

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

10. prosince 2020<sup>(\*)</sup>

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 132 odst. 1 písm. m) – Osvobození ‚poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou‘ od daně – Přímý účinek – Pojem ‚neziskové organizace‘ “

Ve věci C-488/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 21. června 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 25. července 2018, v řízení

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen**

proti

**Golfclub Schloss Igling eV,**

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení M. Vilaras, předseda senátu, N. Piçarra (zpravodaj), D. Šváby, S. Rodin a K. Jürimäe, soudci,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: M. Krausenböck, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. září 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Golfclub Schloss Igling eV J. Hoffmannem a M. Mühlbauerem, daňovými poradci,
- za německou vládu původně T. Henzem a S. Eisenberg, poté J. Möllerem a S. Eisenberg, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu M. Bulterman a M. de Ree, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a R. Pethkem, jako zmocněnci,

po vyloučení stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. listopadu 2019,

vydává tento

**Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (finanční úřad Kaufbeuren, pobočka Füssen, Německo) (dále jen „daňový orgán“) a spolkem Golfclub Schloss Igling e.V. (dále jen „Golfclub“), jehož předmětem je odmítnutí tohoto daňového orgánu osvobodit od daně z přidané hodnoty (DPH) určité služby související s hraním golfu, které poskytuje spolek Golfclub osobám provozujícím tento sport.

## **Právní rámec**

### ***Unijní právo***

- 3 Podle článku 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem DPH „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

- 4 Hlava IX této směrnice, která se týká osvobození od daně, obsahuje kapitolu 2, nadepsanou „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, která obsahuje články 132 až 134 uvedené směrnice.

- 5 Článek 132 odst. 1 písm. m) a n) této směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

m) poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost;

n) poskytnutí určitých kulturních služeb a dodání zboží úzce s nimi souvisejícího veřejnoprávními subjekty nebo jinými kulturními subjekty uznanými dotyčným členským státem“.

- 6 Článek 133 první pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. [...] m) a n) na jednu či více z těchto podmínek:

a) dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb;

[...]“

- 7 Článek 134 této směrnice zní:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. [...] m) a n),

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně; nebo

[...]“

### ***Německé právo***

#### *UStG*

- 8 Podle § 1 odst. 1 bodu 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „UStG“), jsou předmětem DPH dodání zboží a další plnění, která podnikatel uskutečňuje v Německu za úplaty v rámci svého podniku.

- 9 V ustanovení § 4 UStG se stanoví:

„Z plnění, na která se vztahuje § 1 odst. 1 bod 1, jsou od daně osvobozena tato plnění:

22. a) konference, kurzy a jiné akce vědecké nebo vzdělávací povahy organizované právníckými osobami veřejného práva, veřejně správními a obchodními akademii (Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien), středisky pro vzdělávání dospělých (Volkshochschulen) nebo subjekty zaměřujícími se na veřejně prospěšné cíle nebo cíle profesních organizací, pokud je převážná část příjmů použita na pokrytí výdajů,

b) jiné kulturní a sportovní akce pořádané provozovateli uvedenými pod písmenem a), jestliže je odměna tvořena účastnickými poplatky.“

AO

- 10 Abgabenordnung (daňový zákoník), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „AO“), v § 52, nadepsaném „Veřejně prospěšné účely“, stanoví:

„1) Subjekt sleduje veřejně prospěšné účely, pokud je jeho činnost zaměřena na nezištnou podporu široké veřejnosti v hmotné, duchovní nebo morální oblasti. [...]

2) Za podmínek odstavce 1) se za podporu široké veřejnosti uznává:

[...]

21. podpora sportu [...]

[...]“

- 11 Ustanovení § 55 AO, nadepsaného „Nezištnost“, v odstavci 1 stanoví:

„Podpora nebo pomoc je poskytnuta nezištně, pokud primárně neslouží k vlastním hospodářským účelům, například k obchodním nebo jiným výdělečným účelům, a pokud jsou splněny tyto požadavky:

[...]

