

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

GERARD HOGAN IŠVADA,

pateikta 2019 m. lapkričio 7 d.(1)

Byla C-488/18

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

prieš

Golfclub Schloss Igling e. V.

(*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Neapmokestinimo atvejai – 132 straipsnio 1 dalies m punktas – Su sportu glaudžiai susijusių paslaugų teikimas – Tiesioginis veikimas – Valstybės narų diskrecijos ribos – Mokesčių neutralumo principas – Vienodo požiūrio principas – Pelno nesiekiančių organizacijų sąvoka“

1. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – Direktyva 2006/112) 132 straipsnio 1 dalies m punkto išaiškinimo.
2. Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen* (Kaufboireno mokesčių inspekcijos Fiuseno padalinys, Vokietija) ir *Golfclub Schloss Igling e. V.* (toliau – *Golfclub*) dėl mokesčių inspekcijos atsisakymo neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčių (toliau – PVM) *Golfclub* teikiamų tam tikrų glaudžiai su golfo žaidimu susijusių paslaugų.
3. Pagrindinis šioje byloje keliamas klausimas – ar, nors Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkto formuluotėje tiesiog nurodytos „su sportu <...> glaudžiai susijusi[os] tam tikr[os] paslaug[os]“, ši nuostata vis dėlto gali būti laikoma pakankamai tikslia ir besilygiška, todėl veikiančia tiesiogiai.

I. Europos Sąjungos teisė

A. Direktyva 2006/112

4. Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje numatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

m) pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir kitų kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimas sportuojantiems ar kitų kultūra užsiimantiems asmenims;

n) viešosios teisės reglamentuojamų staigų ar kitų kultūros staigų, kurias tokiomis pripažino atitinkama valstybės narė, vykdomas tam tikrų kultūros paslaugų teikimas ir su šiomis paslaugomis glaudžiai susijusių prekių tiekimas <...>“

B. Vokietijos teisė

5. Pagal 2005 m. vasario 21 d. paskelbtos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas) (*BGBI.* 2005 I, p. 386) 4 straipsnio 22 punktą PVM neapmokestinami šie sandoriai:

„a) konferencijos, kursai ar kiti mokslo ar mokomieji renginiai, kuriuos organizuoja viešosios teisės reglamentuojami juridiniai asmenys, aukštosios administravimo ir ekonomikos mokyklos, *Volkshochschulen* arba staigos, siekiančios visuomenei naudingų arba profesinių organizacijų tikslų, jei didžioji dalis pajamų panaudojama išlaidoms padengti.

b) kiti a punkte nurodytų veiklos vykdytojų organizuojami kultūros ir sporto renginiai, kai mokestį sudaro dalyvio mokesčiai.“

6. *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas; toliau – AO) 51, 52, 55, 58, 59, 60 ir 61 straipsniuose buvo nustatyta:

„51 straipsnis

Bendrosios nuostatos

1. Toliau nurodytos nuostatos taikomos tada, kai pagal šį kodeksą bendrovei suteikiamos mokesčio lengvatos atsižvelgiant į tai, kad ji tiesiogiai ir išimtinai siekia visuomenei naudingų, labdaros ar religinių tikslų (toliau – tikslai, kuriems taikomos mokesčio lengvatos). Bendrovė – tai bendrovė, asociacija ar turto grupė, kaip apibrėžta Pelno mokesčio įstatyme. Bendrovių funkciniai padaliniai (skyriai) nelaikomi nepriklausomais apmokestinamaisiais subjektais.

<...>

52 straipsnis

Visuomenei naudingi tikslai

1. Bendrovė siekia visuomenei naudingų tikslų, jeigu jos veikla skirta plačiajai visuomenei remti turtiniu, dvasiniu ar neturtiniu požiūriu nesiekiant naudos. Veikla nelaikoma skirta plačiajai visuomenei remti, jei asmenys, kuriems toks rūpimas naudingas, grupė yra apribota, pavyzdžiui, pagal buvimą šeimos nariu ar žmonės darbuotoju, arba dėl jos apibrėžties, ypač atsižvelgiant į geografinius ar profesinius požymius, ši grupė visada gali būti tik maža. Plačiosios visuomenės rūpimo negalima pripažinti vien dėl to, kad bendrovė savo lūšas paskirsto viešosios teisės subjektui.

2. Atsižvelgiant į 1 dalies nuostatas, visuomenės rėmimu laikoma:

<...>

21) sporto (žaidimas šachmatais laikomas sportu) rėmimas;

<...>

55 straipsnis

Veikla, kuria nesiekama naudos

(1) Rėmimas vykdomas arba parama teikiama nesiekiant naudos, jeigu jais pirmiausia siekiama ne pačių bendrovės ekonominių tikslų, pavyzdžiui, komercinių ar kitų pelno tikslų, ir yra vykdyti šie reikalavimai:

1. Bendrovės lėšos gali būti naudojamos tik įstatuose nustatytais tikslais. Nariai arba partneriai (toliau šiose nuostatose – nariai) negali gauti nei pelno dalies, nei, veikdami kaip nariai, jokių kitų paskirstytų bendrovės lėšų. Bendrovė savo lėšų negali naudoti politinėms partijoms tiesiogiai ar netiesiogiai remti ar teikti joms paramos.

2. Nutraukus narystę arba likvidavus bendrovę nariai negali gauti turto, viršijančio jų įmokėtojo kapitalo dalis ir nepiniginį kapitalo lėšų sąžiningą rinkos vertę.

3. Bendrovė negali jokiam asmeniui teikti naudos, patirdama išlaidų, nesusijusių su bendrovės tikslu, arba mokėdama neproporcingai didelį atlyginimą.

4. Kai bendrovė likviduojama arba nustoja galioti jos ankstesnis tikslas, bendrovės turtas, viršijantis narių įmokėtojo kapitalo dalis ir nepiniginį kapitalo našų sąžiningą rinkos vertę, gali būti naudojamas tik tikslais, kuriems taikoma mokesčio lengvata (turto paskyrimo principas). Šis reikalavimas taip pat laikomas vykdytu, jei turtas tikslais, kuriems taikoma mokesčio lengvata, perduodamas kitai bendrovei, kuriai taikoma mokesčio lengvata, arba viešosios teisės reglamentuojamam juridiniam asmeniui.

5. Atsižvelgiant į 62 straipsnį, bendrovė savo lėšas iš esmės turi nedelsiant panaudoti jos įstatuose nurodytais tikslais, kuriems taikoma mokesčio lengvata. Lėšų naudojimas turtui, kuris naudojamas siekiant įstatuose nustatytų tikslų, įsigyti arba sukurti, taip pat laikomas tinkamu naudojimui. Laikoma, kad lėšos buvo panaudotos nedelsiant, jei įstatuose nurodytais tikslais, kuriems taikoma mokesčio lengvata, jos panaudojamos ne vėliau kaip per du kalendorinius arba finansinius metus nuo jų sukaupimo.

