

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTA DŽERARDA HOGANA [GERARD HOGAN]

SECINĀJUMI,

sniegti 2019. gada 7. novembrī (1)

Lieta C-488/18

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

pret

Golfclub Schloss Igling e.V.

(Bundesfinanzhof (Vācijas Federālā finanšu tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Atbrīvojumi – 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts – Ar sportu cieši saistītu pakalpojumu sniegšana – Tieša iedarbība – Dalībvalstu rīcības brīvības apmērs – Nodokļu neitralitātes princips – Vienlīdzīgās attieksmes princips – Jēdziens “bezpeļas organizācijas”

1. Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347; 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”) 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta interpretāciju.
2. Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen* (Finanšu pārvalde, Kaufbeirena, Fīsenes nodaļa, Vācija) un *Golfclub Schloss Igling e.V.* (turpmāk tekstā – “*Golfclub*”) par Finanšu pārvaldes atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) konkrētus pakalpojumus, kas ir cieši saistīti ar *Golfclub* nodrošināto golfa spēles praksi.
3. Galvenais šajā lietā izvirzītais jautājums ir par to, vai, kaut arī Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta tekstā ir atsauce tikai uz “konkrētiem pakalpojumiem, kas cieši saistīti ar sportu”, šis noteikums tomēr var tikt uzskatīts par pietiekami precīzu un beznosacījuma, lai tam būtu tieša iedarbība.

I. Eiropas Savienības tiesību akti

A. Direktīva 2006/112

4. Direktīvas 2006/112 132. pantā ir noteikts:

“1. Dalībvalsts atbrūvo no nodokļa šādu darījumus:

[..]

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

n) konkrētus kultūras pakalpojumus un ar tiem cieši saistītas preces, ko, attiecīgi, sniedz vai piegādā publisko tiesību subjekti vai citas kultūras organizācijas, ko atzinusi attiecīgā dalībvalsts[.]”

B. Vācijas tiesību akti

5. Saskaņā ar *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā – “UStG”), 2005. gada 21. februārī publicētajā redakcijā (BGBl. 2005 I, 386. lpp.), 4. panta 22. punktu no nodokļa ir atbrīvoti šādi darījumi:

“(a) konferences, kursi un citi zinātniska vai izglājoša rakstura pasākumi, ko organizē publisko tiesību juridiskas personas, administrācijas un ekonomikas augstskolas, *Volkshochschulen* vai organizācijas, kas īsteno sabiedrisko pakalpojumu mērķus vai profesionālas organizācijas mērķus, ja lielāko daļu ieņēmumu izmanto izdevumu segšanai;

(b) citi kultūras un sporta pasākumi, ko organizē a) apakšpunktā minētie komersanti, ja maksu veido daļējas maksas.”

6. *Abgabenordnung* (Nodokļu noteikumi, turpmāk tekstā – “AO”) 51., 52., 55., 58., 59., 60. un 61. pantā ir noteikts:

“51. pants

Vispārīgi noteikumi

(1) Ja ar likumu tiek piešķirti nodokļu atbrīvojumi korporācijai, ņemot vērā, ka tā darbojas tieši un vienīgi sabiedriskā labuma, labdarības vai reliģiskiem mērķiem (nodokļu atvieglojumu mērķi), piemēro turpmāk uzskaitītos noteikumus. Ar korporāciju saprot korporācijas, personu apvienības vai aktīvu kopumus, kuru noteikts Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli. Korporāciju funkcionāls apakšnodaļas (departamentus) neuzskata par neatkarīgām ar nodokli apliekamām vienībām.

[..]

