

Lieta C-246/04

Turn- und Sportunion Waldburg

pret

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich

[Verwaltungsgerichtshof (Austrija) l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu]

Sest? PVN direkt?va – 13. panta B da?as b) apakšpunkts un C da?as a) apakšpunkts – Nekustam? ?pašuma iz?r?šanas un iznom?šanas dar?jumu atbr?vošana – Ties?bas izv?l?ties par labu nodok?u maks?t?jiem – Bezpe??as sporta apvien?bas – Nosac?jumi

Tiesas spriedums (treš? pal?ta) 2006. gada 12. janv?r?

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodok?iem — Ties?bu aktu saska?ošana — Apgroz?juma nodok?i — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma — Sestaj? direkt?v? paredz?tie atbr?vojumi no nodok?a

(Padomes Direkt?vas 77/388 13. panta C da?a)

2. Noteikumi par nodok?iem — Ties?bu aktu saska?ošana — Apgroz?juma nodok?i — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma — Sestaj? direkt?v? paredz?tie atbr?vojumi no nodok?a

(Padomes Direkt?vas 77/388 13. panta B da?as b) apakšpunkts un C da?as a) apakšpunkts)

1. Dal?bvalstis, kad t?s saviem nodok?u maks?t?jiem pieš?ir Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 13. panta C da?? paredz?t?s ties?bas izv?l?ties maks?t nodokli, š?s ties?bas var pieš?irt atkar?b? no dar?jumu rakstura vai nodok?u maks?t?ju kategorijas ar nosac?jumu, ka t?s iev?ro Sest?s direkt?vas m?r?us un visp?r?jos principus, it ?paši nodok?u neitralit?tes principu un pras?bu paredz?tos atbr?vojumus piem?rot pareizi, god?gi un vienveid?gi.

(sal. ar 35. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. Valsts tiesai ir j?nosaka, vai, pie?emot valsts ties?bu normu, saska?? ar kuru pieš?ir visp?r?ju atbr?vojumu no nodok?a nomaksas par bezpe??as sporta apvien?bu veiktajiem dar?jumiem, ierobežojot šo apvien?bu izv?les ties?bas maks?t nodokli par iz?r?šanas un iznom?šanas dar?jumiem, ir p?rsniegta dal?bvalst?m pieš?irt? diskrecion?r? vara, ?emot v?r? it ?paši nodok?u neitralit?tes principu un pras?bu paredz?tos atbr?vojumus piem?rot pareizi, god?gi un vienveid?gi.

T? k? Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 13. panta C da?? nav preciz?ts, k?dos apst?k?os un ar k?diem nosac?jumiem ties?bu izv?l?ties maks?t nodokli par nekustama ?pašuma iz?r?šanas un iznom?šanas dar?jumiem apjomu var ierobežot, katra dal?bvalsts sav?s valsts ties?b?s var preciz?t izv?les ties?bu apjomu un pie?emt normas, saska?? ar kur?m atseviš?i nodok?u maks?t?ji var sa?emt š?s ties?bas. Tom?r Sest?s direkt?vas 13. panta C da?a nepieš?ir dal?bvalst?m ties?bas izv?rst? nosac?jumus š? 13. panta B da?? paredz?to atbr?vojumu piem?rošanai vai jebk?d? veid? ierobežot šos

atbrīvojumus, bet tām tikai paredz tiesības šo atbrīvojumu saņemtjiem lielākā vai mazākā mērā dot iespēju pašiem izvēlēties maksāt nodokli, ja viņi uzskata, ka tas ir viņu interesēs.

(sal. ar 42., 43. un 49. punktu, kā arī rezolutīvās daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 12. janvārī (*)

Sestā PVN direktīva – 13. panta B daļas b) apakšpunkts un C daļas a) apakšpunkts –
Nekustamo īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas darījumu atbrīvošana – Tiesības izvēlēties par
labu nodokļu maksātājiem – Bezpeļņas sporta apvienības – Nosacījumi

Lieta C-246/04

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 26. maijā un
kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 10. jūnijā, tiesvedībā

Turn und Sportunion Waldburg

pret

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši Ž. P. Puisošs [*J.-P. Puissochet*],
S. fon Bārs [*S. von Bahr*], U. Lehmušs [*U. Lohmus*] (referenti) un A. O'Kāfs [*A. Ó Caoimh*],

ģenerālvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],

sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ģemot vērā rakstveida procesā,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Austrijas valdības vārdā – H. Dosi [*H. Doss*], pārstāvis,

– Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – G. Vilmss [*G. Wilms*], un D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*],
pārstāvji,

ģemot vērā lēmumu, kas pieņemts pāc ģenerālvokāta uzklauzāšanas, izskatīt lietu bez
ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestās

direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 13. panta B daļas b) apakšpunkta un C daļas noteikumu interpretāciju.

2 Šo līgumu iesniedza saistībā ar prāvu starp *Turn und Sportunion Waldburg* un *Finanzlandesdirection für Oberösterreich* [Augšāustrijas Finanšu direkcija] par bezpeļņas sporta apvienības iespēju, veicot nekustamā īpašuma izīrēšanas darījumu, izmantot nodokļu maksātājam saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta C daļas a) apakšpunktu valsts likumdevēja piešķirtās tiesības izvēlēties maksāt nodokli.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

m) dažus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos;

[..].”

4 Saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu atbrīvo nekustamā īpašuma iznomāšanu un izīrēšanu, izņemot atsevišķus darījumus, kam nav nozīmes šajā lietā.

5 Šīs direktīvas 13. panta C daļā noteikts:

“Dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli šādos gadījumos:

a) nekustamā īpašuma izīrēšana vai iznomāšana;

[..]

Dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību darbības jomu un pieņemt precīzus noteikumus šo tiesību izmantošanai.”

Valsts tiesiskais regulējums

6 Saskaņā ar 1994. gada Likuma par apgrozījuma nodokli 6. panta 1. punkta 14. apakšpunktu (*Umsatzsteuergesetz*, turpmāk tekstā – “1994. gada *UStG*”) tādā bezpeļņas apvienībā, kuru statūtos minētais mērķis ir īstenot vai veicināt fizisko audzināšanu, veiktos darījumus atbrīvo no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) un samaksātais priekšnodoklis nav atskaitāms. Šo atbrīvojumu nepiemēro pakalpojumiem, kurus Federālā nodokļu kodeksa (*Bundesabgabenordnung*) 45. panta 3. punkta izpratnē sniedz lauksaimniecības un mežsaimniecības uzņēmums vai amatniecības, rūpniecības vai tirdzniecības uzņēmums.

7 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 16. apakšpunkts atbrīvo no nodokļa nekustamā īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas darījumus. Tādā darbībā, ar ko profesionāli izmantošanai

paredzētās un citas telpas piešķir lietošanai, pielīdzina nekustamajam pašuma izīrēšanai vai iznomāšanai.

8 Saskaņā ar 1994. gada *UStG* 6. panta 2. punktu uzņēmums var izlemt maksāt PVN par darījumu, kas no tā ir atbrīvots atbilstoši šīs paša panta 1. punkta 16. apakšpunktam.

9 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 27. apakšpunkts atbrīvo no nodokļa mazo uzņēmumu veikto darījumus. Saskaņā ar šīs paša panta 3. punktu uzņēmums, kura darījumi ir atbrīvoti no nodokļa atbilstoši 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 27. apakšpunktam, var atteikties piemērot šo noteikumu, iesniedzot rakstisku paziņojumu *Finanzamt* [Nodokļu administrācijai].

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

10 Prasītājs pamata prāvā ir sporta biedrība, kas kvalificēta kā bezpeļņas sporta apvienība. 1997. gadā tā uzsāka būvniecību sporta apvienības ēkas piebūvī, viena daļa no kuras tika paredzēta sportam, kamēr otra daļa, kas aizņemtu aptuveni vienu ceturto daļu piebūves kopējās platības, būtu jāizmanto kā bufete, kas jāizīrē kādam uzņēmumam. PVN deklarācijā par 1997. gadu apvienība veica nodokļa atskaitījumu par kopējo summu 39 285 Austrijas šiliņi, ko veidoja tikai par bufetei paredzēto piebūves daļu priekšnodokļa veidā samaksātā summa. Tā atteicās piemērot 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 27. apakšpunktu, kas attiecas uz maziem uzņēmumiem.

11 Ar 1999. gada 27. augusta lēmumu *Finanzamt* noraidīja šos atskaitījumus, pamatojot ar to, ka sporta apvienība, kas saskaņā ar 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 14. apakšpunktu ir atbrīvota no nodokļa bez tiesībām veikt atskaitījumu, nevar, izmantojot izvēles tiesības, atteikties no tādu darījumu atbrīvojuma maksāt nodokli, kas saistīti ar nekustamajam pašuma izīrēšanu un iznomāšanu. 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 14. apakšpunktā bezpeļņas sporta apvienībām paredzētajam individuālajam atbrīvojumam ir liels juridisks spēks nekā 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 16. apakšpunktā minētajam nekustamajam pašuma izīrēšanas un iznomāšanas darījumu atbrīvojumam.

12 Saistībā ar šo lēmumu celtā prasība tika noraidīta kā nepamatota, jo 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 14. apakšpunkts kā speciāla norma prevalē pār šīs paša punkta 16. apakšpunktu. Nodokļu iestāde uzskata – tas, ka sporta apvienība atteikusies piemērot maziem uzņēmumiem noteiktās normas, nemaina attiecīgo tiesisko stāvokli.

13 Prasītāja saistībā ar šo lēmumu iesniedza prasību *Verwaltungsgerichtshof* [Administratīvajai tiesībsargāšanai]. Savā nolikumā par prejudiciālo jautājuma uzdošanu šīs tiesībsargāšanas viedokli, ka tādu pakalpojumu atbrīvošanu no nodokļa, ko sniedz personām, kas nenodarbojas ar sportu vai fizisko audzināšanu, kā bufetes izīrēšana vai koncesija, neietilpst Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunkta piemērošanas jomā un tāpēc to nevar pamatot ar šo noteikumu. Tātad jautājums – vai bezpeļņas sporta apvienību veikto izīrēšanas vai iznomāšanas darījumu atbrīvojumu no nodokļa var pamatot ar šīs direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu.

14 Atzīstot, ka 1994. gada *UStG* nepiedāvā sporta apvienībām iespēju izvēlēties maksāt nodokli par saviem izīrēšanas un iznomāšanas darījumiem, iesniedzējtiesa tāpat lūdz interpretēt Sestās direktīvas 13. panta C daļu un jautājumu par iespēju atsevišķiem nodokļu maksātājiem liegt tādu iespēju izvēlēties maksāt nodokli, kas pieejama citiem nodokļu maksātājiem.

15 Šādos apstākļos *Verwaltungsgerichtshof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“1) Vai dalībvalstij dotā iespēja saskaņā ar [...] Sestās direktīvas [...] 13. panta C daļu piešķirt nodokļa maksājumiem tiesības izvēlēties maksāt nodokli par nekustamo īpašuma izīrēšanu, neskatoties uz šīs direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkta paredzēto atbrīvojumu, ir jāizmanto vienveidīgi, vai arī dalībvalsts ir tiesīga to izmantot atkarībā no darījumu rakstura vai nodokļu maksātāju kategorijas?

2) Vai [Sestās] direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkts kopā ar C daļas a) apakšpunktu ļauj dalībvalstīm pieņemt tādus tiesisko regulējumu, kas paredzēts [1994. gada *UStG*] 6. panta 1. punkta 14. apakšpunkta kopā ar šo paša likuma 6. panta 1. punkta 16. apakšpunktu, saskaņā ar kuru iespēja izvēlēties maksāt nodokli par izīrēšanas un iznomāšanas darījumiem ir ierobežota tādā veidā, ka bezpeļņas sporta apvienībām nav šādas izvēles iespējas?”