2. Po ukončení členství nebo zrušení či likvidaci subjektu nesmějí členové obdržet více než své splacené vklady do základního kapitálu a tržní hodnotu svých nepeněžitých vkladů.

[...]

4. V případě, že je subjekt zrušen nebo jeho činnost ukončena likvidací nebo zanikne-li jeho dosavadní účel, může být majetek subjektu převyšující splacené vklady členů do základního kapitálu a tržní hodnotu jejich nepeněžitých vkladů použit pouze pro daňově zvýhodněné účely (zásada účelového vázání majetku). Tento požadavek je rovněž splněn, pokud má být majetek převeden na jiný daňově zvýhodněný subjekt nebo na právníckou osobu veřejného práva zřízenou pro daňově zvýhodněné účely.

[...]“

- 12 Ustanovení § 58 AO, nadepsaného „Nezdanitelné činnosti“ zní:

„Daňové zvýhodnění není vyloučeno proto, že:

[...]

8. subjekt pořádá společenské akce, které mají v porovnání s jeho daňově zvýhodněnými činnostmi druhotný význam,

9. sportovní sdružení podporuje vedle neplacených sportů také sporty placené,

[...]"

- 13 Podle § 59 AO, nadepsaného „Podmínky daňového zvýhodnění“, platí, že:

„Daňové zvýhodnění se přizná, pokud je ve stanovách, zakládací listině nebo jiném zřizovacím aktu (pro účely těchto ustanovení dále jen ‚stanovy‘) uveden popis účelu sledovaného daným subjektem, který splňuje podmínky uvedené v § 52 až § 55, přičemž tento účel musí být sledován přímo a výlučně a skutečná řídicí činnost musí být v souladu s těmito ustanoveními stanov.“

- 14 V § 61 odst. 1 AO, nadepsaném „Účelové vázání majetku ve stanovách“, se stanoví:

„Majetek se považuje za dostatečně účelově vázaný z daňového hlediska (§ 55 odst. 1 bod 4), pokud účel, ke kterému má být majetek použit v případě, že je subjekt zrušen nebo jeho činnost ukončena likvidací, nebo zanikne-li jeho dosavadní účel, je ve stanovách tak přesně vymezen, že je možné na základě stanov určit, zda je tento účel daňově zvýhodněný.“

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- 15 Golfclub je soukromoprávní spolek, jehož předmětem činnosti je provozování a podpora golfu. Za tímto účelem spravuje golfové hřiště a s ním související zařízení, která pronajímá společnosti Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. Prostředky spolku Golfclub lze použít pouze k účelům, jež jsou v souladu s jeho stanovami, podle kterých bude majetek tohoto spolku v případě jeho dobrovolného nebo nuceného zániku převeden na osobu nebo instituci určenou členskou schůzí.
- 16 Dne 25. ledna 2011 spolek Golfclub nabyl všechny obchodní podíly ve společnosti Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH za částku 380 000 eur. Za účelem financování této transakce sjednal spolek Golfclub úvěry od svých členů s roční úrokovou sazbou ve výši 4 % a splácené ve výši 5 % ročně.
- 17 Během téhož roku spolek Golfclub dosáhl příjmů v celkové výši 78 615,02 eura z těchto činností:
- i) používání golfového hřiště;
  - ii) pronájem golfových míčků;
  - iii) pronájem golfových vozíků;
  - iv) prodej golfových holí;
  - v) organizace a pořádání golfových turnajů a akcí, za které spolek Golfclub vybíral účastnický poplatek.
- 18 Daňový orgán odmítl osvobodit tyto činnosti od DPH. Měl za to, že podle § 4 bodu 22 UStG jsou od daně osvobozeny pouze účastnické poplatky za golfové akce, pokud je žadatel veřejně prospěšným subjektem ve smyslu § 51 a následujících AO. Podle něho tomu tak není v případě spolku Golfclub, jehož stanovy neobsahují dostatečně přesná pravidla týkající se účelového vázání jeho majetku v případě jeho zániku. Nabytí společnosti Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH prokazuje, že spolek Golfclub nesleduje výlučně neziskový účel.
- 19 Daňový orgán tedy vydal daňový výměr na DPH, který této dani podrobil všechny uvedené činnosti.
- 20 Finanzgericht München (finanční soud v Mnichově, Německo) tento daňový výměr zrušil. Uvedený soud měl za to, že spolek Golfclub je neziskovou organizací ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH a že toto ustanovení má přímý účinek, který ukládá členským státům povinnost osvobodit od daně všechny činnosti úzce související s provozováním sportu, jež vykonává taková organizace.

