

Zadeva C-253/07

Canterbury Hockey Club

in

Canterbury Ladies Hockey Club

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division)

„Šesta direktiva o DDV – Oprostitve – Storitve, povezane s športom – Storitve, opravljene za osebe, ki se ukvarjajo s športom – Storitve, opravljene za neregistrirana društva in pravne osebe – Vključitev – Pogoji“

Povzetek sodbe

1. *Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, določene s Šesto direktivo*

*(Direktiva Sveta 77/388, člen 13(A)(1)(m))*

2. *Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, določene s Šesto direktivo*

*(Direktiva Sveta 77/388, člen 13(A)(1)(m))*

1. Člen 13(A)(1)(m) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da ko gre za osebe, ki se ukvarjajo s športom, zajema tudi storitve, opravljene za pravne osebe in neregistrirana društva, če so te storitve tesno povezane s športom in zanj nujne, če jih opravljajo nepridobitne organizacije in če so prejemniki teh storitev dejansko osebe, ki se ukvarjajo s športom, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Namen člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive namreč ni, da bi bila oprostitve iz te določbe določena samo za nekatere vrste športa, ampak se nanaša na ukvarjanje s športom na splošno, kar zajema tudi športe, s katerimi se nujno ukvarjajo posamezniki v okviru skupin oseb ali ki se izvajajo v okviru organizacijskih in upravnih struktur, ki so jih uvedla neregistrirana društva ali pravne osebe, kot so športni klubi, če so izpolnjeni pogoji iz člena 13(A)(1)(m) in (2)(b). Če bi se zahtevalo, da morajo biti obravnavane storitve opravljene neposredno za fizične osebe, ki se ukvarjajo s športom v okviru organizacijske strukture, ki jo je uvedel športni klub, bi to povzročilo, da za veliko storitev, ki so za ukvarjanje s športom nujne, ta oprostitve avtomatično in nujno ne bi veljala, ne glede na odgovor na vprašanje, ali so te storitve neposredno povezane z osebami, ki se ukvarjajo s športom, ali s športnimi klubi in kdo je njihov dejanski prejemnik. To pa bi bilo v nasprotju s ciljem oprostitve iz te določbe, in sicer da ta oprostitve velja za storitve, opravljene za posameznike, ki se ukvarjajo s športom.

Poleg tega bi bilo kršeno načelo davžne nevtralnosti, ki ga je treba spoštovati pri uporabi

oprostitev, doloženih v členu 13 Šeste direktive, če bi bila možnost uveljavljanja oprostitve iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive odvisna od organizacijske strukture izvajane športne dejavnosti.

Da bi se zagotovila dejanska uporaba oprostitve iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive, je treba to določbo razlagati tako, da za storitve, ki se opravljajo zlasti v okviru športov, s katerimi se ukvarjajo skupine oseb ali ki se izvajajo v okviru organizacijskih struktur, ki so jih uvedli športni klubi, naeloma lahko velja oprostitev iz te določbe. Iz tega sledi, da za presojo, ali za storitve velja oprostitev, ni pomembno, kdo je formalni prejemnik storitve in kakšna je njegova pravna oblika.

(Glej točke 27, od 29 do 31, 35 in točko 1 izreka.)

2. Izraz „določene storitve, ki so tesno povezane s športom“ iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih državam članicam ne omogoča, da bi oprostitev iz te določbe omejile glede na prejemnike zadevnih storitev.

Morebitne omejitve oprostitve iz člena 13(A) Šeste direktive je namreč mogoče določiti samo pri uporabi odstavka 2 te določbe. Tako država članica, ki prizna oprostitev za neke storitve, tesno povezane s športom ali telesno vzgojo, ki jih opravijo nepridobitne organizacije, zanje ne more določiti drugih pogojev, kot so pogoji iz člena 13(A)(2) Šeste direktive. Ker v tej določbi ni omejitev glede prejemnikov zadevnih storitev, države članice iz zadevne oprostitve ne smejo izključiti neke skupine prejemnikov.

(Glej točki 39 in 40 ter točko 2 izreka.)

