

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

13. července 2017 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu od daně – Článek 133 – Vyloučení osvobození od daně v případě možného narušení hospodářské soutěže znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH – Poskytování služeb veřejnoprávními neziskovými subjekty“

Ve věci C-633/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království] ze dne 30. listopadu 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 30. listopadu 2015, v řízení

London Borough of Ealing

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz (zpravodaj), předseda senátu, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. října 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za London Borough of Ealing F. Mitchellem, barrister, zmocněným H. Grantham, solicitor,
- za vládu Spojeného království S. Brandonem, jako zmocněncem, ve spolupráci s R. Hillem a P. Mantlem, barristers,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 21. prosince 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 133 prvního pododstavce písm.

d) a druhého pododstavce směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, a oprava Úř. věst. 2007, L 335, s. 60).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi London Borough of Ealing (londýnská městská část Ealing, Spojené království) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňový a celní orgán Spojeného království, dále jen „daňový orgán“) ve věci uplatnění daně z přidané hodnoty (DPH) na vstupné do sportovních zařízení.

Právní rámec

Unijní právo

3 V souladu s čl. 28 odst. 3 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS 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 (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), ve spojení s přílohou E bodem 4 této směrnice mohly členské státy během přechodného období uvedeného v odstavci 4 tohoto článku pokračovat ve zdanění plnění uvedených v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) uvedené směrnice.

4 Směrnice 2006/112 v souladu se svými články 411 a 413 zrušila a nahradila poúnaje 1. lednem 2007 právní předpisy Evropské unie v oblasti DPH, zejména šestou směrnicí.

5 Článek 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112, který je obsažen v kapitole 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, hlavy IX této směrnice, stanoví, že členské státy osvobodí od daně:

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

6 Článek 133 uvedené směrnice zní:

„Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) na jednu či více z těchto podmínek:

[...]

d) osvobození od daně nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.

Členské státy, které v souladu s přílohou E [šesté směrnice] uplatňovaly k 1. lednu 1989 DPH na plnění podle čl. 132 odst. 1 písm. m) [...], mohou uplatnit podmínky podle písmene d) prvního odstavce i v případě, kdy je dodání tohoto zboží nebo poskytnutí těchto služeb veřejnoprávními subjekty osvobozeno od daně.“

Právo Spojeného království

7 Během pŕechodného období podle ŕl. 28 odst. 3 šesté smŕnice Spojené království Velké Británie a Severního Irska pokračovalo v uplatňování DPH na poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou ve smyslu ŕl. 13 ŕásti A odst. 1 písm. m) této smŕnice, s výjimkou dvou plnŕní souvisejících s účastí ve sportovní soutŕži stanovených v pŕíloze 6 skupiny 10 Value Added Tax Act 1983 (zákon o dani z pŕidané hodnoty z roku 1983).

8 Pŕíloha 9 skupina 10 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pŕidané hodnoty z roku 1994) stanoví osvobození následujících plnŕní od DPH:

„1. Pŕiznání práva účastnit se sportovní soutŕže nebo tělovýchovné ŕinnosti, pokud protiplnŕní za toto právo spoŕívá v penŕzích a je zcela určeno k poŕízení ceny nebo cen udŕlovaných v rámci této soutŕže.

2. Pŕiznání práva pŕíslušným subjektem zŕízeným pro účely sportu nebo tělesné výchovy účastnit se soutŕže v této oblasti.

3. Poskytnutí služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou a zásadních pro tyto ŕinnosti pŕíslušným subjektem jednotlivci, který tyto ŕinnosti provozuje, s výjimkou služeb poskytovaných jednotlivci, který není ŕlenem, pokud tento subjekt jedná v rámci systému ŕlenství.“

9 Vysvŕtlivka 2A této skupiny 10 definuje „pŕíslušný subjekt“ jako neziskový subjekt, který splŕuje určité podmínky.

10 Vysvŕtlivka 3 uvedené skupiny zní:

„Za ‚pŕíslušný subjekt‘ ve smyslu bodu 3 pŕílohy 9 skupiny 10 se nepovažují:

- a) územní samosprávné celky
- b) resortní orgán [...]; nebo
- c) [nŕkteré veřejnoprávní subjekty, které nejsou resortními orgány].“

Spor v pŕvodním ŕízení a pŕedbŕžné otázky

11 Londýnská mŕstská ŕást Ealing je územním samosprávným celkem, který provozuje určitá sportovní zaŕízení, jako jsou tělocvičny a bazény. V období od 1. ŕervna 2009 do 31. srpna 2012 odvádŕla DPH ze vstupného do těchto zaŕízení.

