

Sprawa C-253/07

Canterbury Hockey Club

i

Canterbury Ladies Hockey Club

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Usługi związane ze sportem – Usługi świadczone osobom uprawiającym sport – Usługi świadczone stowarzyszeniom niemającym osobowości prawnej i osobom prawnym – Wyczerpiecie – Przesłanki

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie*

(dyrektywa Rady 77/388/EWG, art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m))

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie*

(dyrektywa Rady 77/388/EWG, art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m))

1. Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że w kontekście osób uprawiających sport obejmuje on także usługi świadczone osobom prawnym i stowarzyszeniom niemającym osobowości prawnej, jeżeli – co podlega badaniu sądu krajowego – usługi te są ściśle związane ze sportem i są konieczne do jego uprawiania, są świadczone przez organizacje niemające celu zarobkowego, a faktycznymi beneficjentami tych usług są osoby uprawiające sport.

W istocie intencją art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy nie jest przyznanie zwolnienia przewidzianego w tym przepisie jedynie niektórym dziedzinom sportu, lecz dotyczy on uprawiania sportu w ogóle, co obejmuje również sport uprawiany z konieczności przez jednostki w grupach osób lub w ramach struktur organizacyjnych i administracyjnych, ustanowionych przez stowarzyszenia niemające osobowości prawnej lub osoby prawne, takie jak kluby sportowe, pod warunkiem że spełnione są wymogi określone art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) i art. 13 cz. 1 ust. 2 lit. b). Wymóg, aby dane usługi były świadczone bezpośrednio osobom fizycznym, które uprawiają sport w ramach struktury organizacyjnej wprowadzonej przez klub sportowy, skutkowałaby tym, że znaczna ilość świadczonych usług koniecznych do uprawiania sportu byłaby automatycznie i nieuchronnie wyłączona z tego zwolnienia, niezależnie od pytania, czy usługi te są ściśle związane z osobami uprawiającymi sport lub z klubami sportowymi i komu faktycznie przynoszą korzyść. Taki rezultat byłby sprzeczny z celem zwolnienia przewidzianego

w tym przepisie, którym jest skuteczne korzystanie z tego zwolnienia przez usługi świadczone jednostkom uprawiającym sport.

Ponadto zasada neutralności podatkowej, z której poszanowaniem należy stosować zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy, by aby naruszona, gdyby możliwe było powołaanie się na zwolnienie przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy by a uzależniona od struktury organizacyjnej w a ciowej dla uprawianej działalności sportowej.

W celu zapewnienia skutecznego stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy przepis ten należy zatem interpretować w ten sposób, że usługi świadczone w szczególności w ramach sportów uprawianych w grupach osób lub w ramach struktur organizacyjnych wprowadzonych przez kluby sportowe co do zasady mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie. Wynika z tego, że w celu oceny, czy te usługi są zwolnione, nie mają znaczenia to samo formalnego adresata usługi ani forma prawna, w jakiej korzysta on z tej usługi.

(por. pkt 27, 29–31, 35; pkt 1 sentencji)

2. Wyrażenie „określone usługi ściśle związane ze sportem” zawarte w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych nie uprawnia państw członkowskich do ograniczenia zakresu zwolnienia przewidzianego w tym przepisie wobec odbiorców danych usług.

W istocie ewentualne ograniczenia korzystania ze zwolnień przewidzianych w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy mogą nastąpić wyłącznie w ramach stosowania ust. 2 tego przepisu. Jeżeli zatem państwo członkowskie przyznaje zwolnienie dla określonych usług mających ściśle związek ze sportem lub wychowaniem fizycznym, świadczonych przez organizacje niemające celu zarobkowego, nie może go uzależnić od innych warunków niż przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 2 szóstej dyrektywy. Ponieważ przepis ten nie przewiduje ograniczeń wobec odbiorców danych usług, państwa członkowskie nie są uprawnione do wyłączenia określonej grupy tych usługobiorców z omawianego zwolnienia.

