



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLEHO ADVOKÁTA
GERARD HOGAN
prednesené 7. novembra 2019¹

Vec C-488/18

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Výnimky – Článok 132 ods. 1 písm. m) – Poskytovanie služieb úzko súvisiacich so športom – Priamy účinok – Rozsah právomoci voľnej úvahy členských štátov – Zásada daňovej neutrality – Zásada rovnosti zaobchádzania – Pojem neziskové organizácie“

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 132 ods. 1 písm. m) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; ďalej len „smernica 2006/112“).
2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Daňový úrad, Kaufbeuren, pobočka Füssen, Nemecko) a združením Golfclub Schloss Igling e.V. (ďalej len „Golfclub“), ktorého predmetom je skutočnosť, že daňový úrad odmietol oslobodiť od dane z pridanej hodnoty (DPH) určité služby úzko súvisiace s golfom, ktoré poskytuje Golfclub.
3. V tejto veci ide predovšetkým o to, či sa dá ustanovenie článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 napriek tomu, že jeho znenie odkazuje len na „určité služby úzko súvisiace so športom“, považovať za dostatočne presné a bezpodmienečné, a teda má priamy účinok.

I. Právo Únie

A. Smernica 2006/112

4. Článok 132 smernice 2006/112 stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

m) určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou poskytované neziskovými organizáciami osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove;

¹ Jazyk prednesu: angličtina.

- n) určité kultúrne služby, ako aj dodanie tovaru úzko súvisiaceho s týmito službami, poskytované subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými kultúrnymi zariadeniami uznanými dotknutým členským štátom[;]“

B. Nemecké právo

5. Podľa § 4 ods. 22 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“) v znení uverejnenom 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) sú oslobodené od dane tieto transakcie:

- „a) konferencie, kurzy a ďalšie podujatia vedeckej alebo vzdelávacej povahy usporadúvané právnickými osobami zriadenými podľa verejného práva, vyššími školami so zameraním na verejnú správu alebo ekonomiu, vyššími odbornými školami alebo orgánmi sledujúcimi verejnoprospešné ciele, prípadne ciele odbornej organizácie, pokiaľ sa väčšina príjmov použije na pokrytie výdavkov;
- b) ďalšie kultúrne a športové podujatia usporadúvané subjektmi uvedenými v písmene a), kde je poplatok tvorený účastníckym poplatkom.“

6. § 51, 52, 55, 58, 59, 60 a 61 Abgabenordnung (daňový poriadok, ďalej len „AO“) stanovovali:

„§ 51

Všeobecné

1. Nasledujúce ustanovenia sa uplatnia v prípade, že poriadok priznáva určitému subjektu daňové zvýhodnenie na základe toho, že sleduje priamo a výlučne verejnoprospešné, charitatívne alebo náboženské účely (daňovo zvýhodnené účely). Pod pojmom subjekt sa rozumie spoločnosť, združenie alebo portfólio aktív vymedzené v zákone o dani z príjmu právnických osôb. Funkčné organizačné celky (útvary) subjektov sa nepovažujú za samostatné daňové subjekty.

...

§ 52

Verejnoprospešné účely

1. Subjekt sleduje verejnoprospešné účely, ak je jej činnosť zameraná na nezištnú podporu širokej verejnosti v materiálnej, duchovnej alebo morálnej oblasti. Za podporu širokej verejnosti sa nepovažuje podpora, z ktorej má úžitok obmedzená skupina osôb, napríklad ak ide o členstvo rodiny alebo pracovnej sily určitého podniku, alebo pokiaľ táto skupina osôb nemôže byť iná než malá zo svojej podstaty, najmä v dôsledku zemepisných alebo odborných aspektov. Na podporu širokej verejnosti sa nemožno odvolávať len preto, že spoločnosť poskytuje svoje zdroje verejnoprávnomu subjektu.

2. V súlade s ustanoveniami odseku 1 vyššie sa za podporu vo verejnom záujme považujú tieto činnosti:

...

(21) Podpora športu (šach sa považuje za šport);

...

§ 55

Nezištná činnosť

1. Podpora alebo rozvoj sa poskytuje nezištno, pokiaľ primárne neslúži na vlastné hospodárske účely spoločnosti, napríklad na obchodné alebo iné zárobkové účely, a ak sú splnené tieto požiadavky:

1. Finančné prostriedky subjektu sa môžu použiť len na účely uvedené v stanovách. Členovia alebo partneri (členovia na účely týchto ustanovení) nesmú poberať podiely na zisku ani iné prídely z finančných prostriedkov subjektu z titulu svojho postavenia členov. Subjekt nesmie svoje prostriedky používať na priamu ani nepriamu podporu alebo rozvoj politických strán.
2. Suma, ktorá sa poskytne členom pri skončení ich členstva alebo pri dobrovoľnom či nútenom zrušení subjektu, nesmie byť vyššia, než sú ich splatené vklady do základného imania a trhová hodnota ich nepeňažných vkladov.
3. Subjekt nesmie nikomu poskytovať plnenia v podobe výdavkov, ktoré nesúvisia s účelom subjektu, alebo v podobe neprimerane vysokej odmeny.
4. Pri dobrovoľnom či nútenom zrušení subjektu, alebo ak zanikne jeho pôvodný účel, majetok subjektu prevyšujúci splatené vklady členov do základného imania a trhová hodnota ich nepeňažných vkladov sa môžu použiť len na daňovo zvýhodnené účely (zásada účelového viazania majetku). Táto požiadavka je splnená aj vtedy, keď je majetok prevedený na iný daňovo zvýhodnený subjekt alebo právnickú osobu zriadenú podľa verejného práva na daňovo zvýhodnené účely.
5. S výhradou § 62 musí subjekt v zásade promptne použiť svoje prostriedky na daňovo zvýhodnené účely uvedené v stanovách. Vhodným použitím je aj použitie na nadobudnutie alebo tvorbu aktív slúžiacich na účely uvedené v stanovách. Prostriedky sú použité promptne, ak sa použijú na daňovo zvýhodnené účely uvedené v stanovách najneskôr dva kalendárne alebo finančné roky od ich pripísania.

...

§ 58

Nezdaniteľné činnosti

Postaveniu daňovo zvýhodneného subjektu nebráni situácia, v ktorej:

...

- (8) subjekt usporadúva spoločenské podujatia, ktoré majú druhotný význam v porovnaní s jeho daňovo zvýhodnenými činnosťami;
- (9) športové združenie podporuje platené športové aktivity popri bezplatných športových aktivitách,

...

§ 59

Podmienky daňového zvýhodnenia

Daňové zvýhodnenie sa prizná, ak zo stanov, ustanovujúceho aktu nadácie alebo iného zakladateľského aktu (na účely týchto ustanovení ďalej len „stanovy“), ktoré opisujú účel subjektu, vyplýva, že tento účel spĺňa požiadavky § 52 až 55 a že je sledovaný výlučne a priamo; skutočné riadenie musí byť v súlade s týmito ustanoveniami stanov.

§ 60

Požiadavky, ktoré musia spĺňať stanovy

1. Účely uvedené v stanovách a prostriedky, pomocou ktorých majú byť dosiahnuté, musia byť vymedzené natolko presne, aby sa dalo na základe stanov určiť, či sú splnené podmienky daňového zvýhodnenia. Stanovy musia obsahovať kritériá uvedené v prílohe 1.

2. Stanovy musia byť v súlade s predpísanými požiadavkami počas celého vymeriavacieho obdobia, pokiaľ ide o daň z príjmu právnických osôb a daň z obchodu, a v čase vzniku daňovej povinnosti, pokiaľ ide o ostatné dane.

§ 61

Účelové viazanie majetku podľa stanov

1. Majetok je dostatočne účelovo viazaný podľa stanov na daňové účely (§ 55 ods. 1 bod 4), pokiaľ účel, na ktorý sa má tento majetok použiť v prípade dobrovoľného či núteného zrušenia subjektu, alebo ak zanikne pôvodný účel subjektu, je v stanovách natolko presne vymedzený, že sa dá na základe stanov určiť, či je tento účel daňovo zvýhodnený.

2. (zrušený)

3. Ak dôjde k takej zmene a doplneniu ustanovení o určení majetku, že už nespĺňajú požiadavky § 55 ods. 1 bodu 4, vychádza sa z toho, že určenie majetku od začiatku nebolo dostatočné na daňové účely. Uplatní sa § 175 ods. 1 prvá veta bod 2 pod podmienkou, že je možné vydať, zrušiť alebo pozmeniť daňové výmery v rozsahu, v akom sa týkajú daní vzniknutých počas desiatich kalendárnych rokov pred pozmenením ustanovenia o určení majetku.“

II. Okolnosti predchádzajúce sporu

7. Golfclub je registrované združenie, ktoré v sledovanom roku (2011) nebolo uznané za charitatívnu organizáciu v zmysle § 51 a nasl. AO. Účelom združenia je podľa jeho stanov podpora golfu. Na tento účel prevádzkuje golfové ihrisko s príslušenstvom, ktoré prenajíma spoločnosti Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (ďalej len „Golfplatz“). Podľa článku 13 ods. 3 stanov združenia sa jeho majetok v prípade dobrovoľného alebo núteného zániku prevedie na osobu alebo inštitúciu určenú valným zhromaždením.

8. Dňa 25. januára 2011 združenie Golfclub kúpilo spoločnosť Golfplatz za 380 000 eur. Na financovanie tejto transakcie si združenie Golfclub zobralo od svojich členov pôžičky s ročnou úrokovou sadzbou 4 % a splatené so sadzbou 5 % ročne.

9. V tom istom roku združenie Golfclub dosiahlo príjmy v celkovej hodnote 78 615,02 eura z nasledujúcich činností:

- i) používanie golfového ihriska;
- ii) prenájom golfových loptičiek;
- iii) prenájom vozíkov;
- iv) predaj golfových palíc;
- v) usporadúvanie a konanie golfových turnajov a podujatí, za ktoré združenie Golfclub získalo príjmy z účastníckych poplatkov.

10. Daňový úrad odmieta tieto činnosti oslobodiť od DPH s odôvodnením, že podľa § 4 ods. 22 UStG sú oslobodené od dane len účastnícke poplatky, a teda toto oslobodenie nemožno uplatniť ani na usporadúvanie a konanie golfových turnajov, lebo združenie Golfclub nemá postavenie charitatívnej organizácie v zmysle § 51 a nasl. AO. Jeho stanovky totiž neobsahujú dostatočne presné ustanovenia, pokiaľ ide o zákonné pridelenie jeho majetku v prípade jeho zrušenia, a nadobudnutie spoločnosti Golfplatz svedčí o tom, že nesleduje výlučne neziskový účel.

11. Finanzgericht München (Finančný súd Mníchov, Nemecko) zrušil rozhodnutie daňového úradu v súvislosti so združením Golfclub s odôvodnením, že Golfclub je nezisková organizácia v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 a že podľa tohto ustanovenia, ktoré má priamy účinok, musia členské štáty oslobodiť od dane všetky činnosti neziskových organizácií úzko súvisiace so športom.

III. Skutkový stav a prejudiciálne otázky

12. Daňový úrad podal na vnútroštátny súd žalobu o preskúmanie rozsudku Finanzgericht (Finančný súd). Vnútroštátny súd sa domnieva, že výsledok sporu závisí na jednej strane od toho, či má článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 priamy účinok, a teda neziskové organizácie sa môžu na toto ustanovenie priamo odvolávať v prípade nesprávneho prebratia uvedenej smernice. Na druhej strane výsledok sporu závisí od významu pojmu „neziskové organizácie“ použitého v uvedenom ustanovení.

13. Pokiaľ ide o prvú otázku, vnútroštátny súd vysvetľuje, že má pochybnosti o tom, či má článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 priamy účinok, lebo Súdny dvor vo svojom rozsudku z 15. februára 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, body 23 a 24), uviedol, že článok 13 A ods. 1 písm. n) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „šiesta smernica“) nemá priamy účinok. Súdny dvor totiž k tomuto záveru dospel predovšetkým na základe skutočnosti, že toto ustanovenie sa rovnako ako článok 132 ods. 1 písm. m) odvoláva na „určité služby“, a preto sa môžu členské štáty na základe voľnej úvahy rozhodnúť, ktoré plnenia oslobodia od dane. V dôsledku toho Súdny dvor konštatoval, že toto ustanovenie nespĺňa podmienky na to, aby sa mohlo priamo uplatniť v konaní na vnútroštátnych súdoch.

14. Pokiaľ ide o druhú otázku, vnútroštátny súd sa pýta, či sa má pojem „nezisková organizácia“ použitý v článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 považovať za autonómny pojem práva Európskej únie, a ak áno, či sa má tento pojem vykladať v tom zmysle, že na to, aby sa určitá organizácia považovala za neziskovú, je potrebné, aby bolo v jej stanovách uvedené, že v prípade prevodu na inú organizáciu musí aj táto organizácia sledovať neziskový účel.

15. Za týchto okolností sa Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Má článok 132 ods. 1 písm. m) [smernice 2006/112], podľa ktorého ‚určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou poskytované neziskovými organizáciami osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove‘, priamy účinok, takže neziskové organizácie sa v prípade chýbajúceho prebratia môžu priamo odvolávať na toto ustanovenie?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: ide v prípade ‚neziskovej organizácie‘ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) [smernice 2006/112] o:
 - pojem, ktorý sa má vykladať autonómne podľa práva Únie, alebo
 - sú členské štáty oprávnené podmieniť existenciu takej organizácie splnením podmienok, akou je § 52 v spojení s § 55 Abgabenordnung (nemecký všeobecný daňový poriadok) (alebo ustanovenia § 51 a nasl. Abgabenordnung ako celku)?
3. Ak ide o pojem, ktorý sa má vykladať autonómne podľa práva Únie: musí nezisková organizácia v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) [smernice 2006/112] disponovať ustanoveniami pre prípad svojho zrušenia, podľa ktorých je povinná previesť majetok, ktorý má v danom čase, na inú neziskovú organizáciu na podporu športu a telesnej výchovy?“

IV. Analýza

16. Na základe požiadavky Súdného dvora obmedzím svoje pripomienky v týchto návrhoch na prvú otázku.

17. Prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či má článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 priamy účinok, a teda sa naň môžu jednotlivci odvolávať v konaní na vnútroštátnych súdoch.

18. Na úvod chcem pripomenúť, že jednotlivci majú právo odvolávať sa na určité ustanovenie voči členskému štátu pred vnútroštátnymi súdmi najmä vtedy, keď tento štát neprebral smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku v stanovenej lehote alebo ju neprebral správne, pokiaľ je toto ustanovenie bezpodmienečné a dostatočne presné.²

19. Ustanovenie práva Únie je bezpodmienečné, ak vyjadruje povinnosť, ktorá nie je viazaná na nijakú podmienku, a jeho uplatnenie ani účinky si nevyžadujú prijatie právneho aktu inštitúciami Európskej únie alebo orgánmi členských štátov.³ Ustanovenie sa považuje za dostatočne presné, ak opisuje povinnosť, ktorú stanovuje, jednoznačnými a bezpodmienečnými výrazmi.⁴

20. V prípade článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 existujúca judikatúra už poskytuje usmernenie, pokiaľ ide o to, ako treba odpovedať na otázku vnútroštátneho súdu.

2 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 24. januára 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 33); z 12. decembra 2013, Portugás (C-425/12, EU:C:2013:829, bod 18); z 15. januára 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, bod 31); z 15. mája 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 31), a zo 7. júla 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, bod 16).

3 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. mája 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 32); zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 49), a z 13. februára 2019, Human Operator (C-434/17, EU:C:2019:112, bod 38).

4 Rozsudky z 26. februára 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, bod 52), a z 26. októbra 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, bod 41).

A. Analýza z hľadiska existujúcej judikatúry Súdneho dvora

21. Skoršia judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 – akou sú rozsudky zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), z 21. februára 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), a z 19. decembra 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) – môže na prvý pohľad vyvolávať dojem, že členské štáty musia oslobodiť od dane každú službu úzko súvisiacu so športom, ktorú poskytujú neziskové organizácie. Ja sa však domnievam, že podrobnejší rozbor týchto rozsudkov svedčí o tom, že v skutočnosti to tak nie je.

22. V rozsudku zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 27), Súdny dvor uviedol, že „cieľom článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice... nebolo umožniť oslobodenie stanovené v tomto ustanovení len v prípade niektorých druhov športov, naopak, toto ustanovenie sa týka vykonávania športu všeobecne...“. V tejto veci išlo o to, či členské poplatky, ktoré hokejové kluby platia spoločnosti England Hockey za služby poskytované touto organizáciou, podliehajú DPH.

23. V rámci odpovede na prvú otázku položenú vnútroštátnym súdom Súdny dvor najprv konštatoval, že poskytovanie služieb na účely terajšieho článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 sa vzťahuje na služby poskytované z formálneho hľadiska nielen fyzickým osobám, ale aj právnickým osobám a neregistrovaným združeniam, pod podmienkou že ich skutočnými užívateľmi sú osoby vykonávajúce šport. V opačnom prípade by to totiž znamenalo, že „oslobodenie stanovené v tomto ustanovení závisí od existencie právneho vzťahu medzi poskytovateľom služieb a osobami vykonávajúcimi šport v rámci takejto štruktúry“. Taký záver by bol v rozpore s celým účelom tohto oslobodenia.

24. Súdny dvor sa následne zaoberal druhou otázkou, konkrétne či sú členské štáty oprávnené obmedziť režim oslobodenia od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 len na služby poskytované jednotlivcom vykonávajúcim šport. V bode 39 uviedol, že táto smernica členským štátom neumožňuje „vylúčiť uplatnenie predmetného oslobodenia voči určitej skupine adresátov týchto plnení“, lebo členské štáty v tomto smere nemajú takú právomoc voľnej úvahy.

25. Podobne v rozsudku z 21. februára 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), Súdny dvor v bode 21 konštatoval, že článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 nemá za cieľ „poskytnúť oslobodenie, ktoré zakotvuje, iba pre určité typy športu“. Súdny dvor tak v bode 25 rozhodol, že „neorganizované a nesystematické športové aktivity, ktorých cieľom nie je účasť na športových súťažiach, je možné kvalifikovať ako športové aktivity v zmysle tohto ustanovenia“.⁵ V každom prípade vyjadrenie prípustnosti („je možné“), ktoré Súdny dvor použil v tomto bode, samo osebe naznačuje, že členský štát má v tejto oblasti právomoc voľnej úvahy. Keby sa predmetné ustanovenie malo považovať za bezpodmienečné, predpokladal by som, že Súdny dvor by to uviedol, pričom by sa vyjadril formou príkazu, akým je slovné spojenie „je potrebné“.

26. V tejto súvislosti môžem pripustiť, že v týchto dvoch veciach Súdny dvor podľa všetkého vychádzal z nevyjadreného predpokladu, že samotný článok 132 ods. 1 písm. m) má priamy účinok. Musím však poukázať aj na to, že Súdny dvor sa priamo nezaoberal otázkou priameho účinku a ani v jednej z týchto vecí sa k nej nemusel vyjadriť.

27. Keďže sa teda otázky položené vo veciach Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), a Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), výslovne netýkali existencii určitej právomoci voľnej úvahy členských štátov pri rozhodovaní, ktoré služby sa oslobodia od dane, ani bezpodmienečnej povahy článku 132 ods. 1 písm. m), domnievam sa, že z týchto rozsudkov

⁵ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

nemožno vyvodiť nijaký záver, pokiaľ ide o prejednávanú problematiku priameho účinku tohto ustanovenia. Osobne si myslím, že tieto rozhodnutia treba chápať v tom zmysle, že *ex ante* nevylučujú určité športové činnosti z pôsobnosti tohto ustanovenia len preto, že nespĺňajú konkrétne kritérium, o ktoré išlo v každej z týchto vecí.

28. V rozsudku z 19. decembra 2013, *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, bod 32), Súdny dvor v rámci odpovede na prvých päť otázok položených vnútroštátnym súdom uviedol, že „článok 134 písm. b) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že z oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice nevylučuje poskytovanie služieb spočívajúcich v tom, že nezisková organizácia spravujúca golfový areál a ponúkajúca tiež systém založený na členstve priznáva právo využívať tento golfový areál návštevníkom, ktorí nie sú členmi tejto organizácie“. Predmetom veci *Bridport and West Dorset Golf Club* však *nebol* článok 132 ods. 1 písm. m), ale článok 134 písm. b) smernice 2006/112.⁶ Keďže článok 134 písm. b) smernice 2006/112 obmedzuje členské štáty, aby na základe článku 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice oslobodili od dane určité dodávky služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, Súdny dvor implicitne, ale nevyhnutne založil svoje odôvodnenie na predpoklade, že podmienky na uplatnenie tohto ustanovenia boli splnené.

29. Nedá sa preto povedať, že by sa Súdny dvor skutočne zaoberal pomerne samostatnou otázkou priameho účinku samotného článku 132 ods. 1 písm. m). V dôsledku toho teda nemožno vyvodiť nijaké závery ani z tohto rozsudku, prinajmenšom pokiaľ ide o kľúčovú problematiku prejednáwanej veci.

30. V každom prípade táto analýza jednotlivých predchádzajúcich rozsudkov teraz ani nie je dôležitá, lebo Súdny dvor odvtedy zaujal výslovný postoj prinajmenšom v dvoch rozsudkoch, konkrétne v rozsudkoch z 13. júla 2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544), a z 15. februára 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), z ktorého je jasné, že článok 132 ods. 1 písm. m) ponecháva členským štátom mieru voľnej úvahy, čo sa týka rozsahu ich právomoci oslobodiť od dane určité služby úzko súvisiace so športom. Samotná existencia takej právomoci voľnej úvahy znamená, že povahu ustanovení článku 132 ods. 1 písm. m) nemožno považovať za bezpodmienečnú. Keďže požiadavka bezpodmienečnosti je predpokladom uplatnenia doktríny priameho účinku, znamená to, že článok 132 ods. 1 písm. m) nemôže mať priamy účinok. Môžem to ilustrovať preskúmaním týchto dvoch rozhodnutí.

31. Po prvé v rozsudku z 15. februára 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), Súdny dvor rozhodol, že článok 13 A ods. 1 písm. n) šiestej smernice – ktorý bol medzičasom nahradený rovnakými ustanoveniami článku 132 ods. 1 písm. n) smernice 2006/112 – „sa má vykladať v tom zmysle, že nemá priamy účinok, takže pri neexistencii prebratia sa nemôžu subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo iné kultúrne zariadenia... na toto ustanovenie priamo odvolávať“.

32. Súdny dvor najmä poukázal na to, že výraz „určité kultúrne služby“ použitý v uvedenom ustanovení „nevyžaduje oslobodenie všetkých kultúrnych služieb od dane, takže členské štáty môžu oslobodzovať od dane ‚určité‘ služby, kým vo vzťahu k ostatným službám uložia povinnosť zaplatiť DPH“⁷. Súdny dvor dospel k tomuto názoru po prvé preto, že „takýto výklad nezodpovedá obvyklému významu pojmu ‚určité‘ používanému v článku 13 A ods. 1 písm. n) šiestej smernice a zbavuje použité tohto pojmu potrebného účinku v zmysle tohto ustanovenia“.⁸ Po druhé pokiaľ ide o článok 13 A ods. 1 písm. n) šiestej smernice, normotvorca Únie výslovne odmietol pôvodný návrh Európskej komisie, aby

6 Platí to aj pre rozsudok z 12. januára 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22, bod 36), ktorý sa týkal výkladu článku 13 B písm. b) a článku 13 C šiestej smernice a nie článku 13 A ods. 1 písm. m) tejto smernice.

