

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

15. února 2017 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Da? z přidané hodnoty – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 13 části A odst. 1 písm. n) – Osvobození poskytování určitých kulturních služeb od daně – Neexistence přímého úniku – Určování kulturních služeb osvobozených od daně – Posuzovací pravomoc členských států“

Ve věci C-592/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací soud (pro Anglii a Wales) (občanskoprávní oddělení) Spojené království] ze dne 16. října 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 13. listopadu 2015, v řízení

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

British Film Institute

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. září 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za British Film Institute P. Drinkwaterem, solicitor, Z. Yang, barrister, D. Milne, QC, a A. Lee, solicitor,

– za vládu Spojeného království S. Brandonem, jako zmocněncem, ve spolupráci se S. Singhem, barrister,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 29. září 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. n)

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 (Úč. vst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“) a čl. 132 odst. 1 písm. n) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úč. vst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a celní správa Spojeného království, dále jen „daňová správa“) a British Film Institute (dále jen „BFI“) ve věci uložení daní z přidané hodnoty (DPH) poslední uvedenému z jím poskytovaných služeb, které spočívají v poskytnutí práva na vstup na promítání filmů.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 13 část A odst. 1 písm. n), nadepsaný „Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu“, 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 uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

n) poskytování určitých kulturních služeb a dodání zboží úzce s nimi souvisejícího veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty uznanými dotýčnými členskými státy;

[...]“

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

Právo Spojeného království

5 Spojeného království Velké Británie a Severního Irska provedlo čl. 13 část A odst. 1 písm. n) šesté směrnice do vnitrostátního práva až k 1. červnu 1996, tj. k datu nabytí účinnosti Group 13 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (kategorie 13 přílohy 9 zákona z roku 1994 o dani z přidané hodnoty).

Spor v původním řízení a předběžné otázky

6 BFI je neziskovou organizací, jejíž úlohou je podporovat kinematografii ve Spojeném království. V období od 1. ledna 1990 do 31. května 1996 (dále jen „sporné období“) BFI odváděl DPH v základní sazbě z poskytnutí práva na vstup na promítání filmů.

7 Dne 30. března 2009 podal BFI daňové správě žádost o vrácení DPH odvedené ve sporném období, přičemž tvrdil, že uvedené poskytování práva na vstup je poskytováním určitých kulturních služeb osvobozených od daní na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. n) šesté směrnice. Tato žádost byla zamítnuta.

8 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království] vyhověl žalobě BFI podané proti tomuto zamítavému rozhodnutí. V rozhodnutí ze dne 5. prosince 2012 tento soud rozhodl, že osvobození od daně upravené v tomto ustanovení má přímý účinek.

9 Daňová správa podala proti uvedenému rozhodnutí odvolání k Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Vrchní soud (senát pro daně a věci kancléřství), Spojené království], který toto odvolání zamítl s tím, že osvobození od daně upravené v uvedeném ustanovení má dostatečně jasný a přesný obsah, a tudíž přímý účinek. Měl za to, že výraz „určité“ uvedený ve zmíněném ustanovení musí být vykládán v tom smyslu, že toto osvobození od daně se vztahuje na „ty“ kulturní služby, které jsou poskytovány veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty uznanými dotyčnými členskými státy. Daňové správy bylo povoleno, aby podala kasační opravný prostředek ke Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací soud (pro Anglii a Wales) (občanskoprávní oddělení), Spojené království].

10 Z informací uvedených v předkládacím rozhodnutí vyplývá, že pokud by čl. 13 část A odst. 1 písm. n) šesté směrnice měl být vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na „ty“ kulturní služby, které jsou poskytovány veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty uznanými dotyčnými členskými státy ve smyslu tohoto ustanovení, znamenalo by to, že BFI, který je takovým subjektem, by se mohl přímo dovolávat tohoto ustanovení k tomu, aby měl nárok na osvobození poskytování práva na vstupu na promítání filmů ve sporném období od 1. ledna 1990 do 31. května 1996 od daně. BFI by se dokonce mohl přímo dovolávat uvedeného ustanovení i po 31. květnu 1996, i když služby poskytované BFI nejsou součástí kulturních služeb, které Spojené království od tohoto data osvobodilo od daně.

11 Za těchto podmínek se Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [odvolací soud (pro Anglii a Wales) (občanskoprávní oddělení)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je v případě neexistence vnitrostátní právní úpravy provádějící směrnici znění čl. 13 části A odst. 1 písm. n) šesté směrnice, a konkrétně slovní spojení ‚poskytování určitých kulturních služeb‘ dostatečně jasné a přesné k tomu, aby mělo toto ustanovení přímý účinek tak, aby osvobozovalo takové kulturní služby poskytované veřejnoprávními nebo jinými uznanými kulturními subjekty, jako jsou v projednávané věci služby poskytované BFI?

