

V?c C-246/04

Turn- und Sportunion Waldburg

v.

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Verwaltungsgerichtshof (Rakousko)]

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 13 ?ást B písm. b) a ?ást C písm. a) – Osvobození pachtu a nájmu nemovitého majetku od dan? – Právo volby ve prosp?ch osob povinných k dani – Nezisková sportovní sdružení – Podmínky“

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 12. ledna 2006

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození od dan? stanovená šestou sm?rnicí*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást C)

2. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození od dan? stanovená šestou sm?rnicí*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást B písm. b) a ?ást C písm. a)]

1. ?lenské státy, pokud poskytují svým osobám povinným k dani právo volby zdan?ní, stanovené v ?lánku 13 ?ásti C šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, mohou rozlišovat podle povahy pln?ní nebo podle skupin osob povinných k dani za podmínky, že dodržují cíle a základní zásady šesté sm?rnice, zejména zásadu da?ové neutrality a požadavek správného, jednozna?ného a jednotného uplat?ování stanovených osvobození od dan?.

(viz bod 35, výrok 1)

2. Vnitrostátním soud?m p?ísluší ur?it, zda vnitrostátní pravidlo, které obecn? osvobozuje ?innosti uskute?ované neziskovými sportovními sdruženími a p?itom omezuje právo t?chto sdružení, aby si zvolila zdan?ní nájmu a pachtu, p?ekra?uje posuzovací pravomoc poskytnutou ?lenským stát?m s ohledem zejména na zásadu da?ové neutrality a na požadavek správného, jednozna?ného a jednotného uplat?ování stanovených osvobození od dan?.

Jelikož totiž ?lánek 13 ?ást C šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu neup?es?uje, za jakých podmínek a jakým zp?sobem m?že být dosah tohoto práva volby zdan?ní nájmu a pachtu nemovitého majetku omezen, p?ísluší každému ?lenskému státu up?esnit ve svém vnitrostátním právu dosah práva volby a stanovit pravidla, na jejichž základ? mohou ur?ité osoby povinné k dani využít tohoto práva. Nicmén? ?lánek 13 ?ást C šesté sm?rnice neumož?uje ?lenským stát?m podmínit nebo ur?itým zp?sobem omezit osvobození od dan? stanovená v ?ásti B tohoto ?lánku, ale ponechává jim pouze oprávn?ní ve v?tším ?i menším rozsahu poskytnout p?íjemc?m, kte?í využívají t?chto osvobození od dan?,

možnost volby zdanění, pokud se domnívají, že je to v jejich zájmu.

(viz body 42–43, 49, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

12. ledna 2006 (*)

„Šestá směrnice DPH – Článek 13 část B písm. b) a část C písm. a) – Osvobození pachtu a nájmu nemovitého majetku od daně – Právo volby ve prospěch osob povinných k dani – Nezisková sportovní sdružení – Podmínky“

Ve věci C-246/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Rakousko) ze dne 26. května 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 10. června 2004, v řízení

Turn- und Sportunion Waldburg

proti

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J.-P. Puissechet, S. von Bahr, U. Løhmus (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za rakouskou vládu H. Dossim, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství G. Wilmsem a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu ustanovení článku 13 části B písm. b) a části C šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla vznesena v rámci sporu mezi Turn- und Sportunion Waldburg a Finanzlandesdirektion für Oberösterreich ve věci možnosti neziskového sportovního sdružení, které pronajímá nemovitý majetek, vykonat právo volby zdanění, poskytované osobám povinným k dani vnitrostátním zákonodárcem na základě čl. 13 části C písm. a) šesté směrnice.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 13 část A odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození od daní a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

m) poskytování určitých služeb, které úzce souvisejí se sportem nebo tělesnou výchovou a které poskytují neziskové organizace osobám účastnícím se sportovních akcí nebo tělesné výchovy;

[...]“.

4 Podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice jsou osvobozeny pacht nebo nájem nemovitého majetku kromě určitých operací, které nejsou pro projednávanou věc relevantní.

5 Článek 13 část C stejné směrnice stanoví:

„Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost [právo] volby zdanění v případě:

a) nájmu a pachtu nemovitého majetku;

[...]

Členské státy mohou omezit rozsah možnosti [dosah práva] volby a stanoví podrobně způsob jejího uplatnění.“

Vnitrostátní právní úprava

6 Na základě § 6 odst. 1 bodu 14 zákona z roku 1994 o dani z obrátu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG 1994“) jsou plnění uskutečňovaná neziskovými sdruženími, jejichž předmětem činnosti je provozování nebo podpora tělesné výchovy, osvobozena od daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a odpovídající daně zaplacených na vstupu je vyloučen. Toto osvobození od daní se nevztahuje na služby poskytnuté v rámci provozu zemědělského a lesnického podniku nebo živnostenského, průmyslového nebo obchodního podniku ve smyslu § 45 odst. 3 spolkového daňového řádu (Bundesabgabenordnung).

7 Paragraf 6 odst. 1 bod 16 UStG 1994 osvobozuje nájem a pacht nemovitého majetku od daní. Poskytnutí nebytových prostor na základě užívacích smluv je postaveno na rovné nájmu nebo pachtu nemovitého majetku.

8 V souladu s § 6 odst. 2 UStG 1994 může podnikatel rozhodnout o tom, že plnění osvobozené na základě odst. 1 bodu 16 stejného ustanovení bude podléhat DPH.

9 Paragraf 6 odst. 1 bod 27 UStG 1994 osvobozuje plnění uskutečňovaná drobnými podnikateli. Podle odst. 3 stejného ustanovení se může podnikatel, jehož plnění jsou osvobozena na základě § 6 odst. 1 bodu 27 UStG 1994, vzdát uplatnění tohoto ustanovení písemným prohlášením zaslaným Finanzamt (finanční úřad).

Spor v p?vodním řízení a p?edběžné otázky

10 Žalobce v p?vodním řízení je sportovním sdružením označeným jako neziskové sdružení. V roce 1997 zahájil stavbu p?ístavby stávající budovy sdružení, jejíž jedna část byla určena pro provozování sportu, zatímco druhá část, jejíž plocha odpovídá asi čtvrtině celkové plochy této p?ístavby, měla být využívána jako ob?erstvení a dána do nájmu někteřmu provozovateli. V daňovém přiznání k DPH z roku 1997 uplatnilo sdružení odpoty v celkové výši 39 285 ATS, týkající se DPH zaplacené na vstupu výlu?ně na část p?ístavby určené pro využívání jako ob?erstvení. Žalobce se vzdal uplatnění § 6 odst. 1 bodu 27 UStG 1994 týkajícího se drobných podnikatel?

11 Rozhodnutím ze dne 27. srpna 1999 Finanzamt zamítl tyto odpoty z důvodu, že sportovní sdružení, osvobozené na základě § 6 odst. 1 bodu 14 UStG 1994, aniž by mělo právo na odpotet, se nemůže vykonáním práva volby vzdát osvobození plnění vyplývajících z nájmu a pachtu nemovitého majetku od daní. Osobní osvobození od daní stanovené pro nezisková sportovní sdružení v § 6 odst. 1 bodu 14 UStG 1994 má přednost před osvobozením nájmu a pachtu nemovitého majetku od daní stanoveným v § 6 odst. 1 bodu 16 UStG 1994.

12 Žaloba podaná proti tomuto rozhodnutí byla zamítnuta jako neopodstatněná z důvodu, že § 6 odst. 1 bod 14 UStG 1994 má jakožto *lex specialis* přednost před bodem 16 stejného paragrafu. Podle správního orgánu nemění nijak dotěnou právní situaci skutečnost, že se sportovní sdružení vzdalo pravidel vztahujících se na drobné podnikatele.

13 Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání u Verwaltungsgerichtshof. Ve svém předkládacím rozhodnutí se tento soud domníval, že osvobození od daní služeb poskytovaných osobám, které neprovozují sport nebo tělesnou výchovu, jako je nájem nebo oprávněný provozovat ob?erstvení, nespádá do oblasti působnosti ?l. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice, a nemůže se tedy zakládat na tomto ustanovení. Předkládající soud se nicméně tázal, zda se může osvobození nájmu nebo pachtu neziskovými sportovními sdruženími od daní zakládat na ?l. 13 části B písm. b) této směrnice.