12 V roce 2013 podala uvedená mŕstská ŕást u daŕového orgánu žádost o vrácení této danŕ, v níž uvedla, že toto vstupné mŕlo být osvobozeno od danŕ podle ŕl. 132 odst. 1 písm. m) smŕnice 2006/112. Tato žádost byla zamítnuta, jelikož vnitrostátní právní úprava vylučuje z osvobození od danŕ poskytnutí sportovních služeb uvedených v tomto ustanovení, pokud jsou tyto služby poskytovány veřejnoprávními subjekty, jako je územní samosprávný celek, podle podmínek stanovených v ŕl. 133 prvním pododstavci písm. d) a druhém pododstavci této smŕnice.

13 Londýnská mŕstská ŕást Ealing podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupň (daŕový senát), Spojené království]. Pŕed tímto soudem tvrdila, že se Spojené království nemŕže dovolávat ŕl. 133 druhého pododstavce uvedené smŕnice z dŕvodu, že tento ŕlenský stát neuplatňoval DPH k 1. lednu 1989 na poskytování veškerých sportovních služeb, jelikož zejména poplatky za účast ve sportovní soutŕži byly od této danŕ osvobozeny. Mimoto je žalobkynŕ v pŕvodním ŕízení toho názoru, že jelikož se uvedený ŕl. 133 druhý pododstavec vztahuje na poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu

nebo tělesné výchovy, neumožňuje vyloužit z osvobození od DPH neziskové veřejnoprávní subjekty, aniž by z tohoto osvobození byly vyloučeny i neziskové subjekty, které nejsou veřejnoprávní povahy. Konečně čl. 133 druhý pododstavec téže směrnice neopravuje členské státy k tomu, aby obecně vyloučily z tohoto osvobození všechny územní samosprávné celky, jelikož toto ustanovení požaduje „v jednotlivých případech“ určit, zda je uvedené osvobození od daně s to narušit hospodářskou soutěž. Daňový orgán s touto argumentací nesouhlasí.

14 Podle údajů obsažených v předkládacím rozhodnutí musí být londýnská městská část Ealing považována za neziskový subjekt, jehož plnění úzce souvisí s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou a jsou určena osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112.

15 Za těchto podmínek se First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je Spojené království podle čl. 133 druhého pododstavce směrnice 2006/112 oprávněno uložit veřejnoprávní subjektům podmínku stanovenou v tomto článku [prvním pododstavci] písm. d) [zprvu] za okolností, kdy dotčená plnění podléhala [DPH] ve Spojeném království k 1. lednu 1989, ale kdy jiné sportovní služby byly k tomuto datu od této daně osvobozeny, a [zadruhé] za okolností, kdy dotčená plnění nebyla osvobozena od daně podle vnitrostátního práva před tím, než se Spojené království rozhodlo uplatnit podmínku stanovenou v čl. 133 [prvním pododstavci] písm. d) této směrnice?

2) Pokud je odpověď na první otázku kladná, je Spojené království oprávněno uložit veřejnoprávní neziskovým subjektům podmínku stanovenou v čl. 133 [prvním pododstavci] písm. d) směrnice 2006/112, aniž by tato podmínka byla také uplatňována v případě jiným neziskovým subjektům než veřejnoprávní?

3) Pokud je odpověď na druhou otázku kladná, je Spojené království oprávněno vyloučit z osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. m) [směrnice 2006/112] všechny veřejnoprávní neziskové subjekty, aniž by v každém jednotlivém případě ověřilo, zda je přiznání tohoto osvobození s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH?“

K předběžným otázkám

16 Úvodem je třeba poukázat na to, že podle údajů obsažených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce spadají poskytnutí služeb dotčených v předvodním řízení do působnosti *ratione temporis* směrnice 2006/112, musí být na ně nahlíženo tak, že splňují podmínky osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. m) této směrnice a tyto služby byly poskytnuty veřejnoprávním subjektem jednajícím neziskově ve smyslu tohoto ustanovení. Vzhledem k tomu, že tato poskytnutí služeb podléhají DPH podle vnitrostátní právní úpravy dotčené v předvodním řízení, otázky předkládajícího soudu se týkají pouze výkladu čl. 133 druhého pododstavce uvedené směrnice, ve spojení s jeho prvním pododstavcem písm. d), který za určitých podmínek umožňuje vyloučit z tohoto osvobození od daně poskytnutí uvedených služeb, pokud jsou tyto služby poskytovány veřejnoprávními subjekty.

K první otázce

17 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 133 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která váže přiznání osvobození od DPH veřejnoprávním subjektům, které poskytují služby úzce související s provozováním sportu nebo tělesné výchovy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice,

na podmínku stanovenou v ?l. 133 prvním pododstavci písm. d) této sm?rnice, t?ebaže k 1. lednu 1989 tento ?lenský stát neuplat?oval DPH na poskytnutí veškerých t?chto služeb a poskytnutí dot?ených služeb nebylo osvobozeno od DPH p?ed tím, než byla uložena povinnost splnit uvedenou podmínku.