52. pants

Sabiedriskā labuma mērķi

(1) Korporācijai ir sabiedriskā labuma mērķi, ja tās darbības mērķis ir altruistiski atbalstīt sabiedrības materiālos, garīgos vai morāles jautājumus. To neuzskata par atbalstu plašai sabiedrībai, ja personu grupa, kas gūst labumu no šāda atbalsta, ir ierobežota, piemēram, piederība vienai ģimenei vai uzņēmuma darbaspēkam, vai arī ja tās definīcijas dēļ, jo pašīpašībām vai profesionāliem kritērijiem, korporācija vispār nevar būt tikai maza. Nevar apgalvot, ka pastāv atbalsts plašai sabiedrībai tikai tāpēc, ka korporācija piešķir savus līdzekļus publisko tiesību subjektam.

(2) Ievērojot iepriekš izklāstītos 1. punkta noteikumus, par atbalstu plašai sabiedrībai tiek atzīts:

[..]

21. atbalsts sportam (šahs tiek atzīts par sportu);

[..]

55. pants

Altruistiska darbība

(1) Atbalstu vai palīdzību sniedz altruistiski, ja tie galvenokārt nav paredzēti pašas korporācijas ekonomiskajiem mērķiem, piemēram, komerciāliem vai citiem ienesīgiem mērķiem, un ja ir izpildītas šādas prasības:

1. Korporācijas līdzekļus drīkst izmantot tikai statītos paredzētajiem mērķiem. Biedri vai partneri (biedri šo noteikumu izpratnē) nedrīkst saņemt nedz peļņas daļas, nedz arī kļūda biedri kļūda citus piešķirumus no korporācijas līdzekļiem. Korporācija savus līdzekļus nedrīkst izmantot ne tiešai, ne netiešai politisko partiju virzīšanai vai atbalstam.

2. Izbeidzot savu daļu vai korporācijai izbeidzot darbību vai to likvidējot, biedri nedrīkst saņemt vairāk par viņu apmaksātajām kapitāla daļām un ieguldījumu natūrā patieso tirgus vērtību.

3. Korporācija nedrīkst sniegt labumu nevienai personai, radot izdevumus, kas nav saistīti ar korporācijas mērķi, vai izmaksēt nesamērīgi lielu atalgojumu.

4. Ja korporācijas darbība tiek izbeigta vai tā tiek likvidēta, vai ja tās iepriekšējais mērķis vairs nav piemērojams, korporācijas aktīvus, kas pārsniedz daļbnieku apmaksātās kapitāla daļas un viņu ieguldījumu natūrā patieso tirgus vērtību, var izmantot tikai atvieglojumiem ar nodokļiem saistītiem mērķiem (aktīvu novirzīšanas princips). Šā prasība ir jāizpilda arī tad, ja aktīvi ir jāpiešķir citai korporācijai, kurai ir piešķirti nodokļu atvieglojumi, vai publisko tiesību juridiskajām personām nodokļu atvieglojumu vajadzībām.

5. Ievērojot 62. pantu, korporācija principā nekavējoties izmanto savus līdzekļus nodokļu atvieglojumu mērķiem, kas noteikti tās statītos. Līdzekļu izlietojums aktīvu iegādei vai izveidošanai statītos noteiktajiem mērķiem arī ir uzskatāms par atbilstošu izlietojumu. Līdzekļu uzskata par nekavējoties izlietotiem, ja tie statītos noteiktajiem mērķiem, uz kuriem attiecas nodokļu atvieglojumi, tiek izmantoti ne vēlāk kā divu kalendāro vai finanšu gadu laikā pēc to uzkrāšanas.

[..]

58. pants

Darbības, kurām nav negatīvas ietekmes uz nodokļu atvieglojumiem

Nodokļu atvieglojumus neietekmē:

[..]

8. ja korporācijas organizē sabiedriskus pasākumus, kuriem ir sekundāra nozīme salīdzinājumā ar darbībām, uz kurām attiecas nodokļu atvieglojumi;

9. ja sporta klubs veicina gan maksas, gan bezmaksas sporta aktivitātes;

[..]