(por. pkt 39, 40; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 16 października 2008 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Usługi związane ze sportem – Usługi świadczone osobom uprawiającym sport – Usługi świadczone stowarzyszeniom niemającym osobowości prawnej i osobom prawnym – Wyłączenie – Przesłanki

W sprawie C-253/07

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 1 lutego 2007 r., które wpłynęło do Trybunału

w dniu 29 maja 2007 r., w postępowaniu:

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNA (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, T. von Danwitz (sprawozdawca), E. Juhász, G. Arestis i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 3 lipca 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Canterbury Hockey Club oraz Canterbury Ladies Hockey Club przez M. G. MacDonalda, advocate,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez T. Harris oraz L. Seeborutha, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez I. Huttona, barrister,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa, I. Bakopoulou oraz K. Boskovitsa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez M. Afonso oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (tętnie zwanymi dalej „Hockey Clubs”) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (zwanymi dalej „Commissioners”) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) składek pobieranych przez England Hockey Limited (zwaną dalej „England Hockey”), w zamian za które ta ostatnia świadczy usługi na rzecz Hockey Clubs, podczas gdy według Hockey Clubs usługi te powinny być zwolnione z podatku VAT.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

4 Artykuł 13 cz. 1 A szóstej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym”, przewiduje w szczególności:

„1. Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

m) określone usługi ściśle związane z edukacją sportową i kulturą fizyczną [ze sportem lub wychowaniem fizycznym], świadczone przez organizacje niemające celu zarobkowego osobom uczestniczącym w sporcie lub wychowaniu fizycznym;

[...]

2. [...]

b) świadczenie usług lub dostawa towarów są wyłączone ze zwolnień przewidzianych w ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), jeżeli:

- nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu,
- ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla instytucji [podmiotów] poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem [VAT]”.

Uregulowania krajowe

5 Na podstawie załącznika 9 grupy 10 pkt 3 ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej (Value Added Tax Act 1994) z podatku VAT zwolnione jest:

„świadczenie przez uprawniony podmiot na rzecz jednostki usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, w którym jednostka ta uczestniczy, i mających dla tego sportu lub wychowania fizycznego podstawowe znaczenie, z wyjątkiem usług świadczonych przez podmioty mające strukturę członkowską na rzecz jednostek niebędących ich członkami”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

6 Hockey Clubs są klubami sportowymi, które są zarezerwowane dla swoich członków i wystawiają do gry liczne drużyny hokejowe. Ich członkowie płać roczne składowki w zamian za uzyskanie praw członkowskich. Działają one w formie stowarzyszeń niepodlegających wpisowi do rejestru i niemających osobowości prawnej.

7 Same Hockey Clubs są zrzeszone w England Hockey, organizacji niemającej celu zarobkowego, której celem jest promocja i rozwój hokeja w Anglii. Płacę one England Hockey opłaty stowarzyszeniowe, do których dolicza ona podatek VAT.

8 W zamian za otrzymywane opłaty stowarzyszeniowe England Hockey świadczy na rzecz swoich członków określone usługi, obejmujące system akredytacji klubów, kursy dla trenerów, sędziów, nauczycieli i młodzieży, sieć biur rozwoju hokeja, możliwość dostępu do środków publicznych i środków z gier losowych, doradztwo w dziedzinie marketingu i pozyskiwania sponsorów, usługi zarządzania klubami i ubezpieczenia dla klubów, oraz organizacja rozgrywek pomiędzy drużynami.

9 Commissioners zawiadomili England Hockey, że opłaty stowarzyszeniowe pobierane w zamian za usługi świadczone na rzecz stowarzyszonych w niej klubów hokejowych powinny podlegać normalnej stawce podatku VAT. Ponieważ kluby nie są osobami uprawiającymi sport, świadczone usługi nie są objęte zakresem zwolnienia.

10 Hockey Clubs wniosły na tę decyzję skargę do VAT and Duties Tribunal, podnosząc, że usługi świadczone przez England Hockey są zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy.

