



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 21. prosince 2016*

Věc C-633/15

**London Borough of Ealing
proti
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná First-tier Tribunal (Tax Chamber) (soud prvního stupně [daňový senát], Spojené království)]

„DPH — Osvobození od daně — Dodávky služeb úzce spojených se sportem — Vyloučení osvobození od daně v případě hrozícího narušení hospodářské soutěže znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH“

I – Úvod

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).
2. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi London Borough of Ealing (londýnská městská část Ealing) 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 vybírané londýnskou městskou částí Ealing.

* Původní jazyk: francouzština.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

3. Článek 13 část 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“) je nadepsán „Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu“ a stanoví následující:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně 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:

[...]

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

[...]

2.

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

— osvobození od daně nesmí být způsobilé narušit hospodářskou soutěž, například znevýhodňovat obchodní podniky povinné k dani z přidané hodnoty.

[...]“

4. Podle čl. 28 odst. 3 písm. a) této směrnice mohou členské státy během přechodného období pokračovat ve zdaňování plnění osvobozených od daně podle článků 13 nebo 15 uvedené směrnice, jejichž seznam je obsažen v příloze E této směrnice.

5. V bodě 4 této přílohy byla uvedena výjimka z čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice. Tento bod byl zrušen s účinností od 1. ledna 1990 prostřednictvím čl. 1 odst. 1 bodu 1 osmnácté směrnice Rady 89/465/EHS ze dne 18. července 1989 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – zrušení některých odchylek stanovených v čl. 28 odst. 3 šesté směrnice, 77/388/EHS (Úř. věst. 1989, L 226, s. 21; Zvl. vyd. 09/01, s. 138, dále jen „osmnáctá směrnice“). Tento čl. 1 odst. 1 bod 1 zní takto:

„Směrnice 77/388/EHS se mění takto:1. S účinkem od 1. ledna 1990 se zrušují plnění uvedená v bodech 1, 3 až 6 [...] přílohy E.

Členské státy, které k 1. lednu 1989 podrobovaly dani z přidané hodnoty plnění vyjmenovaná v příloze E bodech 4 a 5, jsou oprávněny použít podmínky čl. 13 části A odst. 2 písm. a) poslední odrážky rovněž na poskytování služeb a dodání zboží, jak jsou uvedena v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) a n), pokud tuto činnost uskutečňují veřejnoprávní subjekty.“

6. Směrnice 2006/112 v souladu se svými články 411 a 413 zrušila a nahradila s účinností od 1. ledna 2007 unijní právní předpisy v oblasti DPH, především šestou směrnicí. Podle bodů 1 a 3 odůvodnění směrnice o DPH bylo přepracování šesté směrnice nezbytné, aby veškerá použitelná ustanovení byla uspořádána jasně a racionálně a s přepracovanou strukturou a zněním, aniž by v zásadě byly učiněny věcné změny. Ustanovení směrnice o DPH tak jsou v podstatě totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice.

7. Ustanovení čl. 13 odst. 1 této směrnice stanoví následující:

„Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.

Uskutečňují-li takové činnosti nebo plnění, považují se však za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

[...]“

8. Ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice, které je součástí její hlavy IX kapitoly 2, nadepsané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, stanoví následující:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

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

9. Podle článku 133 směrnice 2006/112/ES:

„Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. [...] m) a [...] 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) a n), 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.“

B – Právo Spojeného království

10. Během přechodného období stanoveného v čl. 28 odst. 3 šesté směrnice Spojené království Velké Británie a Severního Irsku nadále zdaňovalo dodávky služeb úzce spojených se sportem a tělesnou výchovou poskytovaných neziskovými subjekty. Na základě Group 10 Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983 (skupina 10 přílohy 6 zákona o dani z přidané hodnoty z roku 1983) byly od DPH osvobozeny pouze dva druhy těchto dodávek služeb, a to jednak v případě, že komerční či neziskový

subjekt přizná právo vstoupit do soutěže ve sportovní nebo tělesné rekreaci, kde protiplnění za toto poskytnutí je zcela určeno k poskytování ceny nebo cen udělených v rámci této soutěže, a jednak v případě, že neziskový subjekt založený pro účely sportovní nebo tělesné rekreace přizná právo vstoupit do soutěže v této aktivitě.

11. Počínaje dnem 1. ledna 1994 Spojené království osvobodilo s několika výjimkami sportovní služby dodávané neziskovými subjekty jednotlivcům. Podle Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (skupina 10 přílohy 9 zákona o dani z přidané hodnoty z roku 1994) se toto osvobození vztahuje na: „1. Přiznání práva vstoupit do soutěže ve sportovní nebo tělesné rekreaci, kde protiplnění za toto poskytnutí spočívá v penězích, které mají být přiděleny zcela k poskytování ceny nebo cen udělených v rámci této soutěže.

2. Přiznání práva způsobilého subjektu založeného pro účely sportovní nebo tělesné rekreace vstoupit do soutěže v této aktivitě.

3. Dodáv[*y*] služeb úzce souvisejících a nezbytných pro sport nebo tělesnou výchovu způsobilým subjektem jednotlivci, který se účastní těchto aktivit, s výjimkou jednotlivce, který není členem, tam kde subjekt provozuje schéma členství.“

12. Note (2A) to Group 10 (poznámka 2A ke skupině 10) definuje „způsobilý subjekt“ ve smyslu neziskového subjektu, který splňuje jisté podmínky. Podle Note (3) to Group 10 (poznámka 3 ke skupině 10) nezahrnuje v bodě 3 „způsobilý subjekt“ ve smyslu Item 3 to Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (bod 3 skupiny 10 přílohy 9 zákona o dani z přidané hodnoty z roku 1994) neziskové subjekty veřejného práva [tedy místní orgány, ministerstva a veřejné orgány a subjekty uvedené na seznamu, který v roce 1993 zveřejnil Office of Public Service and Science (Úřad pro veřejnou službu a vědu)].