<...>

58 straipsnis

Veikla, neturinti neigiamo poveikio mokesčio lengvatai

Nedraudžiama gauti mokesčio lengvatų, jeigu:

<...>

8) bendrovė rengia socialinius renginius, kurių svarba yra mažesnė, palyginti su bendrovės veikla, kuriai taikoma mokesčio lengvata;

9) Sporto asociacija organizuoja ne tik nemokamą sporto veiklą, bet ir mokamą sporto veiklą;

<...>

59 straipsnis

Mokesčio lengvatų išankstinės sąlygos

Mokesčio lengvatos suteikiamos, jei įstatuose, steigimo dokumentuose ar kituose asociacijos nuostatuose (toliau šiose nuostatose – įstatai), kuriuose apibrėžtas tikslas, kurio siekia bendrovė, nurodyta, kad šis tikslas atitinka 52–55 straipsniuose nustatytus reikalavimus ir kad jo siekiama išimtinai ir tiesiogiai; faktinė valdymo veikla turi atitikti šias įstatų nuostatas.

60 straipsnis

Reikalavimai, kuriuos turi atitikti įstatai

1. Įstatuose nustatyti tikslai ir jų gyvendinimo priemonės turi būti apibrėžtos taip tiksliai, kad remiantis įstatais būtų galima nustatyti, ar buvo vykdytos mokesčio lengvatų išankstinės sąlygos. Įstatuose turi būti nurodyti 1 priede pateikti kriterijai.
2. Nustatytus reikalavimus dėl pelno ir prekybos mokesčio įstatai turi atitikti visų vertinimo laikotarpį, o dėl kitų mokesčių – mokestinės prievolės atsiradimo momentu.

61 straipsnis

Turto paskyrimas įstatuose

1. Laikoma, kad yra pakankamas turto paskyrimas mokesčio tikslais (55 straipsnio 1 dalies 4 punktas), jei tikslas, kuriuo turtas bus naudojamas likvidavus bendrovę arba nustojus galioti jos buvusiam tikslui, įstatuose yra apibrėžtas taip tiksliai, jog užtikrinama, kad remiantis įstatais galima nustatyti, ar tokiam tikslui taikoma mokesčio lengvata.
2. (Panaikinta)
3. Jei nuostata dėl turto paskyrimo vėliau pakeičiama taip, kad nebeatitinka 55 straipsnio 1 dalies 4 punkte nustatytų reikalavimų, laikoma, kad ji nuo pat pradžių nebuvo pakankama mokesčio tikslais. 175 straipsnio 1 dalies pirmos sakinio 2 punktas taikomas su sąlyga, kad pranešimai dėl mokesčio apskaičiavimo gali būti priimami, atšaukiami arba keičiami tiek, kiek jie susiję su mokesčiais, mokėtinais per dešimt kalendorinių metų iki nuostatos dėl turto paskyrimo pakeitimo.“

II. Ginčo aplinkybės

7. *Golfclub* yra registruota asociacija, kuri 2011 m., dėl kurių vyksta ginčas, nebuvo pripažinta nesiekiančia pelno, kaip tai suprantama pagal AO 51 ir paskesnius straipsnius. *Golfclub* veiklos tikslas, kaip nustatyta jos įstatuose, yra golfo sporto skatinimas ir rėmimas. Šiuo tikslu *Golfclub* valdo golfo aikštyną ir susijusius rengimus, kuriuos ji nuomoja *Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH* (toliau – *Golfplatz*). Pagal asociacijos įstatų 13 straipsnio 3 dalį savanoriško arba priverstinio likvidavimo atveju jos turtas perduodamas visuotinio susirinkimo paskirtam asmeniui arba institucijai.

8. 2011 m. sausio 25 d. *Golfclub* už 380 000 eurų įsigijo *Golfplatz*. Šiam sandoriui finansuoti *Golfclub* su savo nariais sudarė sutartį dėl paskolų, kurių metinė palūkanų norma yra 4 %, o per metus grąžinama 5 % paskolos.

9. Tais pa?iais metais *Golfclub* gavo iš viso 78 615,02 euro pajam? iš šios veiklos:

i) naudojimosi golfo aikštynu;

ii) golfo kamuoliuk? nuomos;

iii) golfo žaid?j? pad?j?j? samdymo;

iv) golfo lazd? pardavimo;

v) golfo turnyr? ir rengini?, per kuriuos *Golfclub* iš dalyvi? rinko startin? mokest?, organizavimo ir vedimo.

10. Mokes?i? inspekcija atsisak? šias paslaugas atleisti nuo PVM, remdamasi tuo, kad pagal *USStG* 4 straipsnio 22 dal? PVM neapmokestinami tik dalyvio mokes?iai ir kad tokio atleidimo nuo PVM negalima taikyti net golfo turnyr? organizavimui ir rengimui, nes *Golfclub* negali b?ti laikoma labdaros organizacija, kaip ji suprantama pagal AO 51 ir paskesnius straipsnius. Iš ties? *Golfclub* ?statuose nebuvo nustatyta pakankamai tiksli? taisykli? d?l jos turto paskirstymo pagal teis?s aktus likvidavimo atveju, o iš to, kad *Golfclub* ?sigijo *Golfplatz*, matyti, kad ji veikia ne tik nesiekdama pelno.

11. *Finanzgericht* (Finans? teismas, Vokietija) panaikino mokes?i? inspekcijos priimt? sprendim? d?l *Golfclub*, remdamasis tuo, kad *Golfclub* yra pelno nesiekianti organizacija, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkt?, ir kad pagal ši? nuostat?, kuri veikia tiesiogiai, valstyb?s nar?s privalo nuo PVM atleisti bet koki? pelno nesiekian?ios organizacijos vykdom? su sportu glaudžiai susijusi? veikl?.

III. Faktin?s aplinkyb?s ir prašymai priimti prejudicin? sprendim?

12. Mokes?i? inspekcija pareišk? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui ieškin? d?l *Finanzgericht* sprendimo perži?ros. Šis teismas mano, kad gin?o išsprendimas priklauso nuo to, ar, pirma, Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktas veikia tiesiogiai, tod?l pelno nesiekian?ios organizacijos gali šia nuostata tiesiogiai remtis, jei min?ta direktyva ? nacionalin? teis? buvo perkelta netinkamai. Antra, gin?o išsprendimas priklauso nuo toje pa?ioje nuostatoje vartojamos s?vokos „pelno nesiekian?ios organizacijos“ prasm?s.