59. pants

Nodokļu atvieglojumu priekšnosacījumi

Nodokļu atvieglojumus piešķir, ja tas ir noteikts statūtos, dibināšanas aktā vai citos sabiedrības dokumentos (statūtos šo noteikumu izpratnē), kuros apraksta korporācijai izvirzīto mērķi, ja šis mērķis atbilst 52.–55. panta prasībām un ja to veic ekskluzīvi un tieši; faktiskajai vadības darbībai jāatbilst šiem statūtu noteikumiem.

60. pants

Prasības, kas jāievēro statūtos

(1) Statūtos noteiktie mērķi un to sasniegšanas līdzekļi ir precīzi definēti, lai nodrošinātu, ka, pamatojoties uz statūtiem, var pārliecināties, vai ir izpildīti priekšnosacījumi nodokļu atvieglojumu saņemšanai. Statūtos iekļauj 1. pielikumā minētos kritērijus.

(2) Statūtiem jāatbilst noteiktajām prasībām attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli un nodokli par saimniecisko darbību visā nodokļu aprēķināšanas periodā, bet attiecībā uz citiem nodokļiem – brīdī, kad rodas nodokļu saistības.

61. pants

Aktīvu novirzīšana statūtos

(1) Tiek uzskatīts, ka pastāv pietiekama aktīvu novirzīšana nodokļu nolūkš (55. panta 1) punkta 4. apakšpunkts), ja mērķis, kuram aktīvi tiks izmantoti, gadījumā, ja korporācijas darbība tiek pārtraukta vai tās tiek likvidēta, vai ja tās iepriekšējais mērķis vairs nav piemērojams, ir tik precīzi definēti statūtos, ka tas nodrošina, ka, pamatojoties uz statūtiem, var noskaidrot, vai šādam mērķim ir piemērojami nodokļu atvieglojumi.

(2) (atcelts)

(3) Ja noteikums par aktīvu novirzīšanu vāļk tiek grozīts, ka tas vairs neatbilst 55. panta 1) punkta 4. apakšpunkta prasībām, to no pašā sākuma uzskata par nepietiekamu nodokļu nolūkiem. 175. panta 1) punkta pirmā teikuma otro apakšpunktu piemēro ar nosacījumu, ka paziņojumus par nodokļiem var izdot, atcēl vai grozīt, ciktāl tie attiecas uz nodokļiem, kas radušies desmit kalendāro gadu laikā pirms noteikumu par aktīvu novirzīšanu grozīšanas.”

II. Tiesvedības konteksts

7. *Golfclub* ir reģistrēta apvienība, kura attiecīgajā gadā (2011. gadā) nebija atzīta kā labdarības organizācija AO 51. un nākamā pantu izpratnē. Saskaņā ar apvienības statūtiem tās mērķis ir golfa sporta veida attīstība un veicināšana. Šajā nolūkā tā pārvalda golfa laukumu un ar to saistītās iekārtas, ko tā iznomā uzņēmumam *Golfplatz-Y Betriebs GmbH* (turpmāk tekstā – “*Golfplatz*”). Saskaņā ar apvienības statūtu 13. panta 3) punktu brīvprātīgās vai piespiedu darbības pārtraukšanas gadījumā tās aktīvi tiek nodoti personai vai iestādei, kuru norīkojusi kopsapulce.

8. *Golfclub* 2011. gada 25. janvārī iegādājās *Golfplatz* par 380 000 EUR. Lai finansētu šo

darījumu, *Golfclub* bija noslēdzis līgumus par aizņēmumiem no saviem biedriem ar gada procentu likmi 4 % apmērā un atmaksājis ar likmi 5 % gadā.

9. Tajā pašā gadā *Golfclub* iekasēja ieņēmumus par kopējo summu 78 615,02 EUR apmērā no šādu darbību:

i) golfa laukuma izmantošana;

ii) golfa bumbiņu noma;

iii) kediju noma;

iv) golfa nāju pārdošana;

v) golfa turnīru un pasākumu organizāšana un rīkošana, par kuriem *Golfclub* ir saņēmis daļēniņu ieejas maksu.

10. