

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

MELCHIOR WATHELET

prednesené 21. decembra 2016 (1)

Vec C-633/15

London Borough of Ealing

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal First-tier Tribunal (Tax Chamber)
(prvostupový súd, oddelenie pre daňové spory, Spojené kráľovstvo)

„DPH – Oslobodenia – Poskytovanie služieb úzko súvisiacich so športom – Vylúčenie oslobodenia
v prípade rizika narušenia hospodárskej súťaže v neprospech obchodných podnikov
podliehajúcich DPH“

I – Úvod

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 133 prvého odseku písm. d) a článku 133 druhého odseku smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi London Borough of Ealing (londýnska mestská časť Ealing, ďalej len „londýnska mestská časť Ealing“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňový a colný orgán Spojeného kráľovstva, ďalej len „daňový orgán“) týkajúceho sa toho, či majú podliehať dani z pridanej hodnoty (DPH) vstupné poplatky do športových zariadení, ktoré vyberala londýnska mestská časť Ealing.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

3. Článok 13 A šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), nazvaný „Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane“, stanovuje:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním

...

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

...

2. a) členské štáty môžu poskytnúť orgánom, ktoré nepodliehajú verejnému právu, oslobodenie od dane podľa ustanovení uvedených v [ods.] (1) [písm.] b), g), h), i), l), m) a n) tohto článku, pri čom každý jednotlivý prípad musí spĺňať jednu alebo viac z nasledujúcich podmienok:

...

– oslobodenie príslušných služieb od dane nespôsobí narušenie voľnej súťaže, napríklad znevýhodnením obchodných podnikov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty.

...“

4. Podľa článku 28 ods. 3 písm. a) tejto smernice môžu členské štáty v priebehu prechodného obdobia naďalej uplatňovať DPH v prípade plnení, ktoré sú od DPH oslobodené podľa článkov 13 alebo 15 uvedenej smernice a ktorých zoznam je uvedený v prílohe E tejto smernice.

5. V bode 4 tejto prílohy je uvedené oslobodenie stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice. Tento bod 4 bol s účinnosťou od 1. januára 1990 zrušený, a to článkom 1 ods. 1 bodom 1) osemnástej smernice Rady 89/465/EHS z 18. júla 1989 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – odstránenie niektorých odchýlok uvedených v článku 28 (3) šiestej smernice 77/388/EHS (Ú. v. ES L 226, 1989, s. 21; Mim. vyd. 09/001, s. 138, ďalej len „osemnásta smernica“). Tento článok 1 ods. 1 bod 1) znie takto:

„[Šiesta s]mernica... sa mení a doplňuje takto:

1) S účinnosťou od 1. januára 1990 sa zrušujú plnenia uvedené v bodoch 1, 3 až 6... Prílohy E.

Členské štáty, ktoré 1. januára 1989 uplatňovali daň z pridanej hodnoty na plnenia uvedené v prílohe E, body 4 a 5, sú oprávnené uplatňovať podmienky článku 13A [ods.] (2) [písm.] a) posledná záťažka taktiež na poskytované služby a dodávaný tovar, ako vymedzuje článok 13A [ods.] (1) [písm.] m) a n), pokiaľ také činnosti vykonávajú verejnoprávne subjekty.“

6. Smernica 2006/112 v súlade so svojimi článkami 411 a 413 zrušila a nahradila od 1. januára 2007 právnu úpravu Únie v oblasti DPH, najmä šiestu smernicu. Podľa odôvodnení 1 a 3 tejto smernice bolo potrebné prepracovanie šiestej smernice, aby všetky jej uplatniteľné ustanovenia boli uvedené jasne a prehľadne v štruktúre a znení, ktoré bolo nanovo usporiadané, pričom však v zásade nedošlo k podstatným zmenám. Ustanovenia uvedenej smernice tak sú v podstate zhodné so zodpovedajúcimi ustanoveniami šiestej smernice.

7. Článok 13 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Keď však uskutočňujú takéto činnosti alebo transakcie, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami, ak by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže.

...“

8. Článok 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice, uvedený v kapitole 2 hlavy IX tejto smernice, pričom uvedená kapitola sa nazýva „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“, stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou poskytované neziskovými organizáciami osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove“.

9. Podľa článku 133 smernice 2006/112:

„Členské štáty môžu v každom jednotlivom prípade vyžadovať od subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, pre každé oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm.... m) a... splnenie jednej alebo viacerých z nasledujúcich podmienok:

...

d) oslobodenie od dane nesmie spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže znevýhodnením obchodných spoločností, ktoré podliehajú DPH.

Členské štáty, ktoré podľa prílohy E [šiestej smernice] k 1. januáru 1989 uplatňovali DPH na transakcie uvedené v článku 132 ods. 1 písm. m) a n), môžu tiež uplatňovať podmienky ustanovené v písmene d) prvého odseku tohto článku, ak uvedené dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, je oslobodené od dane.“

B – Právo Spojeného kráľovstva

10. Počas prechodného obdobia stanoveného článkom 28 ods. 3 šiestej smernice Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska naďalej zďaľovalo poskytovanie služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou neziskovými subjektmi. Podľa Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983 (kategória 10 prílohy 6 zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1983), iba dve z týchto služieb boli oslobodené od DPH, a to jednak poskytnutie práva vstúpiť do súťaže v športe akýmkoľvek subjektom, či už ziskovým alebo neziskovým, ak sa má úhrada za toto právo použiť v plnom rozsahu na financovanie ceny alebo cien, ktoré sa v tejto súťaži udeľujú, a jednak poskytnutie práva vstúpiť do súťaže v rámci tejto oblasti neziskovým subjektom zriadeným na účely športu alebo telesnej rekreácie.

11. Spojené kráľovstvo od 1. januára 1994 oslobodilo s niekoľkými výnimkami športové služby poskytované jednotlivcom neziskovými subjektmi. V súlade s Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (kategória 10 prílohy 9 zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1994), sa má

toto oslobodenie uplatniť na:

- „1. Poskytnutie práva vstúpiť do súťaže v športe alebo telesnej rekreácii, ak úhrada za poskytnutie spočíva v peniazoch, ktoré sa majú použiť v plnom rozsahu na poskytnutie ceny alebo cien, ktoré sa v tejto súťaži udeľujú.
 2. Poskytnutie, oprávneným subjektom zriadeným na účely športu alebo telesnej rekreácie, práva vstúpiť do súťaže v rámci tejto činnosti.
 3. Služby, poskytované subjektom, na ktorého sa oslobodenie vzťahuje, úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou alebo podstatné pre šport alebo telesnú výchovu jednotlivcovi, ktorý sa na nich zúčastňuje, s výnimkou prípadu, keď subjekt pôsobiaci na štátnom základe poskytuje služby jednotlivcovi, ktorý nie je štátnym.
12. Note (2A) to Group 10 (výkladová poznámka 2A v rámci kategórie 10) definuje „oprávnený subjekt“ ako neziskový subjekt, ktorý spĺňa určité podmienky. Podľa Note (3) to Group 10 (výkladová poznámka 3 v rámci kategórie 10) neziskové subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom [teda miestne orgány, ministerstvá a organizácie a verejnoprávne subjekty, ktoré sa nachádzajú na zozname uverejnenom v roku 1993 Office of Public Service and Science (Kancelária verejnej služby a vied)], nemožno považovať za „oprávnený subjekt“ v zmysle Item 3 to Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (bod 3 kategórie 10 prílohy 9 zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1994).

III – Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13. Londýnska mestská časť Ealing je miestnym orgánom, ktorý prevádzkuje športové zariadenia, akými sú telocvične a bazény. Počas obdobia od 1. júna 2009 do 31. augusta 2012 zaplatila DPH vybranú v súvislosti so vstupnými poplatkami za tieto športové zariadenia.
14. Keďže dospela k záveru, že toto poskytovanie služieb by malo byť oslobodené od DPH na základe článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112, požiadala daňový orgán o vrátenie DPH zaplatenej z uvedených plnení. Táto žiadosť bola zamietnutá z dôvodu, že vnútroštátna právna úprava vylučovala z tohto oslobodenia poskytovanie služieb v oblasti športu miestnymi orgánmi, medzi ktoré patrí londýnska mestská časť Ealing, a to v súlade s článkom 133 prvým odsekom písm. d) tejto smernice.
15. Londýnska mestská časť Ealing podala žalobu proti tomuto rozhodnutiu na First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostupňový súd, oddelenie pre daňové spory, Spojené kráľovstvo). V konaní na tomto súde tvrdila, že Spojené kráľovstvo sa nemôže odvolávať na článok 133 druhý odsek uvedenej smernice, keďže podľa vnútroštátnej právnej úpravy nepodriadilo DPH k 1. januáru 1989 všetky športové služby, ale niektoré z nich od DPH oslobodilo. Okrem toho toto ustanovenie neumožňuje vylúčiť miestne orgány z oslobodenia pre športové služby, ak stanovuje oslobodenie tých istých služieb poskytovaných inými neziskovými subjektmi. Nakoniec keďže tento článok 133 vyžaduje posúdenie „v každom jednotlivom prípade“ určiť, či toto oslobodenie môže spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže, nepovoľuje štátnym, aby vylúčili z uvedeného oslobodenia všetky miestne orgány.
16. Vnútroštátny súd uvádza, že londýnska mestská časť Ealing netvrdí, že koná ako orgán verejnej moci v zmysle článku 13 ods. 1 smernice 2006/112, keď poskytuje služby. Koná ako neziskový subjekt v zmysle oslobodenia stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice, ktorého služby úzko súvisia so športom a sú určené osobám vykonávajúcim šport.
17. Podľa tohto súdu viedli k vzniku sporu vo veci samej len význam, rozsah a uplatnenie

¶lánku 133 prvého odseku písm. d) a ¶lánku 133 druhého odseku uvedenej smernice. V tejto súvislosti vnútroštátny súd spresňuje, že neexistuje žiadny objektívny rozdiel pre spotrebiteľa medzi povahou služieb poskytnutých londýnskou mestskou časťou Ealing a služieb poskytnutých inými neziskovými subjektmi.

18. Za týchto podmienok First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostupový súd, oddelenie pre daňové spory, Spojené kráľovstvo) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je Spojené kráľovstvo podľa ¶lánku 133 druhého odseku smernice 2006/112 oprávnené uložiť podmienku obsiahnutú v písm. d) uvedeného ¶lánku subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom [jednak] za okolností, keď k 1. januáru 1989 Spojené kráľovstvo zaobchádzalo s príslušnými transakciami ako so zdaniteľnými, ale iné športové služby boli k tomuto dňu oslobodené od dane, a [jednak] za okolností, keď príslušné transakcie neboli podľa vnútroštátneho práva oslobodené od dane predtým, než sa Spojené kráľovstvo rozhodlo uložiť podmienku obsiahnutú v ¶lánku 133 [prvom odseku] písm. d) tejto smernice?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku kladná, je Spojené kráľovstvo oprávnené uložiť podmienku uvedenú v ¶lánku 133 [prvého odseku] písm. d) smernice 2006/112 neziskovým subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom, a popri tom neuplatniť túto podmienku v prípade neziskových subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom?

3. Ak je odpoveď na druhú otázku kladná, je Spojenému kráľovstvu dovolené odňať verejným neziskovým subjektom výhodu spočívajúcu v oslobodení od dane obsiahnutú v ¶lánku 132 ods. 1) písm. m) [smernice 2006/112] bez toho, aby v každom jednotlivom prípade zohľadnilo, či by poskytnutie tohto oslobodenia od dane mohlo spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže znevýhodnením obchodných spoločností podliehajúcich DPH?“

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

19. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný na Súdny dvor 30. novembra 2015. Londýnska mestská časť Ealing, vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Európska komisia predložili písomné pripomienky.

20. Dňa 26. októbra 2016 sa konalo pojednávanie, na ktorom londýnska mestská časť Ealing, vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia predniesli svoje ústne pripomienky.

V – Analýza

A – Úvodné pripomienky

21. Všeobecné pravidlo v oblasti DPH, zavedené ¶lánkom 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112, je také, že dodávka tovaru a poskytnutie služieb za protihodnotu na území ¶lenského štátu zdaniteľnou osobou podliehajú DPH.

22. ¶lánok 13 smernice 2006/112 vylučuje z pojmu zdaniteľná osoba na účely DPH subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom v prípade zdaniteľných plnení alebo transakcií, ktoré realizujú ako orgány verejnej moci. Na druhej strane, keď neziskový subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, koná rovnako ako subjekty, ktoré sú iné ako tie, ktoré sa spravujú verejným právom (teda rovnako ako súkromné hospodárske subjekty), podlieha DPH, pokiaľ ide o zdaniteľné činnosti a plnenia.