11 W następstwie tej skargi VAT and Duties Tribunal stwierdził, że usługi świadczone przez England Hockey mogą być traktowane jako usługi świadczone indywidualnym zawodnikom będącym członkami Hockey Clubs, na podstawie statusu prawnego stowarzyszenia niepodlegających wpisowi do rejestru i niemających osobowości prawnej. Należy je uznać za mające strukturę „przezroczystą” i poprzez nie brać pod uwagę ich indywidualnych członków w celu ustalenia, czy England Hockey świadczy usługi ściśle związane ze sportem na rzecz „osób uczestniczących w sporcie”, zatem w tym przypadku świadczenie tych usług było zwolnione z podatku VAT.

12 Commissioners zaskarżyli to orzeczenie do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, twierdząc, że dla celów podatku VAT nie można traktować Hockey Clubs jako podmioty o strukturze „przezroczystej”. Z kolei Hockey Clubs wniosły skargę wzajemną, podnosząc, że orzeczenie VAT and Duties Tribunal powinno zostać podtrzymane z innych powodów niż przez wskazane, tj. dlatego, że zawarty w pkt 3 grupy 10 załącznika 9 do ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej wymóg, by usługa była świadczona na rzecz „jednostki”, stanowi niewłaściwą transpozycję przepisu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy.

13 Według High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, usługi świadczone przez England Hockey nie zapewniają bezpośrednio członkom Hockey Clubs środków do uprawiania hokeja. Dla stron postępowania przed sądem krajowym jest bezsporne, że usługi świadczone przez England Hockey są ściśle związane ze sportem.

14 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division stwierdził, że niedopuszczalne jest uznanie Hockey Clubs za „przezroczyste” dla celów podatku VAT i uznać za dopuszczalne odwołanie Commissioners. Oceniając, że rozstrzygnięcie skargi wzajemnej wniesionej przez Hockey Clubs zależy od wykładni prawa wspólnotowego, sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dla celów stosowania zwolnienia zawartego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy pojęcie »osoby« w wyrażeniu »osoby uczestniczące w sporcie« obejmuje osoby prawne i stowarzyszenia niemające osobowości prawnej, czy też ograniczone jest do jednostek rozumianych jako osoby fizyczne lub istoty ludzkie?

2) Jeżeli pojęcie »osoby« w wyrażeniu »osoby uczestniczące w sporcie« w istocie obejmuje osoby prawne i stowarzyszenia niemające osobowości prawnej, jak również jednostki, to czy wyrażenie »określone usługi ściśle związane z edukacją sportową [ze sportem]« umożliwia państwu członkowskiemu ograniczenie zakresu zwolnienia tylko do jednostek uczestniczących w sporcie?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

15 Szósta dyrektywa nadaje podatкови VAT bardzo szeroki zakres zastosowania obejmujący wszelkie działania gospodarcze producenta, handlowca lub usługodawcy (zob. w szczególności wyrok z dnia 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties, Rec. s. I-1737, pkt 10). Artykuł 13 dyrektywy zwalnia jednak z podatku VAT określone rodzaje działań.

16 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zwolnienia, o których mowa w tym artykule, stanowi autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 Temco Europe, Zb.Orz. s. I-11237, pkt 16, z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. s. I-4427, pkt 22, z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College, Zb.Orz. s. I-4793, pkt 15).

17 Terminologia używana do określenia zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, powinna być interpretowana w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Zatem zasada ścisłej wykładni nie oznacza, że terminologia stosowana przy określeniu zwolnień przewidzianych w art. 13 powinna być interpretowana w sposób, który pozbawiałby je skuteczności (ww. wyroki w sprawach: Temco Europe, pkt 17, Horizon College, pkt 16). Powinna ona być interpretowana z uwzględnieniem kontekstu, w jaki się wpisuje, celów i systematyki szóstej dyrektywy, a zwłaszcza ratio legis zwolnienia, które ona przewiduje (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Temco Europe, pkt 18, wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådéhavn, Zb.Orz. s. I-1527, pkt 28).

