

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 19. decembra 2013(*)

„Obdavčenje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitve – člen 132(1)(m) – Storitve, tesno povezane s športom – Dostop do igrišča za golf – Obiskovalci neplačani golf kluba, ki plačajo igralnino (green fee) – Izključitev oprostitve – člen 133, prvi odstavek, točka (d) – člen 134(b) – Dodatni prihodek“

V zadevi C-495/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 19. oktobra 2012, ki je prispela na Sodišče 5. novembra 2012, v postopku

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

Bridport and West Dorset Golf Club Limited,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz (poročevalec), predsednik senata, E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby in C. Vajda, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodna tajnica: A. Impellizzeri, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 2. oktobra 2013,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Bridport and West Dorset Golf Club Limited A. Brown, odvetnica,
- za vlado Združenega kraljestva C. Murrell, agentka, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in C. Soulay, agenta,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 132(1)(m), 133, prvi odstavek, točka (d), in 134(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Commissioners for Her Majesty's Revenue and

Customs (v nadaljevanju: Commissioners) in Bridport and West Dorset Golf Club Limited (v nadaljevanju: Bridport) zaradi oprostitve davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za igralnino, ki jo plačujejo igralci, ki niso člani kluba, da lahko dostopajo do golf igrišča tega kluba.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s členom 2(1)(c) Direktive 2006/112 so predmet DDV „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

4 Člen 132(1)(m) te direktive v poglavju 2, naslovljenem „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, naslova IX določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(m) določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih neprofitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo“.

5 Ta določba povzema oprostitev iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: Šesta direktiva).

6 Člen 133, prvi odstavek, Direktive 2006/112 določa:

„Države članice lahko za odobritev oprostitev iz točk (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) osebam, ki niso osebe javnega prava, v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje enega ali več naslednjih pogojev:

(a) cilj teh oseb ne sme biti sistematično doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne smejo razdeliti, ampak ga morajo nameniti nadaljnjemu opravljanju ali izboljšanju opravljanja storitev;

(b) te osebe morajo v glavnem prostovoljno upravljati in voditi osebe, ki same ali prek posrednikov nimajo neposrednega ali posrednega interesa pri rezultatih teh dejavnosti;

(c) te osebe morajo zaračunavati cene, ki jihodobrijo državni organi ali ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali pri storitvah, pri katerih ni potrebna odobritev, morajo zaračunavati cene, nižje od tistih, ki jih za podobne storitve zaračunavajo komercialna podjetja, zavezanci za DDV;

(d) ni verjetno, da bi oprostitve povzročale izkrivljanja konkurence, na primer, da bi postavila v slabši položaj komercialna podjetja, zavezance za DDV.“

7 Člen 134 te direktive določa:

„Dobava blaga in opravljanje storitev nista oproščena v skladu s [točko (m)] člena 132(1) v naslednjih primerih:

(a) če nista nujna za oproščene transakcije;

(b) Če je njun osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanec za DDV.“

Pravo Združenega kraljestva

8 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 organizacija, ki izpolnjuje pogoje, 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“.

9 V opombi 2 skupine 10 je navedeno:

„Posameznik se šteje za člana organizacije, ki izpolnjuje pogoje, v smislu točke 3, če mu je dodeljeno članstvo za obdobje treh mesecev ali več.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 Bridport je zasebni golf klub, katerega dejavnost zajema vzdrževanje in upravljanje z golf klubom za uporabo in nastanitev članov in obiskovalcev ter med drugim upravljanje šole golfa ter nudenje storitev učiteljev in opreme za golf.

11 Septembra 2009 je bila približno polovica od 737 članov kluba Bridport polnopravnih članov s pravico do dostopa do klubskega igrišča in možnostjo igranja kadarkoli, sedem dni na teden, za standardno letno članarino v višini 657,20 britanskih funtov (GBP). Tudi obiskovalci nečlani so lahko igrali na igrišču, če so plačali igralnino (v nadaljevanju: tudi: *green fee* ali *green fees*) v višini od 32 do 38 GBP za igro ali več za cel dan. Klub Bridport je cene za letne članarine in *green fees* določil ob upoštevanju cen, ki jih zaračunavajo sosedni nepridobitni klubi in komercialni upravljavec golf igrišča.