16. Nolūpums par prejudiciāla jautājuma uzdošanu bija saistīts ar to, ar lietu starp Edīti Barisu [*Edith Barris*] un *Finanzlandesdirektion für Tirol* (Tiroles apgabala Finanšu pārvalde), un šajā kontekstā tiesa uzdeva trešo prejudiciālo jautājumu. Tomēr ar 2005. gada 16. marta rīkojumu, kas tiesā reģistrēts 2005. gada 21. martā, *Verwaltungsgerichtshof* atsauc šo trešo jautājumu.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

17. Austrijas valdība uzskata, ka attiecīgais nekustamo īpašuma izīrēšanas darījums ir īpašuma pārvaldes process Federālā nodokļu kodeksa 32. panta izpratnē, uz kuru neapšaubami attiecas 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 14. apakšpunkta paredzētais atbrīvojums sporta apvienībām. Tā uzskata, ka šajā lietā ir jāpārformulē jautājumi, lai varētu novērtēt, vai 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 14. apakšpunkts pareizi Austrijas tiesību sistēmā transponē Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktu.

18. Tādēļ jautājums ir par to, vai nekustamo īpašuma pārvaldīšana, kas saskaņā ar Austrijas tiesībām arī ir atbrīvota no nodokļa, kuru veic bezpeļņas sporta apvienība, ir cieši saistīta ar šīs apvienības sniegtajiem pakalpojumiem personām, kas nodarbojas ar sportu vai fizisko audzināšanu.

19. Austrijas valdība uzskata, ka vai nu šāda saistība pastāv, proti, nekustamo īpašuma izīrēšanu nolūkā izveidot bufeti sporta nodarbošanās paredzēto klubā var uzskatīt par saistītu ar sporta apvienības sniegtajiem pakalpojumiem, vai arī princips tie ir papildu – un tādēļ nenozīmīgi – pakalpojumi.

20. Šajā sakarā pietiek atgādināt, ka, izskatot nolūpumu par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, Tiesai nav jāvērtē ne valsts tiesas uzdoto jautājumu atbilstība, ne jāveic valsts noteikumu interpretācija, ne jāspriež par to, vai iesniedzējtiesas sniegtā interpretācija ir pareiza (šajā sakarā skat. 1977. gada 30. novembra spriedumu lietā 52/77 *Cayrol*, *Recueil*, 2261. lpp., 32. punkts; 1991. gada 16. aprīļa spriedumu lietā C-347/89 *Eurim-Pharm*, *Recueil*, I-1747. lpp., 16. punkts, un 2000. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-58/98 *Corsten*, *Recueil*, I-7919. lpp., 24. punkts).

21. Ievērojot kompetences starp Kopienas un valsts tiesību sadalījumu, Tiesai ir jāņem vērā iesniedzējtiesas definētais faktiskais un tiesiskais apstākļu konteksts, kādā tiek uzdoti prejudiciālie jautājumi (skat. 2003. gada 13. novembra spriedumu lietā C-153/02 *Neri*, *Recueil*, I-13555. lpp., 34. un 35. punkts, un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-482/01 un C-493/01 *Orfanopoulos* un *Oliveri*, *Recueil*, I-5257. lpp., 42. punkts).

22. Tādēļ prejudiciālie jautājumi ir jāpārbauda *Verwaltungsgerichtshof* lūpumā par prejudiciālu

jautājumu uzdošanu definējot tiesisko apstākļu kontekstā.

Par pirmo jautājumu

23 Ar savu pirmo jautājumu iesniedztiesa būtībā jautā Tiesai, vai dalībvalstis, kad tās saviem nodokļu maksātājiem piešķir Sestās direktivas 13. panta C daļā paredzētās tiesības izvāties maksāt nodokli, var tās piešķirt atkarībā no darījumu rakstura vai nodokļu maksātāju kategorijas.

24 Komisija norāda, ka Sestās direktivas 13. panta B daļas b) apakšpunkts un C daļa paredz dalībvalstīm plašu diskrecionāro varu piešķirt atbrīvojumu vai uzlikt nodokli iznomāšanas vai izrēķināšanas pakalpojumiem. To pamato judikatūra, saskaņā ar kuru uz atsevišķiem darījumiem un nodokļu maksātāju kategorijām neattiecinā šīs direktivas 13. panta C daļā noteiktās tiesības izvāties maksāt nodokli. Tas it īpaši attiecas uz gadījumu, kad dalībvalsts konstatē, ka šīs tiesības ir izmantotas, lai izvairītos no nodokļa maksāšanas. Tomēr, īstenojot savu diskrecionāro varu, dalībvalstīm ir jāievēro Sestās direktivas mērķi un principi, it īpaši PVN neitralitātes princips un proporcionālātes princips.

25 Vispirms ir jāatgādina, ka Sestās direktivas 13. pantā minētā atbrīvojumi ir neatkarīgi Kopienas tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā vienā vai otrā dalībvalstī (skat. it īpaši 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP, Recueil*, I-973. lpp., 15. punkts, un 2003. gada 8. maija spriedumu lietā C-269/00 *Seeling, Recueil*, I-4101. lpp., 46. punkts).

26 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru iznomāšanas un izrēķināšanas darījumu taksācija ir iespēja, kuru Kopienas likumdevējs ir piešķīris dalībvalstīm, atbilstoši no Sestās direktivas 13. panta B daļas b) apakšpunktā atspoguļotā vispārīgā noteikuma, saskaņā ar kuru iznomāšanas un izrēķināšanas darījumi ir atbrīvoti no nodokļa maksas. Šāds konteksts ar minēto taksāciju saistītās tiesības uz nodokļa atskaitījumu tādējādi nav īstenojamas automātiski, bet vienīgi tad, ja dalībvalstis izmanto Sestās direktivas 13. panta C daļā minētās tiesības, un ar nosacījumu, ka nodokļu maksātāji izmanto tiem piešķirtās izvāles tiesības (skat. 2004. gada 9. septembra spriedumu lietā C-269/03 *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, Krājums, I-8067. lpp., 20. punkts).

27 Kā jau Tiesa to ir nospriedusi – no Sestās direktivas 13. panta C daļas redakcijas izriet, ka, izmantojot šīs tiesības, dalībvalstis var šajās direktīvā paredzēto atbrīvojumu saņēmējiem dot iespēju no atbrīvojuma atteikties vai nu visos gadījumos, vai ar atsevišķiem ierobežojumiem, vai arī pastāvot konkrētiem apstākļiem (skat. 1982. gada 19. janvāra spriedumu lietā 8/81 *Becker, Recueil*, 53. lpp., 38. punkts).

28 Sestās direktivas 13. panta C daļa tādējādi sniedz dalībvalstīm tiesības ne tikai piešķirt valsts nodokļu maksātājiem tiesības izvāties maksāt nodokli par nekustamā īpašuma izrēķināšanu, bet vienlaicīgi arī ierobežot šo tiesību apjomu vai vispār liegt šādas izvāles tiesības (skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotājs lietās C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden un Holin Groep, Recueil*, I-5337. lpp., 66. punkts).

29 No minētā izriet, ka Sestās direktivas 13. panta C daļas noteikumi piešķir dalībvalstīm plašu diskrecionāro varu. Tā faktiski pašmērķis ir jānovērtē, vai būtu lietderīgi piešķirt izvāles tiesības, ņemot vērā konkrētajā laikā posmā valstī pastāvošos apstākļus (skat. 1998. gada 3. decembra spriedumu lietā C-381/97 *Belgocodex, Recueil*, I-8153. lpp., 16. un 17. punkts, 2000. gada 3. februāra spriedumu lietā C-12/98 *Amengual Far, Recueil*, I-527. lpp., 13. punkts, un 2001. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-326/99 “*Goed Wonen*”, *Recueil*, I-6831. lpp., 45. punkts).

30 Tādēļ, ņemot vērā savu diskrecionāro varu piešķirt izvēles tiesības, dalībvalstis var atsevišķus darījumus vai atsevišķas nodokļu maksājumu kategorijas izslēgt no šo tiesību piemērošanas jomas.

