

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. spalio 16 d.*

Byloje C-253/07

dėl *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Jungtinė Karalystė) 2007 m. vasario 1 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. gegužės 29 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

* Proceso kalba: anglų.

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kuri 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 rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. liepos 3 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Canterbury Hockey Club* ir *Canterbury Ladies Hockey Club*, atstovaujамų advokato M. G. MacDonald,

- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos T. Harris ir L. Seeboruth, padedamų baristerio I. Hutton,

- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis, I. Bakopoulos ir K. Boskovits,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir R. Lyal,

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

priima šį

Sprendimą

- 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, šių 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 atlygį 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 atleidžiamiems nuo mokesčio sandoriams,

- pagrindinis paslaugų teikimo ar prekių tiekimo tikslas – organizacijai gauti papildomų pajamų 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:

I - 7828

„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. Jų 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* pranešė, kad stojimo mokesčiui, kurį ji iš savo narių ledo ritulio klubų renka už teikiamas paslaugas, turi būti taikomas įprasto dydžio PVM. Kadangi šie klubai nėra asmenys – sporto programų dalyviai, šios paslaugos negali būti atleistos nuo mokesčio.
- 10 *Hockey Clubs* šį sprendimą apskundė *VAT and Duties Tribunal*, tvirtindami, kad *England Hockey* teikiamos paslaugos yra atleistos nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktą.
- 11 Išnagrinėjęs šį ieškinį, *VAT and Duties Tribunal* nusprendė, kad *England Hockey* teikiamos paslaugos gali būti laikomos individualiems žaidėjams, *Hockey Clubs* nariams, teikiamomis paslaugomis, nes pastarieji yra juridinio asmens statuso neturinčios neįregistruotos asociacijos. Jie turi būti laikomi „skaidriais“ ir reikia atsižvelgti į jų individualius narius siekiant nustatyti, ar *England Hockey* teikė glaudžiai su sportu susijusias nuo PVM atleistas paslaugas „asmenims – sporto <...> programų dalyviams“.
- 12 *Commissioners* šį sprendimą apskundė *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, teigdami, kad *Hockey Clubs* negali būti laikomi „skaidriais“ PVM atžvilgiu. Atitinkamai *Hockey Clubs* pateikė priešpriešinį apeliacinį skundą, nurodydami, jog *VAT and Duties Tribunal* sprendimas turi būti patvirtintas dėl kitų, nei jame nurodytosios, priežasčių, t. y. dėl to, kad 1994 m. Įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio 9 priedo 10 grupės 3 punkte nustatyta sąlyga, pagal kurią paslaugos turi būti teikiamos „privačiam 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 galimybės žaisti ledo ritulį. Jis atsižvelgė į aplinkybę, kurios šalys pagrindinėje byloje neginčijo, kad *England Hockey* teikiamos paslaugos yra glaudžiai susijusios su sportu.
- 14 *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* nuomone, nepagrįsta *Hockey Clubs* laikyti „skaidriais“ PVM srityje ir nusprendė, kad *Commissioners* apeliacinis skundas yra priimtinas. Manydamas, kad sprendimas dėl *Hockey Clubs* pateikto priešpriešinio apeliacinio skundo priklauso nuo Bendrijos teisės aiškinimo, šis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte įtvirtinto atleidimo nuo mokesčio tikslu žodis „asmenys“, vartojamas formuluotėje „asmenims – sporto <...> programų dalyviams“, apima juridinius asmenis ir neįregistruotas asociacijas, ar jis reiškia tik individus, t. y. fizinius asmenis ar žmones?
2. Jei žodis „asmenys“, vartojamas formuluotėje „asmenims – sporto <...> programų dalyviams“, apima juridinius asmenis ir neįregistruotas asociacijas bei individus, ar formuluotė „tam tikras paslaugas, glaudžiai susijusias su sportu“ leidžia valstybei narei taikyti atleidimą nuo mokesčio tik individams, kurie dalyvauja sporto programose?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 15 Šeštoji direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, apimančią bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ūkinę 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 nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką minėtame straipsnyje numatyti atleidimo atvejai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos, kurių 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 mokesčio atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes šis atleidimas yra bendrojo principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam už atlygį vykdomam paslaugų teikimui, išimtis. Tačiau reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, jog sąvokos, vartojamos minėtame 13 straipsnyje numatytam atleidimui nuo mokesčio apibrėžti, turėtų būti aiškinamos taip, kad jos prarastų savo poveikį (minėtų sprendimų *Temco Europe*

17 punktas ir *Horizon College* 16 punktas). Jos turėtų būti aiškinamos atsižvelgiant į jų kontekstą, Šeštosios direktyvos tikslus ir jos bendrą struktūrą, ypač atkreipiant dėmesį į aptariamo atleidimo nuo mokesčio *ratio legis* (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Temco Europe* 18 punktą ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fonden Marselisborg Lydstbådehavn, 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 mokesčio 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 punktas ir minėto sprendimo *Horizon College* 14 punktas).
- 19 Kalbant apie sportą ir kūno kultūrą kaip viešojo intereso veiklą, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatytu atleidimu nuo mokesčio siekiama skatinti tokią veiklą, tačiau nėra bendrai atleidžiamas nuo mokesčio 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 mokesčio, turi būti tenkinamos iš tos pačios nuostatos išplaukiančios tam tikros sąlygos.
- 21 Pirmiausia, glaudžiai su sportu ir kūno kultūra susijusių paslaugų teikimą turi vykdyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte nurodyta organizacija. Todėl tam, kad aptariamasis paslaugų teikimas galėtų būti atleistas nuo mokesčio 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 mokesčio kaip bendrojo intereso sandoriai, jeigu šios paslaugos glaudžiai susijusios su sportu ar kūno kultūra ir jos teikiamos asmenims – sporto ar kūno kultūros programų dalyviams. Be to, iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto pirmos įtraukos matyti, kad šio 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte nurodytos paslaugos gali būti atleidžiamos nuo mokesčio, tik jei jos būtinos vykdant atleidžiamą nuo mokesčio sandorį, t. y. užsiimti sportu ar kūno kultūra.
- 23 Taigi sandorio atleidimas nuo mokesčio visų pirma priklauso nuo teikiamos paslaugos pobūdžio ir jos santykio su dalyvavimu sporto ar kūno kultūros programose.
- 24 Tokiomis aplinkybėmis reikia išnagrinėti, ar Jungtinės Karalystės ir Graikijos vyriausybių 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 įtakos atsakant į 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 gavėją.

- 26 Šiuo požiūriu, nors pačios sąvokos „asmenys“ reikšmė yra pakankamai plati, kad į ją būtų galima įtraukti ne tik fizinius asmenis, bet ir neįregistruotas asociacijas ar juridinius asmenis, šį žodį vartojant įprasta 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, įkurtose 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 arbitrą. 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 kūno kultūros programų dalyviams“ būtų aiškinama kaip reikalaujanti, kad aptariamoms paslaugoms būtų tiesiogiai teikiamos fiziniams asmenims, kurie dalyvauja sporto programose sporto klubo įkurtoje organizacinėje struktūroje, šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio priklausytų nuo to, ar tarp paslaugų teikėjo ir tokioje struktūroje užsiimančių sportu asmenų egzistuoja teisinis ryšys. Taip aiškinant, daugeliui paslaugų, kurios 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, kaip teisingai nurodė Komisija, prieštarautų šia nuostata numatyto atleidimu nuo mokesčio siekiamam tikslui, t. y. veiksmingai taikyti atleidimą nuo mokesčio paslaugoms, kurios 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 paminėtoms įstaigoms 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 punktą). Iš tikrųjų šis principas, be kita ko, draudžia, kad ūkio subjektai, vykdantys tokius pačius sandorius, būtų skirtingai vertinami PVM surinkimo srityje (šiuo požiūriu žr. 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Gregg*, C-216/97, Rink. p. I-4947, 20 punktą). Iš to matyti, kad minėtas principas būtų pažeistas, jei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatyta galimybė taikyti atleidimą nuo mokesčio priklausytų nuo to, kokia organizacinė struktūra būdinga sporto veiklai, kuria užsiimama.

