

Lieta C-253/07

Canterbury Hockey Club

un

Canterbury Ladies Hockey Club

pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – Atbrīvojumi no nodokļa – Ar sportu saistītu pakalpojumu sniegšana – Pakalpojumu sniegšana personām, kas nodarbojas ar sportu – Pakalpojumu sniegšana nereģistrētām biedrībām un juridiskām personām – Iekaušana – Nosacījumi

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Sestajā direktīvā paredzētā atbrīvojumi no nodokļa

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunkts)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Sestajā direktīvā paredzētā atbrīvojumi no nodokļa

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunkts)

1. 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunkts Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, ir jāinterpretē tā, ka saistībā ar personām, kas nodarbojas ar sportu, tas attiecas arī uz pakalpojumiem, kas sniegti juridiskām personām un nereģistrētām biedrībām, ja vien – un tas ir jāprābauda iesniedzējtiesai – šie pakalpojumi ir cieši saistīti ar sportu un ir būtiski, lai varētu ar to nodarboties, tos sniegt bezpeļņas organizācijās un minēto pakalpojumu faktiskie saņēmēji ir personas, kas nodarbojas ar sportu.

Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā nav domāts šajās tiesību normās paredzēto atbrīvojumu piemērot tikai atsevišķiem sporta veidiem, bet tas attiecas uz sportu vispār, ietverot arī sporta veidus, ar kuriem personas obligāti nodarbojas grupās vai nereģistrētu biedrību vai juridisku personu izveidotās organizatoriskās vai administratīvās struktūrās, piemēram, sporta klubos, ar nosacījumu, ka ir izpildītas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā un 2. punkta b) apakšpunktā paredzētās prasības. Ar prasību, lai attiecīgā pakalpojumi tiktu sniegti tieši fiziskām personām, kas nodarbojas ar sportu sporta kluba izveidotā organizatoriskā struktūrā, daudzi pakalpojumi, kas ir būtiski, lai nodarbotos ar sportu, tiktu automātiski un nenovēršami izslēgti no šīs atbrīvojuma piemērošanas jomas neatkarīgi no tā, vai šie pakalpojumi ir vai nav tieši saistīti ar personām, kas nodarbojas ar sportu, vai sporta klubiem, un no tā, kas tos faktiski saņem. Šāds iznākums būtu pretrunā minētajās tiesību normās paredzētajām atbrīvojuma mērķim nodrošināt, lai šīs atbrīvojums tiešām tiktu piemērots pakalpojumiem, kas

tiek sniegti fiziskām personām, kas nodarbojas ar sportu.

Turklāt, ja Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošana būtu atkarīga no sporta darbības raksturogās organizatoriskās struktūras, tiktu pārkāpts nodokļu neitralitātes princips, kas ir jāievēro, piemērojot Sestās direktīvas 13. pantā paredzētos atbrīvojumus.

Tādējādi, lai nodrošinātu efektīvu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanu, šīs tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojumiem, kas sniegti sporta nodarbinātām grupās vai sporta klubu izveidotās organizatoriskās struktūrās, principā var piemērot minētajās tiesību normā paredzēto atbrīvojumu. No tā izriet, ka, lai novērtētu, vai pakalpojumi ir atbrīvoti, pakalpojuma oficiālā saņēmēja identitātei un juridiskajai formai, kādā tas to saņem, nav nozīmes.

(sal. ar 27., 29.–31. un 35. punktu un rezolūvās daļas 1) punktu)

2. Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā izmantotie vārdi “daži pakalpojumi, kas cieši saistīti ar sportu” neapņem dalībvalstīm ierobežot šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu attiecībā uz attiecīgo pakalpojumu saņēmējiem.

Iespējama Sestās direktīvas 13. panta A daļā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas ierobežošana var notikt, tikai piemērojot šīs tiesību normas 2. punktu. Tādējādi, ja dalībvalsts piešķir atbrīvojumu zināmiem pakalpojumiem, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko sniedz bezpeļas organizācija, tā šim atbrīvojumam nevar izvirzīt citus nosacījumus kā vien tos, kas paredzēti Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punktā. Tā kā šajā tiesību normā nav paredzēti ierobežojumi attiecībā uz attiecīgo pakalpojumu saņēmējiem, dalībvalstis no attiecīgā atbrīvojuma piemērošanas nevar izslēgt kādu šo pakalpojumu saņēmēju grupu.