18 Artykuł 13 cz??? A szóstej dyrektywy przewiduje zwolnienie z podatku VAT niektórych rodzajów działań w interesie publicznym. Zwolnienie to nie dotyczy jednak wszystkich rodzajów działań wykonywanych w interesie publicznym, lecz jedynie tej działalności, która została w tym przepisie wymieniona i opisana w bardzo szczegółowy sposób (zob. wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-401/05 VDP Dental Laboratory, Zb.Orz. s. I-12121, pkt 24 oraz ww. wyrok w sprawie Horizon College, pkt 14).

19 W odniesieniu do uprawiania sportu i wychowania fizycznego jako działalności w interesie publicznym zwolnienie przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy ma na celu zachęcić do tych rodzajów działalności, lecz nie zwalnia w sposób ogólny całości świadczenia usług z nimi związanych (zob. wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-246/04 Turner und Sportunion Waldburg, Zb.Orz. s. I-589, pkt 39).

20 Korzyść wynikająca ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy jest uzależniona od określonych warunków, które wynikają z tego przepisu.

21 Po pierwsze, usługi niemające charakteru związku ze sportem lub wychowaniem fizycznym powinny być świadczone przez organizację przewidzianą w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy. Zatem, aby świadczenie danych usług mogło być zwolnione na podstawie tego przepisu, konieczne jest, aby usługi te były świadczone przez organizację niemającą celu zarobkowego. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, warunek ten może być uznany za spełniony w sporze przed sądem krajowym.

22 Po drugie, usługi świadczone przez takie organizacje mogą być zwolnione jako transakcje dokonywane w interesie publicznym, pod warunkiem że mają one charakter związku ze sportem lub wychowaniem fizycznym i są świadczone na rzecz osób, które uprawiają sport lub zajmują się wychowaniem fizycznym. Ponadto z art. 13 cz. 1 ust. 2 lit. b) tiret pierwsze szóstej dyrektywy wynika, że świadczenie usług przewidzianych w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy może być zwolnione tylko wtedy, gdy są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu, tj. uprawiania sportu lub wychowania fizycznego.

23 Zwolnienie transakcji należy zatem ustalić w szczególności w zależności od charakteru świadczonych usług oraz ich związku ze sportem lub wychowaniem fizycznym.

24 W tym kontekście należy zbadać, czy argument podniesiony przez rządy Zjednoczonego Królestwa i grecki, oparty na brzmieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym tylko osoby fizyczne mogą uprawiać sport, a zatem tylko usługi świadczone bezpośrednio tym osobom mogą być zwolnione, może mieć wpływ na odpowiedź udzielaną na pierwsze pytanie prejudycjalne.

25 Komisja Wspólnot Europejskich jest zdania w tym zakresie, że przepis ten nie powinien być interpretowany w sposób dosłowny, lecz w celu zapewnienia skutecznego stosowania przewidzianego w nim zwolnienia, w zależności od danych usług, oraz że należy zatem uwzględnić nie tylko formalnego lub prawnego adresata tego przepisu, lecz także konkretnego adresata bądź faktycznego beneficjenta.

26 W tym względzie wprawdzie istotnie pojęcie „osoby” samo w sobie jest dostatecznie szerokie, aby obejmować nie tylko osoby fizyczne, lecz także stowarzyszenia niemające osobowości prawnej lub osoby prawne, jednak zgodnie ze zwyczajowym użyciem językowym tylko osoby fizyczne uprawiają sport, nawet jeżeli jest on uprawiany w grupach osób.

27 Jednakże intencją art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy nie jest przyznanie zwolnienia przewidzianego w tym przepisie jedynie niektórym dziedzinom sportu, lecz dotyczy on uprawiania sportu w ogóle, co obejmuje również sport uprawiany z konieczności przez jednostki w grupach osób lub w ramach struktur organizacyjnych i administracyjnych, ustanowionych przez stowarzyszenia niemające osobowości prawnej lub osoby prawne, takie jak kluby sportowe, pod warunkiem że spełnione są wymagania określone w pkt 21 i 22 niniejszego wyroku.

28 Uprawianie sportu w ramach takiej struktury z przyczyn praktycznych, organizacyjnych i

administracyjnych ogólnie powoduje, że jednostka sama nie organizuje usług koniecznych do uprawiania sportu, lecz że klub sportowy, do którego należy, organizuje i świadczy te usługi, jak na przykład udostępnienie boiska lub sędziego, niezbędných do uprawiania każdego sportu drużynowego. W takich sytuacjach są świadczone usługi i nawiązywane stosunki prawne z jednej strony pomiędzy klubem sportowym i usługodawcą a z drugiej strony pomiędzy klubem sportowym i jego członkami.

29 Gdyby więc zwrot „usługi [...] świadczone [...] osobom uczestniczącym w sporcie” z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy był interpretowany w ten sposób, że wymaga, aby dane usługi były świadczone bezpośrednio osobom fizycznym, które uprawiają sport w ramach struktury organizacyjnej wprowadzonej przez klub sportowy, zwolnienie przewidziane w tym przepisie zależałoby od istnienia stosunku prawnego pomiędzy usługodawcą a osobami uprawiającymi sport w ramach takiej struktury. Wykładnia taka skutkowałaby tym, że znaczna ilość świadczonych usług koniecznych do uprawiania sportu byłaby automatycznie i nieuchronnie wyłączona z tego zwolnienia, niezależnie od pytania, czy usługi te są ściśle związane z osobami uprawiającymi sport lub z klubami sportowymi i komu faktycznie przynoszą korzyść. Jak słusznie zauważa Komisja, taki rezultat byłby sprzeczny z celem zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, którym jest skuteczne korzystanie z tego zwolnienia przez usługi świadczone jednostkom uprawiającym sport.

30 Z takiej wykładni wynikałoby ponadto, że ze zwolnienia przewidzianego dla transakcji dokonywanych przez instytucje lub organizacje wymienione w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) nie korzystałyby niektóre osoby uprawiające sport wyłącznie z powodu okoliczności, że uprawiają go w ramach struktury zarządzanej przez klub. Wykładnia taka nie byłaby zgodna z zasadą neutralności podatkowej w stosunku do wspólnemu systemowi podatku VAT, z której poszanowaniem należy stosować zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95 Fischer, Rec. s. I-3369, pkt 27). W istocie zasada ta sprzeciwia się w szczególności temu, aby podmioty gospodarcze, które dokonują tych samych transakcji, były traktowane w różny sposób w dziedzinie poboru podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 20). Wynika z tego, że zasada ta byłaby naruszona, gdyby możliwość powołania się na zwolnienie przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy była uzależniona od struktury organizacyjnej w zależności od uprawianej działalności sportowej.

31 W celu zapewnienia skutecznego stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy przepis ten należy interpretować w ten sposób, że usługi świadczone w szczególności w ramach sportów uprawianych w grupach osób lub w ramach struktur organizacyjnych wprowadzonych przez kluby sportowe co do zasady mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie. Wynika z tego, że w celu oceny, czy te usługi są zwolnione, nie mają znaczenia tożsamość formalnego adresata usługi ani forma prawna, w jakiej korzysta on z tej usługi.

32 Jednakże, aby móc korzystać z tego zwolnienia, zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) i art. 13 cz. 2 ust. 2 lit. b) tiret pierwsze szóstej dyrektywy, usługi powinny być świadczone przez organizację niemającą celu zarobkowego, powinny być ściśle związane ze sportem i niezbędne do jego uprawiania, a faktycznymi beneficjentami tych usług powinny być osoby uprawiające sport. Natomiast świadczenie usług niespełniające tych kryteriów, w szczególności tych związanych z klubami sportowymi i ich działaniem, jak na przykład doradztwo w zakresie marketingu i pozyskiwania sponsorów, nie może korzystać z tego zwolnienia.

33 Na końcu należy przypomnieć, że na podstawie art. 13 cz. 2 ust. 2 lit. b) tiret drugie szóstej dyrektywy świadczenie usług jest wyłączone z korzystania ze zwolnienia przewidzianego

w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. m), jeżeli ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem VAT.

