

V?c C-253/07

Canterbury Hockey Club

a

Canterbury Ladies Hockey Club

v.

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

„Šestá sm?rnice o DPH – Osvobození – Poskytování služeb souvisejících se sportem – Poskytování služeb osobám provozujícím sport – Poskytování služeb neregistrovaným sdružením a právnickým osobám – Zahrnutí – Podmínky“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození od dan? stanovená šestou sm?nicí*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. m)]

2. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození od dan? stanovená šestou sm?nicí*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. m)]

1. ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. m) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán v tom smyslu, že pokud jde o osoby, které provozují sport, zahrnuje toto ustanovení rovn?ž služby poskytované právnickým osobám a neregistrovaným sdružením v rozsahu, v n?mž – což p?ísluší ov?it p?edkládajícímu soudu – tyto služby úzce souvisí se sportem a jsou nezbytné k jeho provozování, jsou poskytovány neziskovými organizacemi a jsou skute?n? ur?eny osobám, které provozují sport.

Cílem ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. m) šesté sm?rnice totiž není p?iznat osvobození upravené v tomto ustanovení pouze ve vztahu k n?kterým druh?m sportu, ale toto ustanovení se týká provozování sportu obecn?, což zahrnuje rovn?ž sporty, které jsou nutn? provozovány jednotlivci ve skupinách osob nebo v rámci organiza?ních a správních struktur zavedených neregistrovanými sdružením nebo právnickými osobami, jako jsou sportovní kluby, za podmínky, že jsou spln?ny požadavky stanovené v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. m) a odst. 2 písm. b). Požadavek, aby dot?ené služby byly p?ímo poskytovány fyzickým osobám, které provozují sport v rámci organiza?ní struktury z?ízené sportovním klubem, by m?l za d?sledek, že velké množství služeb nezbytných k provozování sportu by bylo automaticky a nevyhnuteln? vylou?eno z uplatn?ní tohoto osvobození nezávisle na tom, zda tyto služby p?ímo souvisí s osobami provozujícími sport nebo se sportovními kluby, a nezávisle na tom, komu jsou tyto služby skute?n? ur?eny. Takový výsledek by byl v rozporu s ú?elem sledovaným osvobozením upraveným v uvedeném ustanovení, který spo?ívá v tom, aby se tomuto osvobození skute?n? t?šily služby poskytované jednotlivc?m, kte?í

provozují sport.

Mimo jiné zásada fiskální neutrality, v souladu s níž musí být osvobození upravená v čl. 13 šesté směrnice uplatňována, by byla porušena, kdyby možnost dovolat se osvobození upraveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice závisela na organizační struktuře, kterou se vyznačuje provozovaný sport.

Proto musí být za účelem zaručení účinného použití osvobození upraveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice toto ustanovení vykládáno v tom smyslu, že na služby poskytované zejména v rámci sportu, které jsou provozovány ve skupinách osob nebo v rámci organizačních struktur zřízených sportovními kluby, se osvobození upravené v uvedeném ustanovení v zásadě může vztahovat. Z toho vyplývá, že pro posouzení, zda je poskytování služeb osvobozeno, není rozhodná totožnost subjektu, kterému je služba formálně určena, ani právní forma, v jejímž rámci tento subjekt uvedené služby přijímá.

(viz body 27, 29–31, 35, výrok 1)

2. Výraz „poskytování určitých služeb, které úzce souvisí se sportem,“ použitý v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu neopravuje členské státy k tomu, aby omezily uplatnění osvobození od daní upraveného v tomto ustanovení s ohledem na osoby, jimž je poskytování dotčených služeb určeno.

K případnému omezení působnosti osvobození upravených v čl. 13 části A šesté směrnice totiž může dojít pouze v rámci uplatnění odstavce 2 tohoto ustanovení. Proto, jakmile členský stát přizná osvobození od daní ve vztahu k určitým službám, které úzce souvisí se sportem nebo tělesnou výchovou, poskytovaným neziskovými organizacemi, nemůže toto osvobození vázat na žádné jiné podmínky, než jsou podmínky stanovené v čl. 13 části A odst. 2 šesté směrnice. Jelikož uvedené ustanovení nestanoví žádná omezení, pokud jde o osoby, jimž je poskytování dotčených služeb určeno, nemají členské státy pravomoc vyloučit uplatnění dotčeného osvobození ve vztahu k určité skupině osob, jimž jsou tyto služby určeny.