7 Bod 23 rozsudku z 15. februára 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117)

8 Tamtiež, bod 16.

boli harmonizovaným spôsobom špecifikované dotknuté služby.⁹ Po tretie rozhodnutie normotvorcu Únie ponechať členským štátom širokú mieru voľnej úvahy na určenie služieb oslobodených od dane možno vysvetliť rôznorodosťou regionálnych kultúrnych a majetkových tradícií v Únii a niekedy v rámci samotného členského štátu.¹⁰

33. Čo je však najdôležitejšie, Súdny dvor dospel k záveru, že existencia voľnej úvahy na oslobodenie „určitých“ kultúrnych služieb od dane znamená, že toto ustanovenie nespĺňa podmienky potrebné na uplatnenie doktríny priameho účinku.¹¹

34. Po druhé v rozsudku z 13. júla 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, bod 19), Súdny dvor zamietol tvrdenie, že požiadavka, podľa ktorej členské štáty majú uložiť DPH na všetky služby úzko súvisiace so športom na účely článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112, má priamy účinok, lebo „by bola... v rozpore so znením tohto článku 132 ods. 1 písm. m)... ktoré sa týka ‚určitých‘ služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou“.

35. Všetky tieto úvahy sa dajú výborne uplatniť na článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112, lebo aj toto ustanovenie sa odvoláva na právomoc oslobodiť od DPH „určité“ služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou. Skutočnosť, že členské štáty majú v tejto oblasti právomoc voľnej úvahy, je v rozpore s požiadavkou bezpodmienečnosti, ktorá je sama osebe podmienkou uplatnenia doktríny priameho účinku. Preto sa domnievam, že vzhľadom na úvahy Súdneho dvora v rozsudkoch British Film Institute a London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544), článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 nemožno pokladať za dostatočne presný a bezpodmienečný na to, aby mohol mať priamy účinok.

B. Analýza z hľadiska bežne uznávaných spôsobov výkladu

36. Analýza článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 z hľadiska spôsobov výkladu tradične používaných Súdny dvorom, ktoré sú založené na znení, kontexte a cieľoch predmetného ustanovenia, vedie tiež k tomu istému záveru.

1. Znenie článku 132 ods. 1 písm. m)

37. Článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 stanovuje, že členské štáty oslobodia od DPH „určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou poskytované neziskovými organizáciami osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove“.

38. Keďže znenie tohto ustanovenia stanovuje, že členské štáty majú oslobodiť od dane *určité služby* - a nie, podotýkam, *všetky služby* - úzko súvisiace so športom, je jasné, že členské štáty majú v tejto oblasti istú právomoc voľnej úvahy. Môže teda určiť, ktoré služby súvisiace so športom alebo telesnou výchovou poskytované neziskovými organizáciami oslobodia.

39. Holandská vláda však v písomných pripomienkach tvrdí, že výraz „určité“ sa nemá chápať ako „niektoré, ale nie všetky“, no ako zdôraznenie toho, že oslobodenie sa vzťahuje len na služby úzko súvisiace so športom poskytované neziskovými organizáciami.

9 Tamtiež, body 19 až 21.

10 Tamtiež, bod 22.

11 Tamtiež, body 23 a 24.

40. Toto tvrdenie nemôžem prijať. Musím pripomenúť, že výrazy použité na určenie prípadov oslobodenia od DPH v zmysle článku 132 smernice 2006/112 predstavujú výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá zo všetkých služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou za protihodnotu, takže tieto výrazy sa musia vykladať reštriktívne.

41. Je jasné, že pravidlo reštriktívneho výkladu neznamena, že výrazy použité na určenie oslobodenia od DPH sa majú vykladať tak, že stratia zamýšľaný účinok.¹² Znamená to však, že pokiaľ je znenie oslobodenia od dane – akým je znenie článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 – jasné, musí prevážiť jeho doslovný výklad.

42. V tomto smere sa domnievam, že tvrdenie holandskej vlády by bolo udržateľné iba vtedy, keby bol koniec vety formulovaný inak, pričom by najmä zmienka „poskytované neziskovými organizáciami“ musela byť uvedená osobitne. Keby normotvorca Únie chcel, aby sa toto ustanovenie vykladalo v zmysle presadzovanom holandskou vládou, mohol by napríklad stanoviť, že od DPH sa oslobodia „určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou, najmä služby poskytované neziskovými organizáciami osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove“.¹³

43. Vzhľadom na práve uvedené pravidlo výkladu teda tvrdenie holandskej vlády nemožno prijať.

44. Za zmienku stojí aj to, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa majú ustanovenia práva Únie vykladať nielen z hľadiska svojho znenia, ale aj z hľadiska svojho kontextu a cieľov.¹⁴ Aj analýza cieľov článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 a jeho obsahu vedie k rovnakému záveru.

2. Ciele sledované článkom 132 ods. 1 písm. m)

45. Je pravda, že odôvodnenia smernice 2006/112 poskytujú len malú mieru usmernenia v súvislosti s cieľmi sledovanými článkom 132 ods. 1 písm. m).¹⁵ Keďže však toto ustanovenie oslobodzuje od DPH určité služby súvisiace so športom, dá sa predpokladať, že cieľom tohto oslobodenia je podporiť športovanie širokých vrstiev obyvateľstva, najmä vzhľadom na to, že prispieva k dosahovaniu cieľov v oblasti verejného zdravia.¹⁶

46. Taký cieľ však neznamená, že zámerom normotvorcu Únie bolo oslobodiť od DPH *všetky* služby úzko súvisiace so športom poskytované neziskovými organizáciami. Je pravda, že Súdny dvor rozhodol, že pojem „šport“ označuje činnosti, ktoré vykazujú „nezanedbateľný fyzický prvok“.¹⁷ Nie všetky fyzické aktivity však v rovnakej miere prispievajú k verejnoprospešnému cieľu udržania telesnej kondície obyvateľstva. Podobne nie všetky služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou sú

12 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. novembra 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, bod 17), a z 21. februára 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 19).

13 Okrem toho prípravné práce svedčia o tom, že použitie slova „určité“ je výsledkom výslovného zámeru normotvorcu ponechať členským štátom istú mieru voľnej úvahy. Komisia totiž vo svojom návrhu šiestej smernice pôvodne navrhovala, aby členské štáty oslobodili od DPH „služby a s nimi súvisiace dodávky tovarov, ktoré neziskové športové alebo telovýchovné organizácie poskytujú svojim členom; toto oslobodenie od DPH sa uplatní len na plnenia priamo súvisiace s amatérskym vykonávaním športovej a telovýchovnej činnosti“. Rada však tento návrh výslovne zamietla a nahradila ho textom zodpovedajúcim súčasnému zneniu článku 132 ods. 1 písm. m). Neskôr, keď Komisia 5. decembra 1984 navrhla Rade odstrániť slovo „určité“, Rada tento návrh znova zamietla a znenie tohto ustanovenia ponechala v pôvodnej verzii zo 17. mája 1977.

14 Pozri napríklad rozsudok z 10. júla 2019, Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, bod 37).

15 Podľa judikatúry Súdneho dvora „si zásada právnej istoty a jasnosti vyžaduje, aby výklad poskytnutý Súdny dvorom vychádzal zo znenia a zjavných cieľov príslušných ustanovení“. Pozri rozsudok z 5. mája 1988, Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (C-91/87, EU:C:1988:235, bod 8).

16 Pozri v tomto smere rozsudky z 21. februára 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 23); z 19. decembra 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, bod 20), a z 26. októbra 2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, bod 23). V rozsudku Žamberk Súdny dvor najmä zamietol tvrdenie, že oslobodenie od dane sa nevzťahuje na „neorganizované a nesystematické športové aktivity“, akou je – ako v uvedenej veci – rekreačné plávanie v areáli kúpaliska.

17 Pozri rozsudok z 26. októbra 2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, bod 22.)

spôsobilé sledovať tento cieľ. Vzhľadom na tento cieľ teda normotvorca Únie mohol v súlade so zásadou subsidiarity zakotvenou v článku 5 ods. 1 ZEÚ veľmi dobre usúdiť, že členské štáty môžu svojimi predpismi, ktorými preberú právnu úpravu Únie, najlepšie rozhodnúť, ktoré služby úzko súvisiace so športom majú byť oslobodené od DPH.

47. Normotvorcu Únie mohlo priviesť k tomuto záveru niekoľko úvah.

48. Po prvé rovnako ako v prípade kultúrnych služieb, aj v oblasti športovania a prístupu k jednotlivým športom existujú medzi členskými štátmi veľké rozdiely. Býčie zápasy sa napríklad považujú za jednu z najväčších pých Španielska, no v niektorých členských štátoch je tento šport prinajlepšom tolerovaný a v iných je zas v nemilosti.¹⁸ S bojovými a kontaktnými športmi sú spojené problémy z hľadiska bezpečnosti a telesného blaha športovcov. To isté sa dá povedať o niektorých extrémnych športoch. O určitých ďalších športoch sa zas dá povedať, že vyvolávajú otázky spojené s blahom zvierat, na ktoré môžu mať rozličné členské štáty rôzne názory. Ďalšia úvaha spočíva v tom, že zatiaľ čo niektoré športy sú hlboko zakorenené v kultúrnom a športovom živote konkrétnych členských štátov – mám na mysli býčie zápasy v Španielsku, petang vo Francúzsku, kriket v Spojenom kráľovstve a gaelský futbal a hurling v Írsku –, tieto športy sú pre väčšinu ľudí neznáme a veľmi zriedka sa v rámci Európskej únie vykonávajú mimo príslušného členského štátu.

49. Všetko toto znamená, že členské štáty môžu mať vlastné rozdielne názory na užitočnosť týchto športov a na mieru, v akej má byť účasť verejnosti na konkrétnom športe motivovaná alebo finančne podporovaná.

50. Po druhé pokiaľ ide o konkrétny šport, otázka, či majú byť určité služby úzko súvisiace s týmto športom oslobodené od dane, môže byť tiež zložitá. Napríklad plachtenie sa môže v súvislosti s pretekmi považovať za šport, ak sa však vykonáva iným spôsobom, môže sa považovať iba za rekreačnú činnosť alebo dokonca za dopravný prostriedok. Podobne jazda na poníkoch alebo jazdy so sprievodcom sú síce súčasťou jazdeckta – ktoré sú napríklad ponúkané deťom počas prázdnin –, no nemusí to postačovať na to, aby sa tieto služby považovali za súvisiace so športom, ako stanovuje článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112. Za určitých okolností a za istých podmienok sa môže pokladať len za rekreačnú činnosť, a nie za šport ako taký.

51. Po tretie oslobodenie od DPH upravené v článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 by pravdepodobne malo významné hospodárske dôsledky pre športové služby na jednotlivých vnútroštátnych trhoch, lebo oslobodenie od dane sa vzťahuje len na neziskové organizácie.¹⁹ V dôsledku toho normotvorca Únie tým, že členským štátom priznal určitú mieru voľnej úvahy pri rozhodovaní o tom, ktoré služby oslobodia od DPH, mohol mať na mysli to, že členské štáty si vedia urobiť lepší úsudok o vplyve, ktorý bude mať pôsobnosť týchto oslobodení od DPH na miestnu hospodársku súťaž.

52. Znamená to teda, že ak normotvorca Únie považoval za vhodné nechať rozhodnutie v tejto oblasti na členských štátoch, vysvetľuje to, prečo toto ustanovenie neukladá členským štátom bezpodmienečnú povinnosť oslobodiť od DPH všetky športové činnosti.

¹⁸ Napríklad podľa francúzskeho práva sú býčie zápasy povolené len v oblastiach, v ktorých majú neprerušenu miestnu tradíciu. Pozri článok 521-1 francúzskeho trestného zákonníka.