31 Siekiant užtikrinti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatytas atleidimas būtų taikomas veiksmingai, ši nuostata turi būti aiškinama taip, kad paslaugų teikimui, kuris visų pirma vykdomas užsiimant sportu asmenų grupėse ar sporto klubų įkurtose organizacinėse struktūrose, gali būti taikomas minėtoje nuostatoje nurodytas atleidimas nuo mokesčio. Iš to išplaukia, kad siekiant nustatyti, ar paslaugų teikimas yra atleistas nuo mokesčio, nėra svarbu, kas yra formalus paslaugų gavėjas ir kokia teisine forma jis jas gauna.

- 32 Vis dėlto tam, kad paslaugoms būtų taikomas toks atleidimas nuo mokesčio, pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktą ir 2 dalies b punkto pirmą įtrauką jas turi teikti nepelno organizacija, jos turi būti glaudžiai susijusios su sportu ir būtinos, norint užsiimti sportu, o šių paslaugų realūs gavėjai turi būti asmenys, kurie dalyvauja sporto programose. Atvirkščiai, paslaugoms, kurios neatitinka šių kriterijų, be kita ko, susijusioms su sporto klubais ir jų funkcionavimu, kaip antai konsultacijos rinkodaros ir paramos gavimo klausimais, negali būti taikomas šis atleidimas nuo mokesčio.
- 33 Galiausiai svarbu nurodyti, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies b punkto antrą įtrauką paslaugų teikimui netaikomas minėto 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, jei pagrindinis jo tikslas – organizacijai gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įmonių, turinčių mokėti PVM, sudaromais sandoriais.
- 34 Pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas aplinkybes, kurioms esant vyksta aptariamasis sandoris, ir surasdamas būdingus požymius (žr. 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, Rink. p. I-2395, 12 punktą ir 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Rink. p. I-493, 26 punktą), turi nustatyti, ar *England Hockey* paslaugos, teikiamos *Hockey Clubs*, yra glaudžiai susijusios su sportu ir būtinos norint juo užsiimti, ar realūs šių paslaugų gavėjai yra asmenys – sporto programų dalyviai bei ar minėtų paslaugų pagrindinis tikslas – *England Hockey* gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įmonių, turinčių mokėti PVM mokesį, sudaromais sandoriais.
- 35 Todėl į pirmąjį pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 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 šių paslaugų gavėjai yra asmenys – sporto programų dalyviai.

Dėl antrojo klausimo

³⁶ Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar valstybėms narėms leidžiama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatytą atleidimo nuo mokesčio sistemą taikyti tik paslaugoms, kurios teikiamos vien individams, dalyvaujantiems sporto programose.

³⁷ Jungtinės Karalystės teigimu, valstybės narės turi teisę apriboti atleidimo nuo mokesčio 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 skirsnio numatyto atleidimo nuo mokesčio galimi apribojimai gali būti nustatomi tik taikant šios nuostatos 2 dalį (žr. minėto sprendimo *Hoffmann* 39 punktą). Kai valstybė narė tam tikrą glaudžiai su sportu ar kūno 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 aptariamų paslaugų gavėjų atžvilgiu, valstybės narės negali nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio netaikyti tam tikroms šių paslaugų gavėjų 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 aptariamų paslaugų gavėjų atžvilgiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 šių paslaugų 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 aptariamų paslaugų gavėjų atžvilgiu.

Parašai.