14 Vzhledem k tomu, že bylo konstatováno, že UStG 1994 nenabízí sportovním sdružením žádnou možnost volby zdanění jejich nájmu a pachtu, táže se předkládající soud rovněž na výklad ?lánku 13 části C šesté směrnice a na možnost vyloužit určité osoby povinné k dani z možnosti volby zdanění nabízené jiným osobám povinným k dani.

15 Za těchto podmínek se Verwaltungsgerichtshof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí ?lenský stát využít své oprávnění na základě ?l. 13 části C šesté směrnice [...]

poskytnout osobám povinným k dani právo volby zdanění nájmu nemovitostí i přes osvobození od daně předepsané v čl. 13 části B písm. b) [této] směrnice pouze jednotným způsobem, nebo smí členský stát provést rozlišení podle povahy plnění nebo podle skupin osob povinných k dani?

2) Povolují spojená ustanovení čl. 13 části B písm. b) a části C písm. a) [šesté] směrnice členským státům, aby přijaly takovou právní úpravu, jakou stanoví § 6 odst. 1 bod 14 [UStG 1994] ve spojení s § 6 odst. 1 bodem 16 stejného zákona, na jejímž základě je možnost volby zdanění nájmu a pachtu omezena tak, že nezisková sportovní sdružení jsou z možnosti volby vyloučena?

16 Předkládací rozhodnutí se týkalo rovněž sporu mezi Edith Barris a Finanzlandesdirektion für Tirol a v této souvislosti soud položil této předběžnou otázku. Verwaltungsgerichtshof vzal nicméně tuto otázku zpět usnesením ze dne 16. března 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 21. března 2005.

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

17 Rakouská vláda se domnívá, že dotčený nájem nemovitého majetku představuje akt správy majetku ve smyslu § 32 spolkového daňového řádu, který spadá nesporně pod osvobození sportovních sdružení od daně stanovené v § 6 odst. 1 bod 14 UStG 1994. Domnívá se, že otázky v této věci je třeba přeformulovat, aby mohlo být posouzeno, zda § 6 odst. 1 bod 14 UStG 1994 správně provádí čl. 13 část A odst. 1 písm. m) šesté směrnice do rakouského práva.

18 Vystává tedy otázka, zda akty správy nemovitého majetku, uskutečňované neziskovým sportovním sdružením, které jsou podle rakouského práva rovněž osvobozeny, také úzce souvisí se službami poskytovanými tímto sdružením osobám, které se účastní sportovních akcí nebo tělesné výchovy.

19 Podle rakouské vlády taková souvislost buď existuje, tj. nájem nemovitosti za účelem provozování oběrstvení v budovách sdružení, která slouží sportovním činnostem, může být považován za úzce související se službami poskytovanými sportovním sdružením, nebo jsou tyto služby v zásadě podružné, a tedy zanedbatelné.

20 V tomto ohledu stačí připomenout, že v rámci předběžné otázky nepřísluší Soudnímu dvoru, aby se v rámci řízení o předběžné otázce vyjadřoval k výkladu vnitrostátních ustanovení, ani aby rozhodoval, zda je jejich výklad provedený předkládajícím soudem správný (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 30. listopadu 1977, Cayrol, C-52/77, Recueil, s. 2261, bod 32; ze dne 16. dubna 1991, Eurim-Pharm, C-347/89, Recueil, s. I-1747, bod 16, a ze dne 3. října 2000, Corsten, C-58/98, Recueil, s. I-7919, bod 24).

21 Soudnímu dvoru totiž přísluší, aby vzal v rámci rozdělení pravomocí mezi soudy Společenství a vnitrostátními soudy v úvahu takový skutkový a legislativní kontext, do něhož jsou předběžné otázky zasazeny, jaký vyplývá z předkládacího rozhodnutí (viz rozsudky ze dne 13. listopadu 2003, Neri, C-153/02, Recueil, s. I-13555, body 34 a 35, a ze dne 29. dubna 2004, Orfanopoulos a Oliveri, C-482/01 a C-493/01, Recueil, s. I-5257, bod 42).

22 Je tudíž třeba zkoumat předběžné otázky v rámci právní úpravy tak, jak byl tento rámec definován Verwaltungsgerichtshof v jeho předkládacím rozhodnutí.

