Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
GERARDA HOGANA
přednesené dne 7. listopadu 2019[1]

Věc C-488/18

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen
proti
Golfclub Schloss Igling e. V.

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození od daně – Článek 132 odst. 1 písm. m) – Poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu – Přímý účinek – Rozsah prostoru pro uvážení členských států – Zásada daňové neutrality – Zásada rovného zacházení – Pojem ‚neziskové organizace' "

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1; dále jen „směrnice 2006/112").

2. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (finanční úřad Kaufbeuren, pobočka Füssen, Německo) a Golfclub Schloss Igling e.V. (dále jen „Golfclub"), jehož předmětem je odmítnutí finančního úřadu osvobodit od daně z přidané hodnoty (DPH) některé služby úzce související s provozováním golfu poskytované společností Golfclub.

3. Hlavní otázka vznesená v projednávané věci se týká toho, zda ačkoliv znění čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 odkazuje jen na „určit[é] služ[by] úzce [související] s provozováním sportu", může být toto ustanovení přesto považováno za dostatečně přesné a bezpodmínečné, a tedy mít přímý účinek.

I. Unijní právo

A. Směrnice 2006/112

4. Článek 132 směrnice 2006/112 stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

1 – Původní jazyk: angličtina.

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

n) poskytnutí určitých kulturních služeb a dodání zboží úzce s nimi souvisejícího veřejnoprávními subjekty nebo jinými kulturními subjekty uznanými dotyčným členským státem[.]“

B. Německé právo

5. V souladu s § 4 odst. 22 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), ve znění zveřejněném dne 21. února 2005 (BGB1. 2005 I, s. 386), jsou od daně osvobozeny:

„a) konference, kurzy a jiné akce vědecké nebo vzdělávací povahy organizované právnickými osobami veřejného práva, veřejně správními a obchodními akademiemi, Volkshochschulen nebo orgány zaměřujícími se na veřejně prospěšné cíle nebo cíle profesních organizací, pokud je převážná část příjmů použita na pokrytí výdajů,

b) jiné kulturní a sportovní akce pořádané provozovateli uvedenými pod písmenem a), jestliže je odměna tvořena účastnickými poplatky.“

6. Ustanovení § 51, § 52, § 55, § 58, § 59, § 60 a § 61 Abgabenordnung (daňový řád, dále jen „AO“) stanoví:

„§ 51

Obecná ustanovení

1) Následující ustanovení se použijí v případě, že daňový řád přiznává daňová zvýhodnění společnosti z toho důvodu, že sleduje přímo a výlučně obecně prospěšné, charitativní nebo náboženské účely (daňově zvýhodněné účely). Společností se rozumí společnost, spolek nebo seskupení majetku ve smyslu zákona o dani z příjmu právnických osob. Organizační celky (oddělení) společností se nepovažují za nezávislé osoby povinné k dani.

[…]

§ 52

Obecně prospěšné účely

1) Společnost sleduje obecně prospěšné účely, pokud je její činnost zaměřena na nezištnou podporu veřejnosti z hmotného, duchovního nebo morálního hlediska. O podporu veřejnosti se nejedná, pokud skupina osob, které jsou příjemci takové podpory, je omezená, například na členy rodiny nebo na pracovníky podniku, nebo jestliže může být trvale jen malá v důsledku jejího vymezení, zejména z hlediska zeměpisných nebo profesních znaků. Existenci podpory veřejnosti nelze dovozovat pouze z toho, že společnost poskytne své prostředky veřejnoprávnímu subjektu.

2) Aniž je dotčen výše uvedený odstavec 1), níže uvedené se považuje za podporu veřejnosti:

[…]

21. podpora sportu (šachy se považují za sport);

[…]

§ 55

Nezištnost

1) Podpora nebo pomoc je poskytnuta nezištně, pokud primárně neslouží k vlastním hospodářským účelům společnosti, například k obchodním nebo jiným výdělečným účelům, a pokud jsou splněny tyto požadavky:

1. Prostředky společnosti mohou být použity pouze pro účely stanovené ve stanovách. Členové nebo společníci (pro účely těchto ustanovení dále jen členové) nesmí získávat ani podíly na zisku, ani jakékoli jiné příspěvky z prostředků společnosti na základě jejich postavení jako členů společnosti. Společnost nesmí použít své prostředky ani pro přímou, ani pro nepřímou podporu nebo pomoc politickým stranám.

2. Po ukončení členství nebo zrušení nebo likvidaci společnosti nesmějí členové obdržet více než své splacené vklady a spravedlivou tržní hodnotu svých nepeněžitých vkladů.

3. Společnost nesmí poskytnout žádné osobě výhodu prostřednictvím výdajů nesouvisejících s účelem společnosti nebo nepřiměřeně vysoké odměny.

4. V případě, že je společnost zrušena nebo její činnost ukončena likvidací nebo zanikne-li její dosavadní účel, může být majetek společnosti převyšující splacené vklady členů do základního kapitálu a spravedlivou tržní hodnotu jejich nepeněžitých vkladů použit pouze pro daňově zvýhodněné účely (zásada účelově vázaného majetku). Tento požadavek je rovněž splněn, pokud má být majetek převeden na jinou daňově zvýhodněnou společnost nebo na právnickou osobu veřejného práva zřízenou pro daňově zvýhodněné účely.

5. S výhradou § 62 musí společnost v zásadě použít své prostředky bezodkladně pro daňově zvýhodněné účely vymezené v jejích stanovách. Použití prostředků k nabytí nebo vytvoření majetku sloužícího účelům vymezeným ve stanovách rovněž představuje použití v tomto smyslu. Prostředky se považují za využité bezodkladně, jsou-li použity pro daňově zvýhodněné účely vymezené ve stanovách nejpozději do dvou kalendářních nebo finančních roků následujících po jejich získání.

[…]

§ 58

Činnosti, které nemají negativní dopad na daňové zvýhodnění

Daňové zvýhodnění není vyloučeno proto, že:

[…]

8. společnost pořádá společenské akce, které mají v porovnání s jejími daňově zvýhodněnými činnostmi druhotný význam,

9. sportovní spolek podporuje kromě neplacených také placené sportovní činnosti,

[…]

§ 59

Předpoklady pro daňová zvýhodnění

Daňová zvýhodnění jsou přiznána, pokud je ve stanovách, zakládací listině nebo jiné společenské smlouvě (pro účely těchto ustanovení dále jen stanovy) uveden popis takového účelu sledovaného společností, který splňuje podmínky uvedené v § 52 až § 55, přičemž tento účel musí být sledován přímo a výlučně a skutečná řídící činnost musí být v souladu s těmito ustanoveními stanov.

§ 60

Požadavky, které musí stanovy splňovat:

1) Cíle stanovené ve stanovách a způsob jejich uskutečnění musí být stanoveny tak určitě, aby bylo možné na základě stanov přezkoumat, zda jsou splněny podmínky daňového zvýhodnění. Stanovy musí obsahovat kritéria uvedená v příloze 1.

2) Stanovy musí být v souladu se stanovenými požadavky, pokud jde o daň z příjmu právnických osob a živnostenskou daň, po celé posuzované období, a v případě jiných daní v okamžiku vzniku daňové povinnosti.

§ 61

Vymezení majetku ve stanovách

1) Majetek se považuje za dostatečně účelově vázaný z daňového hlediska (§ 55 odst. 1 bod 4), pokud účel, ke kterému má být majetek použit v případě, že je společnost zrušena nebo její činnost ukončena likvidací, nebo zanikne-li její dosavadní účel, je ve stanovách tak přesně vymezen, že je možné na základě stanov určit, zda je tento účel daňově zvýhodněný.

2) (zrušen)

3) Pokud je ustanovení o účelovém vázání majetku následně změněno tak, že již nesplňuje požadavky § 55 odst. 1 bodu 4, považuje se za nedostatečné pro daňové účely od samého počátku. Ustanovení §175 odst. 1 první věta bodu 2 se použije s výhradou, že daňové výměry mohou být vydány, zrušeny nebo změněny v rozsahu, v jakém se týkají daňových povinností, které vznikly během deseti let před změnou ustanovení o účelovém vázání majetku.“

II. Okolnosti sporu

7. Golfclub je zapsaný spolek, který ve sporném roce 2011 nebyl uznán obecně prospěšným ve smyslu § 51 a násl. AO. Účelem spolku je podle jeho stanov podpora golfového sportu. Za tímto účelem spravuje golfové hřiště a s tím související zařízení, která pronajímá společnosti Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (dále jen „Golfplatz“). Podle čl. 13 odst. 3 stanov spolku bude jeho majetek v případě dobrovolného nebo nuceného zrušení převeden na osobu nebo instituci určenou členskou schůzí.

8. Dne 25. ledna 2011 spolek Golfclub získal společnost Golfplatz za 380 000 eur. Za účelem financování této transakce sjednal Golfclub úvěry od svých členů s roční úrokovou sazbou ve výši 4 % a splácené se sazbou 5 % ročně.

9. Během téhož roku spolek Golfclub dosáhl příjmů v celkové výši 78 615,02 eur z těchto činností:

(i) používání golfového hřiště;

(ii) pronájem golfových míčků;

(iii) pronájem golfových vozíků;

(iv) prodej golfových holí;

(v) organizace a pořádání golfových turnajů a akcí, za které spolek Golfclub vybíral účastnický poplatek.

10. Finanční úřad odmítá osvobodit tyto činnosti od DPH z toho důvodu, že podle § 4 odst. 22 UStG jsou osvobozeny pouze účastnické poplatky, přičemž toto osvobození nelze použít ani na organizaci a pořádání golfových turnajů, neboť spolek Golfclub nemůže být považován za obecně prospěšnou organizaci ve smyslu § 51 a následujících AO. Jeho stanovy skutečně neobsahují dostatečně přesná pravidla, pokud jde o použití jeho majetku v případě jeho zrušení, a nabytí společnosti Golfplatz prokazuje, že nesleduje výhradně neziskový účel.

11. Rozhodnutí přijaté finančním úřadem ve věci spolku Golfclub bylo zrušeno Finanzgericht München (finanční soud Mnichov, Německo) z toho důvodu, že spolek Golfclub je neziskovou organizací ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 a že toto ustanovení, které má přímý účinek, ukládá členským státům povinnost osvobodit všechny činnosti úzce související s provozováním sportu neziskovou organizací.

III. Skutkový stav a žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

12. Finanční úřad podal proti rozhodnutí Finanzgericht u předkládajícího soudu opravný prostředek „Revision“. Tento soud se domnívá, že výsledek sporu závisí na jedné straně na tom, zda má čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 přímý účinek, a proto se neziskové organizace mohou přímo dovolávat tohoto ustanovení v případě nesprávného provedení uvedené směrnice. Na druhé straně se spor týká významu pojmu „neziskové organizace“ použitého tímto ustanovením.

13. Pokud jde o první otázku, vnitrostátní soud uvádí, že má pochybnosti o tom, zda má čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 přímý účinek, neboť v rozsudku ze dne 15. února 2017 ve věci British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, body 23 a 24) Soudní dvůr konstatoval, že čl. 13 část A odst. 1 písm. n) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice Rady“) nemá přímý účinek. Při přijetí tohoto závěru vycházel Soudní dvůr zejména ze skutečnosti, že toto ustanovení, jakož i čl. 132 odst. 1 písm. m), odkazuje na „určité služby“, a tudíž přiznává členským státům prostor pro uvážení při určení zvýhodnění, která budou osvobozena od daně. To vedlo Soudní dvůr k závěru, že toto ustanovení nesplňuje podmínky, které by mu umožnily mít přímý účinek před vnitrostátními soudy.

14. Pokud jde o druhou otázku, vnitrostátní soud se táže, zda by pojem „nezisková organizace“ použitý v čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 měl být považován za autonomní pojem unijního práva, a pokud ano, zda by tento pojem měl být vykládán v tom smyslu, že pro to, aby určitá organizace byla takto kvalifikována, se vyžaduje, aby její stanovy zakotvily, že v případě převodu na jinou organizaci musí tato organizace rovněž sledovat neziskový účel.

15. Za těchto okolností se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Má čl. 132 odst. 1 písm. m) [směrnice 2006/112], který upravuje ‚poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost', přímý účinek, takže se neziskové organizace mohou v případě neprovedení dovolávat přímo tohoto ustanovení?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku: Je pojem ‚nezisková organizace' ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) [směrnice 2006/112]:

– pojmem, který je nutno vykládat autonomně podle unijního práva, nebo

– jsou členské státy oprávněny podmínit existenci takovéto organizace ustanoveními jako je § 52 ve spojení s § 55 Abgabenordnung (daňový řád) (nebo § 51 a násl. Abgabenordnung jako celku)?

3. Jedná-li se o pojem, který je nutno vykládat autonomně podle unijního práva: Musí mít nezisková organizace ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) [směrnice 2006/112] stanovena pravidla pro případ svého zrušení, podle nichž musí být majetek, kterým v takové situaci disponuje, převeden na jinou neziskovou organizaci na podporu sportu a tělesné výchovy?"

IV. Analýza

16. Na žádost Soudního dvora omezím své úvahy v tomto stanovisku na první otázku.

17. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda má čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 přímý účinek, a tudíž se ho mohou jednotlivci dovolávat před vnitrostátními soudy.

18. Úvodem je třeba uvést, že jednotlivci se mohou před vnitrostátními soudy dovolávat ustanovení vůči členskému státu, zejména pokud tento členský stát neprovedl směrnici do vnitrostátního práva do konce stanovené lhůty nebo pokud neprovedl směrnici správně, je-li toto ustanovení bezpodmínečné a dostatečně přesné [2].

19. Ustanovení unijního práva je považováno za bezpodmínečné, jestliže ukládá povinnost, která není vázána na žádnou podmínku a při svém výkonu ani ve svých účincích není podmíněna žádným aktem ze strany unijních orgánů nebo orgánů členských států [3]. Aby bylo ustanovení považováno za dostatečně přesné, musí popisovat stanovenou povinnost jednoznačným a bezpodmínečným způsobem [4].

20. V případě čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 existující judikatura již poskytuje vodítko k tomu, jak je třeba odpovědět na otázku položenou předkládajícím soudem.

2 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 24. ledna 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33), bod 33; ze dne 12. prosince 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, bod 18); rozsudek ze dne 15. ledna 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, bod 31); ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 31), a ze dne 7. července 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530), bod 16.

3 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 32), ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 49), a ze dne 13. února 2019, Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, bod 38).

4 – Rozsudky ze dne 26. února 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, bod 52); a ze dne 26. října 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, bod 41).

A. Analýza ve světle stávající judikatury Soudního dvora

21. Raná judikatura Soudního dvora týkající se čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 - jako jsou rozsudky ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), ze dne 21. února 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), jakož i rozsudek ze dne 19. prosince 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) - by mohla na první pohled vyvolat dojem, že členské státy jsou povinny osvobodit od daně jakoukoli službu, která je úzce spjata s provozováním sportu a je poskytována neziskovými organizacemi. Mám však za to, že podrobnější analýza těchto rozsudků ukazuje, že tomu tak není.

22. V rozsudku ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 27), Soudní dvůr konstatoval, že „[c]ílem čl. 13 část A odst. 1 písm. m) šesté směrnice […] není přiznat osvobození upravené v tomto ustanovení pouze ve vztahu k některým druhům sportu, ale toto ustanovení se týká provozování sportu obecně […]“. V této věci se jednalo o otázku, zda členské poplatky, které hokejové kluby hradí England Hockey za služby poskytované touto organizací, jsou předmětem DPH.

23. V rámci odpovědi na první otázku položenou předkládajícím soudem Soudní dvůr nejprve konstatoval, že poskytování služeb pro účely nynějšího čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 se vztahuje na služby poskytované, z formálního hlediska, nejen fyzickým osobám, ale také právnickým osobám a neregistrovaným sdružením, za předpokladu, že jsou zejména skutečně určeny osobám, které provozují sport. V opačném případě by to totiž znamenalo, že by „uplatnění osvobození upraveného v tomto ustanovení [záviselo] na existenci právního vztahu mezi poskytovatelem služeb a osobami provozujícími sport v rámci takové struktury.“ Takový závěr by byl v rozporu s celým účelem tohoto osvobození od daně.

24. Poté se Soudní dvůr zabýval druhou otázkou, a sice zda jsou členské státy oprávněny omezit režim osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 pouze na služby poskytované jednotlivcům provozujícím sport. V bodě 39 konstatoval, že směrnice neumožňuje členským státům „vyloučit uplatnění dotčeného osvobození ve vztahu k určité skupině osob, jimž jsou tyto služby určeny“, jelikož členské státy nemají v tomto ohledu žádný prostor pro uvážení.

