



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

21. února 2013\*

„Daně — DPH — Směrnice 2006/112/ES — Článek 132 odst. 1 písm. m) — Osvobození od daně — Poskytování služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou — Neorganizované a nesoustavné provozování sportovních aktivit — Městské koupaliště“

Ve věci C-18/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Česká republika) ze dne 15. prosince 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 16. ledna 2012, v řízení

**Město Žamberk**

proti

**Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, nyní Odvolacímu finančnímu ředitelství,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

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

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: A. Impellizzeri, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. prosince 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za město Žamberk J. Lukášem, advokátem,
- za Finanční ředitelství v Hradci Králové E. Horákovou, jako zmocněnkyní,
- za českou vládu M. Smolkem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, M. Šimerdovou a Z. Malůškovou, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

\* Jednací jazyk: čeština.

## 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 daně 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 daně 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 daně ve veřejném zájmu“, hlavy IX uvedené směrnice, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně 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 daně podle čl. 132 odst. 1 [písm. m)],

- a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně;
- 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 daně bez nároku na odpočet daně“, stanoví:

„Od daně 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 účasti 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 původním řízení a předběžné otázky**

- 9 Město Žamberk zpřístupňuje za úplaty areál městského koupaliště, v němž se nacházejí zejména plavecký bazén rozdělený na několik plaveckých drah a opatřený můstky pro skok do vody, dětské brouzdaliště, skluzavka a tobogány, masážní vana, přírodní koupaliště-řeka, hřiště pro plážový volejbal, vybavení pro stolní tenis, jakož i další sportovní náčiní k zapůjčení. Předkládající soud uvádí, že pokud je mu známo, v daném areálu nepůsobí žádný sportovní oddíl nebo jiná sportovní organizace a žádná škola či jiný subjekt jej nevyužívá k tělovýchovné činnosti.
- 10 Město Žamberk v daňovém přiznání za zdaňovací období odpovídající prvnímu čtvrtletí roku 2009 deklarovalo nadměrný odpočet 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 odpočet DPH, a platebním výměrem ze dne 17. června 2009 stanovil nadměrný odpočet za dotčené zdaňovací 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 původním řízení, nabízí svým návštěvníkům nejen možnost provozování určitých sportovních aktivit, ale rovněž zábavu či odpočinek, 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 původním 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 předběžným 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 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, 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, jediné 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.

### **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.