III – Spor v původním řízení a předběžné otázky

13. Londýnská městská část Ealing je místním orgánem, který provozuje sportovní zařízení jako tělocvičny a bazény. V období ode dne 1. června 2009 do dne 31. srpna 2012 odváděla DPH ze vstupného do těchto sportovních zařízení.

14. Vzhledem k tomu, že se domnívá, že tyto dodávky služeb by měly být na základě čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 osvobozeny od DPH, uplatnila u daňového orgánu nárok na vrácení DPH odvedené z tohoto vstupného. Tento nárok nebyl uznán s odůvodněním, že vnitrostátní právní úprava z tohoto osvobození vylučuje sportovní služby poskytované místními orgány, jako je londýnská městská část Ealing, a to v souladu s ustanovením čl. 133 prvního pododstavce písm. d) této směrnice.

15. Londýnská městská část Ealing podala proti tomuto rozhodnutí odvolání k First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království]. U tohoto soudu uvedla, že Spojené království se nemůže spoléhat na čl. 133 druhý pododstavec uvedené směrnice, jelikož vnitrostátní právní úprava nestanovila zdanění DPH pro všechny dodávky sportovních služeb k 1. lednu 1989, když některé takové dodávky od daně osvobodila. Kromě toho toto ustanovení neumožňuje vyloučit místní orgány z osvobození dodávek sportovních aktivit, zatímco od daně osvobozuje stejné dodávky ze strany jiných neziskových subjektů. Konečně vzhledem k tomu, že tento článek 133 vyžaduje, aby bylo určeno „v jednotlivých případech“, zda poskytnutí takového osvobození může způsobit narušení hospodářské soutěže, neumožňuje členským státům odejmout uvedené osvobození všem místním orgánům.

16. Předkládající soud uvádí, že londýnská městská část Ealing netvrdí, že při poskytování svých služeb vystupovala jako veřejnoprávní orgán ve smyslu čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112. Jednala jako neziskový subjekt ve smyslu osvobození obsaženého v čl. 132 odst. 1 písm. m) této směrnice, jehož poskytované služby úzce souvisí se sportem a jsou poskytovány osobám, které provozují sport.

17. Podle tohoto soudu ve sporu v původním řízení vyvstal spor pouze ohledně významu, rozsahu a použití čl. 133 prvního pododstavce písm. d) a druhého pododstavce uvedené směrnice. V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že z hlediska spotřebitele není žádný objektivní rozdíl mezi druhem služeb poskytovaných londýnskou městskou částí Ealing a druhem služeb poskytovaných jinými neziskovými subjekty.

18. Za těchto podmínek se soud 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 článku 133 druhého pododstavce směrnice 2006/112 oprávněno uložit podmínku obsaženou v písm. d) tohoto článku veřejnoprávními subjektům, [jednak] za okolností, kdy příslušná plnění byla k 1. lednu 1989 Spojeným královstvím považována za zdanitelná, ale jiné sportovní služby byly k tomuto datu osvobozeny od daně, a [jednak] za okolností, kdy příslušná plnění nebyla nejprve osvobozena od daně vnitrostátním právem před tím, než se Spojené království rozhodlo uložit podmínku stanovenou v čl. 133 [prvním pododstavci] písm. d) této směrnice?
- 2) Pokud je odpověď na první otázku kladná, je Spojené království oprávněno ukládat podmínku obsaženou v článku 133 [prvním pododstavci] písm. d) směrnice 2006/112 veřejnoprávním neziskovým subjektům, aniž by tato podmínka byla také uplatňována vůči jiným než veřejnoprávním neziskovým subjektům?
- 3) Pokud je odpověď na druhou otázku kladná, je Spojené království oprávněno odejmout osvobození od daně obsažené v článku 132 odst. 1 písm. m) [směrnice 2006/112] všem veřejnoprávním neziskovým subjektům, aniž by v každém jednotlivém případě zohlednilo, zda by poskytnutí osvobození mohlo způsobit narušení hospodářské soutěže na úkor obchodních podniků podléhajících DPH?“

IV – Řízení před Soudním dvorem

19. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru podána dne 30. listopadu 2015. Londýnská městská část Ealing, vláda Spojeného království a Evropská komise předložily písemná vyjádření.

20. Na jednání, které se konalo dne 26. října 2016, přednesly svá vyjádření londýnská městská část Ealing, vláda Spojeného království a Komise.

V – Analýza

A – Úvodní poznámky

21. Podle obecného pravidla v oblasti DPH, jež bylo zavedeno čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112, je dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, předmětem DPH.

22. Článek 13 směrnice 2006/112 vylučuje z pojmu osoby povinné k dani veřejnoprávní subjekty v souvislosti se zdanitelnými činnostmi a plněními, při nichž tyto subjekty vystupují jako orgány veřejné moci. Na druhou stranu, pokud veřejnoprávní neziskový subjekt vystupuje jako jiný než veřejnoprávní subjekt (tedy stejně jako soukromoprávní subjekt), je osobou povinnou k dani v souvislosti se zdanitelnými činnostmi a plněními.

23. Článek 132 odst. 1 směrnice 2006/112 ukládá členským státům řadu osvobození některých činností obecného zájmu, mezi nimiž jsou pod písmenem m) tohoto ustanovení uvedeny sportovní služby, jsou-li poskytovány neziskovými subjekty. Cílem, který unijní zákonodárce sleduje, je zvýhodnit provozování sportu a tělesné výchovy, s ohledem na pozitivní dopad, který mají na obyvatelstvo v oblasti tělesného rozvoje a zdraví.

24. Ustanovení čl. 133 prvního pododstavce této směrnice přiznává prostřednictvím výjimky z pravidla uvedeného v čl. 132 odst. 1 písm. m) členským státům možnost vázat osvobození jiných než veřejnoprávních neziskových subjektů na splnění čtyř různých podmínek, k nimž pod písmenem d) tohoto ustanovení patří, že „osvobození od daně nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH“.

25. Tuto výjimku mohou uplatnit všechny členské státy.

26. Pouze členským států, které v souladu přílohou E šesté směrnice uplatňovaly k 1. lednu 1989 DPH na sportovní služby**, nabízí článek 133 druhý pododstavec směrnice 2006/112 možnost dodatečné výjimky, podle níž státy mohou osvobození neziskových veřejnoprávních subjektů vázat pouze na podmínku týkající se hospodářské soutěže, tedy podmínku uvedenou v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) této směrnice. Je pravdou, že ostatní podmínky uvedené v tomto ustanovení, a v každém případě podmínky uvedené v písmenech a) a b), jsou přirozeně určeny spíše pro neziskové soukromoprávní subjekty***.

27. Z toho, co bylo uvedeno výše, vyplývá, že výhodnější daňové zacházení je veřejnoprávním neziskovým subjektům vyhrazeno jak v členských státech, které k 1. lednu 1989 uplatňovaly v souladu s přílohou E šesté směrnice DPH na sportovní služby, tak v členských státech, jež této možnosti nevyužily.

28. Členské státy, které k 1. lednu 1989 uplatňovaly v souladu s přílohou E šesté směrnice DPH na sportovní služby, tedy mohou přiznání výjimky vázat na splnění čtyř podmínek stanovených v článku 133 prvním pododstavci, pokud je předmětný poskytovatel sportovních služeb jiným neziskovým subjektem než veřejnoprávním neziskovým subjektem, zatímco v případě neziskových veřejnoprávních subjektů lze přiznání výjimky vázat pouze na podmínku týkající se hospodářské soutěže.

29. Členské státy, jež nevyužily možnosti nabízené přílohou E šesté směrnice, mohou těmito podmínkami vázat pouze osvobození od daně přiznané jiným než veřejnoprávním neziskovým subjektům, přičemž neziskové veřejnoprávní subjekty jsou s konečnou platností osvobozeny od daně na základě čl. 132 odst. 1 písm. m) zmíněné směrnice. Pokud tyto členské státy žádnou podmínku nestanoví, jsou předmětné služby s konečnou platností od daně osvobozeny u všech neziskových subjektů.

** Podle Komise jsou členskými státy, jimž je toto ustanovení určeno, Spolková republika Německo a Spojené království.

*** Podle čl. 133 prvního pododstavce písm. a) směrnice 2006/112 „dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb“. Podle písmena b) tohoto ustanovení „dotyčné subjekty musí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani prostřednictvím jiných osob na výsledcích dotyčné činnosti“. Podle čl. 133 prvního pododstavce písm. c) uvedené směrnice „dotyčné subjekty musí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH“.

30. Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že Spojené království je jedním z členských států, jež k 1. lednu 1989 uplatňovaly v souladu s přílohou E šesté směrnice DPH na sportovní služby.

31. Britská právní úprava, jež je předmětem projednávané věci v původním řízení, zdá se, automaticky vyjímá neziskové veřejnoprávní subjekty (k nimž patří místní orgány, jako je londýnská městská část Ealing) z osvobození od DPH u sportovních služeb****, a to aniž by odkazovala na podmínku týkající se hospodářské soutěže, na niž může Spojené království vázat přiznání osvobození v souladu s čl. 133 druhým pododstavcem směrnice 2006/112.

32. To by mohlo vést Soudní dvůr k úvaze, že předběžné otázky jsou zcela hypotetické, neboť je jejich prostřednictvím tázán, zda je Spojené království oprávněno uložit veřejnoprávním subjektům podmínku týkající se hospodářské soutěže, která je stanovena v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) uvedené směrnice, a pokud ano, za jakých podmínek, a to ačkoli tato podmínka není stanovena ani v britské právní úpravě, ani ve sděleních britských správních orgánů k jejímu uplatňování. Je tudíž zapotřebí dospět k závěru, že DPH uplatňovaná na sportovní služby poskytované neziskovými veřejnoprávními subjekty postrádá právní základ, neboť pravidlem je osvobození, případně vázané na podmínky, což není případ britského pravidla, které – jak uvedla vláda Spojeného království na jednání – jednoduše tato plnění z osvobození vylučuje.

33. Všichni účastníci řízení, kteří vystoupili na jednání, kromě toho potvrdili, že britská právní úprava neobsahuje výslovný odkaz na podmínku týkající se hospodářské soutěže, uvedenou v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) uvedené směrnice.

34. Dále vycházejí předkládající soud, účastníci původního řízení a Komise z předpokladu, podle něhož odejmutí osvobození od DPH z dodávek sportovních služeb místním orgánům je důsledkem toho, že Spojené království využilo možnosti, kterou mu nabízí druhý pododstavec článku 133, podmínit přiznání osvobození neziskového veřejnoprávního subjektu od daně splněním podmínky, že tento subjekt „nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH“*****.

35. Londýnská městská část Ealing na jednání uvedla, že britské orgány prohlásily, že jsou oprávněny uplatnit podmínku týkající se hospodářské soutěže, přičemž toto pojetí je nutno chápat jako projev jejich rozhodnutí vyjmout místní orgány z osvobození, neboť jejich aktivity nutně vedou k narušení hospodářské soutěže.

36. Zástupce britské vlády zdůraznil svůj souhlas s tím, co k této věci uvedla londýnská městská část Ealing, a vyjádřil názor, že tento postoj je odůvodněn rizikem, že by místní orgány dotovaly sportovní činnosti a že narušení hospodářské soutěže je důsledkem jejich „pravděpodobného chování“.