12 V poslovnem letu, ki se je zaključilo 30. septembra 2009, je prihodek od *green fees* znašal 18,7 %, letna članarina pa 56,4 % prihodkov kluba Bridport, pri čemer je večina drugih prihodkov izhajala iz poslovanja lokala.

13 Klub Bridport je, potem ko je pri Commissioners več let prijavljal in plačeval DDV na prihodke od *green fees*, zahteval vračilo preplačane DDV v višini 140.359,16 GBP na podlagi sodbe z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, ZDl., str. I-7821). Ker je Commissioners to zahtevo zavrnil, je klub Bridport pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) vložil tožbo zoper to zavrnitev.

14 First-tier Tribunal (Tax Chamber) je tožbi ugodilo in ugotovilo, da ni bilo razlike med pravico do igranja golfa na igrišču Bridport, ki jo imajo člani kluba, in pravico nečlanov, ki so plačali *green fees*, in da so bile *green fees* na podlagi Direktive 2006/112 oproščene DDV. Commissioners se je zoper to sodbo pritožil pri Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

15 Upper Tribunal ugotavlja, da ni sporno, da je klub Bridport nepridobitna organizacija v smislu člena 132(1)(m) Direktive 2006/112. Prav tako naj ne bi bilo sporno, da je storitev, ki zajema dodelitev pravice do uporabe golf igrišča obiskovalcem nečlanom, tesno povezana s športom, da se opravi posameznikom, ki se ukvarjajo s športom, in da je nujna za oproščene transakcije v smislu člena 134(a) te direktive.

16 Spor o glavni stvari se tako v bistvu nanaša na vprašanje, ali je v teh okoliščinah navedeno

storitev dovoljeno izključiti iz oprostitve na podlagi členov 134(b) ali 133, prvi odstavek, točka (d), Direktive 2006/112.

17 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

1. Katere storitve se morda štejejo za „oproščene transakcije“, če se kogentne določbe člena 134 [Direktive 2006/112] uporabijo za določbe člena 132(1)(m) [te direktive] v primeru nepridobitne organizacije, ki opravlja storitve, povezane z zagotavljanjem pravice do igranja golfa?
2. Ali je zakonito omejiti oprostitve iz člena 132(1)(m) [Direktive 2006/112] glede na to, ali se storitve, ki zagotavljajo pravico do igranja golfa, opravijo za člana nepridobitne organizacije?
3. Ali je treba določbe člena 134 [Direktive 2006/112] razlagati tako, da oprostitve omejujejo le na storitve, ki so „tesno povezane“ (v smislu postranskosti) z „oproščenimi transakcijami“, ali na vse storitve, zajete s členom 132(1)(m) [te direktive]?
4. Kako je treba razlagati „osnovni namen“ zaračunavanja nečlanom, če nepridobitna organizacija s sklicevanjem na svoje javno izražene cilje običajno in stalno dovoljuje, da nečlani igrajo golf?
5. Glede na kaj mora biti „dodatni prihodek“ v smislu člena 134(b) [Direktive 2006/112] dodaten?
6. Če se prihodek iz zagotavljanja dostopa do športnih objektov nečlanom ne šteje za „dodatni prihodek“ v smislu člena 134(b) [Direktive 2006/112], ali člen 133[, prvi odstavek, točka (d), te direktive] državi članici omogoča, da ne oprosti tega prihodka, če je verjetno, da bi oprostitve povzročila izkrivljanje konkurence v škodo komercialnih podjetij, zavezancev za DDV, in da hkrati ne ukine oprostitve za prihodek iz naslova članarine, ki jo plačajo člani istih nepridobitnih organizacij, če je verjetno, da bi same članarine članov vsaj delno povzročile izkrivljanje konkurence?
7. Natančneje, ali mora vsakršen pogoj, ki se uporablja v skladu s členom 133 [prvi odstavek, točka (d), Direktive 2006/112] veljati za vse storitve, ki jih opravlja nepridobitna organizacija, ki bi sicer spadale v oprostitve, oziroma ali je dovoljena delna omejitev, torej omejitev, ki dovoljuje oprostitve za storitve zagotavljanja pravice do igranja golfa članom, ne pa nečlanom, če storitve za člane in nečlane konkurirajo s komercialnimi organizacijami?
8. Kakšna je razlika, če obstaja, med pogojem iz člena 133[, prvi odstavek, točka (d), Direktive 2006/112], ki določa verjetno „izkrivljanje konkurence“, in tistim iz člena 134(b) [te direktive], ki določa le obstoj neposredne konkurence?