**SODBA SODIŠČA (četrti senat)**

z dne 16. oktobra 2008(\*)

„Šesta direktiva o DDV – Oprostitev – Storitve, povezane s športom – Storitve, opravljene za osebe, ki se ukvarjajo s športom – Storitve, opravljene za neregistrirana društva in pravne osebe – Vključitev – Pogoji“

V zadevi C-253/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 1. februarja 2007, ki je prispela na Sodišče 29. maja 2007, v postopku

**Canterbury Hockey Club,**

**Canterbury Ladies Hockey Club**

proti

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

SODIŠ?E (?etrtri senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, T. von Danwitz (poro?evalec), E. Juhász, G. Arestis, J. Malenovský, sodniki,

generalni pravobranilec: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 3. julija 2008,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club M. G. MacDonald, odvetnik,
- za vlado Združenega kraljestva T. Harris in L. Seeboruth, zastopnika, skupaj z I. Huttonom, barrister,
- za grško vlado K. Georgiadis, I. Bakopoulos in K. Boskovits, zastopniki,
- za Komisijo Evropskih skupnosti M. Afonso in R. Lyal, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

## **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 13(A)(1)(m) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. I, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (v nadaljevanju skupaj: hokejska kluba) na eni strani in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) na drugi strani zaradi dolo?itve davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za ?lanarino, ki jo zara?unava organizacija England Hockey Limited (v nadaljevanju: England Hockey) in zanjo opravlja storitve za hokejska kluba, ki pa menita, da bi morale biti te storitve oproš?ene DDV.

## **Pravni okvir**

### *Skupnostna ureditev*

3 ?len 2, to?ka 1, Šeste direktive dolo?a, da je predmet DDV dobava blaga in storitev, ki jo dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za pla?ilo.

4 ?len 13(A) Šeste direktive z naslovom „Oprostitve za dolo?ene dejavnosti, ki so v javnem interesu“ med drugim dolo?a:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[...]

(m) določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih nepridobitne organizacije opravijo posameznikom [osebam], ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo;

[...]

2. [...]

(b) Dobava storitev ali blaga ni oproščena v skladu s pododstavki (1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n), če:

- ni nujna za oproščene transakcije,
- je njen osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za [DDV].“

#### *Nacionalna ureditev*

5 V prilogi 9, skupina 10, točka 3, zakona iz leta 1994 o davku na dodano vrednost (Value Added Tax Act 1994) je določeno, da so DDV oproščene:

„Storitve, ki jih nepridobitna organizacija opravi za posameznika in so s športom ali telesno vzgojo, s katerima se ta posameznik ukvarja, tesno povezane in zanj bistvene, razen storitev, ki jih, če ta organizacija deluje po sistemu članstva, opravi za posameznika, ki ni njen član“.

#### **Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje**

6 Hokejska kluba sta športna kluba, ki sta rezervirana za članice in v sklopu katerih igra več hokejskih ekip. Njuni člani plačujejo letno članarino, s čimer pridobijo članske pravice. Ta kluba nista registrirani društvi in nimata pravne osebnosti.

7 Hokejska kluba sta člana nepridobitne organizacije England Hockey, katere cilj je spodbujanje hokeja in njegov razvoj v Angliji. Tej organizaciji plačujeta članarino, ta pa jima od zneska članarine zaračuna DDV.

8 Organizacija England Hockey za članarino, ki jo zaračunava, svojim članom zagotavlja določene storitve, in sicer sistem akreditacije klubov, usposabljanje trenerjev, sodnikov, vaditeljev in mladine, mrežo uradov za promocijo hokeja, možnosti pridobivanja javnih subvencij in sredstev iz loterije, svetovanje pri marketingu in pridobivanje pokroviteljev, storitve upravljanja in zavarovanja klubov ter organizacijo tekmovanj za ekipe.

9 Commissioners so organizacijo England Hockey obvestili, da mora biti članarina, ki jo zaračunava hokejskima kluboma za to, da zanju opravlja storitve, obdavčena po splošni stopnji DDV. Ker ta kluba nista osebi, ki se ukvarjata s športom, naj se za te storitve oprostitev ne bi uporabljala.

10 Hokejska kluba sta zoper to odločbo pri VAT and Duties Tribunal vložila tožbo, v kateri sta navedla, da so storitve, ki jih opravlja organizacija England Hockey, oproščene DDV na podlagi člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive.

11 VAT and Duties Tribunal je glede te tožbe presodilo, da se storitve organizacije England Hockey lahko štejejo za storitve, ki se opravijo za posamezne igralce, člane teh dveh hokejskih klubov, ki imata status neregistriranega društva brez pravne osebnosti. Ta kluba bi bilo treba šteti za „prozorna“ in bi bilo prek njih treba upoštevati njune posamezne člane, da bi se ugotovilo, ali je organizacija England Hockey „osebna, ki se ukvarja s športom“ opravila storitve, tesno povezane s športom, ki so v takem primeru oproščene DDV.

12 Commissioners so se zoper to odločbo pritožili pri High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, in v pritožbi navedli, da hokejska kluba glede DDV ni mogoče šteti za „prozorna“. Pritožila sta se tudi hokejska kluba in v pritožbi navedla, da bi moralo VAT and Duties Tribunal njuni tožbi ugoditi iz drugih razlogov, kot jih je navedlo v odločbi, in sicer da s pogojem iz priloge 9, skupina 10, točka 3, zakona iz leta 1994 o davku na dodano vrednost, v skladu s katerim mora biti storitev opravljena za „posameznika“, ni bila ustrezno prenesena določba člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive.

13 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, je menilo, da storitve, ki jih je organizacija England Hockey opravila za člane hokejskih klubov, neposredno ne omogočajo ukvarjanja s športom. Navedlo je tudi, da med strankama v postopku v glavni stvari ni sporno, da so storitve organizacije England Hockey tesno povezane s športom.

14 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, je ugotovilo, da ni utemeljeno, da bi se hokejska kluba glede DDV štela za „prozorna“, in je pritožbo Commissioners sprejelo. Ker je menilo, da je odločitev o pritožbi hokejskih klubov odvisna od razlage prava Skupnosti, je prekinilo odločanje in Sodišču postavilo ti vprašanja za predhodno odločanje:

„1. Ali za uporabo oprostitve iz člena 13A(1)(m) Šeste direktive pojem ‚osebe‘ v izrazu ‚osebe, ki se ukvarjajo s športom‘ zajema tudi pravne osebe in neregistrirana društva ali pa samo posameznike v smislu fizičnih oseb oziroma ljudi?

2. Če pojem ‚osebe‘ v izrazu ‚osebe, ki se ukvarjajo s športom‘ zajema pravne osebe in neregistrirana društva ter fizične osebe, ali izraz ‚določene storitve, ki so tesno povezane s športom‘ državi članici omogoča, da oprostitev omeji zgolj na posameznike, ki se ukvarjajo s športom?“

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

#### *Prvo vprašanje*

15 Šesta direktiva določa zelo široko področje uporabe DDV, ki obsega vse gospodarske dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in ponudnikov storitev (glej zlasti sodbo z dne 15. junija 1989 v zadevi Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Recueil, str. 1737, točka 10). V členu 13 te direktive pa so določene dejavnosti oproščene DDV.

16 V skladu s sodno prakso Sodišča so oprostitev iz člena 13 Šeste direktive samostojni pojmi prava Skupnosti, ki naj bi preprečevali različno uporabo sistema DDV v državah članicah (glej zlasti sodbe z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe, C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 16; z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 22, ter z dne 14. junija 2007 v zadevi Horizon College, C-434/05, ZOdl., str. I-4793,

to?ka 15).

17 Izrazi, uporabljeni za opis oprostitev iz ?lena 13 Šeste direktive, se razlagajo ozko, ker te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV pla?uje za vsako storitev, ki jo dav?ni zavezanec opravi za pla?ilo. Vendar to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev, razlagati tako, da bi slednjim odvzel njihove u?inke (zgoraj navedeni sodbi Temco Europe, to?ka 17, in Horizon College, to?ka 16). Razlagati jih je treba glede na njihovo sobesedilo ter cilje in zgradbo Šeste direktive, upoštevajo? zlasti *ratio legis* zadevne oprostitve (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Temco Europe, to?ka 18, in sodbo z dne 3. marca 2005 v zadevi Fonden. marcaelisborg Lystbådehavn, C?428/02, ZOdl., str. I?1527, to?ka 28).