23. ¶lánok 132 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje pre ¶lenské štáty mnohé prípady oslobodenia v prospech určitých činností verejného záujmu, medzi ktorými sú uvedené v písmene

m) tohto ustanovenia športové služby, ak sú poskytované neziskovými subjektmi. Cieľom sledovaným normotvorcom Únie je uprednostniť vykonávanie športu a telesnú výchovu, vzhľadom na prínos, ktorý majú pre obyvateľov z hľadiska fyzického rozvoja a zdravia.

24. Ako výnimka z pravidla zavedeného článkom 132 ods. 1 písm. m) článok 133 prvý odsek tejto smernice poskytuje členským štátom možnosť podriaďiť priznanie oslobodenia iným neziskovým subjektom, ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, dodržaniu štyroch rôznych podmienok, medzi ktoré patrí, ako sa uvádza v písmene d) tohto ustanovenia, podmienka týkajúca sa hospodárskej súťaže. Podľa tejto podmienky „oslobodenie od dane nesmie spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže znevýhodnením obchodných spoločností, ktoré podliehajú DPH“.

25. Všetky členské štáty môžu uplatňovať túto výnimku.

26. Iba tým členským štátom, ktoré podľa prílohy E šiestej smernice uplatňovali k 1. januáru 1989 DPH na športové služby(2) článok 133 druhý odsek smernice 2006/112 poskytuje možnosť ďalšieho oslobodenia, na základe ktorého môžu štáty podmieniť poskytnutie oslobodenia neziskovým subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom, dodržaním jediného kritéria týkajúceho sa hospodárskej súťaže, teda toho, ktoré je prebraté v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice. Je pravda, že ostatné podmienky vymenované v tomto ustanovení a v každom prípade podmienky vymenované v písmenách a) a b) sú určené prirodzene neziskovým subjektom, ktoré sa spravujú súkromným právom.(3)

27. Z vyššie uvedeného vyplýva, že výhodnejšie daňové zaobchádzanie je vyhradené neziskovým subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom tak v členských štátoch, ktoré k 1. januáru 1989 uplatňovali podľa prílohy E šiestej smernice DPH na športové služby, ako aj v členských štátoch, ktoré nevyužili túto možnosť.

28. Keď sa to zhrnie, členské štáty, ktoré k 1. januáru 1989 uplatňovali podľa prílohy E šiestej smernice DPH na športové služby, môžu podriaďiť poskytnutie oslobodenia dodržaniu štyroch podmienok stanovených v článku 133 prvom odseku, keď predmetný poskytovateľ športových služieb je neziskovým subjektom, iným ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, kým v prípade neziskových subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, toto poskytnutie oslobodenia môže podliehať iba jednej podmienke, a to podmienke týkajúcej sa hospodárskej súťaže.

29. Členské štáty, ktoré nevyužili možnosť ponúkajú prílohou E šiestej smernice môžu podriaďiť podmienkam iba oslobodenie poskytnuté neziskovým organizáciám, ktoré sa nespravujú verejným právom, keďže tie, ktoré sa spravujú verejným právom sú s konečnou platnosťou oslobodené na základe článku 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice. Ak im nestanovia žiadne podmienky, predmetné služby sú s konečnou platnosťou oslobodené v prípade všetkých neziskových subjektov.

30. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Spojené kráľovstvo je členským štátom, ktorý k 1. januáru 1989 uplatňoval podľa prílohy E šiestej smernice DPH na športové služby.

31. Zdá sa, že britská právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, vylučuje *ex officio* neziskové subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom (medzi ktoré patria miestne orgány, akým je londýnska mestská časť Ealing) z oslobodenia od DPH v prípade športových služieb(4), a to bez akéhokoľvek odkazu na podmienku týkajúcu sa hospodárskej súťaže, ktorej dodržaniu môže Spojené kráľovstvo podriaďiť priznanie oslobodenia podľa článku 133 druhého odseku smernice 2006/112.

32. To by mohlo vies? Súdny dvor k záveru, že prejudiciálne otázky sú ?isto hypotetické, pretože sa týkajú toho, ?i je Spojené krá?ovstvo oprávnené stanovi? subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom, podmienku týkajúcu sa hospodárskej sú?áže stanovenú v ?lánku 133 prvom odseku písm. d) uvedenej smernice a ak áno, za akých podmienok, pri?om však táto podmienka nie je vôbec stanovená v britskej právnej úprave alebo oznámeniach britskej da?ovej správy, ktoré ju vysvetľujú. Treba teda dospieť k záveru, že DPH uplatňovaná na športové služby poskytované neziskovými organizáciami, ktoré sa spravujú verejným právom, nemá právny základ, pretože pravidlom je oslobodenie, prípadne podmienené, ?o však tak nie je v britskom pravidle, ktoré, ako uviedla vláda Spojeného krá?ovstva na pojednávaní, vylučuje jednoducho tieto plnenia z pôsobnosti oslobodenia.

33. Všetci ú?astníci konania, ktorí sa zúčastnili na pojednávaní, okrem toho potvrdili, že britská právna úprava neobsahuje žiadny výslovný odkaz na podmienku týkajúcu sa hospodárskej sú?áže prebratú v ?lánku 133 prvom odseku písm. d) uvedenej smernice.

34. ?alej vnútroštátny súd, ú?astníci konania vo veci samej a Komisia vychádzajú z predpokladu, že vylúčenie miestnych orgánov z oslobodenia od DPH, pokiaľ ide o poskytovanie športových služieb, je výsledkom toho, že Spojené krá?ovstvo využilo možnosť, ktorú mu ponúka druhý odsek ?lánku 133, a to podriadiť priznanie oslobodenia neziskovým subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom, dodržaniu podmienky, že oslobodenie od dane „nesmie spôsobiť narušenie hospodárskej sú?áže znevýhodnením obchodných spoločností, ktoré podliehajú DPH“(5)

35. Na pojednávaní londýnska mestská ?asť Ealing uviedla, že britské orgány sa domnievajú, že sa môžu odvolávať na podmienku týkajúcu sa hospodárskej sú?áže, keďže táto koncepcia sa musí chápať ako prejav ich rozhodnutia vylúčiť miestne orgány z oslobodenia, pretože ich ?innosti nevyhnutne spôsobujú narušenie hospodárskej sú?áže.