(viz body 39–40, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

16. října 2008 (*)

„Šestá směrnice o DPH – Osvobození – Poskytování služeb souvisejících se sportem – Poskytování služeb osobám provozujícím sport – Poskytování služeb neregistrovaným sdružením a právnickým osobám – Zahrnutí – Podmínky“

Ve věci C-253/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království), ze dne 1. února 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 29. května 2007, v řízení

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, T. von Danwitz (zpravodaj), E. Juhász, G. Arestis a J. Malenovský, soudci,

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 3. července 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club M. G. MacDonaldem, advocate,
- za vládu Spojeného království T. Harris a L. Seeboruthem, jako zmocněnci, ve spolupráci s I. Huttonem, barrister,
- za řeckou vládu K. Georgiadisem, I. Bakopoulou a K. Boskovitsem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství M. Afonso a R. Lyalem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (dále jen společně „dotčené hokejové kluby“) a The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) ve věci uplatnění daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na poplatky vybírané organizací England Hockey Limited (dále jen „England Hockey“), za něž tato organizace jako protiplnění poskytuje služby dotčeným hokejovým klubům, přičemž podle těchto hokejových klubů měly být tyto služby od DPH osvobozeny.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice se DPH uplatní na „dodání zboží nebo poskytování služeb za úplatu uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 13 část A šesté směrnice, nazvaný „Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu“, stanoví zejména:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země 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) poskytování určitých služeb, které úzce souvisejí se sportem nebo tělesnou výchovou a které poskytují neziskové organizace osobám účastnícím se sportovních akcí nebo tělesné výchovy [osobám provozujícím sport nebo tělesnou výchovu];

[...]

2. [...]

b) Poskytování služeb nebo dodání zboží nebude osvobozeno od daně podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto článku, jestliže:

- není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně,
- jejich základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytáváním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k [DPH].“

Vnitrostátní právní úprava

5 Podle přílohy 9 skupiny 10 bodu 3 zákona o dani z přidané hodnoty z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994) jsou od DPH osvobozeny:

„Služby, které úzce souvisí se sportem nebo tělesnou výchovou a jsou pro sport nebo tělesnou výchovu zásadní, poskytované organizací splňující stanovené podmínky jednotlivci, který provozuje sport nebo tělesnou výchovu, s výjimkou – je-li tato organizace založená na členství – těch, kteří nejsou jejími členy.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

6 Dotčené hokejové kluby jsou sportovními kluby, které jsou vyhrazeny svým členům a které postavily několik hokejových družstev. Jejich členové platí roční poplatek jako protiplnění za práva spojená se svým členstvím. Jsou neregistrovanými sdruženími bez právní subjektivity.

7 Samotné dotčené hokejové kluby jsou členy England Hockey, neziskové organizace, jejímž účelem je podporovat a rozvíjet hraní hokeje v Anglii. Tyto kluby jí platí členský poplatek, z něhož England Hockey odvádí DPH.

8 Jako protiplnění za poplatky, které vybírá, poskytuje England Hockey svým členům určité služby, totiž systém akreditací klubů, kurzy pro trenéry, rozhodčí, užitěle a mládež, síť kanceláří pro rozvoj hokeje, možnosti přístupu k dotacím z veřejných prostředků a z prostředků pocházejících z loterií, poradenství v oblasti marketingu a získávání sponzorů, služby v oblasti správy klubů a pojištění klubů, jakož i pořádání soutěží mezi družstvy.

9 Commissioners sdělili England Hockey, že se na poplatky, které vybírá a za něž jako protiplnění poskytuje služby hokejovým klubům, které jsou jeho členy, musí uplatnit běžná sazba DPH. Jelikož tyto kluby nejsou osobami provozujícími sport, nespadá poskytování těchto služeb do působnosti daného osvobození.

10 Dotčené hokejové kluby proti tomuto rozhodnutí podaly žalobu k VAT and Duties Tribunal, přičemž tvrdily, že služby poskytované ze strany England Hockey jsou osvobozeny od DPH podle čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice.