18 Namen ?lena 13(A) Šeste direktive je, da se dolo?ene dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprostitjo DDV. Vendar ta dolo?ba ne dolo?a oprostitve DDV za vse dejavnosti v javnem interesu, ampak samo za tiste, ki so v njej našteje in podrobno opisane (sodba z dne 14. decembra 2006 v zadevi VDP Dental Laboratory, C?401/05, ZOdl., str. I?12121, to?ka 24, in zgoraj navedena sodba Horizon College, to?ka 14).

19 Pri ukvarjanju s športom in telesno vzgojo, ki sta dejavnosti v javnem interesu, je namen oprostitve iz ?lena 13(A)(1)(m) Šeste direktive spodbujanje teh dejavnosti, ta dolo?ba pa ne dolo?a splošne oprostitve za vse storitve, ki so s temi dejavnostmi povezane (glej sodbo z dne 12. januarja 2006 v zadevi Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, ZOdl., str. I?589, to?ka 39).

20 Za priznanje oprostitve iz ?lena 13(A)(1)(m) Šeste direktive morajo biti izpolnjeni v tej dolo?bi navedeni pogoji.

21 Prvi?, storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo, mora zagotavljati organizacija, navedena v ?lenu 13(A)(1)(m) Šeste direktive. Da bi bile torej zadevne storitve lahko oproš?ene na podlagi te dolo?be, jih mora nujno opraviti nepridobitna organizacija. Kot izhaja iz predložitvene odlo?be, bi bil ta pogoj v sporu o glavni stvari lahko izpolnjen.

22 Drugi?, storitve, ki jih opravljajo take organizacije, so kot transakcije v javnem interesu lahko oproš?ene, ?e so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in ?e se opravijo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo. Poleg tega iz ?lena 13(A)(2)(b), prva alineja, Šeste direktive izhaja, da so storitve, navedene v njenem ?lenu 13(A)(1)(m) oproš?ene samo, ?e so nujne za oproš?ene transakcije, to je za šport ali telesno vzgojo.

23 Oprostitve transakcije se torej dolo?i zlasti glede na vrsto opravljene storitve in njenega razmerja do športa ali telesne vzgoje.

24 V teh okoliš?inah je treba preu?iti, ali lahko trditev vlade Združenega kraljestva in Gr?ije, ki izhaja iz besedila ?lena 13(A)(1)(m) Šeste direktive, da se s športom lahko ukvarjajo samo fizi?ne osebe in da se zato lahko oprostitjo samo storitve, ki se opravljajo neposredno za fizi?ne osebe, vpliva na odgovor na prvo vprašanje za predhodno odlo?anje.

25 Komisija Evropskih skupnosti glede tega meni, da se te dolo?be ne sme razlagati dobesedno, ampak glede na zadevne storitve, zato da bi se zagotovilo dejansko izvajanje oprostitve, ki jo dolo?a, in da je treba upoštevati ne samo formalnega ali pravnega naslovnika te storitve, ampak tudi njenega konkretnega naslovnika ali dejanskega prejemnika.

26 Glede tega, čeprav je izraz „osebe“ glede na običajno jezikovno uporabo dovolj širok, da lahko poleg fizičnih oseb zajema neregistrirana društva in pravne osebe, pa se s športom ukvarjajo samo fizične osebe, tudi kadar se z njim ukvarjajo skupine oseb.

27 Vendar pa ni namen člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive ta, da bi bila oprostitve iz te določbe določena samo za nekatere vrste športa, ampak se nanaša na ukvarjanje s športom na splošno, kar zajema tudi športe, s katerimi se nujno ukvarjajo posamezniki v okviru skupin oseb ali ki se izvajajo v okviru organizacijskih in upravnih struktur, ki so jih uvedla neregistrirana društva ali pravne osebe, kot so športni klubi, če so izpolnjeni pogoji iz točk 21 in 22 te sodbe.

