Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

13. července 2017 *

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

Ve věci C-633/15,

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

London Borough of Ealing

proti

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

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

s ohledem na vyjádření předložená:

– za London Borough of Ealing F. Mitchellem, barrister, zmocněným H. Grantham, solicitor,

– za vládu Spojeného království S. Brandonem, jako zmocněncem, ve spolupráci s R. Hillem a P. Mantlem, barristers,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

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

vydává tento

* Jednací jazyk: angličtina.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 133 prvního pododstavce písm. d) a druhého pododstavce směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, a oprava Úř. věst. 2007, L 335, s. 60).

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

Právní rámec

Unijní právo

3 V souladu s čl. 28 odst. 3 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice"), ve spojení s přílohou E bodem 4 této směrnice mohly členské státy během přechodného období uvedeného v odstavci 4 tohoto článku pokračovat ve zdaňování plnění uvedených v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) uvedené směrnice.

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

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

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

6 Článek 133 uvedené směrnice zní:

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

[…]

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

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

Právo Spojeného království

7 Během přechodného období podle čl. 28 odst. 3 šesté směrnice Spojené království Velké Británie a Severního Irska pokračovalo v uplatňování DPH na poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. m) této směrnice, s výjimkou dvou plnění souvisejících s účastí ve sportovní soutěži stanovených v příloze 6 skupině 10 Value Added Tax Act 1983 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1983).

8 Příloha 9 skupina 10 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994) stanoví osvobození následujících plnění od DPH:

„1. Přiznání práva účastnit se sportovní soutěže nebo tělovýchovné činnosti, pokud protiplnění za toto právo spočívá v penězích a je zcela určeno k pořízení ceny nebo cen udělovaných v rámci této soutěže.

2. Přiznání práva příslušným subjektem zřízeným pro účely sportu nebo tělesné výchovy účastnit se soutěže v této oblasti.

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

9 Vysvětlivka 2A této skupiny 10 definuje „příslušný subjekt“ jako neziskový subjekt, který splňuje určité podmínky.

10 Vysvětlivka 3 uvedené skupiny zní:

„Za ‚příslušný subjekt‘ ve smyslu bodu 3 přílohy 9 skupiny 10 se nepovažují:

a) územní samosprávné celky

b) resortní orgán […]; nebo

c) [některé veřejnoprávní subjekty, které nejsou resortními orgány].“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 Londýnská městská část Ealing je územním samosprávným celkem, který provozuje určitá sportovní zařízení, jako jsou tělocvičny a bazény. V období od 1. června 2009 do 31. srpna 2012 odváděla DPH ze vstupného do těchto zařízení.

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

13 Londýnská městská část Ealing podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království]. Před tímto soudem tvrdila, že se Spojené království nemůže dovolávat čl. 133 druhého pododstavce uvedené směrnice z důvodu, že tento členský stát neuplatňoval DPH k 1. lednu 1989 na poskytování veškerých sportovních služeb,

jelikož zejména poplatky za účast ve sportovní soutěži byly od této daně osvobozeny. Mimoto je žalobkyně v původním řízení toho názoru, že jelikož se uvedený čl. 133 druhý pododstavec vztahuje na poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesné výchovy, neumožňuje vyloučit z osvobození od DPH neziskové veřejnoprávní subjekty, aniž by z tohoto osvobození byly vyloučeny i neziskové subjekty, které nejsou veřejnoprávní povahy. Konečně čl. 133 druhý pododstavec téže směrnice neopravňuje členské státy k tomu, aby obecně vyloučily z tohoto osvobození všechny územní samosprávné celky, jelikož toto ustanovení požaduje „v jednotlivých případech" určit, zda je uvedené osvobození od daně s to narušit hospodářskou soutěž. Daňový orgán s touto argumentací nesouhlasí.

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

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

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

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

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

K předběžným otázkám

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

K první otázce

17 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 133 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která váže přiznání osvobození od DPH veřejnoprávním subjektům, které poskytují služby úzce související s provozováním sportu nebo tělesné výchovy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice, na podmínku stanovenou v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) této směrnice, třebaže k 1. lednu 1989 tento členský stát neuplatňoval DPH na poskytnutí veškerých těchto služeb a poskytnutí dotčených služeb nebylo osvobozeno od DPH před tím, než byla uložena povinnost splnit uvedenou podmínku.

18 Pokud jde o otázku, zda k tomu, aby členský stát mohl uplatnit čl. 133 druhý pododstavec směrnice 2006/112, musela poskytnutí veškerých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesné výchovy podléhat DPH k 1. lednu 1989, je třeba poukázat na to, že znění tohoto ustanovení neobsahuje takovou podmínku. Uvedené ustanovení se totiž vztahuje na členské státy, které vybíraly tuto daň z plnění uvedených v čl. 132 odst. 1 písm. m) této směrnice, aniž vyžadovaly zdanění poskytování veškerých těchto služeb.

