

Byla C-253/07

Canterbury Hockey Club

ir

Canterbury Ladies Hockey Club

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(*High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimo nuo mokesčių atvejai – Su sportu susijusios paslaugos – Paslaugos, teikiamos asmenims, sporto programų dalyviams – Neįregistruotoms asociacijoms ir juridiniams asmenims teikiamos paslaugos – Įtraukimas – Sąlygos“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštojoje direktyvoje numatyti atleidimo nuo mokesčių atvejai*

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktas)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštojoje direktyvoje numatyti atleidimo nuo mokesčių atvejai*

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktas)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 d-1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktas turi būti aiškinamas taip: kalbant apie asmenis – sporto programų dalyvius, jis taip pat apima juridiniams asmenims ir neįregistruotoms asociacijoms teikiamas paslaugas, jei – o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas – šios paslaugos yra glaudžiai susijusios su sportu ir būtinos norint juo užsiimti, jei jas teikia nepelno organizacijos ir jei realūs šios paslaugų gavėjai yra asmenys – sporto programų dalyviai.

Iš tikrųjų Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktu siekiama šioje nuostatoje numatytą atleidimą nuo mokesčių taikyti ne tik tam tikroms sporto rūšims, bet bendrai sportui, o tai reiškia, kad apimamas ir sportas, kuriuo užsiima individai asmenų grupėse ar organizacinėse ir administracinėse struktūrose, įskaitant neįregistruotą asociacijų ar juridinių asmenų, kaip antai sporto klubų, jei tenkinamos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte ir 2 dalies b punkte nurodytos sąlygos. Reikalauti, kad aptariamoms paslaugoms būtų tiesiogiai teikiamos fiziniams asmenims, kurie dalyvauja sporto programose sporto klubo įkurtoje organizacinėje struktūroje, reikštų, jog daugeliui paslaugų, kurias būtinos norint užsiimti sportu, būtų savaime ir neišvengiamai netaikomas šis atleidimas, neatsižvelgiant į tai, ar šios paslaugos tiesiogiai susijusios su asmenimis, kurie dalyvauja sporto programose, ar su sporto klubais, ir kas yra realus paslaugų gavėjas. Tai prieštarautų šiai nuostatai numatytu atleidimu nuo mokesčių siekiamam tikslui, t. y. veiksmingai taikyti atleidimą nuo mokesčių paslaugoms, kurias teikiamos asmenims – sporto

program? dalyviams.

Be to, fiskalinio neutralumo principas, ? kur? atsižvelgiant turi b?ti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytas atleidimas nuo mokes?io, b?t? pažeistas, jei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatyta galimyb? taikyti atleidim? nuo mokes?io priklausyt? nuo to, kokia organizacin? strukt?ra b?dinga sporto veiklai, kuria užsiimama.

Taigi siekiant užtikrinti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatytas atleidimas b?t? taikomas veiksmingai, ši nuostata turi b?ti aiškinama taip, kad teikiant paslaugas pirmiausia sportu užsiiman?iose asmen? grup?se ar sporto klub? ?kurtose organizacin?se strukt?rose gali b?ti taikomas min?toje nuostatoje nurodytas atleidimas nuo mokes?io. Iš to išplaukia, kad siekiant nustatyti, ar paslaug? teikimas yra atleistas nuo mokes?io, n?ra svarbu, kas yra formalus paslaug? gav?jas ir kokia teisine forma jis jas gauna.

(žr. 27, 29–31, 35 punktus, rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte esanti formuluot? „tam tikras paslaugas, glaudžiai susijusias su sportu“ neleidžia valstyb?ms nar?ms apriboti šioje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokes?io taikymo aptariam? paslaug? gav?j? atžvilgiu.

Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatyto atleidimo nuo mokes?io galimi apribojimai gali b?ti nustatomi tik taikant šios nuostatos 2 dal?. Kai valstyb? nar? tam tikr? glaudžiai su sportu ar k?no kult?ra susijusi? paslaug?, kuri? teikia nepelno organizacijos, atleidžia nuo mokes?io, ji negali šiam atleidimui nustatyti kit? nei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalyje numatytosios s?lyg?. Kadangi ši nuostata nenumato apribojim? aptariam? paslaug? gav?j? atžvilgiu, valstyb?s nar?s negali nagrin?jamo atleidimo nuo mokes?io netaikyti tam tikroms ši? paslaug? gav?j? grup?ms.

