



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 10. decembra 2020*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 132 ods. 1 písm. m) – Oslobodenie ‚určitých služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou‘ – Priamy účinok – Pojem ‚neziskové organizácie‘“

Vo veci C-488/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 21. júna 2018 a doručený Súdnemu dvoru 25. júla 2018, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

proti

Golfclub Schloss Igling eV,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory M. Vilaras, sudcovia N. Piçarra (spravodajca), D. Šváby, S. Rodin a K. Jürimäe,

generálny advokát: G. Hogan,

tajomník: M. Krausenböck, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 23. septembra 2019,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Golfclub Schloss Igling eV, v zastúpení: J. Hoffmann a M. Mühlbauer, daňoví poradcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: pôvodne T. Henze a S. Eisenberg, neskôr J. Möller a S. Eisenberg, splnomocnení zástupcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: M. Bulterman a M. de Ree, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a R. Pethke, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. novembra 2019,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: nemčina.

Rozsudok

- 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 o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Daňový úrad Kaufbeuren, pobočka Füssen, Nemecko) (ďalej len „daňový úrad“) a združením Golfclub Schloss Igling eV (ďalej len „Golfclub“) vo veci rozhodnutia tohto úradu o odmietnutí oslobodiť od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) určité služby súvisiace s golfom, ktoré poskytuje Golfclub osobám vykonávajúcim tento šport.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“ podlieha DPH.
- 4 Hlava IX tejto smernice týkajúca sa oslobodení od dane obsahuje kapitolu 2, nazvanú „Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“, v ktorej sa nachádzajú články 132 až 134 uvedenej smernice.
- 5 Článok 132 ods. 1 písm. m) a n) tejto istej smernice stanovuje:

„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;
- 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“.

- 6 Článok 133 prvý odsek smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty môžu v každom jednotlivom prípade vyžadovať od subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, pre každé oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm. ... m) a n) splnenie jednej alebo viacerých z nasledujúcich podmienok:

- a) dotknuté subjekty nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nesmie rozdeliť, ale musí sa použiť na pokračovanie alebo zlepšenie poskytovaných služieb;

...“

7 Článok 134 tejto smernice znie:

„Dodanie tovaru a poskytovanie služieb nie sú oslobodené od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. ... m) a n) v týchto prípadoch:

a) ak nie sú nevyhnutné pre uskutočnenie transakcií oslobodených od dane;

...“

Nemecké právo

UStG

8 Podľa § 1 ods. 1 bodu 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „UStG“) podliehajú DPH dodávka tovarov a iné plnenia, ktoré podnikateľ vykonáva za protihodnotu v Nemecku v rámci svojej podnikateľskej činnosti.

9 Podľa § 4 UStG:

„Medzi plneniami, na ktoré sa vzťahuje § 1 ods. 1 bod 1, sú oslobodené od dane tieto transakcie:

22. 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 profesijných združení, pokiaľ sa príjmy použijú najmä na pokrytie výdavkov,

b) ďalšie kultúrne a športové podujatia usporadúvané subjektmi uvedenými v písmene a), pokiaľ príjmy pochádzajú z účastníckych poplatkov.“

AO

10 § 52 Abgabenordnung (daňový poriadok) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „AO“) s názvom „Verejnoprospešné účely“ stanovuje:

„1. Subjekt sleduje verejnoprospešné účely, ak je jeho činnosť zameraná na nezištnú podporu širokej verejnosti v materiálnej, duchovnej alebo morálnej oblasti. ...

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

...

(21) Podpora športu...

...“

11 § 55 AO, nazvaný „Nezištná činnosť“, v odseku 1 stanovuje:

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

...

(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 trhovú hodnotu ich nepenažných vkladov.

...

(4) Pri dobrovoľnom či nútenom zrušení subjektu, alebo ak zanikne jeho pôvodný účel, majetok subjektu prevyšujúci splatené vklady členov do základného imania a trhovú hodnotu ich nepenažných 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.