- 21 Daňový orgán podal proti tomuto rozsudku opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), který je předkládajícím soudem. Tento soud má za to, že výsledek sporu závisí jednak na tom, zda má čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH přímý účinek, který by v důsledku toho umožnil neziskovým organizacím dovolávat se tohoto ustanovení přímo před vnitrostátními soudy v případě jeho neprovedení do vnitrostátního práva nebo jeho nesprávného provedení, a jednak vymezení pojmu „neziskové organizace“ ve smyslu tohoto ustanovení.
- 22 Pochybnosti předkládajícího soudu o tom, zda má čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH přímý účinek, vyplývají z rozsudku ze dne 15. února 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, body 23 a 24), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že čl. 13 část A odst. 1 písm. n) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), jehož znění je obdobné znění čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, takový účinek nemá.
- 23 Předkládající soud se rovněž táže, zda by pojem „nezisková organizace“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH měl být považován za autonomní pojem unijního práva, a pokud ano, zda by tento pojem měl být vykládán v tom smyslu, že zahrnuje pouze organizace, jejichž zřizovací akt stanoví, že v případě převodu na jinou organizaci v souvislosti s jejím zánikem musí tato nabývající organizace rovněž sledovat neziskový účel.
- 24 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Má čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice [o DPH], který upravuje ‚poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost‘, přímý účinek, takže se neziskové organizace mohou v případě neprovedení dovolávat tohoto ustanovení přímo?
- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Je pojem ‚nezisková organizace‘ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice [o DPH]:
- pojmem, který je nutno vykládat autonomně podle unijního práva, nebo
  - jsou členské státy oprávněny podmínit existenci takovéto organizace ustanoveními jako je § 52 [AO] ve spojení s § 55 (nebo § 51 a násl. [AO] jako celku)?
- 3) Jedná-li se o pojem, který je nutno vykládat autonomně podle unijního práva: Musí mít nezisková organizace ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice [o DPH] stanovená pravidla pro případ svého zániku, podle nichž musí být majetek, kterým v takové situaci disponuje, převeden na jinou neziskovou organizaci na podporu sportu a tělesné výchovy?“

### **K předběžným otázkám**

#### **K první otázce**

- 25 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že má přímý účinek, takže pokud právní úprava členského státu, která provádí toto ustanovení, osvobozuje od DPH pouze omezený počet služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, může se nezisková organizace uvedeného ustanovení přímo dovolávat před vnitrostátními soudy za účelem dosažení osvobození od této daně jiných služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které tato organizace poskytuje osobám vykonávajícím tyto činnosti a které tato právní úprava neosvobozuje od DPH.
- 26 Podle ustálené judikatury platí, že ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice jeví z hlediska svého obsahu jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni se jich dovolávat před

vnitrostátním soudem vůči státu, jestliže směrnici neprovedl do vnitrostátního práva včas nebo ji provedl nesprávně (rozsudek ze dne středa 15. února 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, bod 13 a citovaná judikatura).