(žr. 39–40 punktus, rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. spalio 16 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimo nuo mokes?io atvejai – Su sportu susijusios paslaugos – Paslaugos, teikiamos asmenims, sporto program? dalyviams – Ne?registruotoms asociacijoms ir juridiniams asmenims teikiamos paslaugos – ?traukimas – S?lygos“

Byloje C?253/07

d?l *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Jungtin? Karalyst?) 2007 m. vasario 1 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2007 m. geguž?s 29 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai T. von Danwitz (pranešėjas), E. Juhász, G. Krestis ir J. Malenovský,

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. liepos 3 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Canterbury Hockey Club* ir *Canterbury Ladies Hockey Club*, atstovaujamą advokato M. G. MacDonald,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamą T. Harris ir L. Seeboruth, padedamą baristerio I. Hutton,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamą K. Georgiadis, I. Bakopoulos ir K. Boskovits,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamą M. Afonso ir R. Lyal,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkto aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Canterbury Hockey Club* bei *Canterbury Ladies Hockey Club* (toliau kartu – *Hockey Clubs*) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) dėl *England Hockey Limited* (toliau – *England Hockey*) renkamo stojimo mokesčio, už kurį jis teikė paslaugas *Hockey Clubs*, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM), nors, ši klubų teigimu, šios paslaugos turėjo būti atleistos nuo PVM.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinami „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygą šalies teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje „Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio“, be kita ko, numatyta:

„1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių slėpimui, vengimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

m) tam tikras paslaugas, glaudžiai susijusias su sportu ir kūno kultūra, kurias teikia nepelno organizacijos asmenims – sporto ar kūno kultūros programų dalyviams;

<...>

2. <...>

b) Paslaugos ir prekės neturi būti atleistos nuo mokesčio pagal anksčiau pateiktos 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktus, jeigu:

– tos paslaugos ir prekės nėra būtinos atleidžiamiesiems nuo mokesčio sandoriams,

– pagrindinis paslaugų teikimo ar prekių tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildomą pajamą iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įmonių, turinčių mokėti (PVM), sudaromais sandoriais.“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

5 Pagal 1994 m. įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio (Value Added Tax Act 1994) 9 priedo 10 grupės 3 punktą nuo PVM atleidžiama:

„Sąlygas tenkinančio subjekto individui – išskyrus tuos atvejus, kai šis subjektas veikia narystės pagrindu ir teikia paslaugas ne nariui, – teikiamos glaudžiai su sportu ar kūno kultūra susijusios ir būtinos paslaugos, kuriose dalyvauja individas.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

6 *Hockey Clubs* yra sporto klubai, skirti tik nariams, kuriuose žaidžia daugelis ledo ritulio komandų. Jie nariai moka metinį mokestį už teises, kuriais jie įgyja dėl narystės. Tai neįregistruotos asociacijos, neturinčios juridinio asmens statuso.

7 Patys *Hockey Clubs* yra *England Hockey*, pelno nesiekiančios organizacijos, atsakingos už ledo ritulio žaidimo Anglijoje skatinimą ir vystymą, nariai. Jie *England Hockey* moka stojimo mokestį, kuriam pastaroji taiko PVM.

8 Už stojimo mokestį *England Hockey* teikia tam tikras paslaugas, kaip antai klubų akreditacijos sistemą, kursus treneriams, arbitrams, mokytojams ir jaunuoliams, ledo ritulio plėtros tarnybų tinklą, lengvatas vyriausybei finansuoti ar iš loterijų surinktam pelnui gauti, konsultacijas rinkodaros ir paramos gavimo klausimais, klubo vadybos paslaugas ir klubų draudimą bei komandų viešų varžybų organizavimą.

9 Komisija *England Hockey* praneš?, kad stojimo mokes?iui, kur? ji iš savo nari? ledo ritulio klub? renka už teikiamas paslaugas, turi b?ti taikomas ?prasto dydžio PVM. Kadangi šie klubai n?ra asmenys – sporto program? dalyviai, šios paslaugos negali b?ti atleistos nuo mokes?io.

10 *Hockey Clubs* š? sprendim? apskund? *VAT and Duties Tribunal*, tvirtindami, kad *England Hockey* teikiamos paslaugos yra atleistos nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkt?.