25. Obdobně v rozsudku ze dne 21. února 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), Soudní dvůr v bodě 21 ohledně čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 konstatoval, že „není cílem uvedeného ustanovení přiznat jím stanovené osvobození pouze ve vztahu k některým druhům sportu“. Soudní dvůr dále v bodě 25 konstatoval, že „neorganizované a nesoustavné sportovní aktivity, jejichž cílem není účast ve sportovních soutěžích, *lze* považovat za provozování sportu ve smyslu tohoto ustanovení.“ [5] V každém případě permisivní formulace („lze“) použitá Soudním dvorem v tomto bodě sama o sobě naznačuje, že členské státy mají v této věci prostor pro uvážení. Pokud by bylo dotčené ustanovení považováno za bezpodmínečné, lze předpokládat, že Soudní dvůr by to vyjádřil za použití imperativních slov, jako je „musí“.

26. V tomto ohledu zde lze konstatovat, že Soudní dvůr v těchto dvou věcech pravděpodobně mlčky vycházel z toho, že čl. 132 odst. 1 písm. m) má sám o sobě přímý účinek. Je však třeba rovněž uvést, že otázka přímého účinku nebyla Soudnímu dvoru výslovně předložena a že Soudní dvůr nebyl ani v jedné věci povinen se k tomuto vyjádřit.

5 – Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

27. Vzhledem k tomu, že otázky položené ve věci Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571) a Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) se výslovně netýkaly existence určitého prostoru pro uvážení členských států při rozhodování o tom, které služby jsou osvobozeny od daně, ani bezpodmínečné povahy čl. 132 odst. 1 písm. m), mám za to, že z těchto rozsudků nelze vyvodit žádný závěr, pokud jde o projednávanou otázku přímého účinku tohoto ustanovení. Já se domnívám, že tato rozhodnutí by měla být chápána tak, že *ex ante* nevylučují některé sportovní činnosti z působnosti tohoto ustanovení pouze z toho důvodu, že nesplňují konkrétní kritérium, které bylo předmětem posuzování v každém z těchto případů.

28. Ve svém rozsudku ze dne 19. prosince 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, bod 32), Soudní dvůr na prvních pět otázek vznesených předkládajícím soudem odpověděl, že „čl. 134 písm. b) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že z uplatnění osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. m) této směrnice nevylučuje poskytnutí služeb spočívajících v tom, že nezisková organizace spravující golfové hřiště a nabízející systém členství přizná právo využívat toto golfové hřiště návštěvníkům, kteří nejsou členy této organizace.“ Avšak ustanovení, které bylo posuzováno ve věci The Bridport and West Dorset Golf Club, *nebylo* ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. m), ale čl. 134 písm. b) směrnice 2006/112[6]. Vzhledem k tomu, že čl. 134 písm. b) brání tomu, aby členské státy osvobodily na základě čl. 132 odst. 1 písm. m) od daně určitá poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, založil Soudní dvůr implicitně, avšak nevyhnutelně své odůvodnění na předpokladu, že podmínky uplatnění tohoto ustanovení byly splněny.

29. Nelze tedy říct, že se Soudní dvůr skutečně zabýval úplně jinou otázkou, zda má samotný čl. 132 odst. 1 písm. m) přímý účinek. Z toho tedy vyplývá, že ani z tohoto rozsudku nelze vyvodit žádné závěry, alespoň pokud jde o klíčovou otázku v projednávané věci.

30. Každopádně na této analýze dřívější judikatury nyní jen stěží záleží, neboť Soudní dvůr výslovně vyjádřil svůj postoj přinejmenším ve dvou rozsudcích, a sice v rozsudcích ze dne 13. července 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544), a ze dne 15. února 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), ze kterých jasně vyplývá, že čl. 132 odst. 1 písm. m) ponechává členským státům prostor pro uvážení, pokud jde o rozsah jejich pravomoci osvobodit od daně některé služby úzce související se sportem. Samotná existence takového prostoru pro uvážení sama o sobě znamená, že ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. m) nelze považovat za bezpodmínečné. Vzhledem k tomu, že požadavek bezpodmínečnosti je nezbytnou podmínkou použití doktríny přímého účinku, vyplývá z toho, že nelze mít za to, že čl. 132 odst. 1 písm. m) má přímý účinek. Tuto otázku lze ilustrovat na posouzení těchto dvou rozhodnutí.

31. Zaprvé, ve svém rozsudku ze dne 15. února 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), Soudní dvůr konstatoval, že čl. 13 A odst. 1 písm. n) šesté směrnice – který byl mezitím nahrazen stejnými ustanoveními čl. 132 odst. 1 písm. n) směrnice 2006/112 - „musí být vykládán v tom smyslu, že nemá přímý účinek, takže v případě, že toto ustanovení nebylo provedeno, nemůže se jej veřejnoprávní subjekt nebo jiný subjekt [poskytující kulturní služby] dovolávat přímo.“

32. Soudní dvůr zejména poznamenal, že pojem „určité kulturní služby“, použitý v tomto ustanovení, „nevyžaduje osvobození poskytování veškerých kulturních služeb, takže členské státy mohou osvobodit od DPH , určité‘ služby a zároveň podrobit této dani jiné kulturní služby“[7]. Soudní dvůr tento postoj zaujal proto, že zaprvé „takový výklad neodpovídá obvyklému smyslu výrazu ‚určité‘ použitého v čl. 13 části A odst. 1 písm. n) šesté směrnice a zbavuje použití tohoto výrazu v tomto ustanovení užitečného účinku“[8]. Zadruhé, pokud jde o čl. 13 část A odst. 1 písm. n) šesté směrnice, unijní normotvůrce

6 – Totéž platí pro rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, bod 36), který se týkal výkladu článku 13 části B písm. b) a části C šesté směrnice, a nikoli článku 13 části A odst. 1 písm. m) této směrnice.

