

62018CJ0488

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2020. gada 10. decembrī (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļu uzlikšana – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts – “Pakalpojumu, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu” atbrīvojums – Tieša iedarbība – Jādziens “bezpeļas organizācijas”

Lietā C-488/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2018. gada 21. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2018. gada 25. jūlijā, tiesvedībā

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

pret

Golfclub Schloss Igling eV,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Vilars [M. Vilaras], tiesneši N. Pisarra [N. Piçarra] (referenti), D. Švābi [D. Šváby], S. Rodins [S. Rodin] un K. Jirimē [K. Jürimäe],

ģenerālvokāls: Dž. Hogans [G. Hogan],

sekretāre: M. Krauzenbeka [M. Krausenböck], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2019. gada 23. septembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

–

Golfclub Schloss Igling eV vērā – J. Hoffmann un M. Mühlbauer, nodokļu konsultanti,

–

Vācijas valdības vērā – sēkotnāji T. Henze un S. Eisenberg, vāļķ – J. Möller un S. Eisenberg, pārstāji,

–

Nīderlandes valdības vērā – M. Bulterman un M. de Ree, pārstāves,

–

Eiropas Komisijas vērā – J. Jokubauskaitis un R. Pethke, pārstāji,

noklausījies ģenerālvokāta secinājumus 2019. gada 7. novembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu.

2

Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Kaufbeirenes finanšu pārvaldes Fisenes nodaļa, Vācija; turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) un Golfclub Schloss Igling eV. (turpmāk tekstā – “Golfclub”) par šīs iestādes atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) konkrētus Golfclub sniegtus pakalpojumus, kas ir saistīti ar golfa spēli.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam PVN uzliek “pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās”.

4

Šīs direktīvas IX sadaļa, kas attiecas uz atbrīvojumiem, ietver 2. nodaļu “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”, kurā ietilpst minētās direktīvas 132.–134. pants.

5

Šīs pašas direktīvas 132. panta 1. punkta m) un n) apakšpunktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

[..]

m)

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

n)

dažus kultūras pakalpojumus un ar tiem cieši saistītas preces, ko sniedz vai piegādā publisko tiesību subjekti vai citas kultūras organizācijas, ko atzinusi attiecīgā dalībvalsts”.

PVN direktīvas 133. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

“Piešķirot struktūru, kas nav publisko tiesību subjekti, 132. panta 1. punkta [...] m) un n) apakšpunktā paredzētos atbrīvojumu, daļēvalsts katrā atsevišķā gadījumā var tām piemērot vienu vai vairākus šādos nosacījumus:

a)

attiecīgās struktūras nedrīkst pastāvīgi censties gūt peļņu, un jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nedrīkst sadalīt, bet tā jānovirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai;

[...].”

Šīs direktīvas 134. pants ir formulēts šādi:

“Preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 132. panta 1. punkta [...] m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

a)

preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana nav būtiski svarīga atbrīvotajiem darījumiem;

[...].”

Vācijas tiesības

UStG

Atbilstoši Umsatzsteuergesetz (Likums par apgrozījuma nodokli) redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīdē, (turpmāk tekstā – “UStG”) 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktam PVN tiek uzlikts preču piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko Vācijas komersants veic par atlīdzību sava uzņēmuma ietvaros.

Atbilstoši UStG 4. pantam:

“No nodokļa ir atbrīvoti šādi 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktā minētie darījumi:

22. a) lekcijas, kursi un citi zinātniska vai izglātojoša rakstura pasākumi, kurus organizē publisko tiesību juridiskās personas, administrācijas vai ekonomikas augstskolas, tautas augstskolas vai organizācijas, kurām ir sabiedriskā labuma vai profesionālas apvienības mērķi, ja ienākumi galvenokārt tiek izmantoti izdevumu segšanai;

b) citi kultūras un sporta pasākumi, ko organizē a) apakšpunktā minētie komersanti, ja maksu veido daļēbas maksa.”