13. D?l pirmojo klausimo nacionalinis teismas paaiškino, kad jam kyla abejoni?, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktas veikia tiesiogiai, nes 2017 m. vasario 15 d. Sprendime *British Film Institute* (C?592/15, EU:C:2017:117, 23 ir 24 punktai) Teisingumo Teismas nusprend?, kad 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? kalba 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies n punktas tiesiogiai neveikia. Iš ties? priimdamas š? sprendim? Teisingumo Teismas vis? pirma r?m?si tuo, kad min?toje nuostatoje, kaip ir 132 straipsnio 1 dalies m punkte, nurodytos „tam tikros paslaugos“, tod?l pagal j? valstyb?ms nar?ms suteikta diskrecija nuspr?sti, kurias paslaugas atleisti nuo mokes?io. Taigi Teisingumo Teismas padar? išvad?, jog ši nuostata neatitinka s?lyg?, kad ja gal?t? b?ti tiesiogiai remiamasi nacionaliniuose teismuose.

14. Antruoju klausimu nacionalinis teismas nori išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte vartojama s?voka „pelno nesiekianti organizacija“ tur?t? b?ti laikoma savarankiška S?jungos teis?s s?voka, o jei taip, ar ši s?voka turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? reikalaujama, jog tam, kad organizacija b?t? laikoma pelno nesiekian?ia organizacija, jos

statuose turi būti nustatyta, kad turto perleidimo kitai organizacijai atveju pastaroji organizacija taip pat turi būti nesiekianti pelno.

15. Šiomis aplinkybomis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2006/112] 132 straipsnio 1 dalies m punktas, pagal kurį valstybės narės neapmokestina PVM „pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir kitu kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimo sportuojantiems ar kitu kultūra užsiimantiems asmenims“, veikia tiesiogiai, todėl tuo atveju, jei šis punktas nėra perkeltas į nacionalinę teisę, pelno nesiekiančios organizacijos gali juo remtis tiesiogiai?

2. Jeigu šis pirmasis klausimas būtų atsakyta teigiamai: ar „pelno nesiekianti organizacija“, kaip ji suprantama pagal [Direktyvos 2006/112] 132 straipsnio 1 dalies m punktą, yra:

– savarankiškai aiškinama Sąjungos teisės sąvoka, ar

– valstybės narės turi teisę organizaciją laikyti tokia organizacija tik tada, kai ji atitinka tam tikras sąlygas, kaip antai *Abgabenordnung* (Vokietijos Bendrasis mokesčių kodeksas) 52 straipsnio, siejamo su 55 straipsniu (arba Bendrojo mokesčių kodekso 51 ir paskesnių straipsnių apskritai), sąlygas?

3. Jei tai yra savarankiškai aiškinama Sąjungos teisės sąvoka: ar pelno nesiekianti organizacija, kaip ji suprantama pagal [Direktyvos 2006/112/EB] 132 straipsnio 1 dalies m punktą, turi būti reglamentavusi, kad jos likvidavimo atveju ji privalo turėti turtą perleisti kitai pelno nesiekiančiai organizacijai, skatinančiai sportą ir kitu kultūrą?“

IV. Analizė

16. Atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo prašymą šioje išvadoje pateiksiu pastabas tik dėl pirmojo klausimo.

17. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktas veikia tiesiogiai, ir todėl asmenys gali juo remtis nacionaliniuose teismuose.

18. Pirmiausia reikia priminti, kad asmenys gali remtis nuostata nacionaliniuose teismuose prieš valstybę visų pirma tuo atveju, jeigu valstybės laiku neperkėlė direktyvos į nacionalinę teisę arba ją perkėlė netinkamai, jeigu ta nuostata yra besilygiška ir pakankamai aiški(2).

19. Sąjungos teisės nuostata laikoma besilygiška, kai joje nustatomas su jokia sąlyga nesiejamas pareigojimas, kurį gyvendinant ar kurio poveikiui atsirasti nereikia priimti jokio kito Sąjungos institucijų ar valstybių narių akto(3). Nuostata yra pakankamai aiški, jeigu ji nedviprasmiškai nustato pareigojimą(4).

20. Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkto atveju suformuotoje jurisprudencijoje jau yra nurodyta, kaip reikia atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą.

A. Analizė, atlikta remiantis esama Teisingumo Teismo jurisprudencija

21. Vertinant pirmuosius Teisingumo Teismo sprendimus dėl Direktyvos 2006/112, pavyzdžiui, 2008 m. spalio 16 d. Sprendimų *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571), 2013 m. vasario 21 d. Sprendimų *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95)

ir 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendim? *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C?495/12, EU:C:2013:861), iš pradži? gali atrodyti, kad valstyb?s privalo nuo PVM atleisti bet kokias pelno nesiekian?i? organizacij? teikiamas su sportu glaudžiai susijusias paslaugas. Vis d?lto manau, kad iš išsamesn?s ši? sprendim? analiz?s matyti, kad iš tikr?j? taip n?ra.

22. 2008 m. spalio 16 d. Sprendime *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C?253/07, EU:C:2008:571, 27 punktas) Teisingumo Teismas nurod?, kad „Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktu siekiama šioje nuostatoje numatyt? atleidim? nuo mokes?io taikyti ne tik tam tikroms sporto r?šims, bet bendrai sportui <...>“. Šioje byloje vis? pirma buvo nagrin?jamas klausimas, ar ledo ritulio klub? *England Hockey* mokamiems stojimo mokes?iams už tos organizacijos teikiamas paslaugas taikomas PVM.

23. Atsakydamas ? pirm?j? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo klausim? Teisingumo Teismas pirmiausia nurod?, kad paslaug? teikimas taikant dabartin? Direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkt? netaikomas tiesiog sportu užsiimantiems fiziniams asmenims, taip pat juridiniams asmenims ir asociacijoms, su s?lyga, kad tikrieji ši? paslaug? gav?jai sportuoja. Jei b?t? priešingai, „šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokes?io priklausyt? nuo to, ar tarp paslaug? teik?jo ir tokioje strukt?roje užsiiman?i? sportu asmen? egzistuoja teisinis ryšys“. Tokia išvada prieštaraut? pa?iam to atleidimo nuo PVM tikslui.

24. Toliau Teisingumo Teismas nagrin?jo antr?j? klausim?, t. y. ar valstyb?s nar?s turi teis? Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatyt? atleidimo nuo mokes?io sistem? taikyti tik paslaugoms, kurios teikiamos sporto programose dalyvaujantiems asmenims. Sprendimo 39 punkte Teisingumo Teismas nurod?, kad pagal direktyv? valstyb?ms nar?ms neleidžiama „nagrin?jamo atleidimo nuo mokes?io netaikyti tam tikroms ši? paslaug? gav?j? grup?ms“, nes valstyb?ms nar?ms tokia diskrecija šiuo klausimu nesuteikta.

25. Be to, 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk* (C?18/12, EU:C:2013:95) 21 punkte Teisingumo Teismas nurod?, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktu „nesiekiamajame [jame] numatyt? neapmokestinim? taikyti tik tam tikroms sporto r?šims“. Tod?l sprendimo 25 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad „neorganizuota ir nepastovi sportin? veikla, kuria nesiekiamas dalyvauti sporto varžybose, gali b?ti laikoma sportavimu, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?“ (5). Bet kuriuo atveju iš pa?ios Teisingumo Teismo toje pastraipoje vartojamos negriežtos formuluot?s („gali“) matyti, kad valstyb? nar? šiuo klausimu turi diskrecij?. Jei aptariama nuostata b?t? laikoma bes?lygiška, galima daryti prielaid?, kad Teisingumo Teismas tai b?t? nurod?s vartodamas imperatyvias formuluotes, pavyzdžiui, „privalo“.