- 27 Ustanovení unijního práva je bezpodmínečné, jestliže ukládá povinnost, která není vázána na žádnou podmínku a při svém výkonu ani ve svých účincích není podmíněna žádným aktem ze strany orgánů Evropské unie nebo orgánů členských států (rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 49, jakož i citovaná judikatura).
- 28 Ustanovení je dostatečně přesné, pokud ukládá povinnost jednoznačným způsobem (rozsudek ze dne 1. července 2010, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, bod 45 a citovaná judikatura).
- 29 V projednávaném případě ze samotného znění čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH vyplývá, že členské státy musí jakožto činnosti ve veřejném zájmu osvobodit od daně „poskytnutí určitých služeb“ za podmínky, že jednak „úzce [souvisejí] s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou“ a jednak jsou poskytovány „osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost“ ze strany „neziskových organizací“ (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, body 21 a 22).
- 30 Výraz „poskytnutí určitých služeb“ naznačuje, že toto ustanovení nestanoví povinnost členských států osvobodit od daně obecně všechny služby, které úzce souvisí s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou.
- 31 Vzhledem k tomu, že uvedené ustanovení neobsahuje taxativní výčet služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které jsou členské státy povinny osvobodit od daně, ani povinnost členských států osvobodit od daně veškeré služby s takovou charakteristikou, musí být tudíž vykládáno v tom smyslu, že členským státům přiznává, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodech 35 a 38 svého stanoviska, určitý prostor pro uvážení za tímto účelem.
- 32 Nizozemská vláda má za to, že výraz „určité“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH znamená, že osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení se vztahuje pouze na poskytování služeb, které splňují obě podmínky vyplývající z tohoto ustanovení, připomenuté v bodě 29 tohoto rozsudku, jakož i podmínku uvedenou v čl. 134 písm. a) této směrnice, podle které musí být toto poskytnutí služby nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně.
- 33 Jak však uvedl generální advokát v bodě 42 svého stanoviska, takový výklad nevyplývá ze znění čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, který se jasně týká poskytnutí „určitých služeb“, a nikoli poskytnutí „služeb“ nebo „všech služeb“, které splňují obě podmínky stanovené v tomto ustanovení. Skutečnost, že čl. 134 písm. a) této směrnice zmíněný nizozemskou vládou vylučuje z osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice poskytnutí služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, „pokud [nejsou nezbytná] pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně“, nemá na tento výklad vliv. Prvně uvedené ustanovení totiž neodstraňuje, ale pouze omezuje prostor pro uvážení, který čl. 132 odst. 1 písm. m) též směrnice přiznává členským státům pro určení služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, poskytovaných neziskovou organizací, které musí být osvobozeny od DPH na základě posledně uvedeného ustanovení.
- 34 Výklad čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH v tom smyslu, že bez ohledu na výraz „určité“ použitý pro popis služeb představujících plnění, které má být osvobozeno od daně, jsou členské státy povinny osvobodit od daně „všechny“ služby úzce související s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, by mohl rozšířit věcnou působnost uvedeného osvobození nad rámec tohoto výrazu v rozporu s judikaturou Soudního dvora, podle které je třeba výrazy použité pro popis osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 této směrnice vykládat striktně (obdobně viz rozsudek ze dne středa 15. února 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, bod 17 a citovaná judikatura).
- 35 Tento doslovný výklad čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH je třeba zvolit tím spíše, že ze 17 plnění osvobozených od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. a) až q) směrnice o DPH, pouze ta, která jsou popsána

pod písmeny m) a n) uvedeného odstavce, se týkají určitých plnění, na která odkazují, přičemž výraz „určité“ nebo podobný výraz není v ostatních písmenech tohoto odstavce použit. Nemá-li tedy být popřeno samotné znění těchto jiných písmen, nemůže být tento pojem vykládán v tom smyslu, že odkazuje pouze na podmínky pro uplatnění osvobození od daně, které vyplývají ze znění čl. 132 odst. 1 písm. m) a n) této směrnice.

