Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 13. júla 2017 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Oslobodenie od dane z poskytovania služieb úzko súvisiacich so športom – Článok 133 – Oslobodenie od dane v prípade nebezpečenstva narušenia hospodárskej súťaže znevýhodnením obchodných spoločností, ktoré podliehajú DPH – Poskytovanie služieb neziskovými subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom“

Vo veci C-633/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [prvostupňový súd (daňové oddelenie), Spojené kráľovstvo] z 30. novembra 2015 a doručený Súdnemu dvoru 30. novembra 2015, ktorý súvisí s konaním:

London Borough of Ealing

proti

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz (spravodajca), sudcovia E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe a C. Lycourgos,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. októbra 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– London Borough of Ealing, v zastúpení: F Mitchell, barrister, ktorého splnomocnila H. Grantham, solicitor,

– vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Brandon, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci R. Hill a P. Mantle, barristers,

– Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 21. decembra 2016,

* Jazyk konania: angličtina.

vyhlásil tento

Rozsudok

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, Spojené kráľovstvo) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňový a colný orgán Spojeného kráľovstva, ďalej len „daňový orgán") týkajúceho sa toho, či má podliehať dani z pridanej hodnoty (DPH) vstupné do športových zariadení.

Právny rámec

Právo Únie

3 V súlade s článkom 28 ods. 3 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení 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") v spojení s prílohou E bodom 4 tejto smernice mohli členské štáty v priebehu prechodného obdobia uvedeného v odseku 4 tohto článku naďalej uplatňovať DPH na plnenia uvedené v článku 13 A ods. 1 písm. m) uvedenej smernice.

4 Smernica 2006/112 v súlade so svojimi článkami 411 a 413 zrušila a nahradila od 1. januára 2007 právnu úpravu Európskej únie v oblasti DPH, a to najmä šiestu smernicu.

5 Článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112, ktorý sa nachádza v jej hlave IX kapitole 2 s názvom „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu" stanovuje, že členské štáty oslobodia od dane:

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

6 Podľa článku 133 tejto smernice:

„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. b), g), h), i), l), m) a n), 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)…, 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."

Právo Spojeného kráľovstva

7 Počas prechodného obdobia uvedeného v článku 28 ods. 3 šiestej smernice Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska naďalej uplatňovalo DPH na poskytovanie služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou uvedených v článku 13 A ods. 1 písm. m) tejto smernice, s výnimkou dvoch služieb týkajúcich sa účasti na športovej súťaži stanovených v prílohe 6 skupine 10 Value Added Tax Act 1983 (zákon z roku 1983 o dani z pridanej hodnoty).

8 Príloha 9 skupina 10 Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty) stanovuje oslobodenie od DPH pre tieto plnenia:

„1. Priznanie práva zúčastniť sa športovej súťaže alebo súťaže vo fyzickej voľnočasovej aktivite, ak úhrada za toto právo spočíva v peniazoch, ktoré sa majú použiť v plnom rozsahu na poskytnutie ceny alebo cien, ktoré sa v tejto súťaži udeľujú.

2. Priznanie práva zúčastniť sa súťaže v tejto oblasti oprávneným subjektom zriadeným na účely športu alebo fyzickej voľnočasovej aktivity.

3. Služby poskytované oprávneným subjektom 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 členskom základe poskytuje služby jednotlivcovi, ktorý nie je členom.“

9 Poznámka 2A k skupine 10 definuje „oprávnený subjekt“ ako neziskovú organizáciu, ktorá spĺňa určité podmienky.

10 V zmysle znenia poznámky 3 k uvedenej skupine:

„V položke 3 prílohy 9 skupiny 10 ‚oprávnený subjekt‘ nezahŕňa:

a) miestne územné celky

b) štátny orgán…; alebo

c) [niektoré neštátne verejné subjekty].“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Londýnska mestská časť Ealing je miestnym územným celkom, 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 vstupným do týchto športových zariadení.

12 V priebehu roku 2013 uvedená mestská časť požiadala daňový orgán o vrátenie tejto dane, pričom tvrdila, že tieto poplatky mali byť oslobodené od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112. Táto jej žiadosť bola zamietnutá z dôvodu, že vnútroštátna právna úprava vylučuje oslobodenie poskytovania športových služieb uvedených v tomto ustanovení, pokiaľ ich poskytujú také subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, ako sú miestne územné celky, za podmienok stanovených v článku 133 prvom odseku písm. d) a článku 133 druhom odseku tejto smernice.

13 Londýnska mestská časť Ealing podala žalobu proti tomuto rozhodnutiu na First-tier Tribunal (Tax Chamber) [prvostupňový súd (daňové oddelenie), Spojené kráľovstvo]. Na tomto súde tvrdila, že Spojené kráľovstvo sa nemôže dovolávať uplatnenia článku 133 druhého odseku uvedenej smernice z dôvodu, že tento členský štát neuplatňoval DPH od 1. januára 1989 na všetky športové služby, keďže

najmä poplatky za účasť na športových súťažiach boli oslobodené od tejto dane. Okrem toho podľa žalobkyne vo veci samej uvedený článok 133 druhý odsek, pokiaľ ide o poskytovanie služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, neumožňuje vylúčiť z oslobodenia od DPH neziskové orgány, ktoré sa spravujú verejným právom, bez toho, aby vylúčil z tohto oslobodenia iné neziskové subjekty než verejnoprávne. Napokon článok 133 druhý odsek tejto smernice neumožňuje členským štátom, aby vo všeobecnosti bránili všetkým miestnym územným celkom v uplatnení tohto oslobodenia od dane, keďže vyžaduje „v každom jednotlivom prípade“ určiť, či toto oslobodenie môže spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže. Daňový orgán namieta proti tejto argumentácii.

14 Podľa informácií uvedených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu sa londýnska mestská časť Ealing musí považovať za neziskový subjekt, ktorého činnosti úzko súvisia so športom alebo telesnou výchovou a sú určené osobám praktizujúcim šport alebo telesnú výchovu v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112.

15 Za týchto podmienok First-tier Tribunal (Tax Chamber) ([prvostupňový súd (daňové oddelenie)] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je Spojené kráľovstvo podľa článku 133 druhého odseku smernice 2006/112 oprávnené uložiť podmienku obsiahnutú v [prvom odseku] písm. d) uvedeného článku subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom [jednak] za okolností, keď k 1. januáru 1989 Spojené kráľovstvo zaobchádzalo s príslušnými transakciami ako so zdaniteľnými [DPH], 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 článku 133 [prvom odseku] písm. d) tejto smernice?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku kladná, je Spojené kráľovstvo oprávnené uložiť podmienku uvedenú v článku 133 [prvom 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 výhodu spočívajúcu v oslobodení od dane obsiahnutú v článku 132 ods. l 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?“

O prejudiciálnych otázkach

16 Na úvod treba podľa skutočností uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania uviesť, že služby dotknuté vo veci samej patriace do časovej pôsobnosti smernice 2006/112 sa musia považovať za spĺňajúce podmienky oslobodenia stanovené v článku 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice a boli poskytnuté neziskovým subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom, v zmysle tejto smernice. Keďže tieto služby podliehali DPH na základe vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej, otázky vnútroštátneho súdu sa týkajú výlučne výkladu článku 133 druhého odseku uvedenej smernice v spojení s jeho prvým odsekom písm. d), ktorý umožňuje za určitých okolností vylúčiť z uplatnenia tohto oslobodenia od dane uvedené služby v prípade, že ich poskytujú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom.

O prvej otázke

17 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 133 druhý odsek smernice 2006/112 má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá podmieňuje priznanie oslobodenia od DPH subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom a poskytujú služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice, dodržaním podmienky stanovenej v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice, hoci jednak od 1. januára 1989 tento členský štát neuplatňoval DPH na všetky tieto služby a jednak dotknuté služby neboli oslobodené od DPH predtým, než bola uložená povinnosť dodržiavať uvedenú podmienku.