(sal. ar 39. un 40. punktu un rezolūvās daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtais palāta)

2008. gada 16. oktobrī (*)

Sestā PVN direktīva – Atbrīvojumi no nodokļa – Ar sportu saistītu pakalpojumu sniegšana – Pakalpojumu sniegšana personām, kas nodarbojas ar sportu – Pakalpojumu sniegšana nereģistrētiem biedrībām un juridiskām personām – Iekaušana – Nosacījumi

Lieta C-253/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2007. gada 1. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 29. maijā, tiesvedībā

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [K. Lenaerts], tiesneši T. fon Danvics [T. von Danwitz] (referents), E. Juhāss [E. Juhász], Dž. Arestis [G. Arestis] un J. Malenovskis [J. Malenovsky],

ģenerālvokāts D. Ruiss-Ārabo Kolomers [D. Ruiz-Jarabo Colomer],

sekretāre L. Hēlēta [L. Hewlett], galvenā administratore,

ģemotvārā rakstveida procesu un 2008. gada 3. jūlija tiesas sēdī,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

- Canterbury Hockey Club un Canterbury Ladies Hockey Club vārdā – M. Dž. Makdonāls [M. G. MacDonald], *advocate*,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – T. Harisa [T. Harris] un L. Sēboruss [L. Seeboruth], pārstāvji, kuriem palīdz I. Hatons [I. Hutton], *barrister*,
- Grieķijas valdības vārdā – K. Ģeorgiādis [K. Georgiadis], I. Bakopuls [I. Bakopoulos] un K. Boskovits [K. Boskovits], pārstāvji,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – M. Afonso [M. Afonso] un R. Liēls [R. Lya], pārstāvji,

ģemotvārā pāc ģenerālvokāta uzklausīšanas pieģemto lģmumu izskatģt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lģgums snieģt preģudiciģlu nolģmumu ir par to, kģ interpretģt 13. panta A daģas 1. punkta m) apakģpunktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajģ direktģvģ 77/388/EEK par to, kģ saskaģojami dalģbvalstu tiesģbu akti par apģrozģģuma nodokģiem – Kopģja pieģvienotģs vģrtģbas nodokģu sistģma: vienota aprģģinu bģze (OV L 145, 1. lpp.; turpmģk tekstģ – “Sestģ direktģva”).

2 Šis lģgums tika iesnieģts tiesvedģbģ starp Canterbury Hockey Club un Canterbury Ladies Hockey Club (turpmģk tekstģ kopģ – “Hokeja klubi”) un The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs [Viģas Augģģbas Ienģkumu un muitas dienestu] (turpmģk tekstģ – “Commissioners”) par England Hockey Limited (turpmģk tekstģ – “England Hockey”) par Hokeja klubiem snieģtajiem pakalģpojumiem iekasģģs dalģbas maksas aplikģšanu ar pieģvienotģs vģrtģbas nodokģi (turpmģk tekstģ – “PVN”), lai gan šie klubi uzskata, ka šiem pakalģpojumiem ir jģbģģ atbrģģvoti no PVN.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienas tiesiskais regulējums

3 Sestās direktivas 2. panta 1. punkts ir noteikts, ka PVN ir jāmaksā "par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas".

4 Sestās direktivas 13. panta A daļā ar nosaukumu "Atbrīvojumi dažādu darbību sabiedrības interesēs" ir itā paši paredzēti:

"1. 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 bezpeļas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos;

[..]

2. [..]

b) preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

– tas nav būtiski svarīgs atbrīvojumiem darījumiem,

– to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā [PVN]."