7 – Bod 23 rozsudku ze dne 15. února 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117).

8 – Bod 16 tohoto rozsudku.

výslovně zamítl původní návrh Evropské komise na upřesnění dotčených služeb harmonizovaným způsobem [9]. Zatřetí, rozhodnutí unijního normotvůrce ponechat členským státům prostor pro uvážení při určování služeb osvobozených od daně může být odůvodněno skutečností, že kulturní tradice a regionální dědictví se v rámci Evropské unie velmi liší, a to někdy i v rámci téhož členského státu [10].

33. Co je však rozhodující, Soudní dvůr dospěl k závěru, že existence prostoru pro uvážení, pokud jde o osvobození „určitých" kulturních služeb, znamená, že toto ustanovení nesplňuje podmínky nezbytné pro uplatnění doktríny přímého účinku [11].

34. Zadruhé, Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 13. července 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, bod 19), odmítl argument, podle kterého požadavek, aby členské státy podrobily DPH veškerá poskytování služeb úzce souvisejících s provozováním sportu ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112, je přímo účinný, neboť by to bylo „v rozporu se zněním […] čl. 132 odst. 1 písm. m), […] kter[ý] se týk[á] poskytnutí ‚určitých' služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesné výchovy".

35. Všechny tyto úvahy se plně uplatní v případě čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112, jelikož toto ustanovení rovněž odkazuje na pravomoc osvobodit od daně „určité" služby úzce související se sportem nebo tělesnou výchovou. Skutečnost, že členské státy mají v této věci prostor pro uvážení, je v rozporu s požadavkem bezpodmínečnosti, který je sám o sobě předpokladem pro uplatnění zásady přímého účinku. Mám tedy za to, že s ohledem na konstatování Soudního dvora ve věci British Film Institute a London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544), nelze čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 považovat za dostatečně přesný a bezpodmínečný, aby měl přímý účinek.

B. Analýza ve světle obecně přijímaných metod výkladu

36. Jakákoli analýza čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 ve světle způsobů výkladu, které Soudní dvůr tradičně používá, založených na znění, kontextu a účelu dotčeného ustanovení, vede rovněž ke stejnému závěru.

1. Znění čl. 132 odst. 1 písm. m)

37. Článek 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 stanoví, že členské státy osvobodí od DPH „poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost".

38. Vzhledem k tomu, že toto znění tohoto ustanovení stanoví, že členské státy by měly osvobodit *určité* služby - a je třeba zdůraznit, že nikoliv *všechny* služby - úzce související s provozováním sportu, je jasné, že členské státy mají v této věci určitý prostor pro uvážení. Mohou tedy určit, které ze služeb souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou poskytovaných neziskovými organizacemi chtějí osvobodit.

39. Nizozemská vláda ve svém písemném vyjádření nicméně tvrdí, že výraz „určité" by neměl být chápán ve smyslu „některé, ale ne všechny", ale jako zdůrazňující, že se tato výjimka vztahuje pouze na služby úzce související s provozováním sportu, které jsou poskytované neziskovými organizacemi.

9 – Body 19 až 21 tohoto rozsudku.

10 – Bod 22 tohoto rozsudku.

11 – Body 23 a 24.

40. Tento argument nemohu přijmout. V tomto ohledu je třeba připomenout, že vzhledem k tomu, že pojmy použité k specifikaci osvobození od daně zakotveného v článku 132 směrnice 2006/112 představují výjimky z obecné zásady, podle níž je DPH vybírána u všech služeb poskytovaných osobou povinnou k dani za úplatu, musí být tyto pojmy vykládány striktně.

41. Toto pravidlo striktního výkladu však určitě neznamená, že pojmy použité pro definici tohoto osvobození musí být vykládány způsobem, který tato osvobození připraví o jejich účinky [12]. Plyne z něj nicméně, že pokud je znění osvobození od daně - jako je osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 - jasné, měl by mít jeho doslovný výklad přednost.

42. Domnívám se, že k tomu, aby tvrzení předložené nizozemskou vládou bylo udržitelné, by podle mého názoru bylo nezbytné, aby byl konec věty strukturován jinak, a zejména aby byl výraz „poskytované neziskovými organizacemi“ uveden odděleně. Kdyby měl unijní normotvůrce za to, že toto ustanovení by mělo být vykládáno tak, jak to navrhuje nizozemská vláda, mohlo znít například takto: „určité služby úzce související s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, *zejména ty*, které jsou poskytované neziskovými organizacemi osobám provozujícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost“, jsou osvobozeny od daně [13].

43. Proto s ohledem na právě zmíněné výkladové pravidlo nemůže argument nizozemské vlády obstát.

44. Stojí rovněž za zmínku, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je třeba ustanovení unijního práva vykládat nejen s ohledem na jejich znění, ale také s ohledem na jejich kontext a cíle [14]. Jakákoli analýza cílů sledovaných čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 a jeho kontextu rovněž vede ke stejnému závěru.

2. Cíle sledované článkem 132 odst. 1 písm. m)

45. Je pravda, že body odůvodnění směrnice 2006/112 obsahují málo vodítek ohledně cílů sledovaných čl. 132 odst. 1 písm. m) [15]. Vzhledem k tomu, že toto ustanovení osvobozuje určité služby týkající se sportu, lze nicméně předpokládat, že cílem tohoto osvobození je podpořit sportovní činnost široké veřejnosti, zejména proto, že to přispívá k dosažení cílů v oblasti veřejného zdraví [16].

46. Takový cíl však neznamená, že úmyslem unijního normotvůrce bylo osvobodit *všechny* služby úzce související s provozováním sportu, které poskytují neziskové organizace. Je pravda, že Soudní dvůr konstatoval, že pojem „sport“ označuje činnost, která se vyznačuje „nezanedbatelným tělesným aspektem“ [17]. Ne všechny fyzické aktivity však přispívají k cíli obecného veřejného zájmu, jímž je udržení tělesného stavu obyvatelstva, ve stejném rozsahu. Tomuto cíli pravděpodobně neslouží ani všechny služby, které jsou úzce spojeny s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou. S ohledem na

12 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, bod 17), a ze dne 21. února 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 19).

13 – Přípravné práce navíc ukazují, že použití slova „určité“ vyplývá z výslovné vůle normotvůrce přiznat členským státům určitý prostor pro uvážení. Ve svém návrhu šesté směrnice totiž Komise původně navrhovala, aby členské státy osvobodily od daně „poskytování služeb a dodání zboží, která s nimi souvisí, neziskovými sportovními nebo tělovýchovnými organizacemi svým členům; toto osvobození se vztahuje pouze na činnosti přímo související s provozováním sportu a tělesné výchovy amatéry“. Tento návrh však Rada výslovně zamítla a nahradila jej zněním odpovídajícím současnému znění čl. 132 odst. 1 písm. m). Později, když Komise dne 5. prosince 1984 navrhla Radě vypustit slovo „určité“, Rada tento návrh znovu zamítla a ponechala znění tohoto ustanovení v jeho původním znění ze dne 17. května 1977.

14 – Viz například rozsudek ze dne 10. července 2019, Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, bod 37).

15 – Podle judikatury Soudního dvora „zásada právní jistoty a jasnosti vyžaduje, aby výklad, který má Soudní dvůr poskytnout, vycházel ze znění a jasných cílů příslušných ustanovení“. Viz rozsudek ze dne 5. května 1988, Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (C-91/87, EU:C:1988:235, bod 8).

16 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. února 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 23), ze dne 19. prosince 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, bod 20), a ze dne 26. října 2017, English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, bod 23). Soudní dvůr v rozsudku Žamberk konkrétně odmítl argument, podle kterého se osvobození od daně nevztahuje na „neorganizované a nesoustavné sportovní aktivity“, jako je například v tomto případě příležitostné plavání v areálu koupaliště.

17 – Viz rozsudek ze dne 26. října 2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, bod 22).

tento cíl proto unijní normotvůrce mohl v souladu se zásadou subsidiarity zakotvenou v čl. 5 odst. 1 SEU vycházet z toho, že členské státy mají nejlepší předpoklady k tomu, aby rozhodly, které služby úzce související s provozováním sportu by měly být osvobozeny od daní na základě jejich vlastních transpozičních právních předpisů.

47. K tomuto závěru mohlo unijního normotvůrce vést několik úvah.

48. Zaprvé, stejně jako v případě kulturních služeb, mezi členskými státy existují velké rozdíly jak v provozování sportu, tak i ohledně postojů k různým sportům. Například býčí zápasy jsou některými považovány za jednu z velkých chloub Španělska, avšak v některých členských státech je tento sport v nejlepším případě tolerován [18] a v jiných je vnímán s nelibostí. Bojové a kontaktní sporty mají své vlastní problémy, ať již jde o bezpečnost nebo fyzické zdraví účastníků. Totéž lze říct o některých extrémních sportech. Některé jiné sporty zase mohou vyvolávat otázky o vhodných životních podmínkách zvířat, ohledně kterých se mohou názory v různých členských státech lišit. Další úvaha spočívá v tom, že zatímco některé sporty jsou hluboce zakořeněny v kulturním a sportovním životě konkrétních členských států – příkladem mohou být býčí zápasy ve Španělsku, pétanque ve Francii, kriket ve Spojeném království a gaelský fotbal a hurling v Irsku – tyto sporty jsou rovněž z velké části neznámé a mimo dotyčný členský stát se v Unii hrají jen zřídka.

49. To vše znamená, že členské státy mohou mít rozdílné názory na užitečnost těchto sportů a na to, do jaké míry je třeba účast veřejnosti na konkrétním sportu podporovat nebo poskytovat finanční pomoc.

50. Zadruhé, pokud jde o konkrétní sport, otázka, zda by určité služby úzce související s provozováním tohoto sportu měly být osvobozeny od daně, může být složitá. Například jachting může být považován za sport v souvislosti se závody, avšak v případě, že je provozován jiným způsobem, může být považován za pouhou rekreační činnost nebo dokonce představovat dopravní prostředek. Stejně tak jízda na ponících nebo jízda na koni s průvodcem jsou sice součástí jezdectví – jak je například někdy nabízeno dětem během dovolené – avšak nemusí to stačit k tomu, aby tyto služby byly považovány za související s provozováním sportu, jak to vyžaduje čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112. Za určitých okolností a za určitých podmínek by to mohlo být považováno pouze za rekreační činnost, a nikoli za sport jako takový.

51. Zatřetí, osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 může mít významný ekonomický dopad na sportovní služby každého vnitrostátního trhu, jelikož osvobození lze přiznat pouze neziskovým organizacím [19]. Unijní zákonodárce tak tím, že členským státům přiznal určitý prostor pro uvážení při rozhodování o tom, které služby mají být od daně osvobozeny, mohl mít za to, že členské státy mohou lépe rozhodovat o dopadu, který by tato osvobození od daně měla na místní hospodářskou soutěž.

52. Z toho tedy vyplývá, že unijní normotvůrce mohl považovat za vhodné přenést rozhodování v těchto věcech na členské státy, což zase může vysvětlovat, proč toto ustanovení neukládá bezpodmínečnou povinnost členským státům osvobozovat od daně všechny sportovní činnosti.