34 W sporze przed sądem krajowym do tego sądu należy, z uwzględnieniem wszelkich okoliczności, w jakich jest przeprowadzana dana transakcja, w celu ustalenia jej cech charakterystycznych (zob. wyroki: z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. s. I-2395, pkt 12, z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. s. I-493, pkt 26), ustalenie, czy usługi świadczone przez England Hockey na rzecz Hockey Clubs są ściśle związane ze sportem i konieczne do jego uprawiania, jeżeli faktycznymi beneficjentami tych usług są osoby uprawiające sport oraz jeżeli co do istoty głównym celem tych usług jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla England Hockey poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem VAT.

35 Na pytanie pierwsze należy zatem odpowiedzieć, iż art. 13 cz??? A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w kontekście osób uprawiających sport obejmuje on także usługi świadczone osobom prawnym i stowarzyszeniom niemającym osobowości prawnej, jeżeli – co podlega badaniu sądu krajowego – usługi te są ściśle związane ze sportem i są konieczne do jego uprawiania, są świadczone przez organizacje niemające celu zarobkowego, a faktycznymi beneficjentami tych usług są osoby uprawiające sport.

W przedmiocie pytania drugiego

36 W pytaniu drugim sąd krajowy dąży do ustalenia, czy państwa członkowskie są uprawnione do ograniczenia systemu zwolnień przewidzianego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy do usług świadczonych jedynie jednostkom uprawiającym sport.

37 Zdaniem rzędu Zjednoczonego Królestwa państwa członkowskie mają swobodę ograniczenia zakresu zwolnień poprzez odwołanie do usług świadczonych jednostkom, ponieważ art. 13 cz??? A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy wymaga wyłączenia „określonych usług ściśle związanych ze sportem”.

38 W tym względzie należy stwierdzić, że art. 13 cz??? A szóstej dyrektywy doprecyzowuje różne kategorie działalności, które są zwolnione z podatku VAT, które mogą być zwolnione przez państwa członkowskie i które nie mogą podlegać zwolnieniu, oraz warunki, jakim państwa członkowskie mogą poddać rodzaje działalności, które mogą podlegać zwolnieniu (wyrok z dnia 3 kwietnia 2003 r. w sprawie C-144/00 Hoffmann, Rec. s. I-2921, pkt 38).

39 Ewentualne ograniczenia korzystania ze zwolnień przewidzianych w art. 13 cz??? A szóstej dyrektywy mogą nastąpić wyłącznie w ramach stosowania ust. 2 tego przepisu (zob. ww. wyrok w sprawie Hoffmann, pkt 39). Jeżeli zatem państwo członkowskie przyznaje zwolnienie dla określonych usług mających ścisły związek ze sportem lub wychowaniem fizycznym, świadczonych przez organizacje niemające celu zarobkowego, nie może go uzależnić od innych warunków niż przewidziane w art. 13 cz??? A ust. 2 szóstej dyrektywy (zob. wyrok z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-124/96 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-2501, pkt 18). Ponieważ przepis ten nie przewiduje ograniczeń wobec odbiorców danych usług, państwa członkowskie nie są uprawnione do wyłączenia określonej grupy tych usługobiorców z omawianego zwolnienia.

40 Na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, iż wyrażenie „określone usługi ściśle związane ze sportem” zawarte w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy nie uprawnia państw członkowskich do ograniczenia zakresu zwolnienia przewidzianego w tym przepisie wobec odbiorców danych usług.

W przedmiocie kosztów

41 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku** należy interpretować w ten sposób, że w kontekście osób uprawiających sport obejmuje on także usługi świadczone osobom prawnym i stowarzyszeniom niemającym osobowości prawnej, jeżeli – co podlega badaniu sądu krajowego – usługi te są ściśle związane ze sportem i są konieczne do jego uprawiania, są świadczone przez organizacje niemające celu zarobkowego, a faktycznymi beneficjentami tych usług są osoby uprawiające sport.

2) **Wyrażenie „określone usługi ściśle związane ze sportem” zawarte w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy 77/388** nie uprawnia państw członkowskich do ograniczenia zakresu zwolnienia przewidzianego w tym przepisie wobec odbiorców danych usług.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.