18 Pokud jde o otázku, zda k tomu, aby ?lenský stát mohl uplatnit ?l. 133 druhý pododstavec sm?rnice 2006/112, musela poskytnutí veškerých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo t?lesné výchovy podléhat DPH k 1. lednu 1989, je t?eba poukázat na to, že zn?ní tohoto ustanovení neobsahuje takovou podmínku. Uvedené ustanovení se totiž vztahuje na ?lenské státy, které vybíraly tuto da? z pln?ní uvedených v ?l. 132 odst. 1 písm. m) této sm?rnice, aniž vyžadovaly zdan?ní poskytování veškerých t?chto služeb.

19 Takový požadavek by byl mimoto v rozporu se zn?ním tohoto ?l. 132 odst. 1 písm. m), na který odkazuje uvedený ?l. 133 druhý pododstavec, které se týkají poskytnutí „ur?itých“ služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo t?lesné výchovy.

20 Proto takový ?lenský stát, jako je Spojené království, který k 1. lednu 1989 neuplat?oval DPH na poskytování všech služeb, nýbrž na poskytování n?kterých z t?chto služeb, m?že využít možnosti, kterou ?lenským stát?m p?iznává ?l. 133 druhý pododstavec uvedené sm?rnice, ve spojení s jeho prvním pododstavcem písm. d).

21 Druhá ?ást první otázky se týká výkladu poslední ?ásti v?ty ?l. 133 druhého pododstavce téže sm?rnice, a sice „v p?ípad?, kdy je dodání tohoto zboží nebo poskytnutí t?chto služeb ve?ejnoprávními subjekty osvobozeno od dan?“.

22 V této souvislosti si p?edkládající soud klade otázku, zda – jak tvrdí londýnská m?stská ?ást Ealing – tato formulace znamená, že Spojené království m?lo nejprve povinnost osvobodit služby úzce související s provozováním sportu nebo t?lesné výchovy poskytované neziskovými ve?ejnoprávními subjekty od dan? p?ed tím, než mohlo posléze uplatnit na taková pln?ní podmínku stanovenou v ?l. 133 prvním pododstavci písm. d) sm?rnice 2006/112.

23 Takový požadavek p?itom nelze dovodit z ?l. 133 druhého pododstavce uvedené sm?rnice. Jak uvedl generální advokát v bod? 44 svého stanoviska, v tomto ustanovení je totiž sloveso „osvobodit od dan?“ použito v p?ítomném ?ase, a sice „je [...] osvobozeno od dan?“, a nikoli v minulém ?ase „bylo [...] osvobozeno od dan?“. Uvedené ustanovení tudíž nevyžaduje, aby uvedená poskytnutí služeb byla osvobozena od DPH p?ed uplatn?ním podmínky stanovené v ?l. 133 prvním pododstavci písm. d) téže sm?rnice.

24 Cíl sledovaný ?lánkem 133 druhým pododstavcem sm?rnice 2006/112 rovn?ž podporuje tento výklad. Cílem tohoto ustanovení totiž není osvobodit poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo t?lesné výchovy od dan?, nýbrž naopak, jak vyplývá ze zn?ní tohoto ?l. 133 druhého pododstavce, ve spojení s jeho prvním pododstavcem písm. d), umožnit ?lenským stát?m uplatnit DPH na uvedené služby poskytované ve?ejnoprávními subjekty, které podléhaly této dani k 1. lednu 1989.

25 Z toho vyplývá, že podle ?l. 133 druhého pododstavce uvedené sm?rnice lze osvobození poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo t?lesné výchovy ve?ejnoprávními subjekty od dan? vázat na podmínku stanovenou v tomto ?lánku, i když poskytnutí t?chto služeb nebyla v doty?ném ?lenském stát? p?edtím osvobozena od dan?.

26 S ohledem na výše uvedené je t?eba na první otázku odpov?d?t, že ?l. 133 druhý pododstavec sm?rnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úprav? ?lenského státu, která váže p?iznání osvobození od DPH ve?ejnoprávním subjekt?m, které

poskytují služby úzce související s provozováním sportu nebo tělesné výchovy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice, na podmínku stanovenou v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) této směrnice, třebaže k 1. lednu 1989 tento členský stát neuplatňoval DPH na poskytnutí veškerých těchto služeb a poskytnutí dotčených služeb nebylo osvobozeno od DPH před tím, než byla uložena povinnost splnit uvedenou podmínku.

K druhé otázce

27 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 133 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, jestliže váže přiznání osvobození od DPH neziskovým veřejnoprávním subjektem, které poskytují služby úzce související s provozováním sportu nebo tělesné výchovy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice, na podmínku stanovenou v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) této směrnice, aniž by tato podmínka byla uplatňována i na jiné neziskové subjekty než veřejnoprávní neziskové subjekty, které poskytují takové služby.