2) Ponechává znění čl. 13 části A odst. 1 písm. n) šesté směrnice, a konkrétně slovní spojení ‚poskytování určitých kulturních služeb‘ členským státům prostor pro uvážení při jeho použití prostřednictvím prováděcích právních předpisů, a případně, jaký prostor pro uvážení?

3) Platí výše uvedené závěry i pro čl. 132 odst. 1 písm. n) směrnice 2006/112?“

K předběžným otázkám

K první otázce

12 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 13 část A odst. 1 písm. n) šesté směrnice, který upravuje osvobození „poskytování určitých kulturních služeb“ od daně, musí být vykládán v tom smyslu, že má přímý účinek, takže v případě, že toto ustanovení nebylo provedeno, může být přímo dovoláváno veřejnoprávním subjektem nebo jiným subjektem uznaným dotyčným členským státem a poskytujícím kulturní služby.

13 Podle ustálené judikatury platí, že ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice jeví z hlediska svého obsahu jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni se

jich dovolávat před vnitrostátním soudem vzhledem k státu, jestliže směrnicí neprovedl do vnitrostátního práva včas nebo ji provedl nesprávně (viz zejména rozsudky ze dne 19. ledna 1982, Becker, 8/81, EU:C:1982:7, bod 25; ze dne 15. ledna 2014, Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, bod 31, jakož i ze dne 7. července 2016, Ambisig, C-46/15, EU:C:2016:530, bod 16 a citovaná judikatura).

14 Pokud jde o čl. 13 odst. 1 písm. n) šesté směrnice, je třeba připomenout, že osvobození od daní upravené v tomto ustanovení se vztahuje na „poskytování určitých kulturních služeb“. Uvedené ustanovení tudíž neupřesňuje, které kulturní služby jsou členské státy povinny osvobodit od daní. Neuvádí totiž taxativní výčet kulturních služeb, které mají být osvobozeny od daní, ani povinnost členských států osvobodit poskytování všech kulturních služeb od daní, nýbrž odkazuje jen na poskytování „určitých“ služeb. Toto ustanovení proto ponechává na členských státech, aby určily, na které kulturní služby se toto osvobození od daní vztahuje.

15 S odkazem na judikaturu Soudního dvora, podle níž osvobození od daní upravená ve zmíněném čl. 13 části A odst. 1 jsou autonomními pojmy unijního práva, jejichž účelem je zamezit rozdílem v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz zejména rozsudek ze dne 21. února 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, bod 17), BFI tvrdí, že slovní spojení „poskytování určitých kulturních služeb“ musí být vykládáno v tom smyslu, že se vztahuje na veškeré kulturní služby poskytované veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty uznanými dotýkanými členskými státy, a je tudíž dostatečně jasné a přesné.

16 Avšak je třeba uvést, že takový výklad neodpovídá obvyklému smyslu výrazu „určité“ použitého v čl. 13 části A odst. 1 písm. n) šesté směrnice a zbavuje použití tohoto výrazu v tomto ustanovení užitečného účinku.

17 Dále v rozporu s judikaturou Soudního dvora, podle níž je třeba vykládat výrazy použité pro označení osvobození od daní uvedených v čl. 13 části A odst. 1 této směrnice striktně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, bod 16; ze dne 22. října 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, body 34 a 35, jakož i ze dne 25. února 2016, Komise v. Nizozemsko, C-22/15, nezveřejněný, EU:C:2016:118, bod 20 a citovaná judikatura), může výklad navrhaný BFI rozšířit rozsah osvobození od daní vyplývajícího z tohoto ustanovení nad tento výraz i na poskytování veškerých kulturních služeb.

18 Ažkoli BFI tvrdí opak, z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že požadavek zajistit jednotné uplatnění osvobození od daní upravených v tomto čl. 13 části A odst. 1 není absolutní. I když jsou osvobození od daní upravená v uvedeném článku autonomními pojmy unijního práva, jejichž účelem je zamezit rozdílem při používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy, normotvůrce Evropské unie může svěřit členským státům pravomoc vymezit určité pojmy v rámci osvobození od daní (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. března 1996, Gemeente Emmen, C-468/93, EU:C:1996:139, bod 25; ze dne 4. května 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, body 38 a 39, jakož i ze dne 9. prosince 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, bod 30 a citovaná judikatura).

19 Doslovný výklad čl. 13 části A odst. 1 písm. n) šesté směrnice potvrzuje genezi této směrnice, jakož i cíle sledované unijním normotvůrcem.

20 Jak uvedl generální advokát v bodech 20 a 21 svého stanoviska, unijní normotvůrce v tomto ohledu nepřijal původní návrh Evropské komise obsahující taxativní výčet kulturních služeb, které měly být osvobozeny od daní (viz návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, [COM(73) 950 final ze dne 20. června 1973]), nýbrž použitím slovního spojení „poskytování určitých kulturních služeb“ zvolil znění uvedeného osvobození od daní, které

umožňuje členským státům, aby určíly kulturní služby, jež osvobodí od daní.

21 Jak Komise zdůraznila ve svém písemném vyjádření předloženém Soudnímu dvoru, i když později navrhovala nahradit původní znění čl. 13 části A odst. 1 písm. n) šesté směrnice taxativním výčtem kulturních služeb osvobozených od daní (viz návrh devatenácté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, kterou se mění směrnice 77/388/EHS – Společný systém daní z přidané hodnoty, [COM(84) 648 final ze dne 5. prosince 1984]), unijní normotvůrce ponechal toto původní znění, které podle analýzy obsažené v první zprávě Komise o uplatnění společného systému daní z přidané hodnoty předložené v souladu s článkem 34 šesté směrnice 77/388 [COM(83) 426 final ze dne 14. září 1983] ponechává vymezení obsahu tohoto ustanovení na posouzení každého členského státu.

22 Jak poznamenal generální advokát v bodě 23 svého stanoviska, rozhodnutí unijního normotvůrce ponechat členským státům prostor pro uvážení při určení kulturních služeb osvobozených od daní, může být odvodeno ze skutečností, že kulturní tradice a regionální důdictví se v rámci Evropské unie velmi liší, a to někdy i v rámci téhož členského státu.

23 Je tedy třeba mít za to, že když čl. 13 část A odst. 1 písm. n) šesté směrnice hovoří o „poskytování určitých kulturních služeb“, nevyžaduje osvobození poskytování veškerých kulturních služeb, takže členské státy mohou osvobodit od DPH „určité“ služby a zároveň podrobit této dani jiné kulturní služby.

24 Vzhledem k tomu, že toto ustanovení přiznává členským státům prostor pro uvážení při určení kulturních služeb osvobozených od daní, nesplňuje podmínky vyplývající z judikatury citované v bodě 14 tohoto rozsudku k tomu, aby bylo možné se jej před vnitrostátními soudy dovolávat přímo.

25 Tento závěr není zpochybněn úvahami uvedenými v bodech 34 až 37 rozsudku ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92) a v bodech 59 až 61 rozsudku ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391), že případný prostor pro uvážení členských států nutně nevylučuje přímý úžinek dotčených osvobození od daní.

26 Jak uvedla Komise ve svém písemném vyjádření, judikatura vycházející z rozsudku ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis, (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92) se totiž týká možnosti členských států stanovit podmínky uplatnění určitého osvobození od daní, a nikoli prostoru pro uvážení, který jim umožňuje určit rozsah osvobození od daní, jenž vyplývá zejména ze slovního spojení „poskytování určitých kulturních služeb“ uvedeného v čl. 13 části A odst. 1 písm. n) šesté směrnice.

27 Pokud jde o rozsudek ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391), je třeba uvést, že čl. 13 část A odst. 1 písm. n) šesté směrnice se liší od osvobození od daní, o které se jednalo v této věci, jelikož vyžaduje jen osvobození poskytování „určitých“ kulturních služeb.

28 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 13 část A odst. 1 písm. n) šesté směrnice, který upravuje osvobození „poskytování určitých kulturních služeb“ od daní, musí být vykládán v tom smyslu, že nemá přímý úžinek, takže v případě, že toto ustanovení nebylo provedeno, nemůže se jej ve veřejnoprávní subjekt nebo jiný subjekt uznatý dotčeným členským státem a poskytujícím kulturní služby dovolávat přímo.

Ke druhé a třetí otázce

29 S ohledem na odpověď na první otázku není na místě na druhou a třetí otázku odpovídat.

K nákladům řízení

30 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 13 část A odst. 1 písm. n) 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, který upravuje osvobození „poskytování určitých kulturních služeb“ od daní, musí být vykládán v tom smyslu, že nemá přímý účinek, takže v případě, že toto ustanovení nebylo provedeno, nemůže se jej ve veřejnoprávní subjekt nebo jiný subjekt uznáný dotyčným členským státem a poskytujícím kulturní služby dovolávat přímo.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.