Valsts tiesiskais regulējums

5 Saskaņā ar 1994. gada likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1994*) 9. pielikuma 10. grupas 3. punktu no PVN ir atbrīvoti:

"Pakalpojumi, ko attiecīgās organizācijas sniedz fiziskai personai un kas ir cieši saistīti un ir būtiski sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumam, kurā šā persona piedalās, izņemot, ja šā organizācija apvieno biedrus, pakalpojumus, kas tiek sniegti fiziskai personai, kura nav tās biedrs."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

6 Hokeja klubi ir sporta klubi, kas pieejami tikai to biedriem un kas organizē vairāku hokeja komandu spēles. To biedri maksā ikgadēju dalības maksu, pretī saņemot ar iestāšanās klubu saistītas tiesības. Tie nav reģistrēti kā biedrības, un tiem nav juridiskas personas statusa.

7 Hokeja klubi pašī ir biedri *England Hockey*, bezpeļas organizācijā hokeja spēles Anglijā veicināšanai un attīstīšanai. Tie tā maksā dalības naudu, kurai *England Hockey* pieskaita PVN.

8 Apmācītāji pret iekasēto dalības naudu *England Hockey* saviem biedriem sniedz zināmus pakalpojumus, proti, klubu akreditācijas plānu, kursus treneriem, tiesnešiem, skolotājiem un jauniešiem, hokeja veicināšanas biroju tīklu, iespējamās iegūt finansējumu no publiskiem fondiem un

loteriju r?kot?jiem, padomus tirgzin?bas un sponsoru piesaist?šanas jaut?jumos, klubu vad?bas pakalpojumu un apdrošin?šanu, k? ar? organiz? komandu sacens?bas.

9 *Commissioners* pazi?oja *England Hockey*, ka tai par dal?bas maksu, ko t? iekas? par saviem biedriem hokeja klubiem sniegtajiem pakalpojumiem, bija j?maks? PVN parast?s likmes apm?r?. T? k? šie klubi nebija personas, kas nodarbojas ar sportu, š?diem pakalpojumiem nebija piem?rojams atbr?vojums.

10 Hokeja klubi šo l?mumu p?rs?dz?ja *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodok?u ties?], apgalvojot, ka *England Hockey* sniegtie pakalpojumi bija atbr?voti no PVN saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta m) apakšpunktu.

11 Izskatot šo pras?bu, *VAT and Duties Tribunal* atzina, ka *England Hockey* sniegtos pakalpojumus var?ja uzskat?t par t?diem, kas sniegti individu?liem sp?l?t?jiem, Hokeja klubu biedriem, jo šiem klubiem bija nere?istr?tu biedr?bu statuss un tie nebija juridiskas personas. Lai noteiktu, vai *England Hockey* sniedza pakalpojumus, kas bija cieši saist?ti ar sportu, "person?m, kas nodarbojas ar sportu", un šie pakalpojumi t?d? gad?jum? b?tu atbr?voti no PVN, šie klubi bija j?uzskata par "caursp?d?giem" un ar to starpniec?bu v?r? bija j??em individu?lie biedri.

12 *Commissioners* iesniedza apel?ciju par šo l?mumu *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, apgalvojot, ka Hokeja klubus nevar?ja uzskat?t par "caursp?d?giem" PVN iekas?šanas aspekt?. Hokeja klubi savuk?rt iesniedza pretpras?bu, apgalvojot, ka *VAT and Duties Tribunal* l?mums bija j?atst?j sp?k?, bet citu iemeslu d?? nek? taj? nor?d?tie, proti, t?p?c, ka ar 1994. gada likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli 9. pielikuma 10. grupas 3. punkt? paredz?to nosac?jumu, ka pakalpojums bija j?sniedz "fiziskai personai", nebija atbilstoši transpon?ts Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta m) apakšpunkts.

13 *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* uzskat?ja, ka *England Hockey* sniegtie pakalpojumi nedeve Hokeja klubu biedriem iesp?jas sp?l?t hokeju. T? atz?m?ja, ka starp pus?m pamata liet? nebija nesaska?u par to, ka *England Hockey* sniegtie pakalpojumi ir cieši saist?ti ar sportu.

14 *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* uzskat?ja, ka nebija pamatoti PVN iekas?šanas aspekt? Hokeja klubus uzskat?t par "caursp?d?giem", un *Commissioners* iesniegto apel?ciju atzina par pie?emamu. Uzskatot, ka Hokeja klubu iesniegt?s pretpas?bas risin?jums ir atkar?gs no Kopienu ties?bu interpret?cijas, š? tiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Vai, lai piem?rotu Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta m) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu, j?dziens "personas" teikuma da?? "person?m, kas piedal?s sporta pas?kumos", ietver ar? juridiskas personas un nere?istr?tas biedr?bas, vai ar? attiecas tikai uz fizisk?m person?m, ar to dom?jot cilv?kus?

2) Ja j?dziens "personas" teikuma da?? "person?m, kas piedal?s sporta pas?kumos", tieš?m ietver juridiskas personas un nere?istr?tas biedr?bas, k? ar? fiziskas personas, vai v?rdi "daži pakalpojumi, kas cieši saist?ti ar sportu" ?auj dal?bvalstij atbr?vojumu piem?rot tikai fizisk?m person?m, kas nodarbojas ar sportu?"

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

15 Sestaj? direkt?v? ir noteikta ?oti plaša PVN piem?rošanas joma, aptverot visu ražot?ja,

tirgotāja un pakalpojuma sniedzēja saimniecisko darbību (skat. it īpaši 1989. gada 15. jūnija spriedumu liet? 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties, Recueil*, 1737. lpp., 10. punkts). Tomēr ar minētās direktīvas 13. pantu dažas darbības ir atbrīvotas no PVN.

16 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru minētajā pantā paredzētie atbrīvojumi ir patstāvīgi Kopienas tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (skat. it īpaši 2004. gada 18. novembra spriedumu liet? C-284/03 *Temco Europe*, Krājums, I-11237. lpp., 16. punkts; 2005. gada 26. maija spriedumu liet? C-498/03 *Kingscrest Associates un Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 22. punkts, kā arī 2007. gada 14. jūnija spriedumu liet? C-434/05 *Horizon College*, Krājums, I-4793. lpp., 15. punkts).

17 Vērdi, kādos aprakstīti Sestās direktīvas 13. pantā paredzētie atbrīvojumi, ir interpretējami šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkarīgi no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par visiem pakalpojumiem, kas tiek sniegti par atlīdzību. Tomēr šīs šaurās interpretācijas noteikums nenozīmē, ka vērdi, kas izmantoti, lai aprakstītu šajā 13. pantā paredzētos atbrīvojumus, būtu jāinterpretē tā, ka tiem tiktu liegta to nozīme (iepriekš minētie spriedumi liet? *Temco Europe*, 17. punkts, un liet? *Horizon College*, 16. punkts). Tie ir jāinterpretē, ņemot vērā to kontekstu, Sestās direktīvas mērķus un sistēmu un it īpaši attiecīgā atbrīvojuma *ratio legis* (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu liet? *Temco Europe*, 18. punkts, un 2005. gada 3. marta spriedumu liet? C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, Krājums, I-1527. lpp., 28. punkts).

18 Sestās direktīvas 13. panta A daļā ir paredzēts atbrīvot no PVN dažas darbības sabiedrības interesēs. Šis atbrīvojums neattiecas uz visām darbībām sabiedrības interesēs, bet tikai uz tām, kas ir uzskaitītas un ņoti sīki aprakstītas minētajā tiesību normā (2006. gada 14. decembra spriedums liet? C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, Krājums, I-12121. lpp., 24. punkts, un iepriekš minētais spriedums liet? *Horizon College*, 14. punkts).

19 Runājot par nodarbošanos ar sportu un fizisko audzināšanu kā darbības sabiedrības interesēs, Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums ir domāts, lai veicinātu šāda veida darbības, bet ar to netiek vispārīgā veidā atbrīvoti visi ar tām saistītie pakalpojumi (skat. 2006. gada 12. janvāra spriedumu liet? C-246/04 *Turner und Sportunion Waldburg*, Krājums, I-589. lpp., 39. punkts).

20 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā paredzētais atbrīvojuma piešķiršana ir pakāauta zināmiem nosacījumiem, kas izriet no šīs pašas tiesību normas.

21 Pirmkārt, pakalpojumi, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, ir jāsniedz organizācijai, kas ir minēta Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā. Tādējādi, lai attiecīgās pakalpojums varētu atbrīvot no nodokļa saskaņā ar šo tiesību normu, šie pakalpojumi obligāti ir jāsniedz bezpeļņas organizācijai. Kā izriet no lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, šis nosacījums var būt izpildīts pamata prāvā.

22 Otrkārt, šādu organizāciju sniegti pakalpojumi var tikt atbrīvoti no nodokļa kā darbības sabiedrības interesēs ar nosacījumu, kas tie ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ka tie tiek sniegti personām, kas nodarbojas ar sportu vai fizisko audzināšanu. Turklāt no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunkta pirmā ievilkuma izriet, ka 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā minētos pakalpojumus var atbrīvot no nodokļa tikai tad, ja tie ir būtiski svarīgi atbrīvoto darbību veikšanai, proti, lai nodarbotos ar sportu vai fizisko audzināšanu.

23 Tādējādi darbības atbrīvošana ir noteicama it īpaši atkarībā no sniegtā pakalpojuma rakstura un tā attiecībām ar sportu vai fizisko audzināšanu.

24 Šādos apstākļos jānoskaidro, vai Apvienotās Karalistes un Grieķijas valdību izvirzītais

arguments, kas ģemts no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunkta teksta un saskaņā ar kuru tikai fiziskas personas var nodarboties ar sportu un tādējādi atbrīvot no nodokļa var tikai tos pakalpojumus, kas tiek sniegti tieši šīm personām, var ietekmēt atbildi, kas jāsniedz uz pirmo prejudiciālo jautājumu.

25 Eiropas Kopienų Komisija šajā sakarā uzskata, ka minētā tiesību norma ir jāinterpretē nevis burtiski, bet tā, lai nodrošinātu tajā paredzētā atbrīvojuma efektīvu piemērošanu atkarībā no attiecīgajiem pakalpojumiem, un ka tāpēc vārds "ir jāņem vērā" ne tikai šo pakalpojuma oficiālos vai juridiskais saņēmējus, bet arī tas, kam tas konkrēti ir domāts vai kas to faktiski saņem.

26 Šajā sakarā, lai gan vārds "personas" pats par sevi patiešām ir pietiekami plašs, lai iekļautu ne tikai fiziskas personas, bet arī nereģistrētas biedrības vai juridiskas personas, ierastā valodas lietojumā tikai fiziskas personas nodarbojas ar sportu, pat ja tās to dara grupās.

27 Tomēr Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā nav domāts šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu piemērot atsevišķiem sporta veidiem, tas attiecas uz sportu vispār, ietverot arī sporta veidus, ar kuriem personas obligāti nodarbojas grupās vai nereģistrētu biedrību vai juridisku personu izveidotās organizatoriskās vai administratīvās struktūrās, piemēram, sporta klubos, ar nosacījumu, ka ir izpildītas šīs sprieduma 21. un 22. punktā aprakstītās prasības.

28 Nodarbošanās ar sportu šādā struktūrā praktisku, organizatorisku un administratīvu iemeslu dēļ principā nozīmē, ka fiziskā persona pati neorganizē pakalpojumus, kas ir būtiski, lai varētu nodarboties ar sportu, bet pakalpojumus organizē un sniedz sporta klubs, kura biedrs tā ir, piemēram, nodrošinot laukumu vai tiesnesi, kas ir vajadzīgi jebkuram komandas sportam. Šādas situācijas pakalpojumi tiek sniegti un tiesiskās attiecības tiek nodibinātas, pirmkārt, starp sporta klubu un pakalpojuma sniedzēju un, otrkārt, starp sporta klubu un tā biedriem.