36. Zástupca vlády Spojeného krá?ovstva uviedol, že súhlasí s tým, ?o povedala v tejto súvislosti londýnska mestská ?asť Ealing, pri?om vyjadril domnienku, že toto stanovisko je odôvodnené rizikom, že by miestne orgány subvencovali športové ?innosti a skreslenie hospodárskej sú?áže predstavuje výsledok ich „pravdepodobného správania“.

37. Komisia zastáva to isté stanovisko, keď konštatovala, že podmienka týkajúca sa hospodárskej sú?áže nebola vôbec uvedená *expressis verbis* v britskej právnej úprave, ale že to ani nebolo potrebné z dôvodu vo?nosti, ktorá bola ponechaná ?lenským štátom uvedenou smernicou.(6)

38. Pre prípad, že by Súdny dvor uznal teóriu, podľa ktorej britská právna úprava implicitne stanovila podmienku týkajúcu sa hospodárskej sú?áže, rozvediem ?alej v týchto návrhoch moje odôvodnenie, pri?om budem vychádzať z toho, že podľa britského zákonodarcu a britského da?ového orgánu priznanie oslobodenia od DPH v prípade športových služieb poskytovaných neziskovými subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, môže „spôsobiť narušenie hospodárskej sú?áže znevýhodnením obchodných spoločností, ktoré podliehajú DPH“(7)vo všetkých prípadoch. Ak je však podmienka implicitne zahrnutá v britskej právnej úprave, platí domnienka, že nie je nikdy splnená.

B – O prvej prejudiciálnej otázke

39. Vnútroštátny súd sa svojou prvou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, ?i ?lánok 133 druhý odsek smernice 2006/112 umožňuje ?lenskému štátu stanoviť pre subjekty, ktoré sa

spravujú verejným právom, podmienku týkajúcu sa hospodárskej súťaže stanovenú v článku 133 prvom odseku písm. d) uvedenej smernice, ak podľa prílohy E šiestej smernice tento členský štát podriadil k 1. januáru 1989 DPH iba niektoré športové služby a niektoré od DPH oslobodil.

40. Súhlasím so stanoviskom vlády Spojeného kráľovstva a Komisie, podľa ktorého odpoveď na túto otázku musí byť kladná.

41. Ako vyplýva z jeho znenia, článok 133 druhý odsek smernice 2006/112 nevyžaduje, aby všetky poskytované športové služby podliehali k 1. januáru 1989 DPH na to, aby členský štát mohol stanoviť na konci prechodného obdobia podmienku týkajúcu sa hospodárskej súťaže pre neziskové subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom. Práve naopak, odkazuje všeobecne na členské štáty „ktoré podľa prílohy E [šiestej smernice] k 1. januáru 1989 uplatňovali DPH na transakcie uvedené v článku 132 ods. 1 písm. m)“, čo je prípad Spojeného kráľovstva.

42. Aj keby bolo jasnejšie odkázať na členské štáty, „ktoré podľa prílohy E [šiestej smernice] k 1. januáru 1989 uplatňovali DPH na [určité] transakcie uvedené v článku 132 ods. 1 písm. m)“ (8), opačný výklad by nebol koherentný s cieľom šiestej smernice, (9) ktorým je umožniť členským štátom počas prechodného obdobia predtým režim podliehania uvedených poskytovaných športových služieb DPH. Inými slovami členské štáty predtým mohli podriať DPH poskytované športové služby, neboli však tak povinné urobiť. Z toho vyplýva, že k 1. januáru 1989 sa podriadenie DPH nemuselo nevyhnutne týkať všetkých poskytovaných športových služieb.

43. Londýnska mestská rada Ealing odpovedá, že doslovný a striktný výklad vety „ak uvedené dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, je oslobodené od dane“ uvedenej v článku 133 druhom odseku smernice 2006/112 by nútil Spojené kráľovstvo oslobodiť predmetné transakcie pri zmene svojej právnej úpravy v roku 1994, predtým ako by sa uplatnila podmienka týkajúca sa hospodárskej súťaže.

44. S týmto výkladom nesúhlasím. Samotné znenie použité normotvorcom Únie totiž svedí proti tomuto výkladu. Predmetné ustanovenie sa totiž týka poskytovania služieb, ktoré „sú oslobodené“, a nie tých, ktoré „boli oslobodené“ v danom čase. Voľba členského štátu zakotviť súčasne oslobodenie športových služieb a použitie podmienky týkajúcej sa hospodárskej súťaže nemôže byť považovaná za nezlučiteľnú s právom Únie. Práve naopak, tento krok je identický s postupom prijatým článkom 1 ods. 1 bod 1) osemnástej smernice, (10) ktorým normotvorca Únie zaviazal členské štáty „ktoré 1. januára 1989 uplatňovali daň z pridanej hodnoty na [športové služby na základe] príloh[y] E [šiestej smernice]“, aby ich od 1. januára 1990 oslobodili, pričom im však súbežne umožnil podriať priznanie oslobodenia neziskovým subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom, určitým podmienkam.

45. Skutočnosť, že Spojené kráľovstvo nebolo povinné oslobodiť od DPH poskytovanie športových služieb predtým, ako uplatnilo podmienku týkajúcu sa hospodárskej súťaže, je založená na samotnej požiadavke zabezpečiť smernici 2006/112 výklad a uplatňovanie, ktoré sú koherentné s osemnástou smernicou.

46. Smernica 2006/112 je totiž iba jednoduchou reformuláciou skorších smerníc týkajúcich sa DPH, najmä šiestej a osemnástej smernice, ktorá neobsahuje žiadnu podstatnú zmenu. (11) Znenie článku 1 osemnástej smernice ukončuje k 1. januáru 1990 prechodné obdobie, počas ktorého športové služby poskytované subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, mohli naďalej podliehať DPH. Tento článok je takisto predchodcom článku 133 druhého odseku smernice 2006/112.

47. Článok 1 osemnástej smernice nepoužíva navyše formuláciu „ak [poskytovanie športových

služieb] subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, je oslobodené od dane“, čo znamená, že nebolo v pláne pridať ďalšiu podmienku na to, aby členské štáty mohli uplatňovať na služby poskytované neziskovými subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, podmienku týkajúcu sa hospodárskej súťaže. Tento článok len vyžadoval, aby predmetné plnenia podliehali k 1. januáru 1989 DPH na to, aby dotknutý členský štát mohol uložiť podmienku týkajúcu sa hospodárskej súťaže pre činnosti vykonávané neziskovými subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom.

48. Z týchto dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú prejudiciálnu otázku tak, že článok 133 prvý odsek písm. d) a druhý odsek smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje členskému štátu stanoviť podmienku týkajúcu sa hospodárskej súťaže neziskovým subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom, aj keď iné športové služby, ako sú tie, ktoré podliehali DPH k 1. januáru 1989, boli oslobodené k tomuto istému dátumu a aj keď predmetné športové služby neboli oslobodené na základe vnútroštátneho práva predtým, ako členský štát začal uplatňovať podmienku stanovenú v článku 133 prvom odseku písm. d) smernice 2006/112.

C – O druhej prejudiciálnej otázke

49. Vnútroštátny súd sa svojou druhou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či článok 133 druhý odsek smernice 2006/112 umožňuje členskému štátu, ktorý na základe šiestej smernice uplatňoval k 1. januáru 1989 DPH na športové služby, podriadiť DPH(12) športové služby poskytované neziskovými subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom,(13) hoci oslobodzuje iné neziskové subjekty bez toho, aby im ukladal ktorúkoľvek z podmienok stanovených v článku 133 prvom odseku tejto smernice, a konkrétne podmienku týkajúcu sa hospodárskej súťaže, stanovenú v písmene d) tohto ustanovenia.

50. Navrhujem odpovedať záporne na túto otázku z týchto dôvodov.

51. Ako som uviedol v bodoch 23 a 24 týchto návrhov, článok 132 smernice 2006/112 stanovuje pre členské štáty zásadu oslobodenia športových služieb poskytovaných všetkými neziskovými subjektmi, či už sa spravujú verejným právom, alebo nie. Z tejto zásady však existujú výnimky, pretože článok 133 tejto smernice stanovuje podmienky, ktorých splneniu členské štáty môžu podriadiť priznanie oslobodenia.

52. Všetky členské štáty môžu podriadiť oslobodenie od DPH pre športové služby poskytované inými neziskovými subjektmi, ako sú tie, ktoré sa spravujú verejným právom, štyrom podmienkam stanoveným v článku 133 prvom odseku písm. a) až d).

53. Iba členské štáty, ktoré k 1. januáru 1989 uplatňovali DPH na športové služby poskytované neziskovými subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo nie, môžu *takisto* (od 1. januára 1990) podriadiť oslobodenie športových služieb poskytovaných subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, jedinej podmienke, týkajúcej sa hospodárskej súťaže, stanovenej v písmene d) tohto ustanovenia.(14)

54. Alež znenie článku 133 druhého odseku vyvoláva viaceré ťažkosti. Umožňuje napríklad členskému štátu, ktoré k 1. januáru 1989 uplatňovali DPH na športové služby na základe prílohy E šiestej smernice, aby uplatňovali „podmienky ustanovené v písmene d) prv[om] odseku tohto článku“, hoci ide len o jednu podmienku. Nešpecifikuje ani to, na koho sa tieto podmienky môžu uplatniť, hoci stanovuje predmetné oslobodenie len pre neziskové subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom.

55. Navyše používa znenie „ak uvedené... poskytnutie služieb subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, je oslobodené od dane“, čo by mohlo zanechať dojem, že v niektorých

Ľenských štátoch je možné ponechať DPH na športové služby poskytované neziskovými subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, čo by bolo podľa mňa v rozpore s pravidlom oslobodenia, ktoré zakotvil normotvorca Únie.

56. Vzhľadom na tento nedostatok jasnosti znenia článku 133 druhého odseku uvedenej smernice konštatujem, že znenie článku 1 ods. 1 bodu 1) osemnástej smernice, vo vzťahu ku ktorej smernica 2006/112 nemala v úmysle priniesť žiadne podstatné zmeny,⁽¹⁵⁾ bolo jasnejšie.

57. Podľa tohto ustanovenia „Ľenské štáty, ktoré 1. januára 1989 uplatňovali [DPH] na [športové služby], sú oprávnené uplatňovať [podmienku týkajúcu sa hospodárskej súťaže] taktiež na poskytované služby... , ako vymedzuje článok 13A [ods.] (1) [písm.] m)... , pokiaľ také činnosti vykonávajú verejnoprávne subjekty“.

58. Toto znenie jasne preukazuje v prvom rade, že oslobodenie športových služieb poskytovaných subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, musí platiť ako základné pravidlo, a to aj v Ľenských štátoch, ktoré tak ako Spojené kráľovstvo uplatňovali DPH na tieto služby k 1. januáru 1989 podľa prílohy E šiestej smernice a v druhom rade, že v prípade neziskových subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, priznanie oslobodenia môže podliehať podmienke týkajúcej sa hospodárskej súťaže.

59. Podľa judikatúry Súdneho dvora okrem toho podmienky, za ktorých Ľenské štáty môžu podriaďovať poskytnutie oslobodenia, „nemajú žiadny dosah na definíciu obsahu oslobodení“⁽¹⁶⁾ , keďže Ľenské štáty „[nemôžu] podriaďovať [oslobodenie] iným podmienkam ako sú tie, ktoré sú stanovené v [smernici]“⁽¹⁷⁾

60. Z toho vyplýva, že hoci je rozdielne zaobchádzanie v prospech neziskových subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom⁽¹⁸⁾ , ako poznamenala Komisia, vlastnou črtou smernice 2006/112, Ľenské štáty nemôže meniť ani význam, ani rozsah tohto rozdielného zaobchádzania.

61. V tejto veci však predmetná britská právna úprava búra toto rozdielne zaobchádzanie tým, že nepodriaďuje poskytnutie oslobodenia iným neziskovým subjektom, ako sú tie, ktoré sa spravujú verejným právom, dodržaniu niektorej z podmienok stanovených článkom 133 prvým odsekom uvedenej smernice, ale vylučuje všeobecne miestne orgány z možnosti využiť oslobodenie tým, že implicitne predpokladá, že podmienka týkajúca sa hospodárskej súťaže, ktorá im je uložená, nemôže byť nikdy v ich prípade splnená.

62. Táto právna úprava predpokladá chápanie článku 133 uvedenej smernice veľmi odlišným spôsobom, ako je to moje, podľa ktorého dva odseky tohto článku sú nezávislé jeden od druhého, takže nechávajú Ľenským štátom, ktoré podľa prílohy E šiestej smernice uplatňovali k 1. januáru 1989 DPH na športové služby úplnú voľnosť pri poskytovaní oslobodenia.

63. Domnievam sa, že toto chápanie je v rozpore tak so znením druhého odseku článku 133, ako aj so zásadou daňovej neutrality.

64. Článok 133 druhý odsek smernice 2006/112, rovnako ako článok 1 ods. 1 bod 1) osemnástej smernice, stanovuje, že Ľenské štáty, ktoré podľa prílohy E šiestej smernice uplatňovali k 1. januáru 1989 DPH na športové služby, „môžu tiež“⁽¹⁹⁾ podriaďovať priznanie oslobodenia neziskovým subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom, podmienke týkajúcej sa hospodárskej súťaže.

65. Podľa mňa použitie slova „tiež“ implikuje, že tieto členské štáty môžu podriaďovať priznanie oslobodenia neziskovým subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom, tejto podmienke, iba ak tak urobili aj v prípade iných neziskových subjektov.

66. K tomu istému výsledku dospievam aj na základe zásady daňovej neutrality, ktorá predstavuje vyjadrenie, v oblasti DPH, všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania.

67. Treba totiž pripomenúť, že zásada daňovej neutrality bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo službami, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo rozdielne na účely DPH.(20)

68. V predmetnom prípade športové služby, ktoré poskytuje londýnska mestská časť Ealing (teda prístup do telocviční a bazénov), sú istotne podobné službám poskytovaným inými subjektmi, ako sú tie, ktoré sa spravujú verejným právom. Ide o poskytovanie služieb, ktoré si navzájom konkurujú, s ktorými by sa malo zaobchádzať rovnako. Preto by sa mala platiť DPH za vstup do bazéna v závislosti od toho, či ho prevádzkuje neziskový subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom alebo súkromným právom?

69. Z týchto dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na druhú prejudiciálnu otázku tak, že článok 133 druhý odsek smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý na základe šiestej smernice uplatňoval k 1. januáru 1989 DPH na športové služby, môže podriaďovať priznanie oslobodenia od DPH pre neziskové subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, podmienke týkajúcej sa hospodárskej súťaže stanovenej v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice, len ak uplatňuje rovnako túto podmienku na plnenia poskytované inými neziskovými subjektmi.

D – O tretej prejudiciálnej otázke

70. Budem sa venovať tretej prejudiciálnej otázke len pre prípad, že by Súdny dvor dospel k záveru, že Spojené kráľovstvo mohlo podriaďovať priznanie oslobodenia od DPH na športové služby poskytované neziskovými subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, podmienke týkajúcej sa hospodárskej súťaže, stanovenej v článku 133 prvom odseku písm. d) smernice 2006/112, aj keď neuplatňovalo túto podmienku na plnenia poskytované inými neziskovými subjektmi.

71. Vnútroštátny súd sa svojou treťou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta Súdneho dvora, či článok 133 druhý odsek smernice 2006/112 umožňuje členskému štátu, ktoré podľa šiestej smernice uplatňovali k 1. januáru 1989 DPH na športové služby, vylúčiť všetky neziskové subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, z možnosti využívať oslobodenie v prípade poskytovania týchto služieb bez toho, aby sa overilo v každom jednotlivom prípade, či priznanie tohto oslobodenia môže spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže v neprospech obchodných podnikov podliehajúcich DPH.

72. Podľa mňa členský štát nemôže vylúčiť vo všeobecnosti všetky neziskové subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, z oslobodenia, aj keby uplatňoval k 1. januáru 1989 DPH na športové služby.

73. Ako som už uviedol v bode 23 týchto návrhov, pravidlo zavedené článkom 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 stanovuje členskému štátu povinnosť oslobodiť od DPH poskytovanie športových služieb neziskovými subjektmi.

74. Dokonca aj v období, keď článok 13 A ods. 1 šiestej smernice stanovoval, že „členské štáty oslobodia od dane [športové služby] za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými

daťovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním“, Súdny dvor rozhodol, že „tieto podmienky... sa netýkali žiadnym spôsobom definície obsahu oslobodení stanovených v tomto ustanovení“(21)

75. Súdny dvor takisto rozhodol, že „z tohto ustanovenia nevyplýva, že by ?lenský štát, keď prizná oslobodenie pre určitú službu, ktorá úzko súvisí so športom alebo telesnou výchovou, poskytovanú neziskovými subjektmi, [mohol] podriaď toto oslobodenie iným podmienkam ako sú tie, ktoré stanovuje ?lánok 13 A ods. 2“(22)

76. Vzhľadom na to, že smernica 2006/112 nezmenila nič na podmienkach, ktoré boli stanovené v ?lánku 13 A ods. 2 šiestej smernice, z tejto judikatúry vyplýva, že ?lenské štáty sú povinné priznať oslobodenie stanovené ?lánkom 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112, pričom môžu prípadne stanoviť len podmienky definované ?lánkami 132 a 133 bez toho, aby k tomu pridávali ďalšie podmienky.

77. Pokiaľ ide o podmienky týkajúce sa priznania oslobodenia stanovené ?lánkom 133 tejto smernice a presnejšie o podmienku týkajúcu sa hospodárskej súťaže, Súdny dvor rozhodol, že „táto možnosť... neumožňuje prijať také všeobecné opatrenia... ktoré obmedzujú pôsobnosť týchto oslobodení. Podľa judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa ustanovení zodpovedajúcich šiestej smernici totiž ?lenský štát nemôže zmeniť pôsobnosť oslobodenia od dane stanoveného v ?lánku 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice tak, že ho podriadi jednej či viacerým podmienkam stanoveným v jej ?lánku 133“(23)

78. Na tomto základe Súdny dvor vyhlásil, že v rozpore s ?lánkami 132 a 133 uvedenej smernice sú viaceré ustanovenia práva ?lenských štátov, a najmä ustanovenie španielskeho práva, ktoré obmedzovalo pôsobnosť oslobodenia na súkromné subjekty alebo zariadenia sociálnej povahy v oblasti športu, ktorých vstupné poplatky alebo pravidelné ?lenské neprekrávalo určitú sumu.(24)

79. Práve v tomto rámci analýzy treba pristupovať k otázke vnútroštátneho súdu, ktorej predmetom je zistiť, či ?lenský štát môže vylúčiť všetky neziskové subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, medzi ktoré patria aj miestne orgány, z využitia možnosti oslobodenia športových služieb bez toho, aby sa v každom jednotlivom prípade preverilo, či poskytnutie tohto oslobodenia môže spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže v neprospech obchodných podnikov podliehajúcich DPH.

80. V tejto súvislosti majú ústníci konania rozdielne postoje. Na jednej strane londýnska mestská časť Ealing tvrdí, že posúdenie rizika narušenia hospodárskej súťaže sa musí vykonať, ako v prípade neziskových subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, „v každom jednotlivom prípade“(25)
, prihliadajúc na osobitné okolnosti každej športovej činnosti.

81. Na druhej strane vláda Spojeného kráľovstva a Komisia uvádzajú, že podľa rozsudku zo 16. septembra 2008, *Ile of Wight Council a i.* (C-288/07, EU:C:2008:505, body 48 až 53), posúdenie tohto rizika nemožno vykonať na miestnej úrovni pri každom neziskovom subjekte, ale naopak všeobecne na národnej úrovni.

82. Tento rozsudok sa týkal výkladu ?lánku 4 ods. 5 šiestej smernice (teraz ?lánok 13 smernice 2006/112), podľa ktorého „orgány riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosť alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány ani vtedy,

ke? v súvislosti s týmito ?innos?ami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby“.

83. V súvislosti s týmto ustanovením Súdny dvor v bode 53 rozsudku zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C?288/07, EU:C:2008:505), rozhodol, že „výrazné narušenia hospodárskej sú?áže, ku ktorým by viedlo nepodliehanie verejnoprávnych subjektov konajúcich v postavení verejných orgánov dani, sa majú posudzova? vzh?adom na predmetnú ?innos? ako takú bez toho, aby sa toto posúdenie týkalo konkrétneho miestneho trhu“(26)

84. Pod?a londýnskej mestskej ?asti Ealing je táto judikatúra len ?iasto?ne(27) prenesite?ná na túto vec, pretože ?lánok 13 smernice 2006/112 sa týka inej problematiky, a to ur?enia, ?i je subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom zdanite?nou osobou, alebo nie. Na druhej strane v tejto veci nejde o jej postavenie ako zdanite?nej osoby, ale o existenciu narušenia hospodárskej sú?áže v prípade, že by sa jej priznalo oslobodenie.

85. S týmto názorom súhlasím. ?lánok 13 ods. 1 prvý pododsek uvedenej smernice sa týka postavenia subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, ako zdanite?ných osôb a stanovuje, že tieto osoby „sa nepovažujú za zdanite?né osoby vzh?adom na ?innosti alebo transakcie, ktorých sa zú?ast?ujú ako orgány verejnej moci“. ?lánok 13 ods. 2 tejto smernice zakotvuje prepojenie s oslobodením športových služieb upraveným ?lánkom 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice, ke? stanovuje, že „?lenské štáty môžu považova? ?innosti, ktoré sú oslobodené od dane pod?a ?lánku 132 [uvedenej smernice,] ktoré vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, za ?innosti, ktorých sa zú?ast?ujú ako orgány verejnej moci“.

86. Pod?a vnútroštátneho súdu londýnska mestská ?as? Ealing, ke? poskytuje športové služby, nevystupuje, že by tak robila ako orgán verejnej moci v zmysle ?lánku 13, ?o ani da?ový orgán nespochyb?uje.

87. Okrem toho uplatnenie zásady stanovenej v bode 53 rozsudku zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C?288/07, EU:C:2008:505), by bolo v rozpore so znením ?lánku 133 smernice 2006/112, pod?a ktorého spojenie priznania oslobodenia s dodržaním ur?itých podmienok, medzi ktoré patrí podmienka týkajúca sa hospodárskej sú?áže, sa musí vykona? „v každom jednotlivom prípade“.

88. Iste táto požiadavka sa objavuje len v prvom odseku tohto ?lánku, ktorý sa týka iných neziskových subjektov, ako sú tie, ktoré sa spravujú verejným právom. Nie je však žiadny presved?ivý dôkaz, a ani vláda Spojeného krá?ovstva a Komisia ho neposkytli, ktorý by odôvod?oval odlišné uplatnenie tej istej podmienky na neziskové subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom.

89. Znenie použité v iných jazykových verziách smernice 2006/112 je ešte jasnejšie v tom, že analýza podmienok stanovených v ?lánku 133 prvom odseku uvedenej smernice musí byť individualizovaná pre každý subjekt. Ako príklad uvádzam anglickú („in each individual case“), grécku („???????? ???? ???? ?????????“) a nemeckú verziu („im Einzelfall“).

90. Komisia zdôraz?uje ?ažkosti, ktorým by miestne orgány a súkromní prevádzkovatelia ?elili, pod?a bodov 49 až 51 rozsudku zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C?288/07, EU:C:2008:505), keby mali vykona? preskúmanie „v každom jednotlivom prípade“, a najmä potrebu „systematické[ho] prehodnocovaní[a] podmienok hospodárskej sú?áže na základe ?asto zložitých ekonomických analýz na mnohých miestnych trhoch, ktorých ur?enie sa môže ukáza? ako mimoriadne zložité, ke?že ich vymedzenie sa nevyhnutne nezhoduje s územnou príslušnos?ou miestnych orgánov“(28)

91. Ale prečo by toto posúdenie nebolo realizovateľné v prípade neziskových subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, ale v prípade iných subjektov by malo byť??(29)

92. Z týchto dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na tretiu otázku tak, že článok 133 druhý odsek smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje členskému štátu vylúčiť všeobecne všetky neziskové subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom z oslobodenia poskytovaných športových služieb od DPH bez toho, aby v každom jednotlivom prípade preveril, či priznanie tohto oslobodenia môže spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže v neprospech obchodných podnikov podliehajúcich DPH.

VI – Návrh

93. V dôsledku toho navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostupový súd, oddelenie pre daňové spory, Spojené kráľovstvo), takto:

1. Článok 133 prvý odsek písm. d) a článok 133 druhý odsek smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje členským štátom stanoviť neziskovým subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom, podmienku týkajúcu sa hospodárskej súťaže, aj keď iné športové služby, ako sú tie, ktoré podliehali DPH k 1. januáru 1989, boli oslobodené k tomuto istému dátumu a aj keď predmetné športové služby neboli oslobodené na základe vnútroštátneho práva predtým, ako členský štát začal uplatňovať podmienku stanovenú v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice 2006/112.

2. Článok 133 prvý odsek písm. d) a článok 133 druhý odsek smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý na základe smernice 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia uplatňoval k 1. januáru 1989 DPH na športové služby, môže podriaďovať priznanie oslobodenia od DPH pre neziskové subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, podmienke týkajúcej sa hospodárskej súťaže stanovenej v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice, len ak uplatňuje rovnako túto podmienku na plnenia poskytované inými neziskovými subjektmi.

3. Článok 133 druhý odsek smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje členským štátom, ktoré podľa smernice 77/388 uplatňovali k 1. januáru 1989 DPH na športové služby, vylúčiť všeobecne všetky neziskové subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom z oslobodenia poskytovaných športových služieb od DPH bez toho, aby v každom jednotlivom prípade preveril, či priznanie tohto oslobodenia môže spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže v neprospech obchodných podnikov podliehajúcich DPH.

1 – Jazyk prednesu: francúzština.

2 – Podľa Komisie sú členskými štátmi, ktorých sa týka toto ustanovenie, Spolková republika Nemecko a Spojené kráľovstvo.

3 – Podľa článku 133 prvého odseku písm. a) smernice 2006/112 „dotknuté subjekty nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nesmie rozdeliť, ale musí sa použiť na pokračovanie alebo zlepšenie poskytovaných služieb“. Podľa písmena b) tohto ustanovenia „tieto subjekty musia byť riadené a spravované v zásade na dobrovoľnom základe osobami, ktoré nemajú žiadny priamy alebo nepriamy finančný prospech, či

už osobne alebo cez sprostredkovateľa, na výsledkoch daných „inností“. Podľa článku 133 prvého odseku písm. c) uvedenej smernice „tieto subjekty musia uplatňovať ceny schválené orgánmi verejnej moci alebo ceny neprekračujúce takto schválené ceny, alebo pokiaľ ide o služby, ktorých ceny nepodliehajú schváleniu, uplatňovať nižšie ceny, ako na obdobné služby uplatňujú obchodné spoločnosti, ktoré podliehajú DPH“.

4 – S výnimkou poplatkov za účasť na športovej súťaži, ktoré sú oslobodené od DPH v prípade všetkých neziskových subjektov.

5 – Článok 133 prvý odsek písm. d) uvedenej smernice, na ktorý odkazuje jej článok 133 druhý odsek.

6 – Hoci zástupca Komisie citoval, pokiaľ ide o voľnosť ponechanú štátom, príslovie, ktoré by sa mohlo v danej veci uplatniť: „Give him an inch, he will take a mile“ (Podaj niekomu prst, vezme si celú ruku).

7 – Článok 133 prvý odsek písm. d) uvedenej smernice.

8 – Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

9 – Pozri článok 28 ods. 3 písm. a) v spojení s prílohou E bodom 4 šiestej smernice. Prechodná povaha týchto ustanovení umožňujúca dočasne stanoviť výnimku z oslobodenia poskytovania športových služieb, stanoveného v článku 13 A ods. 1 písm. m) tejto smernice, implikuje, že tieto ustanovenia nebránili čiastočnému oslobodeniu týchto poskytovaných služieb. Pozri analogicky rozsudok z 29. apríla 1999, Norbury Developments (C-136/97, EU:C:1999:211, body 19 a 20).

10 – Pozri bod 5 týchto návrhov.

11 – Pozri odôvodnenia 1 a 3 smernice.

12 – S výnimkou poplatku za účasť na športovej súťaži.

13 – Tým, že im uložil podmienku týkajúcu sa hospodárskej súťaže, stanovenú v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice a tým, že stanovil domnienku, že v ich prípade nie je táto podmienka nikdy splnená.

14 – Pozri článok 133 druhý odsek uvedenej smernice. Ako som už poznamenal v bode 26 týchto návrhov, zdá sa mi, že podmienky stanovené v písmenách a) až c) tohto ustanovenia sú vhodnejšie pre neziskové subjekty, ktoré sa spravujú súkromným právom, ako pre tie, ktoré sa spravujú verejným právom.

15 – Pozri odôvodnenia 1 a 3 smernice.

16 – Rozsudok zo 7. mája 1998, Komisia/Španielsko (C-124/96, EU:C:1998:204, bod 11).

17 – Rozsudok zo 7. mája 1998, Komisia/Španielsko (C-124/96, EU:C:1998:204, bod 18 a citovaná judikatúra).

18 – Pozri body 24 až 27 týchto návrhov.

19 – Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

20 – Pozri rozsudky z 8. mája 2003, Komisia/Francúzsko (C-384/01, EU:C:2003:264, bod 25 a citovaná judikatúra), a z 10. novembra 2011, The Rank Group (C-259/10 a C-260/10,

EU:C:2011:719, bod 32 a citovaných judikátů).

21 – Rozsudek ze 7. máje 1998, Komisia/Španielsko (C-124/96, EU:C:1998:204, bod 11 a citovaná judikatura).

22 – Rozsudek ze 7. máje 1998, Komisia/Španielsko (C-124/96, EU:C:1998:204, bod 18). V skutčnosti tieto podmienky zostali rovnaké v článku 132 smernice 2006/112.

23 – Rozsudek z 19. decembra 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, bod 35 a citovaná judikatura). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudek z 25. februára 2016, Komisia/Holandsko (C-22/15, neuverejnený, EU:C:2016:118, bod 38).

24 – Rozsudek ze 7. máje 1998, Komisia/Španielsko (C-124/96, EU:C:1998:204, bod 19).

25 – Článok 133 prvý odsek smernice 2006/112.

26 – Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

27 – Rovnako ako Komisia londýnska mestská časť Ealing uznáva, že narušenie hospodárskej súťaže by sa malo posudzovať vo vzťahu k predmetnej športovej činnosti.

28 – Bod 49 tohto rozsudku.

29 – Je navyše zvláštne konštatovať, že právna úprava Spojeného kráľovstva vyžaduje takúto analýzu v každom jednotlivom prípade na účely oslobodenia od DPH uplatnenej na kultúrne služby, čo je predmetom rozsiahlych vysvetlení v bode 3.8 poznámky k DPH 701/47 o kultúre (VAT Notice 701/47: culture).