19 Takový požadavek by byl mimoto v rozporu se zněním tohoto čl. 132 odst. 1 písm. m), na který odkazuje uvedený čl. 133 druhý pododstavec, které se týkají poskytnutí „určitých“ služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesné výchovy.

20 Proto takový členský stát, jako je Spojené království, který k 1. lednu 1989 neuplatňoval DPH na poskytování všech služeb, nýbrž na poskytování některých z těchto služeb, může využít možnosti, kterou členským státům přiznává čl. 133 druhý pododstavec uvedené směrnice, ve spojení s jeho prvním pododstavcem písm. d).

21 Druhá část první otázky se týká výkladu poslední části věty čl. 133 druhého pododstavce téže směrnice, a sice „v případě, kdy je dodání tohoto zboží nebo poskytnutí těchto služeb veřejnoprávními subjekty osvobozeno od daně“.

22 V této souvislosti si předkládající soud klade otázku, zda – jak tvrdí londýnská městská část Ealing – tato formulace znamená, že Spojené království mělo nejprve povinnost osvobodit služby úzce související s provozováním sportu nebo tělesné výchovy poskytované neziskovými veřejnoprávní subjekty od daně před tím, než mohlo posléze uplatnit na taková plnění podmínku stanovenou v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) směrnice 2006/112.

23 Takový požadavek přitom nelze dovodit z čl. 133 druhého pododstavce uvedené směrnice. Jak uvedl generální advokát v bodě 44 svého stanoviska, v tomto ustanovení je totiž sloveso „osvobodit od daně“ použito v přítomném čase, a sice „je […] osvobozeno od daně“, a nikoli v minulém čase „bylo […] osvobozeno od daně“. Uvedené ustanovení tudíž nevyžaduje, aby uvedená poskytnutí služeb byla osvobozena od DPH před uplatněním podmínky stanovené v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) téže směrnice.

24 Cíl sledovaný článkem 133 druhým pododstavcem směrnice 2006/112 rovněž podporuje tento výklad. Cílem tohoto ustanovení totiž není osvobodit poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesné výchovy od daně, nýbrž naopak, jak vyplývá ze znění tohoto čl. 133 druhého pododstavce, ve spojení s jeho prvním pododstavcem písm. d), umožnit členským státům uplatnit DPH na uvedené služby poskytované veřejnoprávní subjekty, které podléhaly této dani k 1. lednu 1989.

25 Z toho vyplývá, že podle čl. 133 druhého pododstavce uvedené směrnice lze osvobození poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesné výchovy veřejnoprávními subjekty od daně vázat na podmínku stanovenou v tomto článku v prvním pododstavci písm. d), i když poskytnutí těchto služeb nebyla v dotyčném členském státě předtím osvobozena od daně.

26 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět, že čl. 133 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která váže přiznání osvobození od DPH veřejnoprávním subjektům, které poskytují služby úzce související s provozováním sportu nebo tělesné výchovy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice, na podmínku stanovenou v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) této směrnice, třebaže k 1. lednu 1989 tento členský stát neuplatňoval DPH na poskytnutí veškerých těchto služeb a poskytnutí dotčených služeb nebylo osvobozeno od DPH před tím, než byla uložena povinnost splnit uvedenou podmínku.

K druhé otázce

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

28 V této souvislosti je třeba připomenout, že čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112, podle kterého členské státy osvobodí od daně poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesné výchovy, které poskytují neziskové organizace, se týká všech neziskových organizací bez rozdílu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 2016, Komise v. Nizozemsko, C-22/15, nezveřejněný, EU:C:2016:118, bod 43).

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

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

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

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

33 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět, že čl. 133 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, jestliže váže přiznání osvobození od DPH neziskovým veřejnoprávním subjektům, které poskytují služby úzce související s provozováním sportu nebo tělesné výchovy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice, na podmínku stanovenou v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) této směrnice, aniž by tato podmínka byla uplatňována i na jiné neziskové subjekty než veřejnoprávní neziskové subjekty, které poskytují takové služby.

K třetí otázce

34 Vzhledem k odpovědi na druhou otázku není důvodné odpovídat na třetí otázku.

K nákladům řízení

35 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:

1) **Článek 133 druhý pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která váže přiznání osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) veřejnoprávním subjektům, které poskytují služby úzce související s provozováním sportu nebo tělesné výchovy ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice, na podmínku stanovenou v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) této směrnice, třebaže k 1. lednu 1989 tento členský stát neuplatňoval DPH na poskytnutí veškerých těchto služeb a poskytnutí dotčených služeb nebylo osvobozeno od DPH před tím, než byla uložena povinnost splnit uvedenou podmínku.**

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

Podpisy