37. Komise se vyjádřila ve stejném duchu, přičemž uznala, že podmínka týkající se hospodářské soutěže není v britské právní úpravě nijak výslovně obsažena, s tím, že to však není nutné z důvodu volnosti, která byla touto směrnicí členským státům ponechána*****.

*** S výjimkou práv účastnit se sportovní soutěže, jež jsou osvobozena od DPH u všech neziskových subjektů.

**** Článek 133 první pododstavec písm. d) uvedené směrnice, na něj odkazuje její čl. 133 druhý pododstavec.

***** I když zástupce Komise ohledně volnosti ponechané státům citoval přísloví, které by bylo možno na projednávanou věc použít: „Give him an inch, he will take a mile“ (Dej mu prst a sebere ti celou ruku).

38. Pro případ, že by Soudní dvůr přijal tvrzení, podle něhož britská právní úprava implicitně ukládá podmínku týkající se hospodářské soutěže, budu v níž uvedených úvahách tohoto stanoviska vycházet z toho, že pro britského zákonodárce a daňový orgán je osvobození od DPH ze sportovních služeb poskytovaných neziskovými veřejnoprávními subjekty „s to narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH“ ***** *ve všech případech*. Pokud je tato podmínka v britské právní úpravě implicitně obsažena, má se však za to, že není nikdy splněna.

B – K první předběžné otázce

39. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení čl. 133 druhého pododstavce směrnice 2006/112 dovoluje členskému státu uložit veřejnoprávnímu subjektu podmínku týkající se hospodářské soutěže, která je stanovena v čl. 133 prvními pododstavci písm. d) uvedené směrnice, v případě, že na základě přílohy E šesté směrnice tento členský stát uplatnil k 1. lednu 1989 DPH pouze na určitá dodání sportovních služeb a jiná od této daně osvobodil.

40. Sdílím postoj vlády Spojeného království a Komise, podle něhož je nutno na tuto otázku odpovědět kladně.

41. Ze znění ustanovení čl. 133 druhého pododstavce směrnice 2006/112 vyplývá, že toto ustanovení nevyžaduje k tomu, aby členský stát mohl po skončení přechodného období uložit veřejnoprávním neziskovým subjektům podmínku týkající se hospodářské soutěže, aby všechny dodávky sportovních služeb podléhaly k 1. lednu 1989 DPH. Toto ustanovení se naopak vztahuje obecně na 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)“, což byl případ Spojeného království.

42. I když by bylo jasnější poukázat na členské státy, „které v souladu s přílohou E [šesté směrnice] uplatňovaly k 1. lednu 1989 DPH na [některá] plnění podle čl. 132 odst. 1 písm. m)“ *****, nebyl by výklad v opačném smyslu v souladu s cílem šesté směrnice *****, jímž bylo umožnit členským státům prodloužit po dobu přechodného období režim podrobení těchto dodávek sportovních služeb DPH. Jinými slovy, bylo dříve přípustné, aby členské státy podrobily dodávky sportovních služeb DPH, aniž by však k tomu měly povinnost. Z toho vyplývá, že k 1. lednu 1989 se podrobení DPH nemuselo nutně týkat všech dodávek sportovních služeb.

43. Londýnská městská část Ealing namítá, že doslovný a striktní výklad obratu „v případě, kdy je dodání tohoto zboží nebo poskytnutí těchto služeb veřejnoprávními subjekty osvobozeno od daně“, který je obsažen v čl. 133 druhém pododstavci směrnice 2006/112, ukládal Spojenému království osvobodit předmětné operace v rámci změny právní úpravy v roce 1994 ještě před uplatněním podmínky týkající se hospodářské soutěže.

44. Tento výklad nesdílím. Samotný text použitý unijním zákonodárcem totiž takovému výkladu odporuje. Předmětné ustanovení se totiž týká dodání služeb, které „je [...] osvobozeno od daně“, a nikoli které v té době „bylo osvobozeno od daně“. Rozhodnutí členského státu přistoupit zároveň k osvobození sportovních služeb a k uplatnění podmínky týkající se hospodářské soutěže, nelze považovat za neslučitelné s unijním právem. Tento postup je naopak shodný s postupem zvoleným

***** Článek 133 první pododstavec písm. d) uvedené směrnice.

***** Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

***** Viz čl. 28 odst. 3 písm. a) ve spojení s přílohou E bodem 4 šesté směrnice. Z přechodné povahy těchto ustanovení, jež umožňuje nestanovit dočasně osvobození dodávek sportovních služeb stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) této směrnice, vyplývá, že tato ustanovení neodporují částečnému osvobození těchto dodávek služeb. Viz obdobně rozsudek ze dne 29. dubna 1999, *Norbury Developments* (C-136/97, EU:C:1999:211, body 19 a 20).

v ustanovení čl. 1 odst. 1 bodu 1 osmnácté směrnice ^{*****}, jímž unijní zákonodárce uložil členským státům, „které v souladu s přílohou E [šesté směrnice] uplatňovaly k 1. lednu 1989 DPH na [dodávky sportovních služeb]“, aby tyto dodávky osvobodily k 1. lednu 1990, a souběžně s tím jim umožnil vázat přiznání osvobození veřejnoprávním neziskovým subjektům na podmínky.

45. Skutečnost, že Spojené království nemělo povinnost osvobodit od DPH dodávky sportovních služeb před uplatněním podmínky týkající se hospodářské soutěže, vychází stejně tak z nutnosti, aby byla směrnice 2006/112 vykládána a uplatňována v souladu se směrnicí osmnáctou.

46. Směrnice 2006/112 je totiž pouhým přepracováním dřívějších směrnic o DPH, zejména směrnice šesté a osmnácté, a neobsahuje žádnou věcnou změnu ^{*****}. Znění článku 1 osmnácté směrnice ukončilo k 1. lednu 1990 přechodné období, během něhož mohly sportovní služby poskytované neziskovými subjekty nadále podléhat DPH. Z tohoto článku rovněž vychází čl. 133 druhý pododstavec směrnice 2006/112.

47. Tento článek 1 osmnácté směrnice kromě toho neobsahuje obrat „pokud jsou osvobozena [dodání sportovních služeb] veřejnoprávními subjekty“, což naznačuje, že nebylo v úmyslu doplňovat další podmínku, aby členské státy mohly na služby poskytované neziskovými veřejnoprávními subjekty uplatnit podmínku týkající se hospodářské soutěže. Tento článek požadoval pouze to, že k tomu, aby dotčený členský stát mohl pro činnosti neziskových veřejnoprávních subjektů stanovit podmínku týkající se hospodářské soutěže, předmětné operace podléhaly k 1. lednu 1989 DPH.

48. Z těchto důvodů navrhuji Soudnímu dvoru, aby na první otázku odpověděl tak, že ustanovení čl. 133 prvního pododstavce písm. d) a druhého pododstavce směrnice 2006/112 umožňuje členským státům uložit podmínku týkající se hospodářské soutěže veřejnoprávním neziskovým subjektům, i když jiné sportovní služby, než jsou sportovní služby podléhající k 1. lednu 1989 DPH, byly k tomuto datu osvobozeny a i když dotčené sportovní služby nebyly na základě vnitrostátního práva osvobozeny před tím, než členský stát začal uplatňovat podmínku stanovenou v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) směrnice 2006/112.

C – Ke druhé předběžné otázce

49. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení čl. 133 druhého pododstavce směrnice 2006/112 umožňuje členskému státu, který podle šesté směrnice uplatňoval k 1. lednu 1989 DPH na sportovní služby, stanovit povinnost k DPH na sportovní služby ^{*****} dodávané neziskovými veřejnoprávními subjekty ^{*****}, ačkoli tento stát stanoví osvobození ostatních neziskových subjektů, aniž by jim k tomu ukládal jakoukoli z podmínek uvedených v čl. 133 prvním pododstavci této směrnice, zejména podmínku týkající se hospodářské soutěže, stanovenou v písmenu d) tohoto ustanovení.

50. Na tuto otázku navrhuji odpovědět záporně, a to z následujících důvodů.

51. Jak jsem již uvedl v bodech 23 a 24 tohoto stanoviska, ukládá článek 132 směrnice 2006/112 členským státům zásadu osvobození sportovních služeb poskytovaných všemi neziskovými subjekty, ať už jsou veřejnoprávní či nikoli. Z této zásady však existuje výjimka, neboť v článku 133 této směrnice jsou stanoveny podmínky, na něž mohou členské státy přiznání osvobození od daně vázat.

^{*****} Viz bod 5 tohoto stanoviska.

^{*****} Viz první a třetí bod odůvodnění směrnice.

^{*****} S výjimkou práv účasti ve sportovních soutěžích.

^{*****} Tím, že jim ukládá podmínku týkající se hospodářské soutěže stanovenou v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) této směrnice, a tím, že má za to, že tato podmínka není v případě těchto subjektů nikdy splněna.

52. Všechny členské státy mohou osvobození od DPH na sportovní služby poskytované jinými neziskovými subjekty než neziskovými veřejnoprávními subjekty vázat na splnění čtyř podmínek stanovených v čl. 133 prvním pododstavci písm. a) až d).

53. Pouze členské státy, jež k 1. lednu 1989 uplatňovaly DPH na sportovní služby poskytované neziskovými veřejnoprávními či jinými subjekty mohou *rovněž* (ode dne 1. ledna 1990) vázat osvobození sportovních služeb poskytovaných veřejnoprávními subjekty od daně pouze na podmínku týkající se hospodářské soutěže, stanovenou v písmenu d) tohoto ustanovení*****.

54. Znění článku 133 druhého pododstavce dále vyvolává několik obtíží. Především umožňuje členským státům, jež k 1. lednu 1989 uplatňovaly DPH na sportovní služby v souladu s přílohou E šesté směrnice, uplatnit „*podmínky* podle písmene d) prvního odstavce tohoto článku“, ačkoli se jedná o jedinou podmínku. Toto znění ani nekonkretizuje, na koho mohou být tyto podmínky uplatňovány, ačkoli předmětné osvobození zmiňuje pouze u neziskových veřejnoprávních subjektů.

55. Kromě toho používá obrat „v případě, kdy je [...] poskytnutí těchto služeb veřejnoprávními subjekty osvobozeno od daně“, což by mohlo vyvolat dojem, že některé členské státy mohou zachovat DPH na sportovní služby poskytované neziskovými veřejnoprávními subjekty, což by podle mého názoru bylo v rozporu s pravidlem o osvobození od daně, jež stanovil unijní zákonodárce.

56. Konfrontován s nedostatečnou jasností znění čl. 133 druhého pododstavce této směrnice konstatuji, že znění čl. 1 odst. 1 bodu 1 osmnácté směrnice, u něhož patrně směrnice 2006/112 nepřinesla sebemenší věcnou změnu***** , je jasnější.

57. Podle tohoto ustanovení „[č]lenské státy, které k 1. lednu 1989 podrobovaly [DPH] [sportovní služby], jsou oprávněny použít [podmínku týkající se hospodářské soutěže] rovněž na poskytování služeb [...], jak jsou uvedena v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) [...], pokud tuto činnost uskutečňují veřejnoprávní subjekty“.

58. Z tohoto znění zaprvé jasně vyplývá, že osvobození sportovních služeb poskytovaných veřejnoprávními subjekty musí být pravidlem, a to i v členských státech, které – jako Spojené království – uplatňovaly na tyto služby v souladu s přílohou E šesté směrnice k 1. lednu 1989 DPH, a zadruhé, že u neziskových veřejnoprávních subjektů lze osvobození od daně vázat na podmínku týkající se hospodářské soutěže.