18 Pokiaľ ide o otázku, či všetky služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou majú podliehať DPH od 1. januára 1989, aby členský štát mohol uplatniť článok 133 druhý odsek smernice 2006/112, treba uviesť, že znenie tohto ustanovenia neobsahuje takúto podmienku. Uvedené ustanovenie sa totiž uplatňuje na členské štáty, ktoré uložili túto daň na plnenia uvedené v článku 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice bez toho, aby vyžadovalo uplatnenie tejto dane na všetky tieto služby.

19 Takáto požiadavka by bola navyše v rozpore so znením tohto článku 132 ods. 1 písm. m), na ktorý odkazuje uvedený článok 133 druhý odsek, ktoré sa týka „určitých“ služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou.

20 V dôsledku toho sa taký členský štát, akým je Spojené kráľovstvo, ktorý od 1. januára 1989 neuplatňoval DPH na všetky, ale len na niektoré tieto služby, môže dovolávať možnosti, ktorú priznáva členským štátom článok 133 druhý odsek uvedenej smernice v spojení s článkom 133 prvým odsekom písm. d).

21 Druhá časť prvej otázky sa týka výkladu poslednej časti vety druhého odseku článku 133 tej istej smernice, konkrétne vety „ak uvedené dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, je oslobodené od dane“.

22 V tomto ohľade sa vnútroštátny súd pýta, či z tohto znenia vyplýva, ako tvrdí londýnska mestská časť Ealing, že Spojené kráľovstvo bolo povinné pristúpiť najskôr k oslobodeniu od dane služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou poskytovaných neziskovými subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, a až potom na takéto služby uplatniť podmienku stanovenú v článku 133 prvom odseku písm. d) smernice 2006/112.

23 Z článku 133 druhého odseku uvedenej smernice však nemožno vyvodiť takúto požiadavku. Ako totiž generálny advokát uviedol v bode 44 svojich návrhov, v tomto ustanovení sloveso „oslobodiť“ od dane je použité v prítomnom čase, konkrétne „sú oslobodené“ od dane, a nie v minulom čase „boli oslobodené“ od dane. Uvedené ustanovenie teda nevyžaduje, aby služby už boli oslobodené od DPH predtým, než sa uplatní podmienka stanovená v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice.

24 Cieľ sledovaný článkom 133 druhým odsekom smernice 2006/112 svedčí tiež v prospech tohto výkladu. Cieľom tohto ustanovenia totiž nie je oslobodiť poskytovanie služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, ale naopak, ako vyplýva z tohto článku 133 druhého odseku v spojení s jeho prvým odsekom písm. d), umožniť členským štátom uplatniť DPH na uvedené služby poskytované subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, a podliehajúce tejto dani od 1. januára 1989.

25 Z toho vyplýva, že na základe článku 133 druhého odseku uvedenej smernice oslobodenie od dane služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou poskytovaných subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, môže podliehať podmienke stanovenej v tomto článku prvom odseku písm. d), aj keď tieto služby neboli predtým v dotknutom členskom štáte oslobodené od dane.

26 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné odpovedať na prvú otázku tak, že článok 133 druhý odsek smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá podmieňuje priznanie oslobodenia od DPH subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom a poskytujú služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice, dodržaním podmienky stanovenej v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice, hoci jednak od 1. januára 1989 tento členský štát neuplatňoval DPH na všetky tieto služby a jednak dotknuté služby neboli oslobodené od DPH predtým, než bola uložená povinnosť dodržiavať uvedenú podmienku.

O druhej otázke

27 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 133 druhý odsek smernice 2006/112 má vykladať v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave členského štátu, ako je dotknutá vo veci samej, v rozsahu, v akom podmieňuje priznanie oslobodenia od DPH subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom a poskytujú služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice, dodržaním podmienky stanovenej v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice bez toho, aby tiež uplatnila túto podmienku na iné neziskové subjekty, než sú subjekty poskytujúce takéto služby, ktoré sa spravujú verejným právom.

