

Vec C-253/07

Canterbury Hockey Club

a

Canterbury Ladies Hockey Club

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenia – Poskytovanie služieb spojených s výkonom športu – Služby poskytované osobám, ktoré vykonávajú šport – Služby poskytované neregistrovaným združeniam a právnickým osobám – Zahrnutie – Podmienky“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Oslobodenia upravené v šiestej smernici*

[Smernica Rady 77/388, článok 13 A ods. 1 písm. m)]

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Oslobodenia upravené v šiestej smernici*

[Smernica Rady 77/388, článok 13 A ods. 1 písm. m)]

1. Článok 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje v súvislosti s osobami, ktoré vykonávajú šport, takisto na služby poskytované právnickým osobám a neregistrovaným združeniam, ak – a to musí preveriť vnútroštátny súd – sú tieto plnenia úzko spojené s výkonom športu a nevyhnutné na jeho vykonávanie, sú poskytované neziskovými organizáciami a skutoční adresáti uvedených plnení sú osoby, ktoré vykonávajú šport.

Cieľom článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice totiž nebolo umožniť oslobodenie stanovené v tomto ustanovení len v prípade niektorých druhov športov, naopak, toto ustanovenie sa týka vykonávania športu všeobecne, čo zahŕňa takisto športy nevyhnutne vykonávané jednotlivcami v skupinách osôb alebo vykonávané v rámci organizačných a administratívnych štruktúr zavedených neregistrovanými združeniami alebo právnickými osobami, akými sú športové kluby, pod podmienkou, že sú splnené požiadavky stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. m) a ods. 2 písm. b). Dôsledkom požiadavky, aby predmetné služby boli priamo poskytované fyzickým osobám, ktoré vykonávajú šport v rámci organizačnej štruktúry zavedenej športovým klubom, by bolo, že veľký počet služieb potrebných na výkon športu by bol automaticky nevyhnutne vylúčený z možnosti tohto oslobodenia, nezávisle od otázky, či tieto plnenia sú priamo spojené s osobami, ktoré vykonávajú šport, alebo so športovými klubmi a kto je v skutočnosti adresátom. Takýto výsledok by bol proti cieľu sledovanému oslobodením upraveným v uvedenom ustanovení, ktorým

je zabezpečené, aby mali možnosť tohto oslobodenia plnenia poskytovaného jednotlivcom vykonávajúcim šport.

Okrem toho zásada daňovej neutrality, ktorú je potrebné dodržiavať pri uplatnení oslobodení stanovených v článku 13 šiestej smernice, by bola porušená, keby možnosť odvolávania sa na možnosť oslobodenia stanovenú v článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice bola závislá od vlastnej organizačnej štruktúry vykonávanej športovej činnosti.

S cieľom zabezpečiť účinné uplatňovanie oslobodenia stanoveného v článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice je teda potrebné toto ustanovenie vykladať tak, že na plnenia poskytované najmä v rámci športov vykonávaných v skupinách osôb alebo v rámci organizačných štruktúr zavedených športovými klubmi sa v zásade má vzťahovať oslobodenie stanovené v uvedenom ustanovení. Z toho vyplýva, že na posúdenie, či služby sú oslobodené, je irelevantná identita formálneho adresáta poskytovanej služby a právna forma, v akej tento adresát má z toho prospech.

(pozri body 27, 29 – 31, 35, bod 1 výroku)

2. Výraz „určité služby úzko súvisiace so športom“ použitý v článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu neumožňuje členským štátom obmedziť oslobodenie uvedené v tomto ustanovení voči adresátom predmetných poskytovaných služieb.

Prípadné obmedzenia možností oslobodení stanovených v článku 13 A šiestej smernice sa totiž môžu vyskytnúť len v rámci uplatnenia odseku 2 tohto ustanovenia. Keď teda členský štát prizná oslobodenie pre určitú službu úzko súvisiacu so športom alebo telesnou výchovou poskytovanú neziskovými organizáciami, nemôže ho podriaďovať iným podmienkam ako tým, ktoré stanovuje článok 13 A ods. 2 šiestej smernice. Keďže toto ustanovenie nestanovuje obmedzenia voči adresátom predmetných poskytovaných služieb, členské štáty nemajú právomoc vylúčiť uplatnenie predmetného oslobodenia voči určitej skupine adresátov týchto plnení.

(pozri body 39, 40, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

zo 16. októbra 2008 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenia – Poskytovanie služieb spojených s výkonom športu – Služby poskytované osobám, ktoré vykonávajú šport – Služby poskytované neregistrovaným združeniam a právnickým osobám – Zahrnutie – Podmienky“

Vo veci C-253/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené kráľovstvo) z 1. februára 2007 a doručený Súdnemu dvoru 29. mája 2007, ktorý súvisí s konaním:

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts, sudcovia T. von Danwitz (spravodajca), E. Juhász, G. Arestis a J. Malenovský,

generálny advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú žiadosť konania a po pojednávaní z 3. júla 2008,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, v zastúpení: M. G. MacDonald, advocate,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: T. Harris a L. Seeboruth, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci I. Hutton, barrister,
- grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis, I. Bakopoulos a K. Boskovits, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: M. Afonso a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (ďalej spolu len „Hockey Clubs“) na jednej strane a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ďalej len „Commissioners“) na druhej strane, pokiaľ ide o uplatnenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) na poplatky vyberané zo strany England Hockey Limited (ďalej len „England Hockey“), za ktoré ako protihodnotu England Hockey poskytuje služby Hockey Clubs, pričom podľa Hockey Clubs by tieto plnenia mali byť oslobodené od DPH.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 §lánok 2 bod 1 šiestej smernice stanovuje, že DPH podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

4 §lánok 13 A šiestej smernice, nazvaný „Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane“ okrem iného stanovuje:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie [správneho a jednoznačného uplatňovania – *neoficiálny preklad*] tohto oslobodenia od daní [od dane – *neoficiálny preklad*] a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

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

...

2. ...

b) Oslobodenie poskytovania služieb a tovaru od daní [dane – *neoficiálny preklad*] sa podľa ustanovení uvedených v predchádzajúcich ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) neposkytne, ak:

- tieto služby alebo tovar nie sú nevyhnutné pre plnenia oslobodené od dane,
- ich hlavným cieľom je nadobúdanie dodatočných ziskov pre organizáciu realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich [DPH].“

Vnútroštátna právna úprava

5 Podľa prílohy 9 skupiny 10 bodu 3 zákona z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty (Value Added Tax Act 1994) sú oslobodené od DPH:

„Služby, poskytované subjektom, na ktorého sa oslobodenie vzťahuje, úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou alebo podstatné pre šport alebo telesnú výchovu jednotlivcovi, ktorý sa na nich zúčastňuje, s výnimkou prípadu, keď subjekt pôsobiaci na členskom základe dodáva služby jednotlivcovi, ktorý nie je členom.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

6 Hockey Clubs sú športovými klubmi, ktoré sú vyhradené pre členov a zostavili viacero hokejových družstiev. Ich členovia platia ročný poplatok ako protihodnotu za práva spojené s ich členstvom. Ide o neregistrované združenia, ktoré nemajú právnu spôsobilosť.

7 Samotné Hockey Clubs sú členmi England Hockey, čo je nezisková organizácia, ktorej cieľom je podpora a rozvoj praxe hokeja v Anglicku. Platia jej členský poplatok, na ktorý England Hockey uplatňuje DPH.

8 Ako protihodnotu za poplatky, ktoré England Hockey vyberá, poskytuje svojim členom určité služby, teda schému klubovej akreditácie, kurzy pre trénerov, rozhodcov, učiteľov a mládež, sieť kancelárií na rozvoj hokeja, možnosti prístupu k financovaniu z vládnych fondov a lotérií,

poradenstvo v oblasti marketingu a získavania sponzorov, služby v oblasti manažmentu klubov a poistenia pre kluby, ako aj usporadúvanie súťaží pre tímy.

9 Commissioners oznámili England Hockey, že na poplatky, ktoré vyberá a za ktoré ako protihodnotu poskytuje služby hokejovým klubom, ktoré sú jeho členmi, sa musí uplatňovať štandardná sadzba DPH. Keže tieto kluby neboli osobami zúčastňujúcimi sa na športe, na tieto služby sa nevzťahovalo oslobodenie.

10 Hockey Clubs podali opravný prostriedok proti tomuto rozhodnutiu na VAT and Duties Tribunal, pričom tvrdili, že služby poskytované zo strany England Hockey sú oslobodené od DPH podľa článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice.

11 Na základe tohto opravného prostriedku VAT and Duties Tribunal rozhodol, že služby poskytované zo strany England Hockey možno považovať za plnenia jednotlivým hráčom, členom Hockey Clubs, keže tieto kluby majú postavenie neregistrovaného združenia bez právnej spôsobilosti. Tieto kluby sa majú považovať za „transparentné“ a ich jednotliví členovia musia byť zahrnutí prostredníctvom týchto klubov na určenie toho, či England Hockey poskytuje služby, ktoré majú úzke spojenie so športom, „osobám zúčastňujúcim sa na športe“, pričom tieto poskytnutia služieb sú v takom prípade oslobodené od DPH.

12 Commissioners podali odvolanie proti tomuto rozhodnutiu na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, pričom uviedli, že Hockey Clubs nemožno považovať za „transparentné“ na účely DPH. Hockey Clubs podali vzájomné odvolanie, pričom tvrdili, že rozhodnutie VAT and Duties Tribunal by malo byť potvrdené z iných dôvodov, ako sú tie, ktoré uviedol, že podmienka uvedená v bode 3 skupiny 10 prílohy 9 zákona z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty, podľa ktorej musí ísť poskytnutie služieb „jednotlivcovi“, nepredstavuje vhodné prebratie ustanovenia článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice.

13 Podľa High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division poskytnutie služieb zo strany England Hockey nedáva priamo členom Hockey Clubs prostriedky hrať hokej. Vzal na vedomie, že nie je sporné medzi účastníkmi konania vo veci samej, že poskytnutia služieb zo strany England Hockey sú úzko spojené so športom.

14 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division dospel k záveru, že nie je dôvodné považovať Hockey Clubs za „transparentné“ v oblasti DPH a uznal odvolanie podané Commissioners za prípustné. Keže tento súd dospel k záveru, že riešenie vzájomného odvolania podaného zo strany Hockey Clubs závisí od výkladu práva Spoločenstva, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Zahŕňa pojem ‚osoby‘ v kontexte ‚osôb zúčastňujúcich sa na športe‘ na účely oslobodenia podľa článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice právnické osoby a neregistrované združenia alebo sa týka len jednotlivcov, akými sú fyzické osoby alebo ľudské bytosti?

2. Ak pojem ‚osoby‘ v kontexte ‚osôb zúčastňujúcich sa na športe‘ zahŕňa právnické osoby a neregistrované združenia, ako aj jednotlivcov, umožňuje výraz ‚určité služby úzko súvisiace so športom‘ členskému štátu obmedziť oslobodenie len na jednotlivcov zúčastňujúcich sa na športe?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

15 Šiesta smernica stanovuje pre DPH veľmi široký rozsah platnosti pokrývajúci všetky

hospodárske činnosti výrobcu, obchodníka alebo poskytovateľa služieb (pozri najmä rozsudok z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Zb. s. 1737, bod 10). Článok 13 tejto smernice však oslobodzuje od DPH určité činnosti.

16 Oslobodenia upravené v uvedenom článku predstavujú, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, autonómne pojmy práva Spoločenstva, ktorých predmetom je zabrániť rozdielnostiam pri uplatňovaní režimu DPH v jednotlivých členských štátoch (pozri najmä rozsudky z 18. novembra 2004, Temco Europe, C-284/03, Zb. s. I-11237, bod 16; z 26. mája 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 22, ako aj zo 14. júna 2007, Horizon College, C-434/05, Zb. s. I-4793, bod 15).

17 Výrazy použité na označenie oslobodení uvedených v článku 13 šiestej smernice sa majú vykladať doslovne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého plnenia poskytnutého za protihodnotu. Toto pravidlo doslovného výkladu však neznamená, že výrazy použité na definovanie oslobodení stanovených v uvedenom článku 13 sa majú vykladať spôsobom, ktorý by tieto oslobodenia zbavil ich účinkov (rozsudky Temco Europe, už citovaný, bod 17, a Horizon College, už citovaný, bod 16). Tieto výrazy musia byť vyložené vzhľadom na kontext, do ktorého zapadajú, účel a štruktúru tejto smernice, berúc do úvahy najmä *ratio legis* predmetného oslobodenia (pozri v tomto zmysle rozsudky Temco Europe, už citovaný, bod 18, a z 3. marca 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Zb. s. I-1527, bod 28).