Vprašanja za predhodno odločanje

Vprašanja od prvega do petega

18 Predložitveno sodišče s prvimi petimi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člena 134(b) Direktive 2006/112 razlagati tako, da izključuje oprostitve iz člena 132(1)(m) te direktive za storitve, s katerimi nepridobitna organizacija, ki upravlja golf igrišče in ponuja sistem članstva, zagotavlja obiskovalcem nečlanom te organizacije pravico do uporabe golf igrišča.

19 Poudariti je treba, da je iz besedila člena 132(1)(m) Direktive 2006/112 razvidno, da se nanaša na šport in telesno vzgojo na splošno in da se z njo ne zahteva, da se je treba z zadevno športno dejavnostjo ukvarjati na določeni ravni, na primer poklicno, niti da se je treba s to

dejavnostjo ukvarjati na določen način, torej redno, organizirano ali z namenom sodelovanja na športnih tekmovanjih (glej sodbo z dne 21. februarja 2013 v zadevi M^{sto} Žamberk, C¹⁸/12, točki 21 in 22).

20 Ta določba je namenjena spodbujanju nekaterih dejavnosti, ki so v javnem interesu, in sicer storitev, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in ki jih nepridobitne organizacije zagotavljajo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo. Navedena določba je tako namenjena spodbujanju široke javnosti k ukvarjanju s športom ali telesno vzgojo (glej zgoraj navedeno sodbo M^{sto} Žamberk, točka 23).

21 Glede na to, da je dostop do golf igrišča nujen za ukvarjanje s tem športom, je storitev, s katero se dodeli pravica do uporabe golf igrišča, tesno povezana s športom v smislu člena 132(1)(m) Direktive 2006/112 ne glede na to, ali zadevna oseba golf igra redno, organizirano ali z namenom sodelovanja na športnih tekmovanjih.

22 Iz tega sledi, da se za to storitev, če jo opravi nepridobitna organizacija, uporabi oprostitve DDV iz člena 132(1)(m), pri čemer ni pomembno, ali se opravi članu organizacije ali obiskovalcu nečlanu.

23 Vendar je v skladu s členom 134(a) in (b) Direktive 2006/112 opravljanje storitev izključeno iz oprostitve iz člena 132(1)(m) te direktive, če ni nujno za oproščene transakcije in če je njegov osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezancev za DDV.

24 Glede storitve iz postopka v glavni stvari, torej dodelitve pravice uporabe golf igrišča, ni sporno, da je nujna za oproščene transakcije v smislu člena 134 (a) Direktive 2006/112, ker je dodelitev te pravice nujna za igranja golfa.

25 Vendar predložitveno sodišče sprašuje, ali v okoliščinah, v katerih organizacija, ki upravlja golf igrišče in ponuja sistem članstva, pri čemer obiskovalcem nečlanom proti plačilu omogoča uporabo golf igrišča, igralnina, ki jo morajo plačati obiskovalci, pomeni „dodatni prihodek“ v smislu člena 134(b) Direktive 2006/112 glede na prihodke iz članarine, ki jo plačajo člani te organizacije.