28 Ukvarjanje s športom v taki strukturi po navadi pomeni, da posameznik zaradi praktičnih organizacijskih in upravnih razlogov storitev, ki so nujne za ukvarjanje s športom, ne organizira sam, ampak da te storitve organizira in izvede njegov športni klub, kot na primer zagotovitev igrišča ali sodnika, kar je nujno za izvedbo vsakega ekipnega športa. V takih primerih se opravijo storitve in spletejo pravne vezi na eni strani med športnim klubom in ponudnikom storitve in na drugi strani med športnim klubom in njegovimi člani.

29 Če bi se torej izraz „storitve, ki [...] jih [...] organizacije opravijo osebam, ki se ukvarjajo s športom“ iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive razlagal tako, da morajo biti obravnavane storitve neposredno opravljene za fizične osebe, ki se ukvarjajo s športom v okviru organizacijske strukture, ki jo je uvedel športni klub, bi bila oprostitve iz te določbe odvisna od obstoja pravnega razmerja med ponudnikom storitev in osebami, ki se s športom ukvarjajo v okviru take strukture. Taka razlaga bi povzročila to, da za veliko storitev, ki so za ukvarjanje s športom nujne, ta oprostitve avtomatično in nujno ne bi veljala, ne glede na odgovor na vprašanje, ali so te storitve neposredno povezane z osebami, ki se ukvarjajo s športom, ali s športnimi klubi in kdo je njihov dejanski prejemnik. To pa bi bilo, kot je pravilno navedla Komisija, v nasprotju s ciljem oprostitve iz te določbe, in sicer da ta oprostitve velja za storitve, opravljene za posameznike, ki se ukvarjajo s športom.

30 Iz te razlage bi tudi izhajalo, da oprostitve, določena za transakcije, ki jih izvajajo subjekti ali organizacije, omenjeni v členu 13(A)(1)(m), ne bi veljala za osebe, ki se ukvarjajo s športom, samo zato, ker se z njim ukvarjajo v okviru strukture, ki jo upravlja klub. Ta razlaga pa ne bi bila v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ki je značilno za skupni sistem DDV in ki ga je treba spoštovati pri uporabi oprostitve, določenih v členu 13 Šeste direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 1998 v zadevi Fischer, C-283/95, Recueil, str. I-3369, točka 27). To načelo namreč nasprotuje zlasti temu, da bi se gospodarske subjekte, ki izvajajo iste transakcije, glede obračunavanja DDV obravnavalo različno (glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg, C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 20). Iz tega izhaja, da bi bilo to načelo kršeno, če bi bila možnost uveljavljanja oprostitve iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive odvisna od organizacijske strukture izvajane športne dejavnosti.

31 Da bi se zagotovila dejanska uporaba oprostitve iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive, je treba to določbo razlagati tako, da za storitve, ki se opravljajo zlasti v okviru športov, s katerimi se ukvarjajo skupine oseb ali ki se izvajajo v okviru organizacijskih struktur, ki so jih uvedli športni klubi, načeloma lahko velja oprostitve iz te določbe. Iz tega sledi, da za presojo, ali za storitve velja oprostitve, ni pomembno, kdo je formalni prejemnik storitve in kakšna je njegova pravna oblika.

32 Vendar mora v skladu s členom 13(A)(1)(m) in 2(b), prva alineja, Šeste direktive storitve, da bi bile lahko deležne navedene oprostitve, opraviti nepridobitna organizacija, tesno morajo biti povezane s športom in zanj nujne, njihovi dejanski prejemniki pa morajo biti osebe, ki se ukvarjajo s športom. Nasprotno pa ta oprostitve ne more veljati za storitve, ki ne izpolnjujejo teh meril, zlasti

za tiste, ki so vezane na športne klube in na njihovo delovanje, kot so na primer svetovanje pri marketingu in pridobivanje pokroviteljev.

