodenia od dane, ktoré upravuje, majú za cieľ zvýhodniť určité plnenia uskutočňované vo verejnom záujme (pozri rozsudok z 23. apríla 2009, TNT Post UK, C-357/07, Zb. s. I-3025, bod 32). Toto oslobodenie sa však netýka všetkých činností vo verejnom záujme, ale len tých, ktoré sú v ňom vymenované a veľmi podrobne opísané (pozri rozsudky Horizon College, už citovaný, bod 14; Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, už citovaný, bod 18, ako aj z 10. júna 2010, Future Health Technologies, C-86/09, Zb. s. I-5215, bod 29).

19 Výrazy použité na označenie uvedených oslobodení sa majú vykladať doslovne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého plnenia poskytnutého za protihodnotu. Toto pravidlo doslovného výkladu však neznamená, že výrazy použité na definovanie oslobodení stanovených v uvedenom článku 132 sa majú vykladať spôsobom, ktorý by tieto oslobodenia zbavil ich účinkov (rozsudky z 18. novembra 2004, Temco Europe, C-284/03, Zb. s. I-11237, bod 17; Horizon College, už citovaný, bod 16, ako aj Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, už citovaný, bod 17).

20 Tieto výrazy musia byť vyložené vzhľadom na kontext, do ktorého zapadajú, a v zmysle účelu a štruktúry tejto smernice, berúc do úvahy najmä *ratio legis* predmetného oslobodenia (pozri v tomto zmysle rozsudky Temco Europe, už citovaný, bod 18; z 3. marca 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Zb. s. I-1527, bod 28, ako aj Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey, už citovaný, bod 17).

21 V súvislosti s článkom 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH je potrebné pripomenúť, že toto ustanovenie podľa svojho znenia upravuje športovanie a telesnú výchovu všeobecne. V zmysle jeho znenia nie je cieľom tohto ustanovenia poskytnúť oslobodenie, ktoré zakotvuje, iba pre určité typy športu (pozri v tomto zmysle rozsudok Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, už citovaný, bod 27).

22 Navyše článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH nevyžaduje pre svoju uplatniteľnosť, aby športová činnosť bola vykonávaná na určitej úrovni, napríklad profesionálnej, ani aby

dotknutá športová činnosť bola prevádzkovaná určitým spôsobom, a síce pravidelne alebo organizovane alebo na účely účasti na športových súťažiach, s výnimkou prípadu, keď sa vykonáva iba v rámci zábavy a relaxu.

23 Pokiaľ ide o účel článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, je potrebné zdôrazniť, že cieľom tohto ustanovenia je podpora určitých činností vo verejnom záujme a síce služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, ktoré poskytujú neziskové organizácie osobám vykonávajúcim športovú alebo telesnú výchovu. Cieľom uvedeného ustanovenia je tak podporiť prevádzkovanie takéhoto športu širokými vrstvami obyvateľstva.

24 Výklad toho istého ustanovenia obmedzujúceho rozsah pôsobnosti stanoveného oslobodenia od dane na športové činnosti vykonávané organizovane, sústavne alebo ktorých cieľom je účasť na športových súťažiach, by bol v rozpore s uvedeným cieľom.

25 V zmysle toho, čo bolo uvedené vyššie, je potrebné odpovedať na prvú prejudiciálnu otázku, že článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že neorganizované a nesystematické športové aktivity, ktorých cieľom nie je účasť na športových súťažiach, je možné kvalifikovať ako športové aktivity v zmysle tohto ustanovenia.

O druhej otázke

26 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že sa vstup do areálu kúpaliska, ktorý ponúka návštevníkom nielen zariadenie umožňujúce športové aktivity, ale aj iné druhy zábavy alebo relaxu, musí považovať za službu úzko súvisiacu so športovými aktivitami.

27 Ako vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, keď súbor prvkov a úkonov tvorí jedno plnenie, potom je opodstatnené vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa vykonáva predmetné plnenie s cieľom určiť, či na jednej strane sú tu dve alebo viaceré odlišné plnenia alebo jediné plnenie a na druhej strane, či v poslednom vymenovanom prípade toto jediné plnenie má byť považované za dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb oslobodených od dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Zb. s. I-9433, bod 19; z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Zb. s. I-2697, bod 21, ako aj z 10. marca 2011, Bog a i., C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, Zb. s. I-1457, bod 52).

28 O jedno plnenie môže ísť vtedy, keď sú dve alebo viaceré plnenia alebo úkony dodané zdaniteľnou osobou zákazníkovi tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené (rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, už citovaný, bod 22; z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, Zb. s. I-897, bod 53, ako aj Bog a i., už citovaný, bod 53). V tejto súvislosti je potrebné povedať, že o jedno plnenie ide najmä v prípade, keď jeden alebo viaceré prvky tvoria hlavné plnenie, zatiaľ čo naopak, na jeden alebo viacero prvkov treba hľadieť ako na jedno alebo viacero vedľajších plnení, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie (pozri najmä rozsudky CPP, už citovaný, bod 30; Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 21, ako aj Bog a i., už citovaný, bod 54 a citovanú judikatúru).