26 V zvezi s tem je treba poudariti, da to razlikovanje temelji le na članstvu ali nečlanstvu prejemnika zadevne storitve.

27 Glede določbe, ki je veljala pred členoma 133 in 134 Direktive 2006/112, torej člena 13(A)(2) Šeste direktive, je Sodišče presodilo, da države članice iz zadevne oprostitve ne smejo izključiti neke skupine prejemnikov zadevnih storitev, ker v tej določbi ni omejitev glede prejemnikov zadevnih storitev, (zgoraj navedena sodba Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, točka 39).

28 Poleg tega je treba poudariti, da drugače kot oprostitve, določena v členu 132 (1)(l) Direktive 2006/112, ki je očitno omejena na opravljanje storitev in dobavo blaga, ki jo v tej določbi navedene organizacije opravljajo „svojim članom“, oprostitve storitev, tesno povezanih s športom, navedena v členu 132(1)(m) te direktive, ni omejena na tak način, čeprav je bila v prvotnem predlogu Šeste direktive, ki ga je vložil Evropska komisija, enako omejena na opravljanje storitev in dobavo blaga, ki jo zadevne organizacije opravljajo članom, kot je razvidno iz člena 14(A)(1)(j) predloga Šeste direktive z dne 20. junija 1973 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (COM(73) 950 final).

29 V teh okoliščinah izraz „dodatni prihodki“ v smislu člena 134(b) Direktive 2006/112 ni

mogoče razlagati tako, da se podrožje uporabe oprostitev iz člena 132(1)(m) te direktive omeji na podlagi merila, ali so prejemniki zadevnih storitev člani ali ne, ki je bilo namenoma izključeno iz opredelitve te oprostitev.

30 Razlaga izraza „dodatni prihodki“, v skladu s katero ta izraz zajema igralnine, ki jih za uporabo golf igrišča plačajo obiskovalci, ki niso člani nepridobitne organizacije, ki upravlja to golf igrišče in ponuja tudi sistem članstva, ker so te igralnine dodatne v primerjavi z prihodki iz članarin, ki jih plačajo člani te organizacije, pa bi pomenila ravno tako omejitev podrožja uporabe oprostitev iz člena 132(1)(m) Direktive 2006/112.

31 Iz tega je mogoče sklepati, da igralnine, ki jih za uporabo golf igrišča plačajo obiskovalci, ki niso člani nepridobitne organizacije, ki upravlja to golf igrišče in ponuja tudi sistem članstva, ne pomenijo dodatnih prihodkov v smislu člena 134(b) Direktive 2006/112.

32 Glede na navedeno je treba na vprašanja od prvega do petega odgovoriti, da je treba člen 134(b) Direktive 2006/112 razlagati tako, da ne izključuje oprostitev iz člena 132(1)(m) te direktive za storitve, s katerimi nepridobitna organizacija, ki upravlja golf igrišče in ponuja sistem članstva, zagotavlja obiskovalcem, ki niso člani te organizacije, pravico do uporabe golf igrišča.

Šesto in sedmo vprašanje

33 Predložitveno sodišče s šestim in sedmim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 133, prvi odstavek, točka (d), Direktive 2006/112 razlagati tako, da države članice lahko iz oprostitev iz člena 132(1)(m) te direktive izključijo opravljanje storitev, ki zajemajo dodelitev pravice uporabe golf igrišča, ki ga upravlja nepridobitna organizacija, ki ponuja sistem članstva, če se te storitve opravijo obiskovalcem, ki niso člani navedene organizacije.

34 Člen 133, prvi odstavek, točka (d), navedene direktive državam članicam omogoča, da za odobritev oprostitev iz točk (b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) člena 132(1) Direktive 2006/112 osebam, ki niso osebe javnega prava, v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje pogoja, da ne sme biti verjetno, da bi oprostitev povzročila izkrivljenje konkurence v škodo komercialnih podjetij, zavezancev za DDV.

35 Vendar ta možnost, ki je priznana državam članicam in katere obseg je treba presojati glede na kontekst, kot izhaja iz pogojev iz člena 133, prvi odstavek, od (a) do (c), Direktive 2006/112, ne omogoča sprejetja splošnih ukrepov, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki omejujejo podrožje uporabe teh oprostitev. V skladu s sodno prakso Sodišča, ki se nanaša na ustrezne določbe Šeste direktive, namreč država članica, ki za oprostitev iz člena 132(1)(m) te direktive določi enega ali več pogojev iz njenega člena 133, ne sme spremeniti podrožja uporabe te oprostitev (glej v tem smislu sodbo z dne 7. maja 1998 v zadevi Komisija proti Španiji, C-124/96, Recueil, str. I-2501, točka 21).

36 V zvezi s tem je treba poudariti, da je podrožje uporabe oprostitev, navedenih v členu 132(1)(b), (g), (h), (i), (l), (m) in (n) Direktive 2006/112, določeno ne le glede na vsebino zajetih transakcij, ampak tudi glede na nekatere lastnosti, ki jih morajo izpolnjevati ponudniki storitev. Skupni sistem DDV z opredelitvijo oprostitev DDV glede na take lastnosti zajema obstoj različnih pogojev konkurence za različne gospodarske subjekte.

37 V teh okoliščinah člen 133, prvi odstavek, točka (d), Direktive 2006/112 ni mogoče razlagati tako, da omogoča izničenje razlik med pogoji konkurence, ki izhajajo iz samega obstoja oprostitev, ki jih določa pravo Unije, ker bi taka razlaga vplivala na podrožje uporabe navedenih oprostitev.

38 Nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne spoštuje omejitev možnosti, določene v členu 133, prvi odstavek, točka (d), Direktive 2006/112. Ta ureditev ni omejena na preprečevanje izkrivljanja konkurence, ki izhaja iz pogojev, pod katerimi je v skladu z nacionalno ureditvijo, s katero je prenesena ta direktiva, oprostitev priznana, ampak se nanaša tudi na vprašljivo razliko med pogoji konkurence, ki izhaja iz obstoja oprostitve iz člena 132(1)(m) Direktive 2006/112. Ta oprostitev je namreč izključena glede na status zadevnega prejemnika storitve, čeprav ta status ne spreminja vsebine storitve, torej dodelitve dostopa do golf igrišča za igranje tega športa.

39 Glede na navedeno je treba na šesto in sedmo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 133, prvi odstavek, točka (d), Direktive 2006/112 razlagati tako, da države članice v okoliščinah, kot so te v zadevi v glavni stvari, ne morejo iz oprostitve iz člena 132(1)(m) te direktive izključiti opravljanja storitev, ki zajemajo dodelitev pravice uporabe golf igrišča, ki ga upravlja nepridobitna organizacija, ki ponuja sistem članstva, če se te storitve opravijo obiskovalcem, ki niso člani navedene organizacije.

Osmo vprašanje

40 Ob upoštevanju odgovorov na vprašanja od prvega do sedmega ni treba odgovoriti na osmo vprašanje.

Stroški

41 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih 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 (peti senat) razsodilo:

1. **Člen 134(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne izključuje oprostitve iz člena 132(1)(m) te direktive za storitve, s katerimi nepridobitna organizacija, ki upravlja golf igriš?e in ponuja sistem članstva, zagotavlja obiskovalcem, ki niso člani te organizacije, pravico do uporabe golf igriš?a.**

2. **Člen 133, prvi odstavek, točka (d), Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da države članice v okoliščinah, kot so te v zadevi v glavni stvari, ne morejo iz oprostitve iz člena 132(1)(m) te direktive izključiti opravljanja storitev, ki zajemajo dodelitev pravice uporabe golf igriš?a, ki ga upravlja nepridobitna organizacija, ki ponuja sistem članstva, če se te storitve opravijo obiskovalcem, ki niso člani navedene organizacije.**

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.