26. Galima sutikti, kad šiose dviejose bylose Teisingumo Teismas, atrodo, netiesiogiai dar? prielaid?, kad 132 straipsnio 1 dalies m punktas veikia tiesiogiai. Vis d?lto taip pat reikia pažym?ti, kad tiesioginio veikimo klausimas Teisingumo Teismui nebuvo tiesiogiai pateiktas ir abiem atvejais šio klausimo jis neprival?jo nagrin?ti.

27. Kadangi byloje *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C?253/07, EU:C:2008:571) ir *Žamberk* (C?18/12, EU:C:2013:95) pateikti klausimai tiesiogiai nesusij? nei su tuo, ar valstyb?s nar?s turi tam tikr? diskrecij? spr?sti, kurios paslaugos neapmokestinamos PVM, nei su 132 straipsnio 1 dalies m punkto bes?lygiškumu, manau, kad remiantis šiais sprendimais negalima daryti jokios išvados d?l šiuo atveju nagrin?jamos nuostatos tiesioginio veikimo klausimo. Manau, kad šiuos sprendimus reik?t? suprasti taip, kad pagal juos tam tikra sporto veikla *ex ante* nepašalinama iš min?tos nuostatos taikymo srities vien d?lto, kad ši veikla neatitiko konkretaus kriterijaus, kuris buvo nagrin?jamas kiekvienoje atitinkamoje byloje.

28. 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendime *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C?495/12, EU:C:2013:861, 32 punktas) Teisingumo Teismas ? pirm?j?–penkt?j? prašym? priimti prejudicin?

sprendim? pateik?usio teismo klausimus atsak? taip: „Direktyvos 2006/112 134 straipsnio b punktas turi b?ti ai?kinamas taip, kad pagal j? ?ios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatytas neapmokestinimas taikomas paslaugoms, kurias teikdama golfo aik?styn? valdanti ir naryst?s sistem? si?lanti pelno nesiekianti organizacija leidžia naudotis ?iuo golfo aik?stynu lankytojams ne ?ios organizacijos nariams“. Vis d?lto nuostata, kuri buvo nagrin?jama byloje *Bridport and West Dorset Golf Club – ne* Direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas, o ?ios direktyvos 134 straipsnio b punktas(6). Kadangi 134 straipsnio b punktu valstyb?ms nar?ms draudžiama taikyti 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatyt? atleidim? nuo mokes?io tam tikram paslaug? teikimui, susijusiam su sportu arba k?no kult?ra, Teisingumo Teismas implicitiškai, ta?iau tikrai pagrind? savo argumentus prielaida, kad s?lygos ?iai nuostatai taikyti buvo ?gyvendintos.

29. Vis d?lto ir ?iuo atveju negalima teigti, kad Teisingumo Teismas i? tikr?j? sprend? atskir? klausim?, ar pats 132 straipsnio 1 dalies m punktas veikia tiesiogiai. Tai rei?kia, kad i? ?io sprendimo taip pat negalima daryti joki? i?vad?, bent jau kiek tai susij? su pagrindiniu ?ios bylos klausimu.

30. Bet kuriuo atveju dabar ?i ankstesn?s jurisprudencijos analiz? nagrin?jant konkre?ius atvejus beveik neturi reik?m?s, nes nuo to laiko Teisingumo Teismas pateik? ai?ki? nuomon? bent dviejuose sprendimuose, t. y., 2017 m. liepos 13 d. Sprendime *London Borough of Ealing* (C?633/15, EU:C:2017:544) ir 2017 m. vasario 15 d. Sprendime *British Film Institute* (C?592/15, EU:C:2017:117), i? kuri? ai?skiai matyti, kad pagal 132 straipsnio 1 dalies m punkt? valstyb?ms nar?ms palikta diskrecija d?l j? ?galiojim? neapmokestinti PVM tam tikr? su sportu glaudžiai susijusi? paslaug? rib?. Vien tai, kad tokia diskrecija numatyta, rei?kia, kad 132 straipsnio 1 dalies m punkto nuostatos negali b?ti laikomos bes?lygi?komis. Kadangi bes?lygi?kumo reikalavimas yra i?ankstin? tiesioginio veikimo doktrinos taikymo s?lyga, tai rei?kia, kad 132 straipsnio 1 dalies m punkto negalima laikyti veikian?iu tiesiogiai. ?? teigin? galima paai?skinti analizuojant ?iuos du sprendimus.

31. 2017 m. vasario 15 d. Sprendime *British Film Institute* (C?592/15, EU:C:2017:117) Teisingumo Teismas nurod?, kad ?e?tosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies n punktas, kuris buvo pakeistas identi?komis Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies n punkto nuostatomis, „turi b?ti ai?kinamas kaip [ne]veikiantis tiesiogiai taip, jog, nesant j? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nuostat?, vie?osios teis?s subjektas ar kita atitinkamos valstyb?s nar?s pripažinta kult?ros institucija negali remtis ?ia nuostata tiesiogiai“.

32. Teisingumo Teismas vis? pirma pa?ym?jo, kad pagal toje nuostatoje vartojam? s?vok? „tam tikr[os] kult?ros paslaug[os]“ „nereikalaujama atleisti nuo mokes?io vis? kult?ros paslaug?, nes valstyb?s nar?s gali atleisti nuo PVM „tam tikras“ paslaugas, o kitas apmokestinti“(7). Teisingumo Teismas laik?si tokios nuomon?s, nes, pirma, „toks ai?kinimas neatitinka ?e?tosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies n punkte pavartot? ?odži? „tam tikras“ ?prastos reik?m?s ir ?i? ?odži? vartojimas ?ioje nuostatoje netenka veiksmingumo“(8). Antra, d?l ?e?tosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies n punkto S?jungos teis?s akt? leid?jas ai?skiai atmet? pirmin? Komisijos pasi?lym? suderintai nurodyti atitinkamas paslaugas(9). Tre?ia, S?jungos teis?s akt? leid?jo sprendimas palikti valstyb?ms nar?ms diskrecij? nustatyti, kurios paslaugos tur?t? b?ti atleistos nuo mokes?io, gali b?ti paai?kinamas didele kult?ros tradicij? regioninio paveldo ?vairove S?jungoje ir kartais net toje pa?ioje valstyb?je nar?je(10).

33. Vis d?lto Teisingumo Teismas padar? i?vad?, kad nustatyta diskrecija atleisti nuo mokes?io „tam tikras“ kult?ros paslaugas rei?kia, jog ?i nuostata neatitinka b?tin? tiesioginio veikimo doktrinos taikymo s?lyg?(11).

34. 2017 m. liepos 13 d. Sprendime (C?633/15, EU:C:2017:544, 19 punktas) Teisingumo Teismas atmet? argument?, kad reikalavimas, jog valstyb?s nar?s Direktyvos 2006/112 132

straipsnio 1 dalies m punkto taikymo tikslais taikyt? PVM visam su sportu glaudžiai susijusi? paslaug? teikimui, veikia tiesiogiai, nes tai „prieštaraut? šio 132 straipsnio 1 dalies m punktui, <...>, kurioje nurodytas su sportu ir k?no kult?ra glaudžiai susijusi? „tam tikr?“ paslaug? teikimas“.

35. Visi šie argumentai visiškai tinka Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkto atveju, nes šioje nuostatoje taip pat nurodyti ?galiojimai neapmokestinti PVM „tam tikr?“ su sportu ar k?no kult?ra glaudžiai susijusi? paslaug?. Tai, kad valstyb?ms nar?ms šiuo klausimu suteikta diskrecija, nesuderinama su bes?lygiškumo reikalavimu, kuris yra išankstin? tiesioginio veikimo doktrinos taikymo s?lyga. Tod?l manau, kad atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo sprendim? *British Film Institute* ir *London Borough of Ealing* (C?633/15, EU:C:2017:544) motyvus Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkto negalima laikyti pakankamai tikslu ir bes?lygišku, kad jis veikt? tiesiogiai.

B. Pagal bendrai pripažintus aiškinimo metodus atlikta analiz?

36. Kitokios išvados negalima daryti ir remiantis bet kokia Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkto analize atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo paprastai taikomus aiškinimo metodus, remiantis nagrin?jamos nuostatos formuluote, kontekstu ir tikslu.

1. 132 straipsnio 1 dalies m punkto formulot?

37. Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte nustatyta, kad valstyb?s nar?s neapmokestina PVM „pelno nesiekian?i? organizacij? su sportu ir k?no kult?ra glaudžiai susijusi? tam tikr? paslaug? teikim[o] sportuojantiems ar k?no kult?ra užsiimantiems asmenims“.

38. Kadangi pagal tos nuostatos formulot? valstyb?s nar?s tur?t? neapmokestinti PVM tam tikr?, o ne vis? su sportu glaudžiai susijusi? paslaug?, akivaizdu, kad valstyb?s nar?s šiuo klausimu turi tam tikr? diskrecij?. Tod?l jos gali nuspr?sti, kuri? iš pelno nesiekian?i? organizacij? teikiam? su sportu ar fizine kult?ra susijusi? paslaug? jos nori neapmokestinti PVM.

39. Vis d?lto Nyderland? vyriausyb? savo rašytin?se pastabose teigia, kad s?vok? „tam tikros“ reik?t? suprasti ne kaip „kai kurios, bet ne visos“, ta?iau taip, kad ja pažymima, jog šis atleidimas nuo mokes?io taikomas tik pelno nesiekian?i? organizacij? teikiamoms su sportu glaudžiai susijusioms paslaugoms.

40. Su šiuo argumentu sutikti negaliu. Reikia priminti, kad atsižvelgiant ? tai, jog s?vokos, vartojamos Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibr?žti, yra bendrojo principo, pagal kur? PVM taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlyg? vykdomam paslaug? teikimui, išimtyš, šios s?lygos turi b?ti aiškinamos siaurai.

41. Žinoma, reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, jog s?vokos, vartojamos šiam neapmokestinimo atvejui apibr?žti, tur?t? b?ti aiškinamos taip, kad jos prarast? savo poveik? (12). Vis d?lto šis reikalavimas reiškia, kad kai atleidimo nuo mokes?io nuostatos formulot?, kaip antai pateikta Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte, yra aiški, reik?t? remtis jos pažodiniu aiškinimu.

42. Šiuo atveju, kad būtų galima pritarti Nyderlandų vyriausybės argumentui, manau, reikėtų, kad sakinio pabaiga būtų sudaryta kitaip, o visų pirma sąvokos „pelno nesiekiančių organizacijų <...> teikimas“ turėtų būti nurodytos atskirai. Jei Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų siekęs, kad ši nuostata būtų aiškinama taip, kaip nurodo Nyderlandų vyriausybė, jis, pavyzdžiui, būtų galėjęs nustatyti taip: PVM neapmokestinamos tam tikros su sportu ar fizine kultūra glaudžiai susijusios paslaugos, *kaip antai* paslaugos, kurias pelno nesiekiančios organizacijos teikia sportuojantiems ar kieno kultūra užsiimantiems asmenims“(13).

43. Vadinasi, atsižvelgiant į šį aiškinimo taisyklę, Nyderlandų vyriausybės argumento negalima pripažinti pagrįstu.

44. Be to, reikia pažymėti, kad remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija Sąjungos teisės nuostatos turi būti aiškinamos atsižvelgiant ne tik į jų formuluotes, bet ir į jų kontekstą bei tikslus (14). Bet kokios Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkto tikslas ir jo konteksto analizės išvados yra tokios pačios.

2. Tikslai, kurių siekiama pagal 132 straipsnio 1 dalies m punktą

45. Tiesa, kad Direktyvos 2006/112 konstatuojamosiose dalyse pateikta nedaug informacijos apie tikslus, kurių siekiama 132 straipsnio 1 dalies m punktu(15). Kadangi pagal šią nuostatą nuo PVM atleidžiamos tam tikros su sportu susijusios paslaugos, vis dėlto galima daryti prielaidą, kad šia nuostata siekiama skatinti plačiau visuomenę užsiimti su sportu susijusia veikla, visų pirma dėl to, kad ji padeda siekti su visuomenės sveikatos tikslu(16).

46. Vis dėlto toks tikslas nereikia, jog Sąjungos teisės aktų leidėjas siektų, kad nuo PVM būtų atleistos visos pelno nesiekiančių organizacijų teikiamos su sportu glaudžiai susijusios paslaugos. Pažymėtina, kad Teisingumo Teismas yra pripažinęs, jog sporto sąvoka reiškia veiklą, kuriai būdingas „reikšmingas fizinio aktyvumo elementas“(17). Tačiau ne visomis fizinės veiklos rūšimis vienodai prisidedama prie bendro viešojo intereso tikslo palaikyti žmonių fizinę būklę. Be to, šio tikslo gali būti siekiama ne visomis su sportu ar fizine kultūra glaudžiai susijusiomis paslaugomis. Todėl, atsižvelgiant į tą tikslą, tikėtina, jog Sąjungos teisės aktų leidėjas, remdamasis ES sutarties 5 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu subsidiarumo principu, nusprendė, jog valstybės narės savo teisės aktais, kuriais direktyva perkeliama į nacionalinę teisę, gali geriausiai nuspręsti, kurios su sportu glaudžiai susijusios paslaugos turėtų būti neapmokestinamos PVM.

47. Yra kelios aplinkybės, kuriomis remdamasis Sąjungos teisės aktų leidėjas galėjo padaryti tokią išvadą.

48. Pirma, kaip ir kultūros paslaugų atveju, valstybės narės yra didelį sporto rėšį ir požiūrį į skirtingas sporto šakas įvairovę. Pavyzdžiui, koridė kai kurie laiko Ispanijos pasididžiavimu, tačiau kai kuriose valstybės narės šis sportas yra geriausiu atveju toleruojamas(18), o kitose – vertinamas nepalankiai. Dėl kovų ir kontaktinio sporto kyla jam būdingų problemų, susijusių su dalyvių sauga ir fizine gerove. Tą patį galima pasakyti apie tam tikras ekstremalaus sporto rūšis. Dar dėl tam tikrų kitų sporto rūšių gali būti keliami gyvūnų gerovės, dėl kurios skirtingose valstybės narės gali būti įvairiausi nuomonių, klausimai. Reikia atsižvelgti ir į tai, kad nors kai kurios sporto rūšys gali būti seniai įsitvirtinusios konkrečioje valstybės narės kultūros ir sporto gyvenime, pavyzdžiui, korida Ispanijoje, petankė Prancūzijoje, kriketas Jungtinėje Karalystėje, galė futbolas ir hurlingas Airijoje, Europos Sąjungoje už atitinkamos valstybės narės ribų šios sporto šakos yra beveik nežinomos ir jomis užsiimama retai.

49. Visa tai reiškia, kad valstybės narės gali turėti savitą požiūrą į šio sporto rėšį naudą ir tai, kokių mastų reikėtų skatinti ar finansiškai remti visuomenės dalyvavimą konkrečioje sporto šakoje.
50. Antra, kalbant apie konkrečią sporto rėšį, taip pat gali būti sudėtinga atsakyti, ar tam tikros su ta sporto rėšimi glaudžiai susijusios paslaugos turėtų būti neapmokestinamos PVM. Pavyzdžiui, lenktynių atveju buriavimas gali būti laikomas sportu, tačiau kai tuo užsiimama kitokiu būdu, buriavimas gali būti laikomas tiesiog laisvalaikio veikla ar netgi susisiekimo būdu. Panašiai, jei žygis arkliais, kalnus arba jojimas yra jodinėjimo su vadovu dalis, pavyzdžiui, kaip kartais per atostogas siūloma vaikams, to gali nepakakti, kad šios paslaugos būtų laikomos susijusiomis su sportu, kaip reikalaujama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktą. Tam tikrais atvejais ir tam tikromis sąlygomis tai gali būti laikoma tiesiog laisvalaikio veikla, o ne sportu.
51. Trečia, Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte nustatytas neapmokestinimo PVM atvejis gali turėti reikšmingą ekonominių pasekmių kiekvienos šalies rinkos sporto paslaugoms, nes nuo PVM gali būti atleistos tik pelno nesiekiančios organizacijos(19). Todėl gali būti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, suteikdamas valstybėms narėms tam tikrą diskreciją spręsti, kurią paslaugą neapmokestinti PVM, manė, jog valstybės narės gali geriau nuspręsti, koks būtų šio išimties taikymo srities poveikis vietos konkurencijai.
52. Tai reiškia, kad jei Sąjungos aktų leidėjas tikriausiai manė esant tinkama šiais klausimais pasikliauti valstybių narių sprendimu, tai paaiškina, kodėl šioje nuostatoje valstybėms narėms nenustatytas besąlygiškas pareigojimas PVM neapmokestinti visos sporto veiklos.
- 3. 132 straipsnio 1 dalies m punkto kontekstas**
53. Atsižvelgiant į 132 straipsnio 1 dalies m punkto kontekstą taip pat lieka nedaug abejonių dėl to, kaip reikėtų aiškinti šią nuostatą. Dauguma 132 straipsnyje nurodytų konkrečių neapmokestinimo PVM atvejų taikoma ne tik tam tikrai veiklai, bet, kitaip nei 135 straipsnyje nurodytos išimtys, tam tikrą kategorijų paslaugų teikimą vykdomai veiklai(20). Vadinas, jei 132 straipsnio 1 dalies m punkto prasmė būtų tokia, kokią nurodo Nyderlandų vyriausybė, Sąjungos teisės aktų leidėjas kiekvienam iš šių neapmokestinimo PVM atvejų nurodyti būtų turėjus vartoti sąvoką „tam tikros“. Vis dėlto sąvoka „tam tikros“ vartojama nurodant tik du iš šių neapmokestinimo PVM atvejų, t. y. 132 straipsnio 1 dalies n punkte dėl kultūros paslaugų teikimo ir 132 straipsnio 1 dalies m punkte.
54. Tai reiškia, kad ir iš 132 straipsnio 1 dalies m punkto formuluotės, ir iš jo priemimo konteksto matyti, kad ši nuostata turi būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybėms narėms suteikiama tam tikra diskrecija nustatyti, kuri iš pelno nesiekiančių organizacijų teikiama su sportu ar fizine kultūra glaudžiai susijusi paslauga jos nenori apmokestinti PVM.
- C. Vienodo požiūrio principo poveikis 132 straipsnio 1 dalies m punkto aiškinimui**
55. To, kad valstybėms narėms yra suteikta tam tikra diskrecija, nepaneigia ir vienodo požiūrio principas, kuris VAT srityje kartais vadinamas mokesčių neutralumo principu(21).
56. Vienodo požiūrio principas reikalauja, kad panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, o skirtingos situacijos – vienodai, jeigu toks požiūris nėra objektyviai pateisinamas konkrečiu pagrindu(22).
57. Pagal suformuotą jurisprudenciją kelių situacijų panašumų, kuris būtinas tam, kad skirtingas požiūris patektų į vienodo požiūrio principo taikymo sritį, reikia vertinti atsižvelgiant į nagrinjamą nuostatą dalyką ir tikslą, taip pat srities, kuriai nagrinjamas aktas priklauso, principus ir

tikslus(23). Taikant vienodo požiūrio principą taip pat reikia atsižvelgti į atitinkamo asmens turimos kompetencijos ribas(24).

58. Vadinasi, jei pagal Sąjungos teisės nuostatą valstybės narėms paliekama tam tikra diskrecija nustatyti jos taikymo sąlygas, lygybės principas gali apriboti valstybių narių diskreciją tik tada, jei pagal šios nuostatos tikslą reikalaujama, kad tam tikros prekės ar paslaugos būtų vertinamos vienodai(25). Jei taip nėra, negalima remtis vienodo požiūrio principu siekiant pripažinti, kad ši nuostata, priešingai, nei numatyta jos formuluotėje, turi būti aiškinama taip, jog pagal ją toms valstybės narėms nepaliekama jokios diskrecijos. Iš tiesų, jei tai nebūtų, tai reikštų, kad bet kokių Sąjungos teisės aktu įgyvendintas derinimas visada būtų visapusiškas.

59. Kadangi pagal tikslą, kurio siekiama Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktu, neprivaloma taikyti vienodo požiūrio į visas su sportu ar fizine kultūra susijusių paslaugas, pagal vienodo požiūrio principą nereikalaujama, kad visos šios paslaugos būtų vertinamos vienodai. Tik tada, kai valstybės narė įgyvendina jai pagal direktyvą suteiktą diskreciją, būtų galima įrodinti, kad, atsižvelgiant į tikslus, kurių valstybė siekia įgyvendindama tokią diskreciją, būdas, kuriuo ši diskrecija faktiškai buvo įgyvendinta, pažeidžia vienodo požiūrio principą(26).

60. Taigi pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nuspręsti, ar, atsižvelgiant į tikslus, kurių Vokietijos teisės aktų leidėjas siekia įgyvendindamas pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktą suteiktą diskreciją, jis, neatleisdamas nuo mokesčio pagrindinėje byloje nagrinėjamos veiklos, laikosi vienodo požiūrio principo.

D. Rėmimas 132 straipsnio 1 dalies m punktu išimtiniais atvejais

61. Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kai pagal nuostatą valstybės narėms suteikiama tam tikra diskrecija, tam tikromis ypatingomis aplinkybėmis asmuo vis tiek gali remtis ta nuostata, siekdamas taikyti tiesioginio veikimo doktriną(27). Vis dėlto jis gali tai daryti tik tuo atveju, jei atitinkama valstybės narė viršijo savo diskreciją(28) arba aiškiai atsisakė pasinaudoti jai suteikta diskrecija(29).

62. Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkto atveju ta diskrecija būtų viršyta, jei, pavyzdžiui, valstybės narė atsisakytų atleisti paslaugą nuo mokesčio remdamasi neleistinu pagrindu, pavyzdžiui, kai paslauga teikiama ne pelno nesiekiančiai organizacijai teikiama sportuojantiems ar fizine kultūra užsiimantiems asmenims, arba kai paslaugos gavėjai nėra pelno nesiekiančios organizacijos nariai(30) arba kai tos paslaugos teikėjas yra pelno nesiekianti organizacija, tačiau nėra viešosios teisės subjektas(31), arba kai paslauga teikiama bendrovei, o ne fiziniam asmeniui(32), arba kaip paaiškinta pirma, jei atsižvelgiant į teisės aktą, pagal kuriuos naudojama diskrecija, tikslus tuo pagrindu pažeidžiamas vienodo požiūrio principas.

63. Šioje byloje mokesčių institucijos atsisakė aptariamas paslaugas, išskyrus golfo turnyrų organizavimą, atleisti nuo PVM, remdamasi tuo, kad šios paslaugos nepriskiriamos prie tų paslaugų, kurių Vokietija nusprendė neapmokestinti PVM. Vien šios konkrečios priežasties nepakanka, kad būtų viršytos valstybės narėms pagal 132 straipsnio 1 dalies m punktą suteiktos diskrecijos ribos, nes, kaip jau bandžiau paaiškinti, valstybės narės iš principo turi teisę nuspręsti, kurias konkrečias su sportu ar kieno kultūra glaudžiai susijusias paslaugas nori atleisti nuo PVM. Todėl *Golfclub* ta nuostata negali remtis tiesiogiai, išskyrus atvejus, kai, kaip minėjau, atsižvelgiant į tikslus, kurių naudojama savo diskrecija siekia Vokietijos Respublika, matyti, kad tos paslaugos turėjo būti laikomos esančiomis tokios pačios padėties kaip sporto paslaugos, kurias pagal Vokietijos teisę nuo PVM buvo atleistos. Tačiau galiausiai šis klausimas turi nagrinėti nacionalinis teismas.

64. Tik pažymėsiu, kad šis konkretus klausimas Teisingumo Teisme nebuvo tiesiogiai

nurodytas, o Teisingumo Teismas neturi informacijos, kuri leistų jam šiuo klausimu pateikti naudingą nuorodą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

65. Taigi pirmąjį klausimą siūlau atsakyti taip, kad Direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas turėtų būti aiškinamas kaip tiesiogiai neveikiantis, todėl asmenys šia nuostata negali tiesiogiai remtis nacionaliniuose teismuose, išskyrus atvejus, kai atitinkama valstybė narė viršijo pagal tą direktyvos nuostatą jai suteiktos diskrecijos ribas(33).

V. Išvada

66. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pirmąjį prejudicinį klausimą:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies m punktas, pagal kurį PVM neapmokestinamas „pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir kėno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimas sportuojantiems ar kėno kultūra užsiimantiems asmenims“, turi būti aiškinamas taip, kad jis tiesiogiai neveikia, todėl asmenys šia nuostata negali tiesiogiai remtis nacionaliniuose teismuose, išskyrus atvejus, kai atitinkama valstybė narė viršijo pagal tą direktyvos nuostatą jai suteiktos diskrecijos ribas.

1 Originalo kalba: anglų.

2 Šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 24 d. Sprendimo *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33) 33 punktą; 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Portgás* (C-425/12, EU:C:2013:829) 18 punktą; 2014 m. sausio 15 d. Sprendimo *Association de médiation sociale* (C-176/12, EU:C:2014:2), 31 punktą; 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328) 31 punktą; 2016 m. liepos 7 d. Sprendimo *Ambisig* (C-46/15, EU:C:2016:530), 16 punktą.

3 Šiuo klausimu žr. 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328) 32 punktą; 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496) 49 punktą; 2019 m. vasario 13 d. Sprendimo *Human Operator* (C-434/17, EU:C:2019:112) 38 punktą.

4 1986 m. vasario 26 d. Sprendimo *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84) 46 punktas ir 2006 m. spalio 26 d. Sprendimo *Pohl-Boskamp* (C-317/05, EU:C:2006:684) 41 punktas.

5 Išskirta mano.

6 Taip yra ir 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22, 36 punktas), kuris buvo susijęs su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto ir C skirsnio aiškinimu, o ne su šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkto aiškinimu, atveju.

7 2017 m. vasario 15 d. Sprendimo *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117) 23 punktas.

8 Šio sprendimo 16 punktas.

9 Šios sprendimo 19–21 punktai.

10 Šio sprendimo 22 punktas.

11 23 ir 24 punktai.

12 Šiuo klausimu žr. 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Temco Europe* (C-284/03, EU:C:2004:730) 17 punktą ir 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95) 19 punktą.

13 Be to, iš parengiamųjų darbų matyti, kad žodžių junginio „tam tikros“ vartojimas yra aiškaus teisės aktų leidėjo ketinimo suteikti valstyboms narėms tam tikrą diskreciją padarinys. Iš tiesų savo pasiūlyme dėl Šeštosios direktyvos Komisija iš pradžių siūlė, kad valstybų narės turėtų PVM neapmokestinėti „pelno nesiekiančių sporto ar fizinio lavinimo organizacijų paslaugų teikimo ir su tuo susijusio prekių tiekimo savo nariams; šis atleidimas nuo mokesčio taikomas tik sandoriams, tiesiogiai susijusiems su sporto ir fizinio lavinimo veikla, kuria užsiima neprofesionalai“. Tačiau Taryba šį pasiūlymą aiškiai atmetė ir minėtą tekstą pakeitė tekstu, atitinkančiu dabartinį 132 straipsnio 1 dalies m punkto formuluotę. Vėliau, kai 1984 m. gruodžio 5 d. Komisija pasiūlė Tarybai panaikinti žodžių junginį „tam tikros“, Taryba vėl atmetė šį pasiūlymą, o minėtos nuostatos formuluotė buvo palikta tokia pati, kaip 1977 m. gegužės 17 d. versijoje.

14 Pavyzdžiui, žr. 2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände* (C-649/17, EU:C:2019:576) 47 punktą.

15 Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją „pagal teisinio tikrumo ir aiškumo principą reikalaujama, kad išaiškinimas, kurį Teisingumo Teismo prašoma pateikti, turėtų būti grindžiamas atitinkamų nuostatų formuluotėmis ir aiškiais tikslais“. Žr. 1988 m. gegužės 5 d. Sprendimo *Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei* (C-91/87, EU:C:1988:235) 8 punktą.

16 Šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95) 23 punktą; 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861) 20 punktą ir 2017 m. spalio 26 d. Sprendimo *The English Bridge Union* (C-90/16, EU:C:2017:814) 23 punktą. Konkrečiai kalbant, Sprendime *Žamberk* Teisingumo Teismas atmetė argumentą, kad atleidimas nuo mokesčio netaikomas „neorganizuota[i] ir nepastovi[ai] sportin[ei] veikla[i]“, kaip antai toje byloje – rekreaciniam plaukimui vandens parke.

17 Žr. 2017 m. spalio 26 d. Sprendimą *The English Bridge Union* (C-90/16, EU:C:2017:814, 22 punktas).

18 Pavyzdžiui, pagal Prancūzijos teisę korida leidžiama tik vietovėse, kuriose yra nepertraukiama vietos tradicija. Žr. Prancūzijos baudžiamojo kodekso 521-1 straipsnį.

19 Jei su tuo, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje nustatyti keli neapmokestinimo PVM atvejai, yra susijęs konkurencijos iškraipymas (2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *The Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, 37 punktas), tai nereiškia, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, suteikdamas valstyboms narėms 132 straipsnio 1 dalies m punkte nustatytą diskreciją, siekė kaip nors užkirsti joms kelią nustatyti tokio iškraipymo mastą.

20 Žr. 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792) 28 punktą.

21 Šiomis aplinkybomis sėvokos „mokesčių neutralumo principas“ vartojimas klaidina, nes jį galima supainioti su Šeštojoje direktyvoje nustatyta atskaitos sistema, skirta atleisti ūkio subjektui nuo vykdančio ekonominę veiklą, kuri pati yra PVM objektas, mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Šiuo klausimu jurisprudencija ne visada buvo suderinama. Be to, kaip esu pažymėjęs savo išvadoje byloje *Grup Servicii Petroliere* (C-291/18, EU:C:2019:302), remiantis vienu sprendimu

neutralumo principas PVM srityje „reiškia“ vienodo požiūrio principą (2013 m. lapkričio 18 d. Nutartis *MDDP* (C-319/12, EU:C:2014:2395, 38 punktas). Kituose Teisingumo Teismas konstatavo, kad šis principas yra konkreti vienodo požiūrio principo išraiška (2013 m. kovo 7 d. Sprendimas *Efir* (C-19/12, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:148, 35 punktas) ir nesutampa su pastaruoju (2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 18 punktas). Tačiau vėliau priimtame 2017 m. kovo 7 d. Sprendime *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174) Teisingumo Teismo didžioji kolegija laikėsi griežtesnio požiūrio, kai nusprendė, kad pagal antrąjį reikšmę mokesčių neutralumo sąvoka prilygsta vienodo požiūrio principui, tačiau nustatant mokesčių priemonę ES teisės aktų leidėjui būtina suteikti didelę diskreciją.

22 Pavyzdžiui, žr. 2017 m. kovo 7 d. Sprendimo *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174) 42 punktą.

23 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.* (C-127/07, EU:C:2008:728) 26 punktas. Todėl, kad būtų taikomas vienodo požiūrio principas, nepakanka, kad nagrinėjamos prekės ar paslaugos yra konkuruojančių tarpusavyje. Jos turi būti panašios atsižvelgiant į atitinkamą nuostatą dalykų ir tikslų, taip pat atitinkamos srities principų ir uždavinių tikslų. Žr. 2017 m. kovo 7 d. Sprendimo *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174) 42 punktą, kuriame nukrypstama nuo 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719) 36 punkto. Todėl pagal Sąjungos teisę vienodo požiūrio principo taikymas sutampa su nuoseklumo vertinimu.

24 Pagal analogiją dėl atrankinio pranašumo valstybės pagalbos srityje žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *ANGED* (C-236/16, EU:C:2018:291) 29 punktą.

25 Kitaip tariant, pagal vienodo požiūrio principą nenustatoma valstybės narės palikta diskrecija, tačiau apribojamas naudojimosi šia diskrecija būdas.

26 Šiuo klausimu žr. 2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* (C-453/02 ir C-462/02, EU:C:2005:92) 37 punktą ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454) 50 punktą.

27 2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391) 61 punktas.

28 Šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 12 d. Sprendimo *Lombard Ingatlan Lízing* (C-404/16, EU:C:2017:759) 38 punktą.

29 Šiuo klausimu žr. 2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* (C-453/02 ir C-462/02, EU:C:2005:92) 35 punktą.

30 Žr. 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861) 32 ir 39 punktus.

31 Šiuo klausimu žr. 2017 m. liepos 13 d. Sprendimo *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544) 33 punktą.

32 Žr. 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571) 35 punktą.

33 Nors pagal 132 straipsnio 1 dalies m punktą valstybės narės nustatyta užduotis tiksliai nustatyti, kurios paslaugos turi būti neapmokestinamos PVM, ši diskrecija ribojama nustatant reikalavimą, kad paslauga nuo PVM gali būti atleidžiama tik tuo atveju, jeigu ji teikia pelno nesiekianti organizacija. Todėl siūlau Teisingumo Teismui pareikšti nuomonę, ar, kai paslaugą teikia pelno nesiekiančios organizacijos, pagal kurią statuso neuždrausta likvidavimo atveju

perleisti peln? organizacijos nariams ar organizacijai, kuri siekia pelno, valstyb? nar? *gali*, ar *privalo* atsisakyti toki? paslaug? atleisti nuo PVM.