¹⁹ Narušenie hospodárskej súťaže síce vyplýva zo samotnej skutočnosti, že článok 132 smernice 2006/112 upravuje určité oslobodenia od DPH (rozsudok z 19. decembra 2013, *The Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, bod 37), to však neznamená, že normotvorca Únie mal v úmysle istým spôsobom zabrániť členským štátom v určovaní rozsahu takého narušenia hospodárskej súťaže, keď im v článku 132 ods. 1 písm. m) priznal právomoc voľnej úvahy.

3. Kontext článku 132 ods. 1 písm. m)

53. Kontext, v ktorom je článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112, podľa všetkého tiež ponecháva len malý priestor na pochybnosti o správnom výklade článku 132 ods. 1 písm. m). Väčšina konkrétnych oslobodení uvedených v článku 132 sa neuplatní len na určité činnosti, ale na rozdiel od oslobodení uvedených v článku 135 aj na činnosti vykonávané určitými kategóriami dodávateľov.²⁰ Keby teda mal článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 význam, ktorý mu prisudzuje holandská vláda, normotvorca Únie by pri každom z týchto oslobodení použil výraz „určité“. Toto slovo je však použité len pri dvoch z týchto oslobodení, konkrétne v článku 132 ods. 1 písm. n), ktorý sa týka kultúrnych služieb, a v článku 132 ods. 1 písm. m).

54. Z toho vyplýva, že znenie i kontext, v ktorom bol článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 prijatý, svedčia o tom, že toto ustanovenie sa má vykladať v tom zmysle, že priznáva členským štátom určitú mieru voľnej úvahy pri určovaní, ktoré zo služieb súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou poskytovaných neziskovými organizáciami oslobodia od DPH.

C. Vplyv zásady rovnosti zaobchádzania na výklad článku 132 ods. 1 písm. m)

55. Existenciu určitej miery voľnej úvahy priznanej členským štátom nepopiera ani zásada rovnosti zaobchádzania, ktorá sa niekedy v súvislosti s DPH nazýva zásada daňovej neutrality.²¹

56. Zásada rovnosti zaobchádzania si vyžaduje, aby sa s porovnateľnými situáciami nezaobchádzalo rozdielne a s rozdielnymi situáciami rovnako, pokiaľ také zaobchádzanie nie je objektívne opodstatnené z určitého dôvodu.²²

57. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že porovnateľný charakter jednotlivých situácií, ktorý je potrebný na to, aby rozdielne zaobchádzanie patrilo do pôsobnosti zásady rovnosti zaobchádzania, je potrebné posúdiť s ohľadom na predmet a cieľ dotknutých ustanovení, ako aj zásad a cieľov oblasti, do ktorej patrí predmetný akt.²³ Pri uplatnení zásady rovnosti zaobchádzania je potrebné zohľadniť aj rozsah právomocí dotknutej osoby.²⁴

58. Z toho vyplýva, že keď ustanovenie práva Únie ponecháva členským štátom istú mieru voľnej úvahy pri určovaní podmienok svojho uplatnenia, zásada rovnosti môže obmedziť voľnú úvahu, ktorou disponujú členské štáty len vtedy, ak si cieľ sledovaný týmto ustanovením vyžaduje, aby sa s týmito tovarmi alebo službami zaobchádzalo rovnako.²⁵ V opačnom prípade sa nemožno na zásadu rovnosti

20 Pozri rozsudok zo 14. decembra 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, bod 28).

21 Použitie výrazu „zásada daňovej neutrality“ je v tomto kontexte zavádzajúce, lebo si ho možno zameniť s mechanizmom odpočtov stanoveným v šiestej smernici s cieľom zabrániť tomu, aby bola hospodárska činnosť obchodníka, ktorá sama osebe podlieha DPH, zaťažená bremenom splatnej alebo zaplatenej DPH. V tejto súvislosti nebola judikatúra vždy konzistentná. Ako som už totiž zdôraznil v návrhoch, ktoré som predniesol vo veci Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302), podľa niektorých rozsudkov je zásada neutrality „vyjadrením“ zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti DPH (uznesenie z 18. novembra 2014, MDDP, C-319/12, EU:C:2014:2395, bod 38). V niektorých iných rozsudkoch ju Súdny dvor považoval za osobitný prejav zásady rovnosti zaobchádzania (rozsudok zo 7. marca 2013, Efir, C-19/12, neuvverejnený, EU:C:2013:148, bod 35), ktorý sa s ňou však nezhoduje (rozsudok z 25. apríla 2013, Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 18). V neskoršom rozsudku zo 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), však Veľká komora prijala prísnejší prístup, keď konštatovala, že v druhej rovine významu sa pojem daňová neutralita rovná zásade rovnosti zaobchádzania, no v prípade daňových opatrení musí mať normotvorca EÚ napriek tomu širokú mieru voľnej úvahy.

22 Pozri napríklad rozsudok zo 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 41).

23 Rozsudok zo 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a i. (C-127/07, EU:C:2008:728, bod 26). Z toho vyplýva, že ak sa má uplatniť zásada rovnosti zaobchádzania, nepostačuje, že dotknuté tovary alebo služby si navzájom konkurujú. Musia byť podobné z hľadiska predmetu príslušných ustanovení a cieľa, ktorý sledujú, a na tejto účel je potrebné zohľadniť účel zásad a cieľov dotknutej oblasti. Pozri rozsudok zo 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 42), ktorý sa odchyľuje od rozsudku z 10. novembra 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 36). V práve Únie je teda uplatnenie zásady rovnosti zaobchádzania to isté ako uplatnenie kritéria konzistentnosti.

24 Pokiaľ ide o existenciu selektívnej výhody v oblasti štátnej pomoci, pozri analogicky rozsudok z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, bod 29).

25 Inými slovami, zásada rovnosti zaobchádzania neurčuje existenciu právomoci voľnej úvahy ponechanej členským štátom, ale obmedzuje spôsob výkonu tejto právomoci.

zaobchádzania odvolávať pri tvrdení, že toto ustanovenie sa má v rozpore so svojim znením vykladať v tom zmysle, že týmto členským štátom nepriznáva nijakú mieru voľnej úvahy. Keby to tak totiž nebolo, znamenalo by to, že rozsah harmonizácie dosiahnutej akýmkoľvek aktom Únie by bol vždy úplný.

59. Keďže cieľ sledovaný článkom 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 si nevyžaduje, aby sa na všetky služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou nahliadalo rovnako, zásada rovnosti zaobchádzania si nevyžaduje, aby sa so všetkými týmito službami rovnako zaobchádzalo. Až keď členský štát uplatní právomoc voľnej úvahy, ktorú mu priznáva smernica, je možné vzhľadom na ciele, ktoré tento štát sleduje pri výkone uvedenej právomoci voľnej úvahy, namietat, že skutočný spôsob jej vykonania je v rozpore so zásadou rovnosti zaobchádzania.²⁶

60. Z toho vyplýva, že v spore vo veci samej je na vnútroštátnom súde, aby určil, či nemecký zákonodarca vzhľadom na ciele, ktoré sledoval pri výkone právomoci voľnej úvahy, ktorú mu priznáva článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112, dodržal zásadu rovnosti zaobchádzania, keď neoslobodil od DPH činnosti, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej.

D. Výnimočný odkaz na článok 132 ods. 1 písm. m)

61. Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, pokiaľ určité ustanovenie priznáva členským štátom istú mieru voľnej úvahy, jednotlivец sa môže za určitých osobitných okolností odvolávať na toto ustanovenie na účely uplatnenia doktríny priameho účinku.²⁷ Môže to však urobiť, len ak dotknutý členský štát prekročil svoju právomoc voľnej úvahy²⁸ alebo ak sa výslovne vzdal úmyslu vykonať takto priznanú právomoc voľnej úvahy.²⁹

62. V prípade článku 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 by došlo k prekročeniu tejto právomoci voľnej úvahy napríklad vtedy, keby členský štát odmietol oslobodiť od DPH určitú službu z neprípustného dôvodu, akým je to, že službu neposkytuje nezisková organizácia osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove, alebo že príjemcovia služby nie sú členmi neziskovej organizácie,³⁰ alebo že dodávateľ služby síce je neziskovou organizáciou, nie je však verejnoprávnym subjektom,³¹ alebo že služba sa poskytuje skôr spoločnosti ako fyzickej osobe,³² alebo, ako som už vysvetlil, keby bol vzhľadom na ciele sledované vnútroštátnou právnou úpravou uplatňujúcou sa na túto voľnú úvahu, tento dôvod v rozpore so zásadou rovnosti zaobchádzania.

63. V prejednávanej veci daňové orgány odmietli oslobodiť od DPH dotknuté služby – s výnimkou usporadúvania golfových turnajov – s odôvodnením, že nepatria medzi služby, ktoré sa Nemecko rozhodlo oslobodiť od dane. Nedá sa povedať, že by tento konkrétny dôvod sám osebe prekračoval rozsah právomoci voľnej úvahy, ktorú členským štátom priznáva článok 132 ods. 1 písm. m), lebo ako som sa už pokúsil vysvetliť, členské štáty v zásade sú oprávnené rozhodnúť, ktoré konkrétne služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou oslobodia. Združenie Golfclub sa teda nemôže priamo odvolávať na uvedené ustanovenie, pokiaľ, ako som už vysvetlil, sa vzhľadom na ciele sledované Spolkovou republikou Nemecko pri výkone právomoci voľnej úvahy neukáže, že sa malo vychádzať z toho, že tieto služby sú v tej istej situácii ako športové služby, ktoré nemecké právo v skutočnosti oslobodilo od DPH. To však musí v konečnom dôsledku určiť vnútroštátny súd.

26 Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, bod 37), a z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 50).

27 Rozsudok z 28. júna 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, bod 61).

28 Pozri v tomto rozsahu rozsudok z 12. októbra 2017, Lombard Ingtatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, bod 38).

29 V tejto súvislosti pozri rozsudok zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, bod 35).

30 Pozri rozsudok z 19. decembra 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, body 32 a 39).

31 Pozri v tomto rozsahu rozsudok z 13. júla 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, bod 33).

32 Pozri rozsudok zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 35).

64. Chcel by som poukázať aj na to, že táto konkrétna otázka nebola na Súdnom dvore priamo prejednávaná a Súdny dvor nemá ani k dispozícii informácie, na základe ktorých by mohol vnútroštátnemu súdu poskytnúť v tomto smere užitočné usmernenie.

65. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku tak, že článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nemá priamy účinok, takže jednotlivci sa na toto ustanovenie môžu priamo odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi len v prípade, že dotknutý členský štát prekročil rozsah právomoci voľnej úvahy, ktorú mu toto ustanovenie smernice priznáva.³³

V. Návrh

66. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku, ktorú položil Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), takto:

Článok 132 ods. 1 písm. m) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorý oslobodzuje od DPH „určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou poskytované neziskovými organizáciami osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove“, sa má vykladať v tom zmysle, že nemá priamy účinok, takže jednotlivci sa na toto ustanovenie môžu priamo odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi len v prípade, že dotknutý členský štát prekročil rozsah právomoci voľnej úvahy, ktorú mu toto ustanovenie smernice priznáva.

³³ Článok 132 ods. 1 písm. m) síce ponecháva členským štátom úlohu presne určiť, ktoré služby oslobodia od DPH, zároveň však túto voľnú úvahu obmedzuje požiadavkou, podľa ktorej je možné službu oslobodiť vtedy, ak ju poskytuje nezisková organizácia. Navrhujem preto, aby Súdny dvor zaujal postoj k otázke, či členský štát *môže* alebo *musí* odmietnuť oslobodiť od DPH službu poskytovanú neziskovou organizáciou, ktorej stanovy nevylučujú v prípade jej zrušenia prevod ziskov na jej členov alebo na ziskovú organizáciu.