18 – Například podle francouzského práva jsou býčí zápasy povoleny jen v oblastech, kde mají nepřetržitou místní tradici. Viz článek 521–1 francouzského trestního zákoníku.

19 – Pokud narušení hospodářské soutěže vyplývá ze samotné existence nějakého osvobození v čl. 132 směrnice 2006/112 (rozsudek ze dne 19. prosince 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, bod 37), neznamená to, že unijní normotvůrce chtěl určitým způsobem zabránit členským státům určit rozsah takového narušení, když jim přiznal prostoru pro uvážení stanovený v čl. 132 odst. 1 písm. m).

3. Kontext čl. 132 odst. 1 písm. m)

53. Rovněž kontext čl. 132 odst. 1 písm. m) ponechává malý prostor pro pochybnosti ohledně toho, jak by měl být čl. 132 odst. 1 písm. m) vykládán. Většina zvláštních osvobození od daně uvedených v článku 132 se nevztahuje pouze na určité činnosti, ale – na rozdíl od osvobození uvedených v článku 135 – také na činnosti prováděné některými kategoriemi dodavatelů [20]. Pokud by tedy čl. 132 odst. 1 písm. m) měl mít takový význam, jaký tvrdí nizozemská vláda, měl unijní normotvůrce u každého z těchto osvobození od daně použít výraz „určité“. Avšak tento pojem je použit pouze u dvou osvobození od daně, a to konkrétně v čl. 132 odst. 1 písm. n) ohledně poskytování kulturních služeb, a v čl. 132 odst. 1 písm. m).

54. Z toho vyplývá, že jak znění, tak i kontext, v němž byl čl. 132 odst. 1 písm. m) přijat, prokazují, že toto ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že přiznává členským státům určitý prostor pro uvážení k tomu, aby vybraly ze služeb poskytovaných neziskovými organizacemi a souvisejícími s provozováním sportu nebo tělesné výchovy ty služby, které chtějí osvobodit od daně.

C. Dopad zásady rovného zacházení na výklad čl. 132 odst. 1 písm. m)

55. Existence určitého prostoru pro uvážení přiznaného členským státům není ani v rozporu se zásadou rovného zacházení, která je v kontextu DPH někdy označována jako zásada daňové neutrality [21].

56. Zásada rovného zacházení vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a s odlišnými situacemi nebylo zacházeno stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněno konkrétními důvody [22].

57. Podle ustálené judikatury musí být srovnatelný charakter několika situací, který je vyžadován k tomu, aby rozdílné zacházení spadalo do působnosti zásady rovného zacházení, posuzován s ohledem na předmět a účel předmětných ustanovení, jakož i s ohledem na předmět a účel oblasti, do níž dotčený akt spadá [23]. Rozsah pravomocí, které dotyčná osoba vykonává, musí být rovněž zohledněn při uplatňování zásady rovného zacházení [24].

20 – Viz rozsudek ze dne 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, bod 28).

21 – Použití výrazu „zásada daňové neutrality“ je v tomto kontextu zavádějící, neboť může být zaměňován s mechanismem odpočtu stanoveným šestou směrnicí za účelem zprostit podnikatele zatížení DPH splatné nebo odvedené z jeho hospodářských činností, které samy podléhají DPH. Judikatura nebyla v tomto ohledu vždy soudržná. Jak jsem již zdůraznil ve svém stanovisku ve věci Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302), podle některých rozsudků je zásada neutrality „vyjádřením“ zásady rovného zacházení do oblasti DPH (usnesení ze dne 18. listopadu 2014, MDDP, C-319/12, EU:C:2014:2395, bod 38). v jiných rozsudcích ji Soudní dvůr považoval za zvláštní vyjádření zásady rovného zacházení (rozsudek ze dne 7. března 2013, Efir (C-19/12, nezveřejněný, EU:C:2013:148, bod 35), což se neshoduje s posledně uvedeným (rozsudek ze dne 25. dubna 2013, Komise v. Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 18). Ve svém pozdějším rozsudku ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), zaujal však velký senát přísnější přístup, když měl za to, že ve svém druhém významu je pojem daňové neutrality roven zásadě rovného zacházení, ale že pro daňová opatření musí být nicméně unijnímu normotvůrci přiznán široký prostor pro uvážení.

22 – Viz například rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 41).

23 – Rozsudek ze dne 16. prosince 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a další (C-127/07, EU:C:2008:728, bod 26). V důsledku toho k použití zásady rovného zacházení nestačí, aby si dotčené výrobky nebo služby navzájem konkurovaly. Musí být podobné z hlediska předmětu dotčených ustanovení a účelu, který sledují, a proto musí být zohledněn účel zásad a cílů dané oblasti. Viz rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 42), odchylující se od rozsudku ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 36). V unijním právu je tedy uplatňování zásady rovného zacházení stejné jako provádění přezkumu soudržnosti.

24 – Viz obdobně, pokud jde o existenci selektivní výhody v oblasti státních podpor, rozsudek ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, bod 29).

58. Pokud tedy ustanovení unijního práva ponechává členským státům určitý prostor ke specifikaci podmínek jeho použití, může zásada rovného zacházení omezovat prostor pro uvážení, který tyto státy mají, pouze v případě, že cíl sledovaný uvedeným ustanovením vyžaduje, aby se s určitým zbožím nebo službami zacházelo stejně [25]. V opačném případě není možné uplatnit zásadu rovného zacházení za účelem tvrzení, že toto ustanovení musí být v rozporu s jeho zněním vykládáno v tom smyslu, že členským státům neponechává žádný prostor pro uvážení. Pokud by tomu tak nebylo, znamenalo by to, že rozsah jakékoliv harmonizace dosažené jakýmkoli právním aktem Unie by byl vždy úplný.