K první otázce

23 Podstatou první otázky předkládacího soudu je, zda členské státy, pokud poskytnou osobám povinným k dani právo volby zdanění stanovené v článku 13 části C šesté směrnice,

přitom mohou rozlišovat podle povahy operací nebo podle skupin osob povinných k dani.

24 Komise uplatňuje, že členské státy požívají široké diskreční pravomoci v rámci ustanovení článku 13 části B písm. b) a části C šesté směrnice, co se týče osvobození od daně nebo zdanění pachtu nebo nájmu. Opírá se o judikaturu, podle které mohou být určité plnění a skupiny osob povinných k dani vyloučeny z práva volby zdanění v souladu s článkem 13 částí C této směrnice. To je zejména případ, kdy členský stát konstatoval, že toto právo bylo vykonáno za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem. Nicméně při výkonu své posuzovací pravomoci musí členské státy dodržovat cíle a zásady šesté směrnice, zejména zásadu neutrality a proporcionality DPH.

25 Úvodem je třeba připomenout, že osvobození od daně stanovená v článku 13 šesté směrnice představují autonomní pojmy práva Společenství, jejichž účelem je odstranit rozdíly 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, a ze dne 8. května 2003, Seeling, C-269/00, Recueil, s. I-4101, bod 46).

26 Podle ustálené judikatury představuje zdanění pachtu a nájmu oprávnění, které zákonodárce Společenství svěřil členským státům odchýlné od obecného pravidla stanoveného v článku 13 části B písm. b) šesté směrnice, na jehož základě jsou pacht a nájem osvobozeny od daně. Právo na odpoučet odpovídající tomuto zdanění se tudíž v této souvislosti nevykonává automaticky, ale pouze pokud členské státy využily oprávnění uvedeného v článku 13 části C šesté směrnice a za podmínky, že osoby povinné k dani vykonají právo volby, které jim bylo přiznáno (viz rozsudek ze dne 9. září 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, Sb. rozh. s. I-8067, bod 20).

27 Jak již Soudní dvůr rozhodl, ze samotného znění článku 13 části C šesté směrnice vyplývá, že členské státy mohou na základě tohoto oprávnění poskytnout osobám, které využívají osvobození od daně stanovená v této směrnici, možnost vzdát se tohoto osvobození od daně buď ve všech případech, nebo v určitém rozsahu, nebo za určitých podmínkách (viz rozsudek ze dne 19. ledna 1982, Becker, C-8/81, Recueil, s. 53, bod 38).

28 Článek 13 části C šesté směrnice tedy dává členským státům možnost poskytnout svým osobám povinným k dani právo volby zdanění nájmu nemovitého majetku, ale rovněž možnost omezit dosah tohoto práva nebo toto právo vyloučit (viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, bod 66).

29 Z toho vyplývá, že členské státy požívají široké diskreční pravomoci v rámci ustanovení článku 13 části C šesté směrnice. Přísluší jim totiž posoudit, zda je třeba právo volby zavést, či nikoliv, podle toho, zda to považují za vhodné vzhledem ke stávající situaci v jejich zemi v daném okamžiku (viz rozsudky ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex, C-381/97, Recueil, s. I-8153, body 16 a 17; ze dne 3. února 2000, Amengual Far, C-12/98, Recueil, s. I-527, bod 13, a ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Recueil, s. I-6831, bod 45).

30 Při výkonu své posuzovací pravomoci týkající se práva volby tudíž členské státy mohou rovněž vyloučit určitá plnění nebo určité skupiny osob povinných k dani z rozsahu působnosti tohoto práva.

31 Jak nicméně správně uvádí Komise, pokud členské státy využijí oprávnění omezit dosah práva volby a stanoví podmínky jeho výkonu, musí dodržovat cíle a obecné zásady šesté směrnice, zejména zásadu daňové neutrality a požadavek správného, jednoznačného a jednotného uplatňování stanovených osvobození od daně (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 11. června 1998, Fischer, C-283/95, Recueil, s. I-3369, bod 27, a „Goed Wonen“, viz výše, bod 56).

32 Ze zásady neutrality, která našla své vyjádření v článku 2 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3) a která je kromě toho obsažena ve společném systému DPH, jak rovněž opakují čtvrtý a pátý bod odvodnění šesté směrnice, vyplývá, že se všemi hospodářskými činnostmi musí být zacházeno stejně (rozsudky ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Recueil, s. I-3013, bod 38; a Belgocodex, viz výše, bod 18). Stejně je tomu i u hospodářských subjektů, které uskutečňují stejná plnění (rozsudek ze dne 7. září 1999, Gregg, C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 20).