31 Tomēr, kā to pamatoti norāda Komisija, ja dalībvalstis izmanto tiesības ierobežot izvēles tiesību apjomu un šo tiesību izmantošanas nosacījumus, tām ir jāievēro Sestās direktivas mērķi un vispārīgie principi, it īpaši nodokļu neitralitātes princips un prasība paredzēt atbrīvojumus piemērot pareizi, godīgi un vienveidīgi (šajā sakarā skat. 1998. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-283/95 *Fischer, Recueil*, I-3369. lpp., 27. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā “*Goed Wonen*”, 56. punkts).

32 Padomes 1967. gada 11. aprīlī Pirmās direktivas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) 2. pantā atspoguļotais neitralitātes princips, kas turklāt ir raksturīgs kopīgai PVN sistēmai, kā to atgādina arī Sestās direktivas ceturtais un piektais apsvērumi, nozīmē, ka pret ikvienu saimniecisko darbību ir jāizturas vienveidīgi (1996. gada 20. jūnija spriedums lietā C-155/94 *Wellcome Trust, Recueil*, I-3013. lpp., 38. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Belgocodex*, 18. punkts). Tas pats attiecas uz saimnieciskās darbības subjektiem, kas veic vienus un tos pašus darījumus (1999. gada 7. septembra spriedums lietā C-216/97 *Gregg, Recueil*, I-4947. lpp., 20. punkts).

33 Šajā sakarā Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļu neitralitātes princips nepieļauj, ka tādū lēdzgu pakalpojumu sniegšana, starp kuriem pastāv konkurence, no PVN viedokļa ir izvērtojama atšķirīgi (skat. it īpaši 2001. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-267/99 *Adam, Recueil*, I-7467. lpp., 36. punkts; 2003. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-109/02 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-12691. lpp., 20. punkts, un 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates un Montecello, Krājums*, I-4427. lpp., 41. punkts).

34 No šīs judikatūras izriet, ka ražotāja vai pakalpojumu sniedzāja identitātei un juridiskajai formai, kādā tas realizē savas darbības, principā nav nozīmes, lai novērtētu, vai preces vai sniegtie pakalpojumi ir salīdzināmi (skat. 2005. gada 17. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-453/02 un C-462/02 *Linneweber un Akritidis, Krājums*, I-1131. lpp., 24. un 25. punkts).

35 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild – dalībvalstis, ja tās saviem nodokļu maksājumiem piešķir Sestās direktivas 13. panta C daļā paredzētās tiesības izvēlēties maksāt nodokli, šīs tiesības var piešķirt atkarībā no darījumu rakstura vai nodokļu maksājumu kategorijas ar nosacījumu, ka tās ievēro Sestās direktivas mērķus un vispārījos principus, it īpaši nodokļu neitralitātes principu un prasību paredzēt atbrīvojumus piemērot pareizi, godīgi un vienveidīgi.

Par otro jautājumu

36 Ar savu otro jautājumu iesniedzātāja būtībā jautā – vai Sestās direktivas 13. panta B daļas b) apakšpunkts un C daļa iestājas pret tādū valsts tiesību normu, ar kuru, piešķirot vispārīgu atbrīvojumu no nodokļa samaksas par bezpeļņas sporta apvienību veiktajiem darījumiem, ierobežo šo apvienību tiesības izvēlēties maksāt nodokli par izrēķināto un iznomāto darījumiem.

37 Šajā sakarā Komisija norāda, ka 1994. gada UStG 6. panta 1. punkta 14. apakšpunkts, kas attiecas uz sporta apvienībām un kurā noteikts izņēmums, ir formulēts vispārīgāk nekā atbilstošais Sestās direktivas noteikums, proti, tās 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunkts. Līdz ar to Austrijas tiesību sistēmā šāda norma par PVN nav norādīta prasības, kas ir priekšnoteikums ikviena atbrīvojuma piešķiršanai, piemērojot Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktu. Saskaņā ar šo noteikumu tas piemērojams atsevišķiem ar

sportu cieši saist?tiem pakalpojumiem, kas saista pakalpojuma sniedz?ju un sa??m?ju.

38 Uzsverot pien?kumu vienveid?gi interpret?t Sest?s direkt?vas 13. panta A da?u, B da?u un C da?u, Komisija secina, ka sporta apvien?bai, kas neatbilst Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta m) apakšpunkta nosac?jumiem, ?emot v?r? direkt?vas strukt?ru, tieši var b?t ties?bas izv?l?ties maks?t nodokli par iz?r?šanas vai iznom?šanas dar?jumiem.

39 Vispirms ir j?atg?dina, ka Sestaj? direkt?v? nav ietverta norma, kas visp?r?ji atbr?vo no nodok?a visus pakalpojumus, kas saist?ti ar sporta nodarb?b?m un fizisko audzin?šanu (šaj? sakar? skat. 2001. gada 18. janv?ra spriedumu liet? C?150/99 *Stockholm Lindöpark, Recueil*, I?493. lpp., 22. punkts).

40 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta m) apakšpunktam bezpe??as sporta apvien?bu veiktie dar?jumi faktiski k? dar?jumi visp?r?j?s interes?s ir atbr?voti no nodok?a ar nosac?jumu, ka šie dar?jumi ir cieši saist?ti ar sportu vai fizisko audzin?šanu un ka tos sniedz person?m, kas piedal?s sporta vai fizisk?s audzin?šanas pas?kumos (šaj? sakar? skat. 1998. gada 7. maija spriedumu liet? C?124/96 Komisija/Sp?nija, *Recueil*, I?2501. lpp., 15. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Stockholm Lindöpark*, 19. punkts, un 2002. gada 21. marta spriedumu liet? C?174/00 *Kennemer Golf, Recueil*, I?3293. lpp., 19. punkts).

41 Kontekst? ar šo nol?mumu par prejudici?la jaut?juma uzdošanu iesniedz?jtiesa uzskata, ka nekustam? ?pašuma iz?r?šana nol?k? izveidot bufeti nav ne pakalpojums, kas b?tu cieši saist?ts ar sportu vai fizisko audzin?šanu, nedz ar? pakalpojums, ko sniedz person?m, kas piedal?s sporta vai fizisk?s audzin?šanas pas?kumos. Šaj? gad?jum? bufetes iz?r?šanas pakalpojuma atbr?vošanu no nodok?a nevar pamatot ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta m) apakšpunktu, bet princip? var pamatot ar š?s direkt?vas 13. panta B da?as b) apakšpunktu.

42 Attiec?b? uz jaut?jumu par to, vai dal?bvalstis var liegt izv?les ties?bas bezpe??as sporta apvien?b?m, visp?r?ju atbr?vojumu piem?rojot visiem šo apvien?bu veiktajiem dar?jumiem, ir j?atz?st, ka Sest?s direkt?vas 13. panta C da?? nav preciz?ts – k?dos apst?k?os un ar k?diem nosac?jumiem šo izv?les ties?bu apjomu var ierobežot. T?d?? katra dal?bvalsts sav?s valsts ties?b?s var preciz?t izv?les ties?bu apjomu un pie?emt normas, saska?? ar kur?m atseviši?i nodok?u maks?t?ji var sa?emt ties?bas izv?l?ties maks?t nodokli par nekustam? ?pašuma iz?r?šanas un iznom?šanas dar?jumiem.

43 Tom?r, k? jau Tiesa to ir nospriedusi, Sest?s direkt?vas 13. panta C da?a nepieš?ir dal?bvalst?m ties?bas izvirz?t nosac?jumus š? panta B da?? paredz?to atbr?vojumu piem?rošanai vai jebk?d? veid? ierobežot šos atbr?vojumus. Šaj? panta da?? paredz?tas dal?bvalstu ties?bas šo atbr?vojumu sa??m?jiem liel?k? vai maz?k? m?r? dot iesp?ju pašiem izv?l?ties maks?t nodokli, ja vi?i uzskata, ka tas ir vi?u interes?s (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Becker*, 39. punkts).

44 Saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?u dal?bvalstis atbr?vo nekustam? ?pašuma iz?r?šanas pakalpojumus apst?k?os, kurus t?s preciz?, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu. Šie paši m?r?i cita starp? var ar? pamatot dal?bvalsts l?mumu, piem?rojot š?s direkt?vas 13. panta C da?u, ierobežot ties?bu izv?l?ties maks?t nodokli par nekustam? ?pašuma iz?r?šanu piem?rojam?bu.

45 Tom?r, pie?emot š?du l?mumu, ir j?iev?ro š? sprieduma 32.–34. punkt? min?tais neitralit?tes princips.

46 Valsts tiesai, ?emot v?r? pamata lietai rakstur?gos apst?k?us, k? ar? iepriekš min?to

judikat?ru, ir j?nosaka, vai, piem?rojot visp?r?ju atbr?vojumu visiem bezpe??as sporta apvien?bu veiktajiem dar?jumiem, ieskaitot nekustam? ?pašuma iz?r?šanu, tiek p?rk?pts nodok?u neitralit?tes princips.

47 T?d?j?di neitralit?tes principa p?rk?pums var rasties, ja sporta apvien?bai, kuras stat?tos min?tais m?r?is ir veikt vai veicin?t fizisko audzin?šanu, ir liegtas ties?bas izv?l?ties maks?t nodokli, kam?r š?das izv?les ties?bas past?v citiem nodok?u maks?t?jiem, kas veic l?dz?gu darb?bu, kas t?d?j?di konkur? ar min?t?s sporta apvien?bas veikto darb?bu.

48 Lai noteiktu, vai pamata liet? diskrecion?r?s varas robežas ir p?rk?ptas, iesniedz?jtiesai ir turkl?t j?p?rbauda, vai nav p?rk?ptas paredz?to atbr?vojumu pareizas, god?gas un vienveid?gas piem?rošanas pras?bas. Šaj? sakar? tai ir it ?paši j??em v?r?, ka Sestaj? direkt?v? noteikt? atbr?vojumu sist?ma pie?auj atš?ir?gu attieksmi pret bezpe??as apvien?bu veiktajiem dar?jumiem tikai tad, ja šie dar?jumi ir saist?ti ar sportu vai sniegti person?m, kas nodarbojas ar sportu. Š?d? gad?jum? šos dar?jumus atbr?vo no PVN visp?r?j?s interes?s.

49 T?d?? uz otro jaut?jumu ir j?atbild – valsts tiesai ir j?nosaka, vai, pie?emot valsts ties?bu normu, saska?? ar kuru pieš?ir visp?r?ju atbr?vojumu no nodok?a nomaksas par bezpe??as sporta apvien?bu veiktajiem dar?jumiem, ierobežojot šo apvien?bu ties?bas izv?l?ties maks?t nodokli par iz?r?šanas un iznom?šanas dar?jumiem, ir p?rsniegta dal?bvalst?m pieš?irt? diskrecion?r? vara, ?emot v?r? it ?paši nodok?u neitralit?tes principu un pras?bu paredz?tos atbr?vojumus piem?rot pareizi, god?gi un vienveid?gi.

Par ties?šan?s izdevumiem

50 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata liet? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

1) dal?bvalstis, kad t?s saviem nodok?u maks?t?jiem pieš?ir Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 13. panta C da?? paredz?t?s ties?bas izv?l?ties maks?t nodokli, š?s ties?bas var pieš?irt atkar?b? no dar?jumu rakstura vai nodok?u maks?t?ju kategorijas ar nosac?jumu, ka t?s iev?ro Sest?s direkt?vas m?r?us un visp?r?jos principus, it ?paši nodok?u neitralit?tes principu un pras?bu paredz?tos atbr?vojumus piem?rot pareizi, god?gi un vienveid?gi;

2) valsts tiesai ir j?nosaka, vai, pie?emot valsts ties?bu normu, saska?? ar kuru pieš?ir visp?r?ju atbr?vojumu no nodok?a nomaksas par bezpe??as sporta apvien?bu veiktajiem dar?jumiem, ierobežojot šo apvien?bu ties?bas izv?l?ties maks?t nodokli par iz?r?šanas un iznom?šanas dar?jumiem, ir p?rsniegta dal?bvalst?m pieš?irt? diskrecion?r? vara, ?emot v?r? it ?paši nodok?u neitralit?tes principu un pras?bu paredz?tos atbr?vojumus piem?rot pareizi, god?gi un vienveid?gi.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.