59. Vzhledem k tomu, že cíl sledovaný čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 nevyžaduje, aby všechny služby úzce související s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou byly posuzovány stejným způsobem, zásada rovného zacházení nevyžaduje, aby bylo se všemi těmito službami zacházeno stejně. Pouze v případě, že členský stát využil prostor pro uvážení, který mu byl přiznán směrnicí, je možné argumentovat s ohledem na cíle sledované tímto členským státem při výkonu takové diskreční pravomoci, že způsob, jakým byla ve skutečnosti uplatněna, porušuje zásadu rovného zacházení [26].

60. Ve věci v původním řízení je tedy na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda s ohledem na cíle sledované německým normotvůrcem při výkonu diskreční pravomoci, kterou mu přiznává čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112, dodržel zásadu rovného zacházení, když odmítl osvobodit od daně předmětné činnosti dotčené v původním řízení.

D. Mimořádné dovolání se čl. 132 odst. 1 písm. m)

61. Jak plyne z judikatury Soudního dvora, pokud ustanovení přiznává členským státům určitý prostor pro uvážení, může se osoba přesto za určitých zvláštních okolností dovolávat tohoto ustanovení za účelem uplatnění doktríny přímého účinku [27]. Může tak však učinit pouze v případě, že dotčený členský stát překročil svou diskreční pravomoc [28] nebo pokud výslovně upustí od jakéhokoli úmyslu využít takto přiznaný prostor pro uvážení [29].

62. Pokud jde o čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112, tento prostor pro uvážení by byl překročen například tehdy, pokud by členský stát odmítl osvobodit od daně určitou službu z důvodu, který není povolen, například pokud by služba nebyla poskytována neziskovými organizacemi osobám provozujícím sport nebo tělesnou výchovu, nebo pokud příjemci služeb nejsou členy neziskové organizace [30], nebo pokud poskytovatel služeb, ačkoliv je členem neziskové organizace, není veřejnoprávním subjektem [31] nebo pokud je služba poskytována společnosti, spíše než fyzické osobě [32], nebo – jak bylo vysvětleno výše – v případě, že ve světle cílů sledovaných vnitrostátními právními předpisy provádějících tento prostor pro uvážení tento důvod porušuje zásadu rovného zacházení.

63. V projednávané věci daňové orgány odmítly osvobodit od daně dotčené služby, s výjimkou pořádání golfových turnajů, a to z důvodu, že nepatří mezi ty, které se Německo rozhodlo od daně osvobodit. Nelze tvrdit, že by tento konkrétní důvod sám o sobě překračoval rozsah prostoru pro uvážení přiznaného členským státům čl. 132 odst. 1 písm. m), neboť, jak jsem se již snažil vysvětlit, členské státy jsou v zásadě oprávněny určit, které konkrétní služby úzce související s provozováním

25 – Jinými slovy, zásada rovného zacházení neurčuje existenci prostoru pro uvážení ponechanému členským státům, nýbrž omezuje způsob využití tohoto prostoru pro uvážení.

26 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, bod 37), a ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 50).

27 – Rozsudek ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, bod 61).

28 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. října 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, bod 38).

29 – V této souvislosti viz rozsudek ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, bod 35).

30 – Viz rozsudek ze dne 19. prosince 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, body 32 a 39).

31 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. července 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, bod 33).

32 – Viz rozsudek ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 35).

sportu nebo tělesnou výchovou se rozhodnou osvobodit od daně. Spolek Golfclub se tedy nemůže přímo dovolávat tohoto ustanovení, ledaže – jak již bylo vysvětleno výše – by bylo s ohledem na cíle sledované Spolkovou republikou Německo při výkonu její diskreční pravomoci zřejmé, že tyto služby měly být považovány za služby nacházející se ve stejné situaci jako ty sportovní služby, které byly skutečně německými právními předpisy od daně osvobozeny. Posouzení tohoto však v konečném důsledku přísluší vnitrostátnímu soudu.

64. K tomu bych chtěl pouze poznamenat, že tato konkrétní otázka nebyla přímo vznesena a že Soudní dvůr nemá k dispozici takové informace, které by mu umožnily v tomto ohledu poskytnout předkládajícímu soudu užitečná vodítka.

65. Navrhuji tedy odpovědět na první otázku v tom smyslu, že čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 musí být vykládán tak, že nemá přímý účinek, takže jednotlivci se tohoto ustanovení nemohou přímo dovolávat před vnitrostátními soudy, pokud dotčený členský stát nepřekročil prostor pro uvážení, který mu přiznává uvedené ustanovení směrnice [33].

V. Závěry

66. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na první otázku položenou Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) následovně:

„Článek 132 odst. 1 písm. m) směrnice Rady 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty, který osvobozuje od daně „poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost“, musí být vykládán tak, že nemá přímý účinek, takže jednotlivci se tohoto ustanovení nemohou přímo dovolávat před vnitrostátními soudy, pokud dotčený členský stát nepřekročil prostor pro uvážení, který mu přiznává uvedené ustanovení směrnice.“

33 – Článek 132 odst. 1 písm. m), třebaže ponechává na členských státech, aby přesně určily, které služby mají být osvobozeny od daně, omezuje tento prostor pro uvážení tím, že pro to, aby určitá služba byla osvobozena od daně, vyžaduje, aby byla poskytnuta neziskovou organizací. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr zaujal stanovisko k otázce, zda členský stát *může* či *musí* odmítnout osvobodit od daně službu, pokud je tato služba poskytována neziskovými organizacemi, jejichž stanovy nevylučují, že v případě zrušení mohou být zisky převedeny na jejich členy nebo na ziskovou organizaci.