AO

10

Abgabenordnung (Nodokļu kodekss) redakcijā, kas piemērojama pamatlīdī, (turpmāk tekstā – “AO”) 52. pantā “Sabiedriskā labuma mērķi” ir noteikts:

“(1) Organizācijai ir sabiedriskā labuma mērķi, ja tās darbības mērķis ir altruistiski atbalstīt sabiedrību materiālos, garīgos vai morāles jautājumos. [..]

(2) Ievērojot iepriekš 1. punktā izklāstītos noteikumus, par sabiedrības interešu veicināšanu tiek atzīts:

[..]

21.

atbalsts sportam [..]

[..”

11

AO 55. panta “Altruistiskās darbības” 1. punkts ir paredzēts:

“Atbalsts vai palīdzība ir altruistiska, ja tie galvenokārt nav paredzēti peļņas gēšanai, piemēram, komerciāliem vai citiem ienesīgiem mērķiem, un ja ir izpildītas šādas prasības:

[..]

2. Izbeidzot savu darbību vai organizācijai izbeidzot darbību vai to likvidējot, dalībnieki nesaņem vairāk par viņu apmaksātajām kapitāla daļām un ieguldījumu natūrā patieso tirgus vērtību.

[..]

4. Ja organizācijas darbība tiek izbeigta vai tā tiek likvidēta, vai ja tās iepriekšējais darbības mērķis ir zudis, organizācijas īpašumu, kas pārsniedz dalībnieku apmaksātās kapitāla daļas un viņu ieguldījumu natūrā patieso tirgus vērtību, var izmantot vienīgi nolūkā, kas dod tiesības uz nodokļu atvieglojumiem (īpašuma piesaistes atbilstoši statūtiem princips). Šā prasība ir izpildīta arī tad, ja īpašums ir jānodod citai organizācijai, kurai ir piešķirti nodokļu atvieglojumi, vai publisko tiesību juridiskajām personām nodokļu atvieglojumu vajadzībām.

[..”

12

Saskaņā ar AO 58. pantu “Ar nodokli neapliekamas darbības”:

“Nodokļu atvieglojumus neietekmē [..]

[..]

8. ja organizācija organizē sabiedriskus pasākumus, kuriem ir sekundāra nozīme salīdzinājumā ar tās darbību, uz kurām attiecas nodokļu atvieglojumi,

9. ja sporta apvienība veicina gan maksas, gan bezmaksas sporta aktivitātes,

[..].”

13

AO 59. pantā “Nodokļu priekšrocību nosacījums” ir paredzēts:

“Nodokļu atvieglojumus piešķir, ja statūtos, dibināšanas aktā vai citos sabiedrības dokumentos (statūtos šo noteikumu izpratnē), kuros apraksta organizācijai izvirzīto mērķi, ir norādīts, ka šis mērķis atbilst 52.–55. panta prasībām un ka tā tam seko ekskluzīvi un tieši; faktiskajai vadības darbībai jāatbilst šiem statūtu noteikumiem.”

14

Saskaņā ar AO 61. panta “pašuma piesaistes atbilstoši statūtiem pienākums” 1. punktu:

“pašuma piesaistes atbilstoši statūtiem pienākums ir izpildīts saistībā ar nodokļiem (55. panta 1) punkta 4. apakšpunkts), ja mērķis, kuram pašums ir jāizmanto, gadījumā, ja organizācijas darbība tiek izbeigta vai tā tiek likvidēta, vai ja iepriekšējais darbības mērķis ir zudis, ir pietiekami precīzi definēti statūtos, lai, pamatojoties uz statūtiem, varētu noskaidrot, vai paredzētā izmantošana dod tiesības uz nodokļu atvieglojumiem.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15

Golfclub ir privāto tiesību apvienība, kuras mērķis ir golfa rīkošana un veicināšana. Šajā nolūkā tā pārvalda golfa laukumu un ar to saistītās iekārtas, ko tā iznomā Golfplatz Y Betriebs GmbH. Golfclub I dzekā var tikt izmantoti tikai mērķiem, kas atbilst tās statūtiem, kuros ir paredzēts, ka organizācijas manta tās darbības izbeigšanas vai likvidācijas gadījumā tiek nodota personai vai iestādei, ko norāda enerģiskā asambleja.