11 Na základě této žaloby VAT and Duties Tribunal rozhodl, že na služby poskytované England Hockey lze pohlížet jako na poskytování služeb jednotlivým hráčům, tedy členům dotčených hokejových klubů, jelikož tyto kluby mají postavení neregistrovaného sdružení bez právní subjektivity. Je třeba je považovat za „transparentní“ a v jejich případě je třeba zohlednit jejich jednotlivé členy za účelem určení, zda England Hockey poskytuje služby úzce související se sportem „osobám provozujícím sport“; v tomto případě je poskytování služeb osvobozeno od DPH.

12 Commissioners podali proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek k High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, v jehož rámci tvrdily, že dotčené hokejové kluby není možné považovat za „transparentní“ ve vztahu k DPH. Dotčené hokejové kluby rovněž podaly vzájemný opravný prostředek, v jehož rámci tvrdily, že rozhodnutí VAT and Duties Tribunal musí být potvrzeno, ale na základě jiných důvodů, než jaké tento soud uvedl, totiž z důvodu, že podmínka stanovená v bodě 3 skupiny 10 přílohy 9 k zákonu o dani z přidané hodnoty z roku 1994, podle níž musí být služby poskytovány „jednotlivci“, žádná neprovádí ustanovení čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice.

13 Podle High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, služby poskytované ze strany England Hockey členům dotčených hokejových klubů přímo nezajišťují poskytnutí prostředků ke hraní hokeje. Uvedený soud vzal na vřdomí skutečnost, že mezi účastníky provozního řízení není zpochybováno, že služby poskytované England Hockey úzce souvisí se sportem.

14 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, se domníval, že není opodstatněné ve vztahu k DPH považovat dotčené hokejové kluby za „transparentní“, a rozhodl, že opravný prostředek podaný ze strany Commissioners je přípustný. Jelikož měl tento soud za to, že rozhodnutí o vzájemném opravném prostředku podaném dotčenými hokejovými kluby závisí na výkladu práva Společenství, rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Zahrnuje pojem ‚osoby‘ nahlížený v souvislosti s výrazem ‚osoby provozující sport‘ pro účely použití osvobození upraveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice i právnické osoby a neregistrovaná sdružení, nebo je omezen pouze na jednotlivce ve smyslu fyzických osob nebo lidských bytostí?

2) Pokud pojem ‚osoby‘ nahlížený v souvislosti s výrazem ‚osoby provozující sport‘ zahrnuje vedle jednotlivců i právnické osoby a neregistrovaná sdružení, umožňuje pojem ‚určité služby,

které úzce souvisí se sportem? členskému státu, aby osvobození omezil pouze na jednotlivce provozující sport?“

K p?edevšímním otázkám

K první otázce

15 Šestá směrnice stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH, který zahrnuje veškeré hospodářské činnosti producent?, obchodník? nebo poskytovatel? služeb (viz zejména rozsudek ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Recueil, s. 1737, bod 10). Článek 13 této směrnice však některé činnosti od DPH osvobozuje.

16 Osvobození upravená ve zmíněném článku podle ustálené judikatury Soudního dvora představují autonomní pojmy práva Společenství, jejichž účelem je zamezit rozdílem v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz zejména rozsudky ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 16; ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 22, jakož i ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, Sb. rozh. s. I-4793, bod 15).

17 Výrazy použité v rámci úpravy osvobození uvedených v článku 13 šesté směrnice je třeba vykládat restriktivně, jelikož tato osvobození představují výjimky z obecné zásady, podle níž je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb. Toto pravidlo restriktivního výkladu však neznámá, že by výrazy použité v rámci úpravy osvobození uvedených ve zmíněném článku 13 měly být vykládány způsobem, který by tato osvobození zbavil jejich účinku (viz výše uvedené rozsudky Temco Europe, bod 17, a Horizon College, bod 16). Je třeba je vykládat v kontextu, do něhož zapadají, a ve světle cíle a systematiky šesté směrnice, při němž zvláštní zřetel musí být brán na *ratio legis* dotčeného osvobození (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Temco Europe, bod 18, a rozsudek ze dne 3. března 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Sb. rozh. s. I-1527, bod 28).

18 Účelem čl. 13 části A šesté směrnice je osvobodit od DPH určité činnosti ve veřejném zájmu. Toto osvobození se netýká všech činností ve veřejném zájmu, ale pouze činností, které jsou v něm uvedeny a velmi podrobně popsány (rozsudek ze dne 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Sb. rozh. s. I-12121, bod 24, a výše uvedený rozsudek Horizon College, bod 14).