29 Na účely určenia, či sa jediné komplexné plnenie má kvalifikovať ako služba úzko súvisiaca so športom alebo telesnou výchovou v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, hoci táto služba tiež obsahuje prvky nemajúce túto súvislosť, treba zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých sa predmetné plnenie vykonáva, aby bolo možné nájsť charakteristické prvky a medzi nimi identifikovať prevažujúce prvky (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Zb. s. I-2395, body 12 a 14; Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 27, ako aj Bog a i., už citovaný, bod 61).

30 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že prevažujúci prvok musí byť určený z pohľadu priemerného spotrebiteľa (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 22, ako aj z 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Zb. s. I-12359, bod 26) a v rámci celkového posúdenia zohľadniť nielen kvantitatívnu, ale aj kvalitatívnu relevantnosť prvkov, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH v porovnaní s prvkami, na ktoré sa toto oslobodenie nevzťahuje (pozri v tomto zmysle rozsudok Bog a i., už citovaný, bod 62).

31 V rámci spolupráce stanovenej na základe článku 267 ZFEÚ je povinnosťou vnútroštátnych súdov určiť, či je to tak aj v konkrétnom prípade, a v tejto súvislosti posúdiť všetky skutkové okolnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky CPP, už citovaný, bod 32; Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 23, ako aj Bog a i., už citovaný, bod 55). Je však povinnosťou Súdneho dvora poskytnúť uvedeným súdom všetky prvky výkladu týkajúce sa práva Únie, ktoré môžu byť užitočné pre rozhodnutie vo veciach, ktorých návrhy im boli podané (pozri rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 23, ako aj z 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, bod 20).

32 V súvislosti s existenciou jediného komplexného plnenia v konaní vo veci samej je potrebné preskúmať, či areál kúpaliska tvorí celok, takže prístup k tomuto celku predstavuje jediné plnenie, ktorého rozdelenie by bolo umelé. Pokiaľ ako v prejednávanom prípade jediný ponúkaný druh vstupenky na kúpalisko umožňuje prístup do celého areálu bez akéhokoľvek rozdielu podľa druhu skutočne využitého zariadenia a spôsobu a obdobia trvania jeho užívania počas platnosti vstupenky, táto okolnosť predstavuje významnú indíciu existencie jediného komplexného plnenia.

33 Pokiaľ ide o otázku, či v rámci tohto jediného komplexného plnenia je prevažujúcim prvkom možnosť vykonávať športovú činnosť patriacu pod článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, alebo skôr iba zábavu a relax, je potrebné na ňu odpovedať, ako bolo uvedené v bode 30 napadnutého rozsudku, z hľadiska priemerného spotrebiteľa, pričom takéto hľadisko je potrebné určiť na základe všetkých objektívnych prvkov. V rámci tohto celkového posúdenia je potrebné zohľadniť najmä koncepciu dotknutého kúpaliska vyplývajúcu z jeho objektívnych charakteristík, to znamená jednotlivých druhov ponúkaného zariadenia, ich vybavenia, počtu a významu vzťahom na celý areál.

34 Pokiaľ ide najmä o bazény, musí vnútroštátny súd zohľadniť skutočnosť, či sú tieto vhodné na vykonávanie športového plávania, keďže sú napríklad rozdelené na plavecké dráhy vybavené štartovacími blokmi a majú príslušnú hĺbku a rozmery, alebo či sú naopak vybavené tak, že sa hodia najmä na zábavu.

35 Naproti tomu skutočnosť, že zámer určitého počtu návštevníkov sa netýka takto určeného prevažujúceho prvku predmetnej služby, nemôže toto určenie spochybniť.

36 Prístup založený na zohľadnení záujmu každého návštevníka posudzovaného individuálne s ohľadom na použitie poskytnutého zariadenia by bol v rozpore s cieľmi systému DPH zabezpečiť právnu istotu, ako aj správne a jednoduché uplatnenie oslobodení upravených v

článku 132 smernice o DPH. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že na účely prijatia aktov nevyhnutných na uplatnenie DPH sa zohľadní objektívna povaha dotknutého plnenia okrem výnimočných prípadov (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. apríla 1995, BLP Group, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 24; z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 33, ako aj z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, bod 39).

37 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené vyššie, je potrebné na druhú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 132 ods.1 písm. m) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že prístup do areálu kúpaliska, ktorý ponúka návštevníkom nielen zariadenie umožňujúce športové aktivity, ale aj iné druhy zábavy a relaxu, môže predstavovať poskytovanie služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou. Vnútroštátny súd musí určiť, či vo svetle výkladových prvkov poskytnutých Súdny dvorom v tomto rozsudku a vzhľadom na konkrétne okolnosti v konaní vo veci samej to tak je.

O trovách

38 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

1. **Článok 132 ods. 1 písm. m) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dani z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že neorganizované a nesystematické športové aktivity, ktorých cieľom nie je účasť na športových súťažiach, je možné kvalifikovať ako športové aktivity v zmysle tohto ustanovenia.**

2. **Článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že prístup do areálu kúpaliska, ktorý ponúka návštevníkom nielen zariadenie umožňujúce športové aktivity, ale aj iné druhy zábavy a relaxu, môže predstavovať poskytovanie služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou. Vnútroštátny súd musí určiť, či vo svetle výkladových prvkov poskytnutých Súdny dvorom v tomto rozsudku a vzhľadom na konkrétne okolnosti v konaní vo veci samej to tak je.**

Podpisy

* Jazyk konania: čeština.