59. Podle judikatury Soudního dvora kromě toho platí, že podmínky, na něž členské státy mohou vázat přiznání osvobození od daně, „nemají žádný dopad na definici obsahu osvobození od daně“***** , přičemž členské státy „nemohou osvobození od daně vázat na jiné podmínky, než jsou podmínky stanovené ve směrnici“***** .

60. Z toho vyplývá, že ačkoli je stanovení rozdílného zacházení ve prospěch neziskových veřejnoprávních subjektů***** nedílnou součástí směrnice 2006/112, jak to tvrdí Komise, nemohou členské státy měnit ani smysl, ani rozsah tohoto rozdílu.

***** Viz čl. 133 druhý pododstavec této směrnice. Jak jsem již konstatoval v bodě 26 tohoto stanoviska, domnívám se, že podmínky uvedené v písmenech a) a c) tohoto ustanovení jsou vhodnější pro uplatnění na neziskové soukromoprávní subjekty než na neziskové veřejnoprávní subjekty.

***** Viz první a třetí bod odůvodnění směrnice.

***** Rozsudek ze dne 7. května 1998, Komise v. Španělsko (C-124/96, EU:C:1998:204, bod 11).

***** Tamtéž a citovaná judikatura (bod 18).

***** Viz body 24 až 27 tohoto stanoviska.

61. V projednávané věci však předmětná britská právní úprava převrací toto rozdílné zacházení tak, že přiznání osvobození od daně neziskovým subjektům, jež nejsou neziskovými veřejnoprávními subjekty, neváže na žádnou podmínku stanovenou v čl. 133 prvním pododstavci uvedené směrnice, zatímco obecně odnímá místním orgánům osvobození od daně s implicitním předpokladem, že podmínka týkající se hospodářské soutěže, která by jim byla uložena, nemůže být v jejich případě nikdy splněna.

62. Tato právní úprava předpokládá výklad článku 133, který je velmi odlišný od výkladu mého a podle něhož jsou oba pododstavce tohoto článku na sobě do té míry nezávislé, že členským státům, jež v souladu s přílohou E šesté směrnice uplatňovaly k 1. lednu 1989 DPH na sportovní služby, ponechávají absolutní volnost při přiznávání osvobození.

63. Mám za to, že tento výklad je v rozporu jak se zněním druhého pododstavce článku 133, tak se zásadou daňové neutrality.

64. Článek 133 druhý pododstavec směrnice 2006/112 totiž stejně jako čl. 1 odst. 1 bod 1 osmnácté směrnice stanoví, že členské státy, jež v souladu s přílohou E šesté směrnice uplatňovaly k 1. lednu 1989 DPH na sportovní služby, mohou přiznání osvobození veřejnoprávním neziskovým subjektům vázat *rovněž* ***** na podmínku týkající se hospodářské soutěže.

65. Použití slova „rovněž“ podle mého názoru znamená, že tyto členské státy mohou přiznání osvobození neziskových veřejnoprávních subjektů vázat na tuto podmínku pouze tehdy, pokud tak činí již u ostatních neziskových subjektů.

66. K témuž závěru docházím na základě zásady daňové neutrality, která je v oblasti DPH výrazem obecné zásady rovného zacházení.

67. Je totiž namístě zdůraznit, že zásada daňové neutrality brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tak navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH odlišně *****.

68. V projednávané věci se sportovní služby, které poskytuje Londýnská městská část Ealing (tedy zejména přístup do tělocvičen a na bazény), jistě podobají službám, jež poskytují jiné subjekty než subjekty veřejnoprávní. Jedná se o vzájemně si konkurující poskytování služeb, jež by mělo podléhat stejnému zacházení. Proč platit DPH za vstup na bazén podle toho, zda je daný bazén provozován veřejnoprávním neziskovým subjektem nebo soukromoprávním neziskovým subjektem?

69. Z těchto důvodů navrhuji Soudnímu dvoru, aby na druhou otázku odpověděl tak, že ustanovení čl. 133 druhého pododstavce písm. d) směrnice 2006/112 je nutno vykládat v tom smyslu, že členský stát, který v souladu se šestou směrnicí uplatňoval k 1. lednu 1989 DPH na sportovní služby, může vázat přiznání osvobození od DPH veřejnoprávním neziskovým subjektům na podmínku týkající se hospodářské soutěže, kterou stanoví čl. 133 první pododstavec písm. d) této směrnice, pouze tehdy, pokud tuto podmínku stanoví také pro dodávky jiných neziskových subjektů.

***** Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

***** Viz rozsudky ze dne 8. května 2003, Komise v. Francie (C-384/01, EU:C:2003:264, bod 25 a citovaná judikatura), a ze dne 10. listopadu 2011, The Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 32 a citovaná judikatura).

D – Ke třetí předběžné otázce

70. Třetí otázkou se zabývá pouze pro případ, že by Soudní dvůr konstatoval, že Spojené království bylo oprávněno vázat přiznání osvobození od DPH na sportovní služby poskytované neziskovými veřejnoprávními subjekty na podmínku týkající se hospodářské soutěže stanovenou v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) směrnice 2006/112, ačkoli tuto podmínku neuplatňovalo na dodávky poskytované ostatními neziskovými subjekty.

71. Svou třetí otázkou se předkládající soud táže Soudního dvora, zda čl. 133 druhý pododstavec směrnice 2006/112 dovoluje členským státům, které v souladu se šestou směrnicí uplatňovaly k 1. lednu 1989 DPH na sportovní služby, aby odejmuly osvobození dodávek těchto služeb všem veřejnoprávním neziskovým subjektům, aniž by v každém jednotlivém případě zohlednily, zda by poskytnutí osvobození mohlo způsobit narušení hospodářské soutěže na úkor obchodních podniků podléhajících DPH.

72. Podle mého názoru nemůže členský stát obecně odejmout osvobození všem veřejnoprávním neziskovým subjektům, i když k 1. lednu 1989 uplatňoval DPH na sportovní služby.

73. Jak jsem naznačil v bodě 23 tohoto stanoviska, pravidlo zavedené v čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 členským státům ukládá, aby od DPH osvobodily sportovní služby poskytované neziskovými subjekty.

74. I v době, kdy ustanovení čl. 13 část A odst. 1 šesté směrnice stanovilo, že „členské státy [osvobodí] od daně [sportovní služby], 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“, Soudní dvůr konstatoval, že „tyto podmínky nemají žádný dopad na definici obsahu osvobození od daně stanovených v tomto ustanovení“ *****.

75. Soudní dvůr rovněž konstatoval, že „z tohoto ustanovení nevyplývá, že by členský stát v případě, že přizná neziskovým subjektům osvobození od daně pro určité dodávky služeb úzce spojených se sportem nebo tělesnou výchovou, mohl toto osvobození vázat na jiné podmínky než ty, které jsou uvedeny v čl. 13 části A odst. 2“ *****.

76. Vzhledem k tomu, že směrnice 2006/112 nepřinesla žádnou změnu podmínek stanovených v čl. 13 části A odst. 2 šesté směrnice, z této judikatury vyplývá, že členské státy mají povinnost přiznat osvobození stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112, přičemž mohou případně pouze uložit podmínky vymezené v člancích 132 a 133 této směrnice a nesmějí k těmto podmínkám přidávat další.

77. Pokud jde o podmínky pro přiznání osvobození stanovené v článku 133 této směrnice, zejména o podmínku týkající se hospodářské soutěže, Soudní dvůr konstatoval, že „[t]ato možnost [...] neumožňuje přijmout [...] obecná opatření [...], kter[á] rozsah působnosti těchto osvobození od daně omezuj[í]. Podle judikatury Soudního dvora týkající se odpovídajících ustanovení šesté směrnice totiž členský stát tím, že osvobození od daně uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. m) této směrnice podřídí jedné či několika podmínkám stanoveným v článku 133 této směrnice, nemůže změnit rozsah působnosti tohoto osvobození od daně“ *****.

***** Rozsudek ze dne 7. května 1998, Komise v. Španělsko (C-124/96, EU:C:1998:204, bod 11 a citovaná judikatura).

***** Tamtéž (bod 18). Tyto podmínky zůstaly v článku 132 směrnice 2006/112 nezměněny.

***** Rozsudek ze dne 19. prosince 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, bod 35) a citovaná judikatura. V tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 25. února 2016, Komise v. Nizozemsko (C-22/15, nezveřejněný, EU:C:2016:118, bod 38).

78. Na tomto základě Soudní dvůr prohlásil ohledně několika ustanovení práva členských států, zejména ustanovení španělského práva, jež omezilo oblast působnosti osvobození od daně na soukromé sportovní subjekty a zařízení sociální povahy, jejichž vstupné či pravidelné příspěvky nepřesahují určitou výši, že jsou v rozporu s články 132 a 133 uvedené směrnice *****.

79. Právě v tomto analytickém rámci je nutno se zabývat otázkou předkládajícího soudu, jejímž cílem je zjistit, zda členský stát může odejmout všem veřejnoprávním neziskovým subjektům, k nimž patří místní orgány, osvobození dodávek sportovních služeb od daně, aniž by v každém jednotlivém případě zohlednil, zda by poskytnutí osvobození mohlo způsobit narušení hospodářské soutěže na úkor obchodních podniků podléhajících DPH.

80. Účastníci řízení zastávají v tomto bodě rozdílná stanoviska. Londýnská městská část Ealing se na jedné straně domnívá, že posouzení rizika narušení hospodářské soutěže je nutno stejně jako v případech jiných než veřejnoprávních neziskových subjektů provést „v jednotlivých případech“ ***** , s ohledem na zvláštní okolnosti každé sportovní činnosti.

81. Na straně druhé se vláda Spojeného království a Komise domnívají, že v souladu s rozsudkem ze dne 16. září 2008, *Ile of Wight Council a další* (C-288/07, EU:C:2008:505, body 48 až 53), nelze posouzení rizik provést na místní úrovni každého neziskového subjektu, ale toto posouzení je naopak nutno provést obecně v měřítku celostátním.

82. Tento rozsudek se týkal výkladu čl. 4 odst. 5 šesté směrnice (nyní článek 13 směrnice 2006/112), podle něhož „veřejnoprávní subjekty [nebyly považovány] za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž [vystupovaly] jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, [pokud vybíraly] v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby“.

83. Ohledně tohoto ustanovení Soudní dvůr v bodě 53 rozsudku ze dne 16. září 2008, *Ile of Wight Council a další* (C-288/07, EU:C:2008:505), konstatoval, že „výrazné narušení hospodářské soutěže, ke kterému by vedlo nepodléhání dani v případě veřejnoprávních subjektů, které vystupují jako orgány veřejné správy, musí být posuzováno s ohledem na dotčenou činnost jako takovou, *aniž by se toto posouzení týkalo konkrétního místního trhu*“ *****.

84. Podle londýnské městské části Ealing lze tuto judikaturu na projednávanou věc uplatnit pouze částečně ***** , neboť článek 13 směrnice 2006/112 řeší jinou problematiku, totiž určení, zda je veřejnoprávní subjekt osobou povinnou k dani, či nikoli. Předmětem projednávané věci naproti tomu není povaha veřejnoprávního subjektu jakožto osoby povinné k dani, ale existence narušení hospodářské soutěže v případě, že tomuto subjektu bude přiznáno osvobození od daně.