33 Tretji in nazadnje, poudariti je treba, da na podlagi člena 13(A)(2)(b), druga alineja, Šeste direktive za storitve ne velja oprostitev iz navedenega člena 13(A)(1)(m), če je njihov glavni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za DDV.

34 V sporu o glavni stvari mora predložitveno sodišče ob upoštevanju vseh okoliščin zadevnih transakcij poiskati značilne dejavnike (glej sodbi z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Recueil, str. I-2395, točka 12, in z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, str. I-493, točka 26) in nato ugotoviti, ali so storitve, ki jih je za hokejska kluba opravila organizacija England Hockey, tesno povezane s športom in zanj nujne, ali so dejanski prejemniki teh storitev osebe, ki se ukvarjajo s športom, in ali je glavni namen teh storitev, da organizacija England Hockey pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za DDV.

35 Na prvo vprašanje je treba zato odgovoriti, da je treba člen 13(A)(1)(m) Šeste direktive razlagati tako, da ko gre za osebe, ki se ukvarjajo s športom, zajema tudi storitve, opravljene za pravne osebe in neregistrirana društva, če so te storitve tesno povezane s športom in zanj nujne, če jih opravljajo nepridobitne organizacije in če so prejemniki teh storitev dejansko osebe, ki se ukvarjajo s športom, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

#### *Drugo vprašanje*

36 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje, ali lahko države članice sistem oprostitev iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive omejijo na storitve, ki se opravijo samo za posameznike, ki se ukvarjajo s športom.

37 Vlada Združenega kraljestva meni, da lahko države članice prosto omejijo obseg oprostitve glede na storitve, ki se opravijo za posameznike, ker člen 13(A)(1)(m) Šeste direktive določa samo oprostitev „doloženih storitev, ki so tesno povezane s športom“.

38 Glede tega je treba ugotoviti, da so različne kategorije dejavnosti, ki morajo biti oproščene DDV, in tiste, za katere lahko oprostitev doloži država članica in za katere oprostitve ne smejo določiti, ter pogoji, ki jih lahko države članice določijo za dejavnosti, ki so lahko oproščene, natančno opredeljeni v členu 13(A) Šeste direktive (sodba z dne 3. aprila 2003 v zadevi Hoffmann, C-144/00, Recueil, str. I-2921, točka 38).

39 Morebitne omejitve oprostitev iz člena 13(A) Šeste direktive je mogoče določiti samo pri uporabi odstavka 2 te določbe (glej zgoraj navedeno sodbo Hoffmann, točka 39). Tako država članica, ki prizna oprostitev za neke storitve, tesno povezane s športom ali telesno vzgojo, ki jih opravijo nepridobitne organizacije, zanje ne more določiti drugih pogojev, kot so pogoji iz člena 13(A)(2) Šeste direktive (glej sodbo z dne 7. maja 1998 v zadevi Komisija proti Španiji, C-124/96, Recueil, str. I-2501, točka 18). Ker v tej določbi ni omejitev glede prejemnikov zadevnih storitev, država članica iz zadevne oprostitve ne smejo izključiti neke skupine prejemnikov.

40 Na drugo vprašanje je treba zato odgovoriti tako, da izraz „določene storitve, ki so tesno povezane s športom“ iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive državam članicam ne omogoča, da bi oprostitev iz te določbe omejile glede na prejemnike zadevnih storitev.

#### **Stroški**



41 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (četrti senat) razsodilo:

1) **člen 13(A)(1)(m) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da ko gre za osebe, ki se ukvarjajo s športom, zajema tudi storitve, opravljene za pravne osebe in neregistrirana društva, če so te storitve tesno povezane s športom in zanj nujne, če jih opravljajo nepridobitne organizacije in če so prejemniki teh storitev dejansko osebe, ki se ukvarjajo s športom, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.**

2) **Izraz „določene storitve, ki so tesno povezane s športom“ iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive 77/388 državam članicam ne omogoča, da bi oprostitve iz te določbe omejile glede na prejemnike zadevnih storitev.**

Podpisi

\* Jezik postopka: angleščina.