...“

12 Podľa znenia § 58 AO s názvom „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 splatené športové aktivity popri bezplatných športových aktivitách,

...“

13 § 59 AO, nazvaný „Podmienky daňového zvýhodnenia“, stanovuje:

„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.“

14 Podľa § 61 ods. 1 AO, nazvaného „Účelové viazanie majetku podľa stanov“:

„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 natoľko presne vymedzený, že sa dá na základe stanov určiť, či je tento účel daňovo zvýhodnený.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Golfclub je súkromnoprávne združenie, ktorého predmetom činnosti je vykonávanie a rozvoj golfu. Na tento účel prevádzkuje golfové ihrisko s príslušenstvom, ktoré prenajíma spoločnosti Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. Finančné prostriedky združenia Golfclub sa môžu použiť len na účely, ktoré sú v súlade s jeho stanovami, pričom podľa týchto stanov sa majetok združenia v prípade jeho dobrovoľného alebo núteného zrušenia prevedie na osobu alebo inštitúciu určenú valným zhromaždením.

16 Dňa 25. januára 2011 nadobudlo Golfclub všetky obchodné podiely v spoločnosti Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH za sumu 380 000 eur. Na financovanie tejto transakcie si Golfclub zobralo od svojich členov pôžičky s ročnou úrokovou sadzbou 4 %, ktoré sú splácané vo výške 5 % ročne.

- 17 V tom istom roku dosiahlo Golfclub príjmy v celkovej výške 78 615,02 eura z týchto 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 vybralo štartovné poplatky za účasť.
- 18 Daňový orgán odmietol oslobodiť tieto činnosti od DPH. Domnieval sa, že podľa § 4 bodu 22 UStG sú od dane oslobodené len štartovné poplatky na golfových podujatiach pod podmienkou, že žiadateľ je verejnoprospešnou organizáciou v zmysle § 51 a nasl. AO. Podľa tohto orgánu to nie je prípad združenia Golfclub, ktorého stanovy neobsahujú dostatočne presné pravidlá týkajúce sa účelového viazania jeho majetku v prípade zrušenia. To, že Golfclub nadobudlo Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH, preukazuje, že toto združenie nesleduje výlučne neziskové ciele.
- 19 Daňový orgán teda vydal daňový výmer na DPH, podľa ktorého tejto dani podliehajú všetky uvedené činnosti.
- 20 Finanzgericht München (Finančný súd Mníchov, Nemecko) svojím rozhodnutím uvedený daňový výmer zrušil. Tento súd dospel k záveru, že Golfclub je nezisková organizácia v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH a že toto ustanovenie má priamy účinok, ktorý ukladá členským štátom povinnosť oslobodiť od dane všetky činnosti poskytované takouto organizáciou úzko súvisiace so športom.
- 21 Daňový orgán podal proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko). Tento súd sa domnieva, že výsledok sporu závisí jednak od toho, či článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH má priamy účinok, ktorý v dôsledku toho umožňuje neziskovým organizáciám odvolávať sa naň priamo pred vnútroštátnymi súdmi v prípade neprebratia tejto smernice do vnútroštátneho práva alebo v prípade jej nesprávneho prebratia, a jednak od definície pojmu „neziskové organizácie“ v zmysle tohto ustanovenia.
- 22 Pokiaľ ide o pochybnosti vnútroštátneho súdu, čo sa týka otázky, či má článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH priamy účinok, z rozsudku z 15. februára 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, body 23 a 24), ktorým Súdny dvor rozhodol, 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 (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), ktorého znenie je podobné zneniu článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, vyplýva, že nemá takýto účinok.
- 23 Vnútroštátny súd sa tiež pýta, či sa má pojem „nezisková organizácia“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH považovať za autonómny pojem práva Únie, a v prípade kladnej odpovede, či sa má tento pojem vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje len na tie organizácie, ktorých stanovy stanovujú, že v prípade prevodu jej majetku na inú organizáciu pri jej zrušení, musí aj táto iná organizácia sledovať neziskový cieľ.

24 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Má článok 132 ods. 1 písm. m) [smernice o DPH], 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 o DPH] o:
 - pojem, ktorý sa má vykladať autonómne podľa práva Únie, alebo
 - sú členské štáty oprávnené podmieniť existenciu takej organizácie splnením podmienok, akou je § 52 [AO] v spojení s § 55 AO (alebo ustanoveniami § 51 a nasl. [AO] 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 o DPH] 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?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 25 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že má priamy účinok, takže ak právna úprava členského štátu preberajúca toto ustanovenie oslobodzuje od DPH len obmedzený počet služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, môže sa nezisková organizácia priamo odvolávať na toto ustanovenie pred vnútroštátnymi súdmi s cieľom dosiahnuť oslobodenie iných plnení úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, ktoré táto právna úprava neoslobodzuje a ktoré poskytuje táto organizácia osobám zúčastňujúcim na športe alebo telesnej výchove.
- 26 Podľa ustálenej judikatúry vo všetkých prípadoch, keď sa ustanovenia smernice javia z hľadiska ich obsahu ako bezpodmienečné a dostatočne presné, majú jednotlivci právo sa ich dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči členskému štátu, pokiaľ tento členský štát neprebral smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku v stanovenej lehote alebo ju neprebral správne (rozsudok z 15. februára 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, bod 13 a citovaná judikatúra).
- 27 Ustanovenie práva Únie je bezpodmienečné vtedy, ak vyjadruje povinnosť, ktorá nie je viazaná na nijakú podmienku, a jeho uplatnenie ani účinky si nevyžadujú prijatie právneho aktu, či už inštitúciami Európskej únie, alebo orgánmi členských štátov (rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 49, ako aj citovaná judikatúra).
- 28 Ustanovenie sa považuje za dostatočne presné, ak povinnosť, ktorú stanovuje, vyjadruje prostredníctvom jednoznačných výrazov (rozsudok z 1. júla 2010, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, bod 45 a citovaná judikatúra).
- 29 V prejednávanej veci zo samotného znenia článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH vyplýva, že členské štáty musia oslobodiť „určité služby“ ako činnosti vo verejnom záujme pod podmienkou, že sú „úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou“ a ďalej, že sú poskytované „neziskovými

organizáciami“ „osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove“ (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, body 21 a 22).

- 30 Výraz „určité služby“ znamená, že toto ustanovenie neukladá členským štátom povinnosť všeobecne oslobodiť všetky služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou.
- 31 V dôsledku toho, keďže uvedené ustanovenie neuvádza ani taxatívny zoznam poskytovaných služieb, ktoré sú úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou a ktoré sú členské štáty povinné oslobodiť od dane, ani povinnosť členských štátov oslobodiť všetky služby vykazujúce takúto vlastnosť, treba ho vykladať v tom zmysle, ako v podstate uviedol generálny advokát v bodoch 35 a 38 svojich návrhov, že priznáva na tento účel členským štátom, určitú mieru voľnej úvahy.
- 32 Holandská vláda sa domnieva, že pojem „určité“ uvedený v článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH znamená, že oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení sa uplatňuje len na poskytovanie služieb, ktoré spĺňajú obe podmienky vyplývajúce z tohto ustanovenia pripomenuté v bode 29 tohto rozsudku, ako aj podmienku uvedenú v článku 134 písm. a) tejto smernice, podľa ktorej tieto služby musia byť nevyhnutné na uskutočnenie transakcií oslobodených od dane.
- 33 Ako však uviedol generálny advokát v bode 42 svojich návrhov, takýto výklad nevyplýva zo znenia článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, ktorý sa jasne týka „určitých“ poskytovaných služieb, a nie „všetkých“ poskytovaných služieb, ktoré spĺňajú obe podmienky stanovené v tomto ustanovení. Skutočnosť, že článok 134 písm. a) tejto smernice, spomenutý holandskou vládou, vylučuje z oslobodenia od dane stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. m) uvedenej smernice poskytovanie služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, „ak nie sú nevyhnutné na uskutočnenie transakcií oslobodených od dane“, nemá vplyv na tento výklad. Ustanovenie článku 134 písm. a) totiž neodstraňuje, ale len obmedzuje mieru voľnej úvahy, ktorú článok 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice priznáva členským štátom na určenie služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou poskytovaných neziskovou organizáciou, ktoré musia byť oslobodené od DPH na základe ustanovenia tohto článku 132 ods. 1 písm. m).
- 34 Výklad článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH v tom zmysle, že bez ohľadu na výraz „určité“ použitý na opísanie služieb tvoriacich plnenia, ktoré sa majú oslobodiť od dane, sú členské štáty povinné oslobodiť „všetky“ plnenia úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou, by mohol rozširovať vecný rozsah uvedeného oslobodenia nad rámec tohto pojmu, a to v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora, podľa ktorej výrazy použité na opísanie oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 tejto smernice sa majú vykladať reštriktívne (pozri analogicky rozsudok z 15. februára 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, bod 17 a citovanú judikatúru).
- 35 Tento doslovný výklad článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH je potrebný o to viac, že zo 17 plnení oslobodených od dane podľa písmen a) až q) článku 132 ods. 1 smernice o DPH ide o „určité“ plnenia iba v prípadoch, ktoré sú opísané v písmenách m) a n) uvedeného odseku, keďže tento pojem alebo podobný výraz sa v ostatných bodoch tohto odseku nepoužíva. Ak teda nemá byť porušené samotné znenie týchto ostatných bodov, nemožno tento pojem vykladať v tom zmysle, že len odkazuje na podmienky uplatnenia oslobodenia, ktoré vyplývajú zo znenia článku 132 ods. 1 písm. m) a n) tejto smernice.