19 Pokud jde o provozování sportu a tělesné výchovy, jakožto činností ve veřejném zájmu, osvobození upravené v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice sleduje cíl podpořit tento druh činností; uvedené ustanovení však neosvobozuje obecně veškeré poskytování služeb s nimi souvisejících (viz rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Sb. rozh. s. I-589, bod 39).

20 Uplatnění osvobození upraveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice je vázáno na určité podmínky, které vyplývají z téhož ustanovení.

21 Zaprvé, služby, které úzce souvisí se sportem nebo tělesnou výchovou, musí být poskytovány organizací uvedenou v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice. Aby mohlo být dotčené poskytování služeb osvobozeno na základě tohoto ustanovení, je nezbytné, aby tyto služby byly poskytovány neziskovou organizací. Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, taková podmínka je ve sporu v povodním řízení zjevně splněna.

22 Zadruhé, poskytování služeb takovými organizacemi může být osvobozeno jakožto plnění v obecném zájmu za podmínky, že tyto služby úzce souvisí se sportem nebo tělesnou výchovou a

že jsou poskytovány osobám, které provozují sport nebo tělesnou výchovu. Krom toho z čl. 13 části A odst. 2 písm. b) první odrážky šesté směrnice vyplývá, že poskytování služeb uvedené v odstavci 1 písm. m) zmíněného čl. 13 části A může být osvobozeno jen tehdy, pokud jsou tyto služby nezbytné k uskutečnění plnění, na něž se vztahuje osvobození od daně, totiž provozování sportu nebo tělesné výchovy.

23 O osvobození plnění tak rozhoduje zejména povaha poskytované služby a její vztah k provozování sportu nebo tělesné výchovy.

24 V této souvislosti je třeba přezkoumat, zda odpověď, kterou je třeba podat na první předběžnou otázku, může ovlivnit argument uplatňovaný vládou Spojeného království a řeckou vládou, vycházející ze znění čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice, podle něhož jsou pouze fyzické osoby způsobilé provozovat sport, a v důsledku toho mohou být osvobozeny pouze služby poskytované přímo takovým osobám.

25 Komise Evropských společenství se v tomto ohledu domnívá, že uvedené ustanovení nemůže být vykládáno doslovně, ale že za účelem zaručení účinného použití osvobození, které je v něm upraveno, je třeba jej vykládat v závislosti na dotčené službě, a že je tudíž třeba zohlednit nejen to, komu je služba formálně či právně určena, ale také to, komu je určena konkrétně nebo kdo z ní má skutečný prospěch.

26 V tomto ohledu je třeba uvést, že výraz „osoby“ je sice sám o sobě dostatečně široký, takže může zahrnout nejen fyzické osoby, ale rovněž neregistrovaná sdružení nebo právnické osoby, avšak v běžném jazykovém úzu provozují sport pouze fyzické osoby, i když je provozován ve skupinách osob.

27 Cílem čl. 13 část A odst. 1 písm. m) šesté směrnice však není přiznat osvobození upravené v tomto ustanovení pouze ve vztahu k některým druhům sportu, ale toto ustanovení se týká provozování sportu obecně, což zahrnuje rovněž sporty, které jsou nutně provozovány jednotlivci ve skupinách osob nebo v rámci organizačních a správních struktur zavedených neregistrovanými sdruženími nebo právnickými osobami, jako jsou sportovní kluby, za podmínky, že jsou splněny požadavky popsané v bodech 21 a 22 tohoto rozsudku.

28 Provozování sportu v rámci takové struktury obecně – z praktických, organizačních a správních důvodů – znamená, že jednotlivec sám neobstarává služby, které jsou nezbytné k provozování sportu, ale že tyto služby, jako například poskytnutí hřiště nebo rozhodčího, jichž je zapotřebí k provozování jakéhokoli sportu ve družstvech, obstarává a zajišťuje sportovní klub, jehož je jednotlivec členem. V takových situacích jsou služby poskytovány a právní vztahy existují jednak mezi sportovním klubem a poskytovatelem služby, a jednak mezi sportovním klubem a jeho členy.