33 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že zásada daňové neutrality brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno odlišně z hlediska DPH (viz zejména rozsudky ze dne 11. října 2001, Adam, C-267/99, Recueil, s. I-7467, bod 36; ze dne 23. října 2003, Komise v. Německo, C-109/02, Recueil, s. I-12691, bod 20, a ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 41).

34 Z této judikatury vyplývá, že pro vyhodnocení, zda jsou poskytování služeb podobná, nejsou totožnost poskytovatele služeb a právní forma, pod níž vykonává své činnosti, v zásadě rozhodné (viz rozsudek ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis, C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, body 24 a 25).

35 Je tedy namístě odpovědět na první otázku, že členské státy, pokud poskytnou svým osobám povinným k dani právo volby zdanění stanovené v článku 13 části C šesté směrnice, mohou rozlišovat podle povahy plnění nebo podle skupin osob povinných k dani za podmínky, že dodržují cíle a základní zásady šesté směrnice, zejména zásadu daňové neutrality a požadavek správného, jednoznačného a jednotného uplatňování stanovených osvobození od daní.

Ke druhé otázce

36 Podstatou druhé otázky vnitrostátního soudu je zejména, zda ustanovení čl. 13 části B písm. b) a části C šesté směrnice brání vnitrostátnímu pravidlu, které osvobozuje obecně činnosti uskutečňované neziskovými sportovními sdruženími a přitom omezuje právo těchto sdružení, aby si zvolila zdanění nájmu a pachtu.

37 Komise v tomto ohledu uvádí, že § 6 odst. 1 bodu 14 UStG 1994 týkající se sportovních sdružení, který upravuje odchylku, je koncipován obecněji než ustanovení odpovídající šesté směrnici, tedy jejímu čl. 13 části A odst. 1 písm. m). V důsledku toho postrádá pravidlo o DPH zavedené rakouským právem požadavky, které jsou předpokladem podmínkou všech osvobození od daní podle čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice. Podle tohoto ustanovení se má jednat o určité služby, které úzce souvisejí se sportem a představují úzkou souvislost mezi poskytovatelem služeb a oprávněným příjemcem.

38 Komise zdrazňuje povinnost vykládat části A, B a C článku 13 šesté směrnice soudržně a dospívá k závěru, že sportovní sdružení, které nesplňuje podmínky čl. 13 části A odst. 1 písm. m) této směrnice, by mělo mít vzhledem ke struktuře směrnice možnost volby zdanění nájmu a pachtu.

39 Úvodem je třeba připomenout, že šestá směrnice neobsahuje pravidlo osvobozující obecně souhrn služeb souvisejících s provozováním sportu a tělesné výchovy od daní (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 22).

40 Plnění uskutečňovaná neziskovými sportovními sdruženími jsou totiž osvobozena jakožto činnosti ve veřejném zájmu na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice za

podmínky, že úzce souvisejí se sportem nebo s tělesnou výchovou a jsou poskytnuty osobám účastnícím se sportovních akcí nebo tělesné výchovy (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 7. května 1998, Komise v. Španělsko, C-124/96, Recueil, s. I-2501, bod 15, Stockholm Lindöpark, viz výše, bod 19, a ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Recueil, s. I-3293, bod 19).

41 V rámci projednávaného předkládacího usnesení se vnitrostátní soud domnívá, že nájem nemovitého majetku za účelem provozování oběrstvení nepředstavuje poskytování služeb úzce souvisejících se sportem ani poskytování služeb osobám účastnícím se sportovních akcí nebo tělesné výchovy. Za tohoto předpokladu se osvobození nájmu za účelem provozování oběrstvení nemůže zakládat na čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice, avšak může být v zásadě založen na čl. 13 části B písm. b) této směrnice.

42 Co se týká otázky, zda členské státy mohou vyloučit právo volby neziskových sportovních sdružení prostřednictvím obecného osvobození od daně veškerých plnění uskutečňovaných uvedenými sdruženími, je namísto konstatovat, že článek 13 část C šesté směrnice neupřesňuje, za jakých podmínek a jakým způsobem může být dosah tohoto práva volby omezen. Přísluší tedy každému členskému státu upravit ve svém vnitrostátním právu dosah práva volby a stanovit pravidla, na jejichž základě mohou určité osoby povinné k dani využít práva volby zdanění nájmu a pachtu nemovitého majetku.