28 V této souvislosti je třeba připomenout, že čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112, podle kterého členské státy osvobodí od daně poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesné výchovy, které poskytují neziskové organizace, se týká všech neziskových organizací bez rozdílu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 2016, Komise v. Nizozemsko, C-222/15, nezveřejněný, EU:C:2016:118, bod 43).

29 I když článek 133 této směrnice opravňuje členské státy, aby vázaly přiznání tohoto osvobození od daně na dodatečné podmínky, ze znění tohoto článku prvního pododstavce vyplývá, že členské státy mohou uplatnit podmínky stanovené v tomto pododstavci písm. a) až d) v zásadě jen na jiné subjekty než veřejnoprávní. Pokud jde o veřejnoprávní subjekty, uvedený článek druhý pododstavec umožňuje uložit jim pouze podmínku stanovenou v totéž článku prvním pododstavci písm. d), která je určena k tomu, aby se zamezilo narušením hospodářské soutěže znevýhodněním obchodních podniků, a to pouze členským státem, které k 1. lednu 1989 uplatňovaly DPH na poskytnutí služeb uvedených v čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice.

30 Proto možnost ponechaná členským státem, aby vyloučily přiznání osvobození od DPH pro poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesné výchovy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 na základě článku 133 této směrnice, je upravena striktněji pro neziskové veřejnoprávní subjekty než pro ostatní neziskové subjekty. Jak uvedl generální advokát v bodě 27 svého stanoviska, cílem poslední uvedeného ustanovení je tedy zvýhodnit veřejnoprávní subjekty oproti ostatním subjektům, pokud jde o osvobození poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesné výchovy, které poskytují, od daně.

31 S ohledem na tento cíl je třeba vykládat výraz „i“ v čl. 133 druhém pododstavci směrnice 2006/112 tak, že znamená, že členský stát může uložit veřejnoprávnímu subjektu dodržení podmínky stanovené v prvním pododstavci písm. d) tohoto článku pouze tehdy, pokud ji uloží i jiným subjektům než veřejnoprávním.

32 Tento výklad přitom brání tomu, aby taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, vylučovala z osvobození od DPH pro účely poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesné výchovy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice pouze poskytnutí služeb, které poskytují neziskové veřejnoprávní subjekty, aniž by uplatňovala DPH na základě čl. 133 prvního pododstavce písm. d) téže směrnice i na poskytnutí služeb, které poskytují ostatní neziskové subjekty.

33 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět, že čl. 133 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní

právní úprav?, jako je právní úprava dotčená v p?vodním ?ízení, jestliže váže p?iznání osvobození od DPH neziskovým ve?ejnoprávním subjekt?m, které poskytují služby úzce související s provozováním sportu nebo t?lesné výchovy ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. m) uvedené sm?rnice, na podmínku stanovenou v ?l. 133 prvním pododstavci písm. d) této sm?rnice, aniž by tato podmínka byla uplat?ována i na jiné neziskové subjekty než ve?ejnoprávní neziskové subjekty, které poskytují takové služby.

K t?etí otázce

34 Vzhledem k odpov?di na druhou otázku není d?vodné odpovídat na t?etí otázku.

K náklad?m ?ízení

35 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (?tvrtý senát) rozhodl takto:

1) **?lánek 133 druhý pododstavec sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úprav? ?lenského státu, která váže p?iznání osvobození od dan? z p?ídané hodnoty (DPH) ve?ejnoprávním subjekt?m, které poskytují služby úzce související s provozováním sportu nebo t?lesné výchovy ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. m) uvedené sm?rnice, na podmínku stanovenou v ?l. 133 prvním pododstavci písm. d) této sm?rnice, t?ebaže k 1. lednu 1989 tento ?lenský stát neuplat?oval DPH na poskytnutí veškerých t?chto služeb a poskytnutí dotčených služeb nebylo osvobozeno od DPH p?ed tím, než byla uložena povinnost splnit uvedenou podmínku.**

2) **?lánek 133 druhý pododstavec sm?rnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úprav?, jako je právní úprava dotčená v p?vodním ?ízení, jestliže váže p?iznání osvobození od DPH neziskovým ve?ejnoprávním subjekt?m, které poskytují služby úzce související s provozováním sportu nebo t?lesné výchovy, ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. m) uvedené sm?rnice na podmínku stanovenou v ?l. 133 prvním pododstavci písm. d) této sm?rnice, aniž by tato podmínka byla uplat?ována i na jiné neziskové subjekty než ve?ejnoprávní neziskové subjekty, které poskytují takové služby.**

Podpisy

* Jednací jazyk: angli?tina.