16

2011. gada 25. janvārī Golfclub ieguva visas Golfplatz Y Betriebs GmbH daļas par summu 380000 EUR. Lai finansētu šo darījumu, Golfclub bija noslēdzis aizdevuma līgumus ar saviem dalībniekiem ar gada procentu likmi 4 % apmērā, kas atmaksājama ar likmi 5 % gadā.

17

Tajā pašā gadā Golfclub guva ieņēmumus par kopējo summu 78615,02 EUR apmērā no šādm darbības:

i)

golfa laukuma izmantošana;

ii)

golfa bumbiņu noma;

iii)

kediju noma;

iv)

golfa nāju pārdošana;

v)

golfa turnīru un pasākumu rīkošana, par kuriem Golfclub ir saņēmis dalības maksu.

18

Nodokļu iestāde atteicās atbrīvot šīs darbības no PVN. Tā apgalvoja, ka atbilstoši UStG 4. panta 22. punktam tikai golfa pasākumu dalības maksa ir atbrīvota ar nosacījumu, ka atbrīvojumu prasa organizācija ar sabiedriskā labuma mērķi AO 51. un nākamā pantu izpratnē. Tā uzskata, ka tas tātad nav Golfclub gadījums, kuras dibināšanas aktā nav ietverti pietiekami precīzi noteikumi attiecībā uz tās iedaļuma statūtos paredzēto piesaisti likvidācijas gadījumā. Golfplatz Y Betriebs GmbH iegūde pierāda, ka Golfclub nav tikai bezpeļņas mērķi.

19

Tādējādi nodokļu iestāde izdeva paziņojumu par PVN, uzliekot šo nodokli visām minētajām darbībām.

20

Šo paziņojumu par nodokli atcēla Finanzgericht München (Minhenes finanšu tiesa, Vācija). Šī tiesa uzskatīja, ka Golfclub ir bezpeļņas organizācija PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē un ka šai tiesību normai ir tieša iedarbība, kas uzliek dalībvalstīm pienākumu atbrīvot no nodokļa visas darbības, kuras ir cieši saistītas ar sportu, ko ietver šā organizācija.

21

Nodokļu iestāde iesniedza revīzijas sūdzību par šo spriedumu Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa, Vācija). Tā uzskata, ka šī strīda rezultāts ir atkarīgs, pirmkārt, no tā, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam ir tieša iedarbība, kas lēdz ar to atļauj bezpeļņas organizācijām uz to tieši atsaukties valsts tiesā, ja tas nav transponēts valsts tiesībās vai tātad nepareizas transponēšanas gadījumā un, otrkārt, no jūdziena "bezpeļņas organizācijas" definīcijas šīs tiesību normas izpratnē.

22

Iesniedzītājas šaubas par to, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam ir tieša iedarbība, izriet no 2017. gada 15. februāra sprieduma lietā British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, 23. un 24. punkts), kurā Tiesa nosprieda, ka Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunktam, kura formulējums ir analogs PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta

formulējumam, nav tiešas iedarbības.

23

Iesniedzējtiesai ir šaubas arī par to, vai "bezpeļļas organizācijas" jēdziens PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē būtu jāuzskata par autonomu Savienības tiesību jēdzienu un, ja atbilde būtu apstiprinoša, vai šis jēdziens ir jāinterpretē kā tādē, kas attiecas vienīgi uz organizācijām, kuru dibināšanas akts ir paredzēts, ka, ja notiek tās nodošana citai organizācijai likvidācijas gadījumā, arī tai ir jābūt bezpeļļas mērķim.

24

Šādos apstākļos Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

"1)

Vai [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam, kurā ir paredzēts, ka dalībvalstis no nodokļa atbrīvo "konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļļas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos", ir tieša iedarbība un tādē, ja nav veikta transponēšana, bezpeļļas organizācija uz šo noteikumu var atsaukties tieši?