- 36 V rozsudku z 15. februára 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), viedlo Súdny dvor práve použitie pojmu „určité“ v znení článku 13 A ods. 1 písm. n) šiestej smernice – ktorý zodpovedá článku 132 ods. 1 písm. n) smernice o DPH – k záveru, že toto ustanovenie priznáva členským štátom širokú mieru voľnej úvahy pri určení kultúrnych služieb oslobodených od dane, a vyvodí z toho, že toto ustanovenie nespĺňa podmienky, na to, aby sa na ňa dalo priamo odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. februára 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, body 14, 16, 23 a 24).

- 37 Vzhľadom na podobnosť v zneniach formulovaných v písmenách m) a n) článku 132 ods. 1 smernice o DPH treba tie isté dôvody použiť pri výklade oslobodenia stanoveného v článku 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice.
- 38 Koherentný výklad týchto dvoch ustanovení je o to dôvodnejší, keďže obe plnenia súvisiace so športom alebo telesnou výchovou stanovené v písmene m) článku 132 ods. 1 smernice o DPH, resp. s kultúrnymi službami stanovenými v písmene n) daného ustanovenia, predstavujú činnosti vo verejnom záujme v oblasti zábavy a rekreácie, čo ich odlišuje od činností vo verejnom záujme, na ktoré sa vzťahuje ďalších pätnásť oslobodení stanovených v článku 132 ods. 1 tejto smernice.
- 39 Takýto výklad článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH je tiež v súlade s prípravnými prácami na tomto ustanovení. V pôvodnom návrhu šiestej smernice totiž Európska komisia navrhla celkovo oslobodiť od DPH plnenia, ktoré priamo súvisia so športom alebo telesnou výchovou poskytované neprofesionálmi. Normotvorca Únie však zavedením výrazu „určité služby úzko súvisiace so športom a telesnou výchovou“ do článku 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice, ktorému zodpovedá článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, priznal členským štátom mieru voľnej úvahy na spresnenie vecného obsahu uvedeného oslobodenia.
- 40 Navyše z rozsudkov 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), ako aj z 19. decembra 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861), nemožno vyvodiť žiadny iný záver.
- 41 Na jednej strane sa totiž tieto rozsudky netýkajú otázky, či má článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH priamy účinok. Na druhej strane, hoci Súdny dvor v uvedených rozsudkoch stanovil obmedzenia voľnej úvahy členských štátov pri určení najmä postavenia príjemcov a spôsobu poskytovania služieb oslobodených podľa tohto ustanovenia, nezaoberal sa otázkou miery voľnej úvahy, ktorú majú členské štáty pri určovaní plnení, ktoré môžu byť na základe tohto ustanovenia oslobodené od dane. Z toho vyplýva, že na tieto rozsudky sa nemožno odvolávať na podporu argumentácie, podľa ktorej má predmetné ustanovenie priamy účinok.
- 42 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nemá priamy účinok, takže ak právna úprava členského štátu preberajúca toto ustanovenie oslobodzuje od DPH len obmedzený počet služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, nemôže sa nezisková organizácia priamo odvolávať na toto ustanovenie pred vnútroštátnymi súdmi s cieľom dosiahnuť oslobodenie iných plnení úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, ktoré táto právna úprava neoslobodzuje a ktoré poskytuje táto organizácia osobám zúčastňujúcim na športe alebo telesnej výchove.