43 Jak již nicméně Soudní dvůr rozhodl, článek 13 část C šesté směrnice neumožňuje členským státům podmínit nebo určitým způsobem omezit osvobození od daně stanovená v části B tohoto článku. Ponechává jim pouze oprávnění ve větší či menší rozsahu poskytnout příjemcům, kteří využívají těchto osvobození od daně, možnost volby zdanění, pokud se domnívají, že je to v jejich zájmu (viz rozsudek Becker, viz výše, bod 39).

44 V souladu s článkem 13 částí B šesté směrnice osvobodí členské státy od daně nájem nemovitého majetku, a to za podmínek, které stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění osvobození od daně a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či případným zneužitím. Rozhodnutí členského státu omezit za použití článku 13 části C této směrnice dosah práva volby zdanění nájmu nemovitého majetku může být odůvodněné zejména stejnými cíli.

45 Takové rozhodnutí musí nicméně dodržovat zásadu neutrality připomenutou v bodech 32 až 34 tohoto rozsudku.

46 Přísluší vnitrostátnímu soudu, aby určil s ohledem na zvláštní okolnosti případu v původním řízení, jakož i na uvedenou judikaturu, zda má uplatnění obecného osvobození od daně na souhrn činností včetně nájmu nemovitého majetku poskytnutého neziskovým sportovním sdružením za následek porušení zásady daňové neutrality, či nikoli.

47 O porušení zásady daňové neutrality se tak možná jedná, pokud sportovní sdružení, jehož předmětem činnosti je provozování nebo podpora tělesné výchovy, nemá možnost volby zdanění, když taková možnost existuje pro jiné osoby povinné k dani, které vykonávají podobné činnosti, a které jsou tedy ve vztahu k uvedenému sdružení v soutěžním postavení.

48 Pro určení, zda byly překročeny meze této posuzovací pravomoci ve věci v původním řízení, musí předkládající soud rovněž ověřit, zda byl porušen požadavek správného, jednoznačného a jednotného uplatnění stanovených osvobození od daně. Navíc musí vzít v úvahu zejména skutečnost, že systém osvobození od daně, kterého se týká šestá směrnice, stanoví odlišné zacházení s plněními uskutečňovanými neziskovými sdruženími pouze v rozsahu, ve kterém se vztahují k provozování sportu a jsou poskytovány osobám účastnícím se sportovních

akcí. V takovém případě jsou tyto činnosti osvobozeny od DPH z důvodu veřejného zájmu.

49 Je tedy namístě odpovědět na druhou otázku, že přísluší vnitrostátním soudům, aby určily, zda vnitrostátní pravidlo, které obecně osvobozuje činnosti uskutečňované neziskovými sportovními sdruženími, a přitom omezuje právo těchto sdružení, aby si zvolila zdanění nájmu a pachtu, překračuje posuzovací pravomoc poskytnutou členským státům s ohledem zejména na zásadu daňové neutrality a na požadavek správného, jednoznačného a jednotného uplatnění stanovených osvobození od daní.

K nákladům řízení

50 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 (třetí senát) rozhodl takto:

1) členské státy, pokud poskytují svým osobám povinným k dani právo volby zdanění, stanovené v článku 13 části C šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, mohou rozlišovat podle povahy plnění nebo podle skupin osob povinných k dani za podmínky, že dodržují cíle a základní zásady šesté směrnice, zejména zásadu daňové neutrality a požadavek správného, jednoznačného a jednotného uplatnění stanovených osvobození od daní.

2) Vnitrostátním soudům přísluší určit, zda vnitrostátní pravidlo, které obecně osvobozuje činnosti uskutečňované neziskovými sportovními sdruženími a přitom omezuje právo těchto sdružení, aby si zvolila zdanění nájmu a pachtu, překračuje posuzovací pravomoc poskytnutou členským státům s ohledem zejména na zásadu daňové neutrality a na požadavek správného, jednoznačného a jednotného uplatnění stanovených osvobození od daní.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.