28 V tomto ohľade treba pripomenúť, že článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112, podľa ktorého členské štáty oslobodia od dane určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou poskytované neziskovými subjektmi, sa nerozdielne týka všetkých neziskových subjektov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. februára 2016, Komisia/Holandsko, C-22/15, neuverejnený, EU:C:2016:118, bod 43).

29 Hoci článok 133 tejto smernice umožňuje členským štátom, aby podmienili priznanie tohto oslobodenia dodržaním ďalších podmienok, zo znenia tohto článku prvého odseku vyplýva, že členské štáty môžu uplatniť podmienky, ktorých sa týka tento odsek písm. a) až d), v zásade len na iné subjekty, než sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom. Pokiaľ ide o subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, druhý odsek uvedeného článku umožňuje výlučne uplatniť na ne podmienku stanovenú v tomto článku prvom odseku písm. d), ktorej cieľom je zabrániť skresleniam hospodárskej súťaže na úkor obchodných podnikov, a to len členským štátom, ktoré k 1. januáru 1989 uplatňovali DPH na poskytovanie služieb uvedených v článku 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice.

30 V dôsledku toho možnosť ponechaná členským štátom vylúčiť priznanie oslobodenia od DPH na služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 na základe článku 133 tejto smernice, je upravená reštriktívnejšie pre neziskové subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, než pre ostatné neziskové subjekty. Ako uviedol generálny advokát v bode 27 svojich návrhov, cieľom tohto posledného uvedeného ustanovenia je teda zvýhodnenie subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, pred ostatnými subjektmi, pokiaľ ide o oslobodenie od dane nimi poskytovaných služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou.

31 Vzhľadom na tento cieľ je namieste vykladať výraz „tiež“ uvedený v článku 133 druhom odseku smernice 2006/112 tak, že znamená, že členský štát môže uložiť subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom, povinnosť dodržiavať podmienku stanovenú v prvom odseku písm. d) tohto článku len vtedy, pokiaľ túto povinnosť uloží aj iným subjektom, než sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom.

32 Tento výklad však bráni tomu, aby taká vnútroštátna právna úprava, ako je právna úprava dotknutá vo veci samej, vylučovala z uplatnenia oslobodenia od DPH uplatňujúcej sa na služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice výlučne služby poskytované neziskovými subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, bez toho, aby uplatňovala DPH na základe článku 133 prvého odseku písm. d) uvedenej smernice aj na služby poskytované inými neziskovými subjektmi.

33 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je namieste odpovedať na druhú otázku tak, že článok 133 druhý odsek smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave členského štátu, aká je dotknutá vo veci samej, v rozsahu, v akom podmieňuje priznanie oslobodenia od DPH subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom a poskytujú služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice, dodržaním podmienky stanovenej v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice bez toho, aby tiež uplatnila túto podmienku na iné neziskové subjekty, než sú subjekty poskytujúce takéto služby, ktoré sa spravujú verejným právom.

O tretej otázke

34 Vzhľadom na odpoveď na druhú otázku nie je potrebné odpovedať na tretiu otázku.

O trovách

35 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. **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 nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá podmieňuje priznanie oslobodenia od DPH subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom a poskytujú služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice, dodržaním podmienky stanovenej v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice, hoci jednak od 1. januára 1989 tento členský štát neuplatňoval DPH na všetky tieto služby a jednak dotknuté služby neboli oslobodené od DPH predtým, než bola uložená povinnosť dodržiavať uvedenú podmienku.**

2. **Článok 133 druhý odsek smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave členského štátu, aká je dotknutá vo veci samej, v rozsahu, v akom podmieňuje priznanie oslobodenia od DPH subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom a poskytujú služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice, dodržaním podmienky stanovenej v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice bez toho, aby tiež uplatnila túto podmienku na iné neziskové subjekty, než sú subjekty poskytujúce takéto služby, ktoré sa spravujú verejným právom.**

Podpisy