

OPROSTITEV PLAČILA DDV ZA TRANSAKCIJE, POVEZANE S ŠPORTOM

Pojasnilo DURS, št. 4230-22/2009-2, 10. 4. 2009

Davčni zavezanec sprašuje, ali so dejavnosti v okviru aktivnih tednov mladih, ki jih organizira športno društvo, oproščeni plačila DDV. V okviru programa se izvajajo tako športne aktivnosti kot tudi druge aktivnosti, ki niso neposredno povezane s športom (risanje, ogledi, družabne igre, zaključno druženje). Kot izhaja iz programa, se v okviru ponudbe zagotavljajo predvsem športne vsebine, s katerimi se otroci redko srečujejo pri urah športne vzgoje in nudijo predvsem zabavo in rekreacijo.

V zvezi z navedenim odgovarjamo:

Oprostitev plačila DDV je mogoče uporabiti le za transakcije, ki so povezane izključno s športom oziroma telesno vzgojo.

Na podlagi določbe 12. točke prvega odstavka 42. člena Zakona o davku na dodano vrednost - ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) so plačila DDV oproščene storitve, neposredno povezane s športom ali športno vzgojo, ki jih nepridobitne organizacije nudijo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali se udeležujejo športne vzgoje.

Storitve, neposredno povezane s športom ali športno vzgojo, ki jih nepridobitne organizacije ponujajo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali se udeležujejo športne vzgoje, so na podlagi 68. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08 in 123/08) in v skladu z 12. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, storitve, ki se opravljajo na področjih športne vzgoje in/ali športne rekreacije. Športna vzgoja in športna rekreacija vključujeta športno dejavnost otrok, mladine ter odraslih vseh starosti in družin, ki se prostovoljno ukvarjajo s športom, ne glede na njegovo pojavno obliko.

Navedena določba je povzeta po (m) točki prvega odstavka 13. člena 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 (UL št. L 145, 13.6.1977, str. 1), ki jo je nadomestila (m) točka prvega odstavka 132. člena Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, 11. 12. 2006, str. 1). Ta določba se glasi: »določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih nepridobitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo«.

Razvrstitev storitev v navedene določbe in uporabo oprostitvev plačila DDV na podlagi teh določb je v konkretnih postopkih presojalo tudi Sodišče Evropskih skupnosti (v nadaljevanju: Sodišče ES). V zadevi C-253/07* je Sodišče ES podrobneje razložilo oprostitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih opravijo nepridobitne organizacije. V odstavkih 15 do 23 navedene sodbe je Sodišče ES tako zapisalo, da so oprostitve iz člena 13 Šeste direktive samostojni pojmi prava Skupnosti, ki naj bi preprečevali različno uporabo sistema DDV v državah članicah. Izrazi, kot so šport, telesna vzgoja, nepridobitna organizacija, uporabljeni v teh členih, se torej ne smejo interpretirati glede na zakonodajo držav članic, ampak v skladu z zakonodajo Evropskih skupnosti in sodno prakso Sodišča ES.

Izrazi, uporabljeni za opis oprostitvev iz člena 13 Šeste direktive, se razlagajo ozko, ker te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitvev, razlagati tako, da bi slednjim oduzel njihove učinke. Razlagati jih je treba glede na njihovo sobesedilo ter cilje in zgradbo Šeste direktive, upoštevajoč zlasti ratio legis zadevne oprostitve.

Namen člena 13(A) Šeste direktive je, da se določene dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprostitjo DDV. Vendar ta določba ne določa oprostitve DDV za vse dejavnosti v javnem interesu, ampak samo za tiste, ki so v njej našteje in podrobno opisane. Pri ukvarjanju s športom in telesno vzgojo, ki sta dejavnosti v javnem interesu, je namen oprostitve iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive spodbujanje teh dejavnosti, ta določba pa ne določa splošne oprostitve za vse storitve, ki so s temi dejavnostmi povezane. Za priznanje oprostitve iz člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive morajo biti izpolnjeni v tej določbi navedeni pogoji.

Prvič, storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo, mora zagotavljati organizacija, navedena v členu 13(A)(1)(m) Šeste direktive. Da bi bile torej zadevne storitve lahko oproščene na podlagi te določbe, jih mora nujno opraviti nepridobitna organizacija.

Drugič, storitve, ki jih opravljajo take organizacije, so kot transakcije v javnem interesu lahko oproščene, če so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in če se opravijo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo. Poleg tega iz člena 13(A)(2)(b), prva alineja, Šeste direktive izhaja, da so storitve, navedene v njenem členu 13(A)(1)(m)** oproščene samo, če so nujne za oproščene transakcije, to je za šport ali telesno vzgojo. **Oprostitev transakcije se torej določi zlasti glede na vrsto opravljene storitve in njenega razmerja do športa ali telesne vzgoje.**

Tretjič, v odstavku 33 Sodišča ES poudari, da na podlagi člena 13(A)(2)(b), druga alineja, Šeste direktive za storitve ne velja oprostitve 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.

V 34 odstavku Sodišča ES zaključuje, da je treba v konkretni zadevi ugotoviti, ali so storitve 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 pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za DDV.

V konkretnem primeru glavni namen organizacije aktivnih tednov mladih ni ukvarjanje s športom ali telesna vzgoja, temveč druženje in zapolnitev prostega časa med šolskimi počitnicami. Športne dejavnosti zapolnjujejo namreč le del dnevnih aktivnosti celotnega programa, ki vsebuje tudi ogled, risanje, družabne igre, prevoz, druge zabavne aktivnosti in druženje.

Navedeno potrjuje program izvedbe (seznam aktivnosti), časovna umestitev (šolske počitnice) ter dnevni urnik programa (od 9 do 15 ure).

Menimo, da aktivnosti v okviru aktivnih tednov mladih ne predstavljajo storitev, ki so oproščene plačila DDV na podlagi 12. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, saj ne gre za storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo (drugi poudarek Sodišča ES v navedeni sodbi), in ki jih je v skladu s pojasnilom Sodišča ES treba razlagati ozko.

* Sodba Sodišča ES (četrti senat) z dne 16. oktobra 2008, v zadevi C-253/07, Canterbury Hockey Club, Canterbury Ladies Hockey Club proti The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

** 12. točka prvega odstavka 42. člena ZDDV-1.