11 Išnagrin?j?s š? ieškin?, *VAT and Duties Tribunal* nusprend?, kad *England Hockey* teikiamos paslaugos gali b?ti laikomos individualiems žaid?jams, *Hockey Clubs* nariams, teikiamomis paslaugomis, nes pastarieji yra juridinio asmens statuso neturin?ios ne?registruotos asociacijos. Jie turi b?ti laikomi „skaidriais“ ir reikia atsižvelgti ? j? individualius narius siekiant nustatyti, ar *England Hockey* teik? glaudžiai su sportu susijusias nuo PVM atleistas paslaugas „asmenims – sporto <...> program? dalyviams“.

12 *Commissioners* š? sprendim? apskund? *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, teigdami, kad *Hockey Clubs* negali b?ti laikomi „skaidriais“ PVM atžvilgiu. Atitinkamai *Hockey Clubs* pateik? priešpriešin? apeliacin? skund?, nurodydami, jog *VAT and Duties Tribunal* sprendimas turi b?ti patvirtintas d?l kit?, nei jame nurodytosios, priežas?i?, t. y. d?l to, kad 1994 m. ?statymo d?l prid?tin?s vert?s mokes?io 9 priedo 10 grup?s 3 punkte nustatyta s?lyga, pagal kuri? paslaugos turi b?ti teikiamos „priva?iam asmeniui“, neteisingai buvo perkelta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkto nuostata.

13 *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* teigimu, *England Hockey* teikiamos paslaugos *Hockey Clubs* nariams tiesiogiai nesuteikia galimyb?s žaisti ledo ritul?. Jis atsižvelg? ? aplinkyb?, kurios šalys pagrindin?je byloje negin?ijo, kad *England Hockey* teikiamos paslaugos yra glaudžiai susijusios su sportu.

14 *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* nuomone, nepagr?sta *Hockey Clubs* laikyti „skaidriais“ PVM srityje ir nusprend?, kad *Commissioners* apeliacinis skundas yra priimtinas. Manydamas, kad sprendimas d?l *Hockey Clubs* pateikto priešpriešinio apeliacinio skundo priklauso nuo Bendrijos teis?s aiškinimo, šis teismas nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte ?tvirtinto atleidimo nuo mokes?io tikslu žodis „asmenys“, vartojamas formuluot?je „asmenims – sporto <...> program? dalyviams“, apima juridinius asmenis ir ne?registruotas asociacijas, ar jis reiškia tik individus, t. y. fizinius asmenis ar žmones?

2. Jei žodis „asmenys“, vartojamas formuluot?je „asmenims – sporto <...> program? dalyviams“, apima juridinius asmenis ir ne?registruotas asociacijas bei individus, ar formuluot? „tam tikras paslaugas, glaudžiai susijusias su sportu“ leidžia valstybei narei taikyti atleidim? nuo mokes?io tik individams, kurie dalyvauja sporto programose?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

15 Šeštoji direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, apimančią bet kokią gamintoją, prekybininką ar paslaugų teikėjų veiklą (be kita ko, žr. 1989 m. birželio 15 d. Sprendimo *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Rink. p. I-1737, 10 punktą). Vis dėlto šios direktyvos 13 straipsnis atleidžia nuo PVM tam tikrą veiklą.

16 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką minėtam straipsnyje numatyti atleidimo atvejai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos, kurią tikslas išvengti PVM sistemos taikymo skirtumų tarp valstybių narių (be kita ko, žr. 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Temco Europe*, C-284/03, Rink. p. I-11237, 16 punktą; 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 22 punktą bei 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C-434/05, Rink. p. I-4793, 15 punktą).

17 Sąvokos, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytam atleidimo nuo mokesčių atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes šis atleidimas yra bendrojo principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam už atlygą vykdomam paslaugų teikimui, išimtis. Tačiau reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, jog sąvokos, vartojamos minėtam 13 straipsnyje numatytam atleidimui nuo mokesčių apibrėžti, turėtų būti aiškinamos taip, kad jos prarastų savo poveikį (minėtų sprendimų *Temco Europe* 17 punktą ir *Horizon College* 16 punktą). Jos turėtų būti aiškinamos atsižvelgiant į jų kontekstą, Šeštosios direktyvos tikslus ir jos bendrą struktūrą, ypač atkreipiant dėmesį į aptariamo atleidimo nuo mokesčių *ratio legis* (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Temco Europe* 18 punktą ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, Rink. p. I-1527, 28 punktą).

18 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis numato tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimą nuo PVM. Šis atleidimas nuo mokesčių taikomas ne bet kokiai bendrojo intereso veiklai, o tik šiame skirsnyje nurodytoms ir labai išsamiai apibūdintoms jos rūšims (2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, Rink. p. I-12121, 24 punktą ir minėto sprendimo *Horizon College* 14 punktą).

19 Kalbant apie sportą ir kėno kultūrą kaip viešojo intereso veiklą, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatytu atleidimu nuo mokesčių siekiama skatinti tokią veiklą, tačiau nėra bendrai atleidžiamas nuo mokesčių bet koks su ja susijusių paslaugų teikimas (žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, Rink. p. I-589, 39 punktą).

20 Tam, kad būtų taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatytas atleidimas nuo mokesčių, turi būti tenkinamos iš tos pačios nuostatos išplaukiančios tam tikros sąlygos.

21 Pirmiausia, glaudžiai su sportu ir kėno kultūra susijusių paslaugų teikimui turi vykdyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte nurodyta organizacija. Todėl tam, kad aptariamasis paslaugų teikimas galėtų būti atleistas nuo mokesčių pagal šią nuostatą, būtina, kad šias paslaugas teiktų nepelno organizacija. Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pagrindinėje byloje ši sąlyga tenkinama.

22 Antra, paslaugų teikimas, kurį vykdo tokios organizacijos, gali būti atleistas nuo mokesčių kaip bendrojo intereso sandoriai, jeigu šios paslaugos glaudžiai susijusios su sportu ar kėno kultūra ir jos teikiamos asmenims – sporto ar kėno kultūros programų dalyviams. Be to, iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmos pastraipos matyti, kad šio 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte nurodytos paslaugos gali būti atleidžiamos nuo mokesčių, tik jei jos būtų vykdomos atleidžiamai nuo mokesčių sandorai, t. y. užsiimti sportu ar kėno kultūra.

23 Taigi sandorio atleidimas nuo mokesčio visų pirma priklauso nuo teikiamos paslaugos pobūdžio ir jos santykio su dalyvavimu sporto ar kultūros programose.

24 Tokiomis aplinkybėmis reikia išnagrinėti, ar Jungtinės Karalystės ir Graikijos vyriausybės nurodytas argumentas dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkto formuluotės, pagal kurią tik fiziniai asmenys gali užsiimti sportu ir todėl nuo mokesčio galima atleisti tik tiesiogiai šiems asmenims tiekiamas paslaugas, gali turėti tokios atsakant pirmąjį prejudicinį klausimą.

25 Europos Bendrijų Komisija šiuo atžvilgiu mano, kad minėta nuostata turi būti aiškinama ne pažodžiui, bet siekiant užtikrinti, kad joje numatytas atleidimas nuo mokesčio būtų taikomas veiksmingai, pagal konkrečias paslaugas, ir todėl reikia atsižvelgti ne tik į formalų ar teisėtą, bet ir į konkretų arba realų šios paslaugos gavimą.

26 Šiuo požiūriu, nors pačios sąvokos „asmenys“ reikšmė yra pakankamai plati, kad ji būtų galima traukti ne tik fizinius asmenis, bet ir neįregistruotas asociacijas ar juridinius asmenis, šis žodis vartojant prasta prasme, sportu užsiimant asmenų grupei, realiai tai daro tik fiziniai asmenys.

27 Vis dėlto Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktu siekiama šioje nuostatoje numatytą atleidimą nuo mokesčio taikyti ne tik tam tikroms sporto rūšims, bet bendrai sportui, o tai reiškia, kad apimamas ir sportas, kuriuo užsiima individai asmenų grupėse ar organizacinėse ir administracinėse struktūrose, kuriose neįregistruotų asociacijų ar juridinių asmenų, kaip antai sporto klubai, jei tenkinamos šio sprendimo 21 ir 22 punktuose nurodytos sąlygos.

28 Sportuojant tokioje struktūroje, paprastai dėl praktinių, organizacinių ir administracinių priežasčių ne pats individas rūpinasi paslaugomis, būtinomis užsiimti sportu; tai daro sporto klubas, kuriam jis priklauso; šis organizuoja ir teikia šias paslaugas, pavyzdžiui, užsiimant bet kuriuo komandiniu sportu suteikia tam būtinus aikštelę ar arbitrus. Tokiais atvejais paslaugos teikiamos ir teisiniai santykiai užmezgami, viena vertus, tarp sporto klubo ir paslaugų teikėjo ir, kita vertus, sporto klubo ir jo narių.

29 Todėl jei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkto sąvoka „paslaugas <...>, kurias teikia <...> asmenims – sporto ar kultūros programų dalyviams“ būtų aiškinama kaip reikalaujanti, kad aptariamoms paslaugoms būtų tiesiogiai teikiamos fiziniams asmenims, kurie dalyvauja sporto programose sporto klubo kurtoje organizacinėje struktūroje, šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio priklausytų nuo to, ar tarp paslaugų teikėjo ir tokioje struktūroje užsiimančio sporto asmenų egzistuoja teisinis ryšys. Taip aiškinant, daugeliui paslaugų, kurios būtinoms norint užsiimti sportu, būtų savaimė ir neišvengiamai netaikomas šis atleidimas, neatsižvelgiant į tai, ar šios paslaugos tiesiogiai susijusios su asmenimis, kurie dalyvauja sporto programose, ar su sporto klubais, ir kas yra realus paslaugų gavėjas. Tai, kaip teisingai nurodė Komisija, prieštarautų šiai nuostatai numatytu atleidimu nuo mokesčio siekiamam tikslui, t. y. veiksmingai taikyti atleidimą nuo mokesčio paslaugoms, kurias teikiamos asmenims – sporto programų dalyviams.

30 Be to, taip aiškinant išplauktų, kad atleidimas nuo mokesčio, kuris numatytas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte paminėtomis staigoms ar organizacijoms, nebūtų taikomas tam tikriems asmenims, kurie dalyvauja sporto programose, vien dėl to, kad jie tai daro klubo valdomoje struktūroje. Tačiau toks aiškinimas neatitiktų bendrajai PVM sistemai būdingo fiskalinio neutralumo principo, į kurį atsižvelgiant turi būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytas atleidimas nuo mokesčio (šiuo klausimu žr. 1998 m. birželio 11 d. Sprendimo *Fischer*,

C?283/95, Rink. p. I?3369, 27 punkt?). Iš tikr?j? šis principas, be kita ko, draudžia, kad ?kio subjektai, vykdydami tokias pa?ius sandorius, b?t? skirtingai vertinami PVM surinkimo srityje (šiuo poži?riu žr. 1999 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Gregg*, C?216/97, Rink. p. I?4947, 20 punkt?). Iš to matyti, kad min?tas principas b?t? pažeistas, jei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatyta galimyb? taikyti atleidim? nuo mokes?io priklausyt? nuo to, kokia organizacin? strukt?ra b?dinga sporto veiklai, kuria užsiimama.

31 Siekiant užtikrinti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatytas atleidimas b?t? taikomas veiksmingai, ši nuostata turi b?ti aiškinama taip, kad paslaug? teikimui, kuris vis? pirma vykdomas užsiimant sportu asmen? grup?se ar sporto klub? ?kurtose organizacin?se strukt?rose, gali b?ti taikomas min?toje nuostatoje nurodytas atleidimas nuo mokes?io. Iš to išplaukia, kad siekiant nustatyti, ar paslaug? teikimas yra atleistas nuo mokes?io, n?ra svarbu, kas yra formalus paslaug? gav?jas ir kokia teisine forma jis jas gauna.

32 Vis d?lto tam, kad paslaugoms b?t? taikomas toks atleidimas nuo mokes?io, pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkt? ir 2 dalies b punkto pirm? ?trauk? jas turi teikti nepelno organizacija, jos turi b?ti glaudžiai susijusios su sportu ir b?tinės, norint užsiimti sportu, o ši? paslaug? real?s gav?jai turi b?ti asmenys, kurie dalyvauja sporto programose. Atvirkš?iai, paslaugoms, kurios neatitinka ši? kriterij?, be kita ko, susijusioms su sporto klubais ir j? funkcionavimu, kaip antai konsultacijos rinkodaros ir paramos gavimo klausimais, negali b?ti taikomas šis atleidimas nuo mokes?io.

33 Galiausiai svarbu nurodyti, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto antr? ?trauk? paslaug? teikimui netaikomas min?to 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatytas atleidimas nuo mokes?io, jei pagrindinis jo tikslas – organizacijai gauti papildom? pajam? iš sandori?, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercini? ?moni?, turin?i? mok?ti PVM, sudaromais sandoriais.

34 Pagrindin?je byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? visas aplinkybes, kurioms esant vyksta aptariamas sandoris, ir surasdamas b?dingus požymius (žr. 1996 m. geguž?s 2 d. Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien*, C?231/94, Rink. p. I?2395, 12 punkt? ir 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stockholm Lindöpark*, C?150/99, Rink. p. I?493, 26 punkt?), turi nustatyti, ar *England Hockey* paslaugos, teikiamos *Hockey Clubs*, yra glaudžiai susijusios su sportu ir b?tinės norint juo užsiimti, ar real?s ši? paslaug? gav?jai yra asmenys – sporto program? dalyviai bei ar min?t? paslaug? pagrindinis tikslas – *England Hockey* gauti papildom? pajam? iš sandori?, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercini? ?moni?, turin?i? mok?ti PVM mokest?, sudaromais sandoriais.

35 Tod?l ? pirm?j? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktas turi b?ti aiškinamas taip: kalbant apie asmenis – sporto program? dalyvius, jis taip pat apima juridiniams asmenims ir ne?registruotoms asociacijoms teikiamas paslaugas, jei – o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas – šios paslaugos yra glaudžiai susijusios su sportu ir b?tinės norint juo užsiimti, jei jas teikia nepelno organizacijos ir jei real?s ši? paslaug? gav?jai yra asmenys – sporto program? dalyviai.

D?l antrojo klausimo

36 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar valstyb?ms nar?ms leidžiama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatyt? atleidimo nuo mokes?io sistem? taikyti tik paslaugoms, kurios teikiamos vien individams, dalyvaujantiems sporto programose.

37 Jungtin?s Karalyst?s teigimu, valstyb?s nar?s turi teis? apriboti atleidimo nuo mokes?io

taikymo sritį nurodydamos, kad ji apima tik paslaugas, kurios teikiamos individams, nes Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte tik reikalaujama atleisti nuo mokesčio „tam tikras paslaugas, glaudžiai susijusias su sportu“.

38 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad įvairios veiklos rūšys, kurioms turi būti taikomas atleidimas nuo PVM, ta, kurių nuo mokesčio gali atleisti valstybės narės, ir ta, kurios atžvilgiu pastarosios taip elgtis negali, bei sąlygos, kurias gali nustatyti valstybės narės veiklai, galinčiai būti atleistai nuo mokesčio, yra tiksliai apibrėžtos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje (2003 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Hoffmann*, C-144/00, Rink. p. I-2921, 38 punktas).

39 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje numatyto atleidimo nuo mokesčio galimi apribojimai gali būti nustatomi tik taikant šios nuostatos 2 dalį (žr. minėto sprendimo *Hoffmann* 39 punktą). Kai valstybės narė tam tikrą glaudžiai su sportu ar kono kultūra susijusią paslaugą, kurią teikia nepelno organizacijos, atleidžia nuo mokesčio, ji negali šiam atleidimui nustatyti kitų nei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalyje numatytosios sąlygų (žr. 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-124/96, Rink. p. I-2501, 18 punktą). Kadangi ši nuostata nenumato apribojimų aptariamą paslaugą gavėjį atžvilgiu, valstybės narės negali nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio netaikyti tam tikroms šios paslaugą gavėjį grupėms.

40 Todėl į antrąjį pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte esanti formuluotė „tam tikras paslaugas, glaudžiai susijusias su sportu“ neleidžia valstybėms narėms apriboti šioje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo aptariamą paslaugą gavėjį atžvilgiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktas turi būti aiškinamas taip: kalbant apie asmenis – sporto programų dalyvius, jis taip pat apima juridiniams asmenims ir neįregistruotoms asociacijoms teikiamas paslaugas, jei – o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas – šios paslaugos yra glaudžiai susijusios su sportu ir būtinos norint juo užsiimti, jei jas teikia nepelno organizacijos ir jei realūs šios paslaugą gavėjai yra asmenys – sporto programų dalyviai.**

2. **Šeštosios direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte esanti formuluotė „tam tikras paslaugas, glaudžiai susijusias su sportu“ neleidžia valstybėms narėms apriboti šioje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo aptariamą paslaugą gavėjį atžvilgiu.**

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.