O druhej a tretej otázke

- 43 Svojou druhou a treťou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že pojem „nezisková organizácia“ v zmysle tohto ustanovenia predstavuje autonómny pojem práva Únie, ktorý vyžaduje, aby takáto organizácia v prípade svojho zrušenia nemohla rozdeliť svojim členom dosiahnutý zisk, ktorý prevyšuje splatené vklady týchto členov do základného imania, ako aj trhovú hodnotu nepenažných vkladov poskytnutých týmito členmi.
- 44 Vnútroštátny súd kladie tieto otázky pre prípad, že by Súdny dvor dospel k záveru, že článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH má priamy účinok. Hoci toto ustanovenie nemá takýto účinok, treba pripomenúť, že v rámci postupu spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom zavedeného článkom 267 ZFEÚ prináleží Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť prejednávany spor. Súdny dvor môže na tieto účely zo všetkých

informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom, a najmä z odôvodnenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu, zistiť aspekty práva Únie, ktoré si vyžadujú výklad s prihliadnutím na predmet sporu vo veci samej (pozri najmä rozsudok z 27. marca 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, body 25 a 26).

- 45 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že jeho úlohou nie je posúdiť len to, či sa Golfclub môže priamo odvolávať na článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH na vnútroštátnom súde s cieľom dosiahnuť oslobodenie služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou od DPH, ktoré nie sú podľa UStG oslobodené. Musí tiež určiť, či pokiaľ ide o poskytovanie služieb spočívajúcich v usporadúvaní golfových podujatí, za ktoré sa vyberajú štartovné poplatky, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie podľa § 4 bodu 22 písm. b) UStG, predstavuje Golfclub neziskovú organizáciu v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH a z tohto dôvodu sa na ňu môže vzťahovať takéto oslobodenie.
- 46 V súlade s judikatúrou, podľa ktorej oslobodenia od dane stanovené v článku 132 ods. 1 smernice o DPH predstavujú autonómne pojmy práva Únie, ktorých predmetom je zabrániť rozdielnostiam pri uplatňovaní režimu DPH v jednotlivých členských štátoch (pozri najmä rozsudok z 21. februára 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, bod 17), treba konštatovať, že pojem „nezisková organizácia“ použitý v článku 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice predstavuje autonómny pojem práva Únie.
- 47 Vnútroštátny súd sa Súdneho dvora predovšetkým pýta, či článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH podmieňuje kvalifikáciu organizácie ako neziskovej organizácie v zmysle tohto ustanovenia tým, že v prípade svojho zrušenia musí takáto organizácia previesť svoj majetok na inú neziskovú organizáciu podporujúcu šport alebo telesnú výchovu.
- 48 Súdny dvor v súvislosti s článkom 13 A ods. 1 písm. m) šiestej smernice, ktorému zodpovedá článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH, rozhodol, že kvalifikácia organizácie ako „neziskovej“ organizácie v zmysle tohto ustanovenia šiestej smernice sa musí vykonať s ohľadom na cieľ, ktorý sleduje, t. j. že cieľom tejto organizácie nesmie byť dosahovanie zisku pre svojich členov na rozdiel od cieľa, aký sleduje obchodná spoločnosť. Ak príslušné vnútroštátne orgány konštatovali, že organizácia spĺňa túto požiadavku vzhľadom na svoj účel určený stanovami, skutočnosť, že táto organizácia neskôr dosahuje zisk, a hoci sa na jeho dosahovanie zameriava a vytvára ho systematicky, nemôže spochybniť pôvodnú kvalifikáciu tejto organizácie, pokiaľ nedôjde k rozdeleniu tohto zisku jej členom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. marca 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, body 26 až 28).
- 49 Ďalej článok 133 prvý odsek písm. a) smernice o DPH stanovuje, že členské štáty môžu v každom jednotlivom prípade vyžadovať od subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, pre každé oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice splnenie podmienky, že tieto subjekty nesmú byť „systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nesmie rozdeliť, ale musí sa použiť na pokračovanie alebo zlepšenie poskytovaných služieb“. Podmienka stanovená v písmene a) tohto článku 133 prvého odseku zodpovedá prvkom tvoriacim pojem „nezisková organizácia“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. marca 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, bod 33).
- 50 Skutočnosť, že cieľom týchto organizácií nie je dosahovanie zisku, predpokladá, že tieto organizácie nesmú počas celej doby svojej existencie, a to aj pri svojom zrušení, dosahovať zisk pre svojich členov. V opačnom prípade by takáto organizácia totiž mohla obchádzať túto požiadavku tak, že by svojim členom po svojom zrušení rozdelila zisk, ktorý dosiahla všetkými svojimi činnosťami, pričom by využívala najmä daňové výhody súvisiace s touto kvalifikáciou ako „nezisková organizácia“.

- 51 Z toho vyplýva, že za „neziskovú organizáciu“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH možno kvalifikovať len organizáciu, ktorej majetok je nepretržite použitý na plnenie jej predmetu činnosti a nemôže byť prevedený po zrušení tejto organizácie na jej členov v časti, v ktorej tento majetok prevyšuje splatené vklady týchto členov do základného imania a trhovú hodnotu nepeňažných vkladov poskytnutých týmito členmi.
- 52 Na druhú a tretiu otázku preto treba odpovedať tak, že článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „nezisková organizácia“ v zmysle tohto ustanovenia predstavuje autonómny pojem práva Únie, ktorý vyžaduje, aby takáto organizácia v prípade svojho zrušenia nemohla rozdeliť svojim členom dosiahnutý zisk, ktorý prevyšuje splatené vklady týchto členov do základného imania, ako aj trhovú hodnotu nepeňažných vkladov poskytnutých týmito členmi.

O trovách

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

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

- Článok 132 ods. 1 písm. m) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že nemá priamy účinok, takže ak právna úprava členského štátu preberajúca toto ustanovenie oslobodzuje od dane z pridanej hodnoty len obmedzený počet služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, nemôže sa nezisková organizácia priamo odvolávať na toto ustanovenie pred vnútroštátnymi súdmi s cieľom dosiahnuť oslobodenie iných plnení úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, ktoré táto právna úprava neoslobodzuje a ktoré poskytuje táto organizácia osobám zúčastňujúcim na športe alebo telesnej výchove.**
- Článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „nezisková organizácia“ v zmysle tohto ustanovenia predstavuje autonómny pojem práva Únie, ktorý vyžaduje, aby takáto organizácia v prípade svojho zrušenia nemohla rozdeliť svojim členom dosiahnutý zisk, ktorý prevyšuje splatené vklady týchto členov do základného imania, ako aj trhovú hodnotu nepeňažných vkladov poskytnutých týmito členmi.**

Podpisy