29 Kdyby tedy slovní spojení „poskytování [...] služeb [...] osobám provozujícím sport“ obsažené v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. m) šesté sm?rnice bylo vykládáno v tom smyslu, že vyžaduje, aby dot?ené služby byly p?ímo poskytovány fyzickým osobám, které provozují sport v rámci organiza?ní struktury z?ízené sportovním klubem, záviselo by uplatn?ní osvobození upraveného v tomto ustanovení na existenci právního vztahu mezi poskytovatelem služeb a osobami provozujícími sport v rámci takové struktury. D?sledkem takového výkladu by bylo to, že velké množství služeb nezbytných k provozování sportu by bylo automaticky a nevyhnuteln? vylou?eno z uplatn?ní tohoto osvobození nezávisle na tom, zda tyto služby p?ímo souvisí s osobami provozujícími sport nebo se sportovními kluby, a nezávisle na tom, komu jsou tyto služby skute?n? ur?eny. Jak správn? podotkla Komise, takový výsledek by byl v rozporu s ú?elem sledovaným osvobozením upraveným v uvedeném ustanovení, který spo?ívá v tom, aby se tomuto osvobození skute?n? t?šily služby poskytované jednotlivc?m, kte?í provozují sport.

30 Z tohoto výkladu by mimo jiné vyplývalo, že by se osvobození pln?ní uskute?n?ných za?ízeními nebo organizacemi zmín?nými v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. m) nevztahovalo na n?které osoby provozující sport jen z toho d?vodu, že jej provozují v rámci struktury ?ízené klubem. Uvedený výklad by p?itom nebyl v souladu se zásadou fiskální neutrality, která je spole?nému systému DPH vlastní a v souladu s níž musí být osvobození upravená v ?látku 13 šesté sm?rnice uplat?ována (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 11. ?ervna 1998, Fischer, C?283/95, Recueil, s. I?3369, bod 27). Tato zásada totiž zejména brání tomu, aby s hospodá?skými subjekty, které uskute?ují stejná pln?ní, bylo v oblasti vybírání DPH zacházeno rozdíln? (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 7. zá?í 1999, Gregg, C?216/97, Recueil, s. I?4947, bod 20). Z toho vyplývá, že by uvedená zásada byla porušena, kdyby možnost dovolat se osvobození upraveného v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. m) šesté sm?rnice závisela na organiza?ní struktu?e, kterou se vyzna?uje provozovaný sport.

31 Za ú?elem zaru?ení ú?inného použití osvobození upraveného v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. m) šesté sm?rnice musí být toto ustanovení vykládáno v tom smyslu, že na služby poskytované zejména v rámci sport?, které jsou provozovány ve skupinách osob nebo v rámci organiza?ních struktur z?ízených sportovními kluby, se osvobození upravené v uvedeném ustanovení v zásad? m?že vztahovat. Z toho vyplývá, že pro posouzení, zda je poskytování služeb osvobozeno, není rozhodná totožnost subjektu, kterému je služba formáln? ur?ena, ani právní forma, v jejímž rámci tento subjekt uvedené služby p?íjímá.

32 Nicmén?, aby se na poskytování služeb mohlo uplatnit uvedené osvobození, musí být tyto služby v souladu s ?l. 13 ?ástí A odst. 1 písm. m) a ?l. 13 ?ástí A odst. 2 písm. b) první odrážkou šesté sm?rnice poskytovány neziskovou organizací, musí úzce souviset se sportem a musí být nezbytné k jeho provozování, p?í?emž tyto služby musí být dále skute?n? ur?eny osobám, které sport provozují. Naproti tomu se toto osvobození nem?že vztahovat na služby, které uvedená kritéria nespl?ují, zejména služby související se sportovními kluby a jejich fungováním, jako nap?íklad poradenství v oblasti marketingu a získávání sponzor?.

33 Kone?n?, je d?ležité uvést, že podle ?l. 13 ?ásti A odst. 2 písm. b) druhé odrážky šesté sm?rnice se na poskytování služeb nevztahuje osvobození od dan? upravené v odstavci 1 písm. m) uvedeného ?l. 13 ?ásti A, pokud je jejich základním ú?elem získání dodate?ného p?íjmu pro danou organizaci poskytováním pln?ní, která jsou v p?ímém sout?žním vztahu s pln?ními poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH.