- 36 V rozsudku ze dne 15. února 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), přitom právě použití výrazu „určité“ ve znění čl. 13 části A odst. 1 písm. n) šesté směrnice – který odpovídá čl. 132 odst. 1 písm. n) směrnice o DPH – vedlo Soudní dvůr k závěru, že toto ustanovení ponechává členským státům prostor pro uvážení při určení kulturních služeb osvobozených od daně, a k závěru, že toto ustanovení nesplňuje podmínky pro to, aby bylo možné se jej přímo dovolávat před vnitrostátními soudy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. února 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, body 14, 16, 23 a 24).
- 37 S ohledem na podobnost znění písm. m) a písm. n) článku 132 odst. 1 směrnice o DPH musí být stejné důvody použity pro výklad osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. m) této směrnice.
- 38 Soudržný výklad těchto dvou ustanovení je o to odůvodněnější, že obě služby související s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou a kulturní služby, na něž se vztahují osvobození od daně stanovená v čl. 132 odst. 1 písm. m) a n) směrnice o DPH, představují činnosti ve veřejném zájmu v oblasti zábavy a volnočasových aktivit, což je odlišuje od činností ve veřejném zájmu, na které se vztahuje dalších patnáct osvobození od daně stanovených v čl. 132 odst. 1 této směrnice.
- 39 Takový výklad čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH je rovněž v souladu s přípravnými pracemi na tomto ustanovení. V původním návrhu týkajícím se šesté směrnice totiž Evropská komise navrhla osvobodit od DPH všechna plnění přímo související s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou poskytovaná neprofesionály. Unijní normotvůrce však tím, že do čl. 13 části A odst. 1 písm. m) šesté směrnice, kterému odpovídá čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, zavedl výraz „poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou“, přiznal členským státům prostor pro uvážení za účelem upřesnění věcného obsahu uvedeného osvobození od daně.
- 40 Kromě toho z rozsudků ze dne 16. října 2008, *Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571), ze dne 21. února 2013, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), jakož i ze dne 19. prosince 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861), nelze vyvodit žádný jiný závěr.
- 41 Tyto rozsudky se totiž netýkají otázky, zda má čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH přímý účinek. Kromě toho, i když Soudní dvůr v uvedených rozsudcích stanovil meze prostoru pro uvážení členských států při určování zejména postavení příjemců a způsobu poskytování služeb osvobozených od daně na základě tohoto ustanovení, položená otázka se netýkala prostoru pro uvážení, který mají členské státy při určování služeb, jež mohou být podle tohoto ustanovení osvobozeny od daně. Z toho vyplývá, že těchto rozsudků se nelze dovolávat na podporu argumentace, podle které má dotčené ustanovení přímý účinek.
- 42 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nemá přímý účinek, takže pokud právní úprava členského státu, která provádí toto ustanovení, osvobozuje od DPH pouze omezený počet služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, nemůže se nezisková organizace uvedeného ustanovení přímo dovolávat před vnitrostátními soudy za účelem dosažení osvobození od této daně jiných služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které tato organizace poskytuje osobám vykonávajícím tyto činnosti a které tato právní úprava neosvobozuje od DPH.

#### **Ke druhé a třetí otázce**

- 43 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že pojem „nezisková organizace“ ve smyslu tohoto ustanovení představuje autonomní pojem unijního práva, který vyžaduje, aby taková organizace v případě svého zániku nemohla rozdělit svým členům zisk, kterého dosáhla a který přesahuje jimi splacené vklady do základního kapitálu, jakož i tržní hodnotu jejich nepeněžitých vkladů.