29 Tāpēc, ja Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā izmantotos vārdus "pakalpojumus, [...] ko [...] sniedz personām, kas piedalās sporta [...] pasākumos", interpretētu tā, ka attiecīgā pakalpojumi ir jāsniedz tieši fiziskām personām, kas nodarbojas ar sportu sporta kluba izveidotā organizatoriskā struktūrā, šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums būtu atkarīgs no tiesiskajām attiecībām starp pakalpojuma sniedzēju un personām, kas nodarbojas ar sportu šādā struktūrā. Šādas interpretācijas dēļ daudzi pakalpojumi, kas ir būtiski, lai nodarbotos ar sportu, tiktu automātiski un nenovēršami izslēgti no šīs atbrīvojuma neatkarīgi no tā, vai šie pakalpojumi ir vai nav tieši saistīti ar personām, kas nodarbojas ar sportu, vai sporta klubiem, un no tā, kas tos faktiski saņem. Šāds iznākums, kā pamatoti apgalvo Komisija, būtu pretrunā minētajai tiesību normā paredzētajai atbrīvojuma mērķim nodrošināt, lai šīs atbrīvojums tiešām tiktu piemērots pakalpojumiem, kas tiek sniegti fiziskām personām, kas nodarbojas ar sportu.

30 Turklāt no šīs interpretācijas izrietētu, ka 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā minēto iestāžu un organizāciju veiktajam darbībām paredzēto atbrīvojumu nepiemērotu zināmām personām, kas nodarbojas ar sportu, tikai tāpēc, ka tās to dara struktūrā, kuru vada klubs. Tāu minētā interpretācija neatbilstu nodokļu neitralitātes principam, kas ir ietverts PVN kopējās sistēmā un kas ir jāievēro, piemērojot Sestās direktīvas 13. pantā paredzētos atbrīvojumus (šajā sakarā skat. 1998. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-283/95 *Fischer, Recueil*, I-3369. lpp., 27. punkts). Šis princips it paši liedz pret uzņēmumiem, kas veic vienādas darbības, attiekties dažādi PVN iekasšanas ziņā (šajā sakarā skat. 1999. gada 7. septembra spriedumu lietā C-216/97 *Gregg, Recueil*, I-4947. lpp., 20. punkts). No tā izriet, ka minētais princips tiktu pārkāpts, ja Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošana būtu atkarīga no sporta darbības rakstura organizatoriskās struktūras.

31 Lai nodrošinātu efektīvu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā

paredzēt atbrvojuma piemērošanu, šā tiesību norma ir jāinterpretē tādi, ka pakalpojumiem, kas sniegti sporta nodarbošanās grupās vai sporta klubu izveidotās organizatoriskās struktūrās, principā var piemērot minētajā tiesību normā paredzēto atbrvojumu. No tā izriet, ka, lai novērtētu, vai pakalpojumi ir atbrvoti, pakalpojuma oficiālā saņēmēja identitātei un juridiskajai formai, kādā tas to saņem, nav nozīmes.

32 Tomēr, lai varētu saņemt minēto atbrvojumu, pakalpojumi atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktam un 2. punkta b) apakšpunkta pirmajam ievilkumam ir jāsniedz bezpeļas organizācijai, tiem ir jābūt cieši saistītiem ar sportu un būtiski, lai ar to varētu nodarboties, bet šo pakalpojumu faktiskajiem saņēmējiem ir jābūt personām, kas nodarbojas ar sportu. Savukārt pakalpojumiem, kas neatbilst šiem kritērijiem, it īpaši tiem, kas attiecas uz sporta klubiem un to darbību, piemēram, padomiem tirgzināšanās un sponsoru piesaistīšanai, šo atbrvojumu nevar piemērot.

33 Visbeidzot, jānorāda, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunkta otro ievilkumu pakalpojumi tiek izslēgti no minētā 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunkta piemērošanas, ja to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, par kuriem ir jāmaksā PVN.

34 Pamata prāvā iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus apstākļus, kuros notiek attiecīgā darbība, lai noskaidrotu raksturogus iezīmes (skat. 1996. gada 2. maija spriedumu lietā C-231/94 *Faaborg/Gelting Linien, Recueil*, I-2395. lpp., 12. punkts, un 2001. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-150/99 *Stockholm Lindöpark, Recueil*, I-493. lpp., 26. punkts), ir jānosaka, vai *England Hockey* Hokeja klubiem sniegtie pakalpojumi ir cieši saistīti ar sportu un ir būtiski, lai ar to varētu nodarboties, vai šo pakalpojumu faktiskie saņēmēji ir personas, kas nodarbojas ar sportu, kā arī vai minētie pakalpojumi būtībā nav domāti, lai nodrošinātu *England Hockey* papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā PVN.