34 Ve sporu v p?vodním ?ízení p?ísluší p?edkládajícímu soudu – který musí zohlednit všechny okolnosti, za nichž dané pln?ní probíhá, aby zjistil jeho charakteristické znaky (viz rozsudky ze dne 2. kv?tna 1996, Faaborg-Gelting Linien, C?231/94, Recueil, s. I?2395, bod 12, a ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark, C?150/99, Recueil, s. I?493, bod 26) – aby ur?il, zda služby

poskytované ze strany England Hockey dotčeným hokejovým klubem úzce souvisí se sportem a jsou nezbytné k jeho provozování, zda jsou tyto služby skutečně určeny osobám, které provozují sport, a zda základním účelem uvedených služeb není získání dodatečného příjmu pro England Hockey poskytováním plnění, která jsou v právním soužití s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH.

35 Na první položenou otázku je tudíž třeba odpovědět, že čl. 13 část A odst. 1 písm. m) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že pokud jde o osoby, které provozují sport, zahrnuje toto ustanovení rovněž služby poskytované právníkům osobám a neregistrovaným sdružením v rozsahu, v němž – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – tyto služby úzce souvisí se sportem a jsou nezbytné k jeho provozování, jsou poskytovány neziskovými organizacemi a jsou skutečně určeny osobám, které provozují sport.

Ke druhé otázce

36 Svou druhou otázkou se předkládající soud ptá, zda jsou členské státy oprávněny omezit režim osvobození od daně upravený v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice na služby poskytované pouze jednotlivcem, kteří provozují sport.

37 Podle vlády Spojeného království mají členské státy volnost omezit dosah osvobození na služby poskytované jednotlivcem vzhledem k tomu, že čl. 13 část A odst. 1 písm. m) šesté směrnice vyžaduje pouze osvobození „určitých služeb, které úzce souvisí se sportem“.

38 K tomu je třeba uvést, že jednotlivé kategorie osob, které musí být osvobozeny od DPH, osob, které mohou být takto osvobozeny členskými státy, a osob, které osvobozeny být nemohou, jakož i podmínky, kterým mohou členské státy podříditi osob, na něž se může osvobození vztahovat, jsou přesně vymezeny v čl. 13 části A šesté směrnice (rozsudek ze dne 3. dubna 2003, Hoffmann, C-144/00, Recueil, s. I-2921, bod 38).

39 K případnému omezení osobnosti osvobození upravených v čl. 13 části A šesté směrnice může dojít pouze v rámci uplatnění odstavce 2 tohoto ustanovení (viz výše uvedený rozsudek Hoffmann, bod 39). Proto, jakmile členský stát přizná osvobození od daně ve vztahu k určitým službám, které úzce souvisí se sportem nebo tělesnou výchovou, poskytovaným neziskovými organizacemi, nemůže toto osvobození vázat na žádné jiné podmínky, než jsou podmínky stanovené v čl. 13 části A odst. 2 šesté směrnice (viz rozsudek ze dne 7. května 1998, Komise v. Španělsko, C-124/96, Recueil, s. I-2501, bod 18). Jelikož uvedené ustanovení nestanoví žádná omezení, pokud jde o osoby, jimž je poskytování dotčených služeb určeno, nemají členské státy pravomoc vyloučit uplatnění dotčeného osvobození ve vztahu k určité skupině osob, jimž jsou tyto služby určeny.

40 Na druhou položenou otázku je tudíž třeba odpovědět, že výraz „poskytování určitých služeb, které úzce souvisí se sportem,“ použitý v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice neopravňuje členské státy k tomu, aby omezily uplatnění osvobození od daně upraveného v tomto ustanovení s ohledem na osoby, jimž je poskytování dotčených služeb určeno.

K nákladům řízení

41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky právního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z téchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) Článek 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že pokud jde o osoby, které provozují sport, zahrnuje toto ustanovení rovněž služby poskytované právníckým osobám a neregistrovaným sdružením v rozsahu, v němž – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – tyto služby úzce souvisí se sportem a jsou nezbytné k jeho provozování, jsou poskytovány neziskovými organizacemi a jsou skutečně určeny osobám, které provozují sport.

2) Výraz „poskytování určitých služeb, které úzce souvisí se sportem,“ použitý v čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice 77/388 neopravňuje členské státy k tomu, aby omezily uplatnění osvobození od daní upraveného v tomto ustanovení s ohledem na osoby, jimž je poskytování dotčených služeb určeno.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.