- 44 Předkládající soud pokládá tyto otázky pro případ, že by měl Soudní dvůr za to, že čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH má přímý účinek. I když toto ustanovení takový účinek nemá, je nicméně třeba připomenout, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, který mu byl předložen. Za tímto účelem může Soudní dvůr ze všech poznatků předložených vnitrostátním soudem, zejména pak z odůvodnění předkládacího rozhodnutí vyvodit, které prvky unijního práva je s přihlédnutím k předmětu sporu v původním řízení třeba vyložit (viz zejména rozsudek 27. března 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, body 25 a 26).
- 45 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že předkládající soud musí posoudit nejen to, zda se spolek Golfclub může přímo dovolávat čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH před vnitrostátním soudem, aby dosáhl osvobození od DPH v případě služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které UStG od této daně neosvobozuje. Musí rovněž určit, zda v případě služeb spočívajících v organizaci golfových akcí, při nichž se vybírají účastnické poplatky, na které se vztahuje osvobození od daně stanovené v § 4 bodu 22 písm. b) UStG, představuje spolek Golfclub neziskovou organizaci ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, a může se na něj z tohoto důvodu vztahovat takové osvobození.
- 46 V souladu s judikaturou, podle níž představují osvobození od daně uvedená v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zamezit rozdílu v použití režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz zejména rozsudek ze dne 21. února 2013, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, bod 17), je třeba mít za to, že pojem „neziskové organizace“ použitý v čl. 132 odst. 1 písm. m) uvedené směrnice představuje autonomní pojem unijního práva.
- 47 Předkládající soud se Soudního dvora konkrétně táže, zda čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH podmiňuje kvalifikaci neziskové organizace ve smyslu tohoto ustanovení tím, že v případě zániku musí taková organizace převést svůj majetek na jinou neziskovou organizaci podporující sport nebo tělesnou výchovu.
- 48 Soudní dvůr rozhodl, pokud jde o čl. 13 část A odst. 1 písm. m) šesté směrnice, kterému odpovídá čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH, že kvalifikace organizace jako „neziskové“ ve smyslu prvně uvedeného ustanovení musí být provedena s ohledem na cíl sledovaný tímto ustanovením, a sice že cílem této organizace nesmí být dosahování zisku pro své členy, na rozdíl od cíle obchodního podniku. Jakmile příslušné vnitrostátní orgány konstatují, že organizace splňuje tento požadavek s ohledem na svůj statutární účel, skutečnost, že tato organizace později dosáhne zisku – i tehdy, když ho sleduje nebo ho systematicky generuje – nemůže zpochybnit původní kvalifikaci této organizace, dokud není tento zisk rozdělen jejím členům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. března 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, body 26 až 28).
- 49 Stejně tak čl. 133 první pododstavec písm. a) směrnice o DPH stanoví, že členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. m) této směrnice na to, že tyto subjekty „nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb“. Podmínka stanovená v tomto čl. 133 prvním pododstavci odpovídá prvkům tvořícím pojem „nezisková organizace“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. března 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, bod 33).
- 50 Absence výdělečného cíle těchto organizací předpokládá, že tyto nesmí po celou dobu své existence, a to ani při jejich zániku, generovat zisk pro své členy. Pokud by tomu bylo jinak, taková organizace by totiž mohla obejít tento požadavek tím, že by svým členům po svém zániku rozdělila zisk, jehož dosáhla všemi svými činnostmi, přičemž by využívala zejména daňových výhod souvisejících s touto kvalifikací „neziskových organizací“.
- 51 Z toho vyplývá, že za „neziskovou organizaci“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH lze považovat pouze organizaci, jejíž majetek je trvale účelově vázán k uskutečňování jejího předmětu činnosti a nemůže být po zániku této organizace převeden na její členy v rozsahu, v němž tento majetek přesahuje vklady do základního kapitálu splacené jejími členy, jakož i tržní hodnotu jejich nepeněžitých vkladů.



- 52 Na druhou a třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „nezisková organizace“ ve smyslu tohoto ustanovení představuje autonomní pojem unijního práva, který vyžaduje, aby taková organizace v případě svého zániku nemohla rozdělit svým členům zisk, kterého dosáhla a který přesahuje jimi splacené vklady do základního kapitálu, jakož i tržní hodnotu jejich nepeněžitých vkladů.

#### **K nákladům řízení**

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

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

- 1) **Článek 132 odst. 1 písm. m) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nemá přímý účinek, takže pokud právní úprava členského státu, která provádí toto ustanovení, osvobozuje od daně z přidané hodnoty (DPH) pouze omezený počet služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, nemůže se nezisková organizace uvedeného ustanovení přímo dovolávat před vnitrostátními soudy za účelem dosažení osvobození od této daně jiných služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které tato organizace poskytuje osobám vykonávajícím tyto činnosti a které tato právní úprava neosvobozuje od DPH.**
- 2) **Článek 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „nezisková organizace“ ve smyslu tohoto ustanovení představuje autonomní pojem unijního práva, který vyžaduje, aby taková organizace v případě svého zániku nemohla rozdělit svým členům zisk, kterého dosáhla a který přesahuje jimi splacené vklady do základního kapitálu, jakož i tržní hodnotu jejich nepeněžitých vkladů.**

Podpisy.