35 Tāpēc uz pirmo uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tā, ka saistībā ar personām, kas nodarbojas ar sportu, tas attiecas arī uz pakalpojumiem, kas sniegti juridiskām personām un neregulāriem biedrībām, ja vien – un tas ir jāprābauda iesniedzējtiesai – šie pakalpojumi ir cieši saistīti ar sportu un ir būtiski, lai varētu ar to nodarboties, tos sniedz bezpeļas organizācijās un minēto pakalpojumu faktiskie saņēmēji ir personas, kas nodarbojas ar sportu.

Par otro jautājumu

36 Otrajā jautājumā iesniedzējtiesa jautā, vai dalībvalstis var Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā paredzēto atbrvojuma režīmu ierobežot, to attiecinot tikai uz fiziskām personām, kas nodarbojas ar sportu.

37 Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka dalībvalstīm ir tiesības ierobežot atbrvojuma apmēru, to attiecinot tikai uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti fiziskām personām, ņemot vērā, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā atbrvojums ir prasīts tikai “dažiem pakalpojumiem, kas cieši saistīti ar sportu”.

38 Šajā sakarā jāatzīst, ka dažādo darbību kategorijas, kuras ir jāatbrvo no PVN, kuras var atbrvot dalībvalstis un kuras nevar, kā arī nosacījumi, kādus dalībvalstis var izvirzīt darbībām, kuras var tikt atbrvotas, ir precīzi noteikti Sestās direktīvas 13. panta A daļā (2003. gada 3. aprīļa spriedums lietā C-144/00 *Hoffmann, Recueil*, I-2921. lpp., 38. punkts).

39 Iespējama Sestās direktīvas 13. panta A daļā paredzētā atbrvojuma piemērošanas ierobežošana var notikt, tikai piemērojot šīs tiesību normas 2. punktu (skat. iepriekš minēto

spriedumu liet? *Hoffmann*, 39. punkts). T?d?j?di, ja dal?bvalsts pieš?ir atbr?vojumu zin?miem pakalpojumiem, kas cieši saist?ti ar sportu vai fizisko audzin?šanu un ko sniedz bezpe??as organiz?cija, t? tam nevar izvirz?t citus nosac?jumus k? vien tos, kas paredz?ti Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkt? (skat. 1998. gada 7. maija spriedumu liet? C?124/96 Komisija/Sp?nija, *Recueil*, I?2501. lpp., 18. punkts). T? k? šaj? ties?bu norm? nav paredz?ti ierobežojumi attiec?b? uz attiec?go pakalpojumu sa??m?jiem, dal?bvalstis no attiec?g? atbr?vojuma piem?rošanas nevar izsl?gt k?du šo pakalpojumu sa??m?ju grupu.

40 T?p?c uz otro uzdoto jaut?jumu j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta m) apakšpunkt? izmantotie v?rdi “daži pakalpojumi, kas cieši saist?ti ar sportu” ne?auj dal?bvalst?m ierobežot šaj? ties?bu norm? paredz?to atbr?vojumu attiec?b? uz attiec?go pakalpojumu sa??m?jiem.

Par ties?šan?s izdevumiem

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

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

1) **13. panta A da?as 1. punkta m) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 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, ir j?interpret? t?, ka saist?b? ar person?m, kas nodarbojas ar sportu, tas attiecas ar? uz pakalpojumiem, kas sniegti juridisk?m person?m un nere?istr?t?m biedr?b?m, ja vien – un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai – šie pakalpojumi ir cieši saist?ti ar sportu un ir b?tiski, lai var?tu ar to nodarboties, tos sniedz bezpe??as organiz?cijas un min?to pakalpojumu faktiskie sa??m?ji ir personas, kas nodarbojas ar sportu;**

2) **Sest?s direkt?vas 77/388 13. panta A da?as 1. punkta m) apakšpunkt? izmantotie v?rdi “daži pakalpojumi, kas cieši saist?ti ar sportu” ne?auj dal?bvalst?m ierobežot šaj? ties?bu norm? paredz?to atbr?vojumu attiec?b? uz attiec?go pakalpojumu sa??m?jiem.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ang?u.