2)

Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai "bezpeļļas organizācija" [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē:

—

ir atbilstoši Savienības tiesību autonomi interpretējams jēdziens vai arī

—

dalībvalstis ir tiesīgas šādas organizācijas esamību pakārtot tādē, nosacījumiem kā [AO] 52. pants, to skatot kopā ar 55. pantu (vai [AO] 51. un nākamajiem pantiem kopumā)?

3)

Ja tas ir atbilstoši Savienības tiesību autonomi interpretējams jēdziens, vai bezpeļļas organizācijai [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē ir jāparedz tādē, tās darbības izbeigšanai piemērojami noteikumi, atbilstoši kuriem tai šāds gadījums viss nopietnāks ir jānodod citai bezpeļļas organizācijai sporta un fiziskās audzināšanas veicināšanai?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

25

Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir tieša iedarbība tādējādi, ka, ja dalībvalsts tiesību aktos, ar kuriem ir transponēta šī tiesību norma, no PVN ir atbrīvoti tikai ierobežoti tādē, pakalpojumu skaits, kuri ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, bezpeļļas organizācija var tieši atsaukties uz šo tiesību normu valsts tiesās, lai iegūtu atbrīvojumu citiem

pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko šī organizācija sniedz personām, kuras veic šo darbību un kuras nav atbrīvotas saskaņā ar šo tiesisko regulējumu.

26

Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru visos gadījumos, kad direktīvas noteikumi pēc to satura ir beznosacījuma un pietiekami precīzi, privātpersonām ir tiesības uz tiem atsaukties valsts tiesās pret dalībvalsti, ja šī dalībvalsts nav transponējusi direktīvā noteiktajās termiņos valsts tiesības vai arī, ja tā ir veikusi nepareizu transponēšanu (skat. spriedumu, 2017. gada 15. februāris, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, 13. punkts un tajā minētā judikatūra).

27

Savienības tiesību norma ir bez nosacījumiem tad, ja tā nosaka pienākumu, kas nav nedz saistīts ar kādu nosacījumu, nedz arī tā izpildes vai seku ziņā tas ir pakārtots kādam Eiropas Savienības iestāžu vai dalībvalstu aktam (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 49. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

28

Tā ir pietiekami precīza, ja tā pienākumu nosaka nepārprotamā redakcijā (spriedums, 2010. gada 1. jūlijs, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

29

Šajā gadījumā no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta formulējuma izriet, ka dalībvalstīm ir jāatbrīvo “konkrēta pakalpojuma sniegšana” kā darbība sabiedrības interesēs ar nosacījumu, pirmkārt, ka tā ir “cieši saistīta ar sportu vai fizisko audzināšanu”, un, otrkārt, ka “bezpeļņas organizācijas” to sniedz “personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos” (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2008. gada 16. oktobris, Canterbury Hockey Club un Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, 21. un 22. punkts).

30

Prāze “konkrēti pakalpojumi” norāda, ka ar šo tiesību normu netiek ieviests pienākums dalībvalstīm vispārīgi atbrīvot visus pakalpojumus, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu.

31

Līdz ar to, tā kā minētajā tiesību normā nav nedz iekavots izsmeļošs to pakalpojumu saraksts, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un kas dalībvalstīm būtu jāatbrīvo, nedz pienākums tām atbrīvot visus pakalpojumus, kuriem ir šādas īpašības, tā ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to dalībvalstīm šajā ziņā ir piešķirta, kā enerģētiskās būtībā ir norādījis secinājumu 35. un 38. punktā, zināma rīcības brīvība.

32

Nīderlandes valdība uzskata, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā ietvertais vārds “konkrēts” nozīmē, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams vienīgi pakalpojumiem, kas atbilst diviem no šīs tiesību normas izrietošajiem nosacījumiem, kuri ir atgādinti šī sprieduma 29. punktā, kā arī šīs direktīvas 134. panta a) punktā minētajam nosacījumam, saskaņā ar ko šiem pakalpojumiem ir jābūt būtiski svarīgiem atbrīvotajiem

darbajumiem.