85. Tento názor sdílím. Ustanovení čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce uvedené směrnice se týká povahy veřejnoprávních subjektů jakožto osob povinných k dani a stanoví, že tyto veřejnoprávní subjekty „se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci“. Ustanovení čl. 13 odst. 2 této směrnice odkazuje na osvobození sportovních služeb stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice, když stanoví, že „[č]lenské státy mohou činnosti veřejnoprávních subjektů, které jsou osvobozeny od daně podle článků 132 [...], považovat za činnosti, které tyto subjekty vykonávají jako orgány veřejné moci“.

86. Podle předkládajícího soudu však londýnská městská část Ealing nezamýšlí vystupovat jako veřejný orgán ve smyslu článku 13, což daňový orgán nepopírá.

***** Rozsudek ze dne 7. května 1998, *Komise v. Španělsko* (C-124/96, EU:C:1998:204, bod 19).

***** Článek 133 první pododstavec směrnice 2006/112.

***** Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

***** Londýnská městská část Ealing, stejně jako Komise souhlasí, aby bylo narušení posouzeno ve vztahu k předmětné sportovní činnosti.

87. Uplatnění zásady dovozené v bodě 53 rozsudku ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505), by kromě toho bylo v rozporu se zněním článku 133 směrnice 2006/112, podle něhož musí být vztah přiznání osvobození od daně a dodržení určitých podmínek, mezi něž patří i podmínka týkající se hospodářské soutěže, dán „v jednotlivých případech“.

88. Tento požadavek je na jednu stranu uveden pouze v prvním pododstavci tohoto článku, který se týká jiných než veřejnoprávních neziskových subjektů. Na druhou stranu však není dán žádný přesvědčivý důvod – a vláda Spojeného království ani Komise žádný takový důvod neuvádějí – který by odůvodnil odlišné uplatnění téže podmínky v případě neziskových veřejnoprávních subjektů.

89. Výrazy použité v jiných jazykových zněních směrnice 2006/112 ještě jasněji ukazují skutečnost, že analýza podmínek stanovených v čl. 133 prvním pododstavci uvedené směrnice musí být individualizována pro každý subjekt. Jako příklad cituji znění v angličtině („in each individual case“), řečtině („χωριστά για κάθε περίπτωση“) a němčině („im Einzelfall“).

90. Komise zmiňuje těžkosti, s nimiž by se místní orgány a soukromé subjekty musely podle bodů 49 až 51 rozsudku ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505), potýkat, pokud by měly provádět posouzení „v jednotlivých případech“, a zejména při nutnosti „systematické[ho] přehodnocování podmínek hospodářské soutěže na velkém množství místních trhů, jejichž určení se může zdát zvláště obtížné v rozsahu, v němž se vymezení těchto trhů nezbytně neshoduje s územní působností místních orgánů. Kromě toho na území téhož místního orgánu může existovat několik místních trhů“ *****.

91. Proč by však toto posouzení nemělo být proveditelné v případě neziskových veřejnoprávních subjektů, je-li možné u jiných subjektů *****?

92. Z těchto důvodů navrhuji Soudnímu dvoru odpovědět na třetí otázku tak, že ustanovení čl. 133 druhého pododstavce směrnice 2006/112 je nutno vykládat v tom smyslu, že neumožňuje členskému státu obecně odejmout osvobození od daně pro dodávky sportovních služeb všem veřejnoprávním neziskovým subjektům, aniž by v každém jednotlivém případě zohlednilo, zda by poskytnutí osvobození mohlo způsobit narušení hospodářské soutěže na úkor obchodních podniků podléhajících DPH.

VI – Závěry

93. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky, které položil First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)], odpověděl takto:

„1) Článek 133 první pododstavec písm. d) a druhý pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty umožňuje členským státům uložit podmínku týkající se hospodářské soutěže veřejnoprávním neziskovým subjektům, i když jiné sportovní služby, než jsou sportovní služby podléhající k 1. lednu 1989 DPH, byly k tomuto datu osvobozeny a i když dotčené sportovní služby nebyly na základě vnitrostátního práva osvobozeny před tím, než členský stát začal uplatňovat podmínku stanovenou v čl. 133 prvním pododstavci písm. d) směrnice 2006/112.

***** Bod 49 tohoto rozsudku.

***** Kromě toho je zvláštní, že právní úprava Spojeného království stanoví provedení takové analýzy v jednotlivých případech pro osvobození od DPH na kulturní služby, což je předmětem obsáhlého vysvětlení v bodě 3.8 poznámky k DPH 701/47 v oblasti kultury (VAT Notice 701/47: culture).

- 2) Článek 133 první pododstavec písm. d) a druhý pododstavec směrnice 2006/112 je nutno vykládat v tom smyslu, že členský stát, který v souladu se směrnicí 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 uplatňoval k 1. lednu 1989 DPH na sportovní služby, může vázat přiznání osvobození od DPH veřejnoprávním neziskovým subjektům na podmínku týkající se hospodářské soutěže, kterou stanoví čl. 133 první pododstavec písm. d) této směrnice, pouze tehdy, pokud tuto podmínku stanoví také pro dodávky jiných neziskových subjektů.
- 3) Článek 133 druhý pododstavec směrnice 2006/112 je nutno vykládat v tom smyslu, že neumožňuje členským státům, jež v souladu se směrnicí 77/388 uplatňovaly k 1. lednu 1989 DPH na sportovní služby, obecně odejmout osvobození od daně pro dodávky sportovních služeb všem veřejnoprávním neziskovým subjektům, aniž by v každém jednotlivém případě zohlednilo, zda by poskytnutí osvobození mohlo způsobit narušení hospodářské soutěže na úkor obchodních podniků podléhajících DPH.“