18 Článok 13 A šiestej smernice upravuje oslobodenie určitých činností vo verejnom záujme od DPH. Toto oslobodenie sa však netýka všetkých činností vo verejnom záujme, ale len tých, ktoré sú v ňom vymenované a veľmi podrobne popísané (rozsudky zo 14. decembra 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Zb. s. I-12121, bod 24, a Horizon College, už citovaný, bod 14).

19 Pokiaľ ide o výkon športu a telesnej výchovy ako činností vo všeobecnom záujme, cieľom oslobodenia stanoveného v článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice je podpora týchto druhov činností, ale neoslobodzuje všeobecne všetky poskytnutia služieb súvisiace s výkonom športu a telesnej výchovy (pozri rozsudok z 12. januára 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Zb. s. I-589, bod 39).

20 Možnosť oslobodenia stanovená v článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice podlieha určitým podmienkam, ktoré vyplývajú z toho istého ustanovenia.

21 V prvom rade služby úzko súvisiace so športom a telesnou výchovou musia byť poskytnuté organizáciou uvedenou v článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice. Preto, aby predmetné poskytnutia služieb mohli byť oslobodené v zmysle tohto ustanovenia, je potrebné, aby tieto plnenia boli poskytnuté neziskovou organizáciou. Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, je možné, že takáto podmienka je vo veci samej splnená.

22 V druhom rade služby poskytnuté takými organizáciami môžu byť oslobodené, ako činnosti vo všeobecnom záujme, pod podmienkou, že úzko súvisia so športom alebo telesnou výchovou a že sú poskytnuté osobám, ktoré vykonávajú šport alebo telesnú výchovu. Okrem toho z článku 13 A ods. 2 písm. b) prvej zarážky šiestej smernice vyplýva, že služby uvedené v odseku 1 písm. m) uvedeného článku 13 A môžu byť oslobodené iba vtedy, ak sú nevyhnutné na vykonanie oslobodenej činnosti, teda výkonu športu alebo telesnej výchovy.

23 Teda to, či činnosť má byť oslobodená závisí najmä od povahy poskytnutej služby a jej vzťahu s výkonom športu alebo telesnej výchovy.

24 V tejto súvislosti je potrebné preskúmať, či tvrdenie uvádzané vládou Spojeného kráľovstva a gréckou vládou, založené na znení článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice, podľa ktorého

len fyzické osoby sú schopné vykonávať šport, že v dôsledku toho iba služby poskytnuté priamo takýmto osobám môžu byť oslobodené, je takej povahy, aby ovplyvnilo odpoveď, ktorá sa má poskytnúť na prvú prejudiciálnu otázku.

25 Komisia Európskych spoločností tvrdí v tejto súvislosti, že uvedené ustanovenie sa musí vykladať nie doslovne, ale aby sa zabezpečilo účinné uplatňovanie oslobodenia, ktoré stanovuje, v závislosti od predmetného poskytnutia služieb, a že je potrebné preto zohľadniť nielen formálneho alebo právneho adresáta tohto plnenia, ale tiež jeho konkrétneho adresáta alebo adresáta, ktorý má z neho v skutočnosti úžitok.

26 V tejto súvislosti, hoci je pravda, že výraz „osoby“, vnímaný ako taký, je dostatočne široký nato, aby zahŕňal nielen fyzické osoby, ale aj neregistrované združenia alebo právnické osoby, podľa zvyčajného lingvistického používania iba fyzické osoby vykonávajú šport, aj keď je vykonávaný v skupine osôb.

27 Cieľom článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice však nebolo umožniť oslobodenie stanovené v tomto ustanovení len v prípade niektorých druhov športov, naopak, toto ustanovenie sa týka vykonávania športu všeobecne, čo zahŕňa takisto športy nevyhnutne vykonávané jednotlivcami v skupinách osôb alebo vykonávané v rámci organizačných a administratívnych štruktúr zavedených neregistrovanými združeniami alebo právnickými osobami, akými sú športové kluby, pod podmienkou, že sú splnené požiadavky opísané v bodoch 21 a 22 tohto rozsudku.

28 Výkon športu v rámci takejto štruktúry všeobecne implikuje z praktických, organizačných a administratívnych dôvodov, že jednotlivец neorganizuje sám služby, ktoré sú nevyhnutné na výkon športu, ale že športový klub, ktorého je súčasťou, organizuje a vykonáva tieto služby, ako napríklad zabezpečí disponibilné ihrisko alebo rozhodcu, čo je nevyhnutné na výkon akéhokoľvek skupinového športu. V takýchto situáciách sú služby poskytované a právne vzťahy existujú na jednej strane medzi športovým klubom a poskytovateľom služieb a na druhej strane medzi športovým klubom a jeho členmi.

29 Teda, hoci výraz „služby... poskytované... osobám zúčastňujúcim sa na športe“ uvedený v článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice sa vykladá v tom zmysle, že vyžaduje, aby predmetné služby boli priamo poskytované fyzickým osobám, ktoré vykonávajú šport v rámci organizačnej štruktúry zavedenej športovým klubom, oslobodenie stanovené v tomto ustanovení závisí od existencie právneho vzťahu medzi poskytovateľom služieb a osobami vykonávajúcimi šport v rámci takejto štruktúry. Dôsledkom takéhoto výkladu by bolo, že veľký počet služieb potrebných na výkon športu by bol automaticky nevyhnutne vylúčený z možnosti tohto oslobodenia, nezávisle od otázky, či tieto plnenia sú priamo spojené s osobami, ktoré vykonávajú šport, alebo so športovými klubmi a kto je v skutočnosti adresátom. Takýto výsledok by bol, ako uviedla správne Komisia, proti cieľu sledovanému oslobodením upraveným v uvedenom ustanovení, ktorým je zabezpečiť, aby mali možnosť tohto oslobodenia plnenia poskytovaného jednotlivcom vykonávajúcim šport.

30 Okrem toho by vyplývalo z tohto výkladu, že oslobodenie stanovené pre činnosti vykonávané zariadeniami alebo organizáciami uvedenými v článku 13 A ods. 1 písm. m) by sa nevzťahovalo na niektoré osoby, ktoré vykonávajú šport výlučne z toho dôvodu, že ho vykonávajú v rámci štruktúry riadenej klubom. Uvedený výklad nie je v súlade so zásadou daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, a preto je potrebné ju dodržiavať pri uplatnení oslobodení stanovených v článku 13 šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júna 1998, Fischer, C-283/95, Zb. s. I-3369, bod 27). V rozpore s touto zásadou totiž je najmä to, keď sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú tie isté činnosti, zaobchádza rozdielne v oblasti výberu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 20). Z toho vyplýva, že uvedená zásada by bola porušená, keby možnosť

odvolávania sa na možnosť oslobodenia stanovenú v článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice bola závislá od vlastnej organizačnej štruktúry vykonávanej športovej činnosti.

31 S cieľom zabezpečiť účinné uplatňovanie oslobodenia stanoveného v článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice je potrebné toto ustanovenie vykladať tak, že na plnenia poskytované najmä v rámci športov vykonávaných v skupinách osôb alebo v rámci organizačných štruktúr zavedených športovými klubmi sa v zásade má vzťahovať oslobodenie stanovené v uvedenom ustanovení. Z toho vyplýva, že na posúdenie, či služby sú oslobodené, je irelevantná identita formálneho adresáta poskytovanej služby a právna forma, v akej tento adresát má z toho prospech.

32 Nato, aby sa na poskytované služby mohlo uplatniť uvedené oslobodenie, musia tieto služby v súlade s článkom 13 A ods. 1 písm. m) a článkom 13 A ods. 2 písm. b) prvou zarážkou šiestej smernice byť poskytované neziskovou organizáciou, musia byť úzko spojené s výkonom športu a byť nevyhnutné na jeho vykonávanie, pričom skutoční adresáti týchto plnení musia byť osoby, ktoré vykonávajú šport. Na druhej strane na poskytované služby, ktoré nespĺňajú tieto kritériá, najmä na tie, ktoré sú spojené so športovými klubmi a ich fungovaním, ako napríklad poradenstvo v oblasti marketingu a získavania sponzorov, sa nemôže vzťahovať toto oslobodenie.

33 Napokon je potrebné uviesť, že podľa článku 13 A ods. 2 písm. b) druhej zarážky šiestej smernice služby sú vylúčené z oslobodenia stanoveného v odseku 1 písm. m) uvedeného článku 13 A, ak ich hlavným cieľom je nadobúdanie dodatočných ziskov pre organizáciu realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich DPH.

34 V spore vo veci samej prináleží vnútroštátnemu súdu, aby, zohľadniac všetky okolnosti, za ktorých je predmetné plnenie vykonané s cieľom zistiť charakteristické prvky (pozri rozsudky z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Zb. s. I-2395, bod 12, a z 18. januára 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Zb. s. I-493, bod 26), určil, či služby poskytované zo strany England Hockey v prospech Hockey Clubs sú úzko spojené s výkonom športu a nevyhnutné na jeho vykonávanie, či skutoční adresáti týchto plnení sú osoby vykonávajúce šport a tiež či hlavným cieľom uvedených plnení je nadobúdanie dodatočných ziskov pre England Hockey realizáciou plnení, ktoré priamo konkurujú plneniam komerčných podnikov podliehajúcich DPH.

35 Preto je potrebné odpovedať na prvú položenú otázku tak, že článok 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje v súvislosti s osobami, ktoré vykonávajú šport, takisto na služby poskytované právnickým osobám a neregistrovaným združeniam, ak – a to musí preveriť vnútroštátny súd – sú tieto plnenia úzko spojené s výkonom športu a nevyhnutné na jeho vykonávanie, sú poskytované neziskovými organizáciami a skutoční adresáti uvedených plnení sú osoby, ktoré vykonávajú šport.

O druhej otázke

36 V druhej otázke sa vnútroštátny súd pýta, či členské štáty môžu obmedziť režim oslobodenia stanovený v článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice na služby poskytované iba jednotlivcom, ktorí vykonávajú šport.

37 Podľa vlády Spojeného kráľovstva môžu členské štáty obmedziť rozsah oslobodenia na služby, ktoré sú poskytované jednotlivcom, keďže článok 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice vyžaduje iba oslobodenie „určitých služieb úzko súvisiacich so športom“.

38 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že rôzne kategórie činností, ktoré majú byť oslobodené od DPH, činností, ktoré môžu byť oslobodené členskými štátmi a činností, ktoré

oslobodené by? nemôžu, ako aj podmienky, podliehanie ktorým členské štáty môžu stanoviť pre členov nato, aby boli oslobodené, sú presne definované obsahom článku 13 A šiestej smernice (rozsudok z 3. apríla 2003, Hoffmann, C-144/00, Zb. s. I-2921, bod 38).

39 Prípadné obmedzenia možností oslobodení stanovených v článku 13 A šiestej smernice sa môžu vyskytnúť len v rámci uplatnenia odseku 2 tohto ustanovenia (pozri rozsudok Hoffmann, už citovaný, bod 39). Keď teda členský štát prizná oslobodenie pre určitú službu úzko súvisiacu so športom alebo telesnou výchovou poskytovanú neziskovými organizáciami, nemôže ho podriaďovať iným podmienkam ako tým, ktoré stanovuje článok 13 A ods. 2 šiestej smernice (pozri rozsudok zo 7. mája 1998, Komisia/Španielsko, C-124/96, Zb. s. I-2501, bod 18). Keďže toto ustanovenie nestanovuje obmedzenia voči adresátom predmetných poskytovaných služieb, členské štáty nemajú právomoc vylúčiť uplatnenie predmetného oslobodenia voči určitej skupine adresátov týchto plnení.

40 Preto je potrebné odpovedať na druhú položenú otázku tak, že výraz „určité služby úzko súvisiace so športom“ použitý v článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice neumožňuje členským štátom obmedziť oslobodenie uvedené v tomto ustanovení voči adresátom predmetných poskytovaných služieb.

O trovách

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

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

1. Článok 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice 77/388/EHS Rady zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje v súvislosti s osobami, ktoré vykonávajú šport, takisto na služby poskytované právnickým osobám a neregistrovaným združeniam, ak – a to musí preveriť vnútroštátny súd – sú tieto plnenia úzko spojené s výkonom športu a nevyhnutné na jeho vykonávanie, sú poskytované neziskovými organizáciami a skutoční adresáti uvedených plnení sú osoby, ktoré vykonávajú šport.

2. Výraz „určité služby úzko súvisiace so športom“ použitý v článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice 77/388 neumožňuje členským štátom obmedziť oslobodenie uvedené v tomto ustanovení voči adresátom predmetných poskytovaných služieb.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.