33

Tomēr, kā enerģiskākie ir norādījis secinājumu 42. punktā, šāda interpretācija neizriet no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta formulējuma, kurā ir skaidri norādīti "konkrēti" pakalpojumi un nevis "visi" pakalpojumi, kas atbilst šajā tiesību normā noteiktajiem nosacījumiem. Fakts, ka šīs direktīvas 134. panta a) punktā, uz ko norāda Nīderlandes valdība, ir izslēgta minētās direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta piemērošana pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, ja tie "nav būtiski svarīgi atbilstošajiem darbjumiem", neietekmē šo interpretāciju. Ar pirmo tiesību normu netiek atcelta, bet vienīgi ierobežota rīcības brīvība, kura ar šīs pašas direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu ir piešķirta dalībvalstīm, lai noteiktu pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko sniedz bezpeļņas organizācija, kuri saskaņā ar šo pārrādīto minēto tiesību normu ir jāatbrīvo no PVN.

34

PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta interpretācija tādējādi, ka, neraugoties uz vārdu "konkrēti", kas izmantots, lai aprakstītu pakalpojumus, kurus veido atbilstošajiem darbjumiem, dalībvalstīm ir jāatbrīvo "visi" pakalpojumi, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, var pārsniegt minētā atbilstošuma materiālo piemērošanas jomu, pretēji Tiesas judikatūrai, saskaņā ar kuru formulējums, kas tiek izmantots, lai aprakstītu šīs direktīvas 132. panta 1. punktā paredzētos atbilstošumus no nodokļa, ir interpretējams šauri (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 15. februāris, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

35

Šī PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta gramatiskā interpretācija ir vērīga vairāk piemērojama tādēļ, ka no 17 darbajumiem, kas ir atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta a)–q) apakšpunktam vienīgi m) un n) apakšpunktā aprakstītie ir vērīgi tikai uz konkrētiem pakalpojumiem, uz kuriem tie attiecas, jo vārds "konkrēti" vai līdzīgs vārds nav izmantots šā punkta citos apakšpunktos. Tādējādi, ņemot vērā šo pārrādīto punktu pašu formulējumu, šādi jādzīvo nevar interpretēt tādējādi, ka tas vienkārši norāda uz atbilstošuma piemērošanas nosacījumiem, kas izriet no šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) un n) apakšpunkta formulējuma.

36

2017. gada 15. februāra spriedumā British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117) tieši vārda "konkrēti" lietojums Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunktā, kas atbilst PVN direktīvas 132. panta 1. punkta n) apakšpunktam, lika Tiesai uzskatīt, ka šī tiesību norma atstāj dalībvalstīm rīcības brīvību, nosakot atbilstošos kultūras pakalpojumus, un no tā secināja, ka šī tiesību norma neatbilst nosacījumiem, lai uz to tieši varētu atsaukties valsts tiesi (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 15. februāris, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, 14., 16., 23. un 24. punkts).

37

Ņemot vērā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) un n) apakšpunkta attiecīgo formulējumu līdzīgu, šie paši motīvi ir jāizmanto šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētajā atbilstošuma interpretācijai.

Šo divu tiesību normu saskanīga interpretācija ir pamatota arī jo vairāk tāpēc, ka pakalpojumi, kas saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, un kultūras pakalpojumi, uz ko attiecas atbrīvojumi, kuri paredzēti, attiecīgi, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) un n) apakšpunktā, ir divas izklaides un atpūtas darbības sabiedrības interesēs, kas tās atšķir no piecpadsmit citos atbrīvojumos, kuri paredzēti šīs direktīvas 132. panta 1. punktā, noteiktajām darbībām sabiedrības interesēs.

Šāda PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta interpretācija atbilst arī šīs tiesību normas sagatavošanas darbiem. Sākotnējā priekšlikumā par Sesto direktīvu Eiropas Komisija ierosināja vispārīgi atbrīvot no PVN darījumus, kuriem ir tieša saikne ar sportu vai fizisko audzināšanu, ko veic amatieri. Tomēr Savienības likumdevējs, ieviešot formulējumu "konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu" Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā, kuram atbilst PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts, uzticēja dalībvalstīm rīcības brīvību precizēt minētā atbrīvojuma materiālo saturu.

Turklāt no 2008. gada 16. oktobra sprieduma Canterbury Hockey Club un Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), 2013. gada 21. februāra sprieduma Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), kā arī 2013. gada 19. decembra sprieduma Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) nevar izdarīt nekādus citus secinājumus.

Pirmkārt, šie spriedumi neattiecas uz jautājumu, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam ir tieša iedarbība. Otrkārt, lai gan minētajos spriedumos Tiesa ir ierobežojusi dalībvalstu rīcības brīvību, lai noteiktu it īpaši saņēmēju raksturu un atbilstoši šai tiesību normai atbrīvoto pakalpojumu sniegšanas veidu, tā tomēr nav pievērsusies jautājumam par dalībvalstu rīcības brīvību, lai noteiktu pakalpojumus, kas var tikt atbrīvoti atbilstoši šai tiesību normai. No minētā izriet, ka uz šiem spriedumiem nevar atsaukties, lai pamatotu argumentāciju par to, ka aplūkotajai tiesību normai ir tieša iedarbība.

Ēmot arī visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav tiešas iedarbības, tādēļ, ja dalībvalsts tiesību akts, ar kuriem ir transponēta šī tiesību norma, no PVN ir atbrīvots tikai ierobežots tādņu pakalpojumu skaits, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, bezpeļņas organizācija nevar tieši atsaukties uz šo tiesību normu valsts tiesībās, lai iegūtu atbrīvotajiem pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko šī organizācija sniedz personām, kuras veic šo darbību un kuras nav atbrīvotas saskaņā ar šo tiesisko regulējumu.

Par otro un trešo jautājumu

Ar otro un trešo jautājumu, kas ir jāaplūko kopā, iesniedzājtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas

132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka j?dziens “bezpe??as organiz?cija” š?s ties?bu normas izpratn? ir autonomi Savien?bas ties?bu j?dziens, kas prasa, lai š?das organiz?cijas likvid?cijas gad?jum? t? nevar?tu sadal?t t?s biedriem pe??u, kuru t? ir guvusi un kura p?rsniedz to apmaks?t?s kapit?lda?as, k? ar? to ieguld?jumu nat?r? tirgus v?rt?bu.

44

Iesniedz?jtiesa uzdod šos jaut?jumus gad?jumam, ja Tiesa uzskat?tu, ka PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam ir tieša iedarb?ba. Tom?r, kaut ar? šai ties?bu normai nav š?das iedarb?bas, j?atg?dina, ka ar LESD 267. pantu iedibin?t?s sadarb?bas proced?r? starp valstu ties?m un Tiesu tai ir j?sniedz valsts tiesai lietder?ga atbilde, kas tai ?autu izlemt t?s izskat?šan? esošo lietu. Šaj? zi?? Tiesai no visas valsts tiesas sniegt?s inform?cijas un tostarp no l?muma par prejudici?lo jaut?jumu uzdošanu pamatojuma ir ties?bas izdal?t tos Savien?bas ties?bu elementus, kuriem ir nepieciešama interpret?cija, ?emot v?r? pamatlietas str?da priekšmetu (it ?paši skat. spriedumu, 2014. gada 27. marts, Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, 25. un 26. punkts).

45

Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka iesniedz?jtiesai ir j?nov?rt? ne tikai tas, vai Golfclub var tieši atsaukties uz PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu valsts ties?, lai ieg?tu atbr?vojumu no PVN pakalpojumiem, kas ir cieši saist?ti ar sportu vai fizisko audzin?šanu, kuri nav atbr?voti atbilstoši UStG. Tai ir j?nosaka ar?, vai attiec?b? uz pakalpojumiem, ko veido golfa pas?kumu organiz?šana, kuros tiek maks?ta dal?bas maksa, uz kuru attiecas UStG 4. panta 22. punkta b) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojumus, Golfclub ir bezpe??as organiz?cija PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratn? un šaj? zi?? var sa?emt atbr?vojumu.

46

Atbilstoši past?v?gajai judikat?rai, saska?? ar kuru PVN direkt?vas 132. panta 1. punkt? nor?d?tie atbr?vojumi ir autonomi Savien?bas ties?bu j?dzieni, kuru m?r?is ir nov?rst atš?ir?bas PVN rež?ma piem?rošan? dal?bvalst?s (it ?paši skat. spriedumu, 2013. gada 21. febru?ris, Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, 17. punkts), j?uzskata, ka j?dziens “bezpe??as organiz?cijas”, kas izmantots š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkt?, ir autonomi Savien?bas ties?bu j?dziens.

47

Iesniedz?jtiesa it ?paši jaut? Tiesai, vai atbilstoši PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam kvalific?šana par bezpe??as organiz?ciju š?s ties?bu normas izpratn? ir pak?auta nosac?jumam, ka likvid?cijas gad?jum? šai organiz?cijai ir j?nodod savs ?pašums bezpe??as organiz?cijai, kas veicina sportu vai fizisko audzin?šanu.

48

Attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta m) apakšpunktu, kas atbilst PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam, Tiesa ir nospriedusi, ka kvalific?šana par “bezpe??as” organiz?ciju š?s pirm?s ties?bu normas izpratn? ir j?veic, iev?rojot t?s m?r?i, tas ir, ka š?s organiz?cijas m?r?is nedr?kst b?t g?t pe??u t?s dal?bniekiem, pret?ji komerci?la uz??muma m?r?im. Ja kompetent?s valsts iest?des ir konstat?jušas, ka organiz?cija atbilst šai pras?bai, ?emot v?r? t?s stat?tos paredz?to m?r?i, tas, ka š? organiz?cija v?l?k g?st pe??u, pat tad, ja t? cenšas g?t pe??u vai to g?st past?v?gi, nevar rad?t šaubas par s?kotn?jo š?s

organizācijas kvalifikāciju tik ilgi, kamēr šāpea netiek sadalīta dalībniekiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2002. gada 21. marts, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, 26.–28. punkts).

49

Turklāt PVN direktīvas 133. panta pirmās daļas a) punkts ir paredzēts, ka dalībvalstīs katrā atsevišķā gadījumā šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts paredzēts atbilstoši piešķiršanai citām organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, var paredzēt nosacījumu, ka tās nedrīkst “pastāvīgi censties gūt peļņu, un jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nedrīkst sadalīt, bet tā jānovirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai”. Šīs 133. panta pirmās daļas a) punkts paredzētais nosacījums atbilst elementiem, kas veido jēdzienu “bezpeļas organizācija” šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2002. gada 21. marts, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, 33. punkts).

50

Šo organizāciju bezpeļas mērķa priekšnoteikums ir tāds, ka pēdējās minētās visā to pastāvīšanas laikā, tostarp to likvidācijas laikā, negēst peļņu saviem dalībniekiem. Ja būtu citādi, šāda organizācija varētu apiet šo prasību, pēc tās likvidācijas sadalot saviem dalībniekiem peļņu, ko tā ir guvusi visas savas darbības laikā, izmantojot priekšrocības, tostarp nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar šo kvalificēšanu par “bezpeļas organizāciju”.

51

No tā izriet, ka par “bezpeļas organizāciju” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē var tikt kvalificēta tikai organizācija, kuras kapitāls nepērt traukti tiek vēlēts tās darbības mērķa sasniegšanai un pēc šīs organizācijas likvidācijas nevar tikt nodots tās dalībniekiem, ciktāl šis jēgums pērsniedz šo dalībnieku apmaksētās kapitāla daļas un to veikto ieguldījumu natūrā tirgus vērtību.

52

Tādējādi uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens “bezpeļas organizācija” šīs tiesību normas izpratnē ir autonomas Savienības tiesību jēdziens, kas prasa, lai šādas organizācijas likvidācijas gadījumā tā nevarētu sadalīt tās dalībniekiem peļņu, kuru tā ir guvusi un kura pērsniedz to apmaksētās kapitāldaļas, kā arī to ieguldījumu natūrā tirgus vērtību.

Par tiesāšanas izdevumiem

53

Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1)

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav tiešas

2)

[Paraksti]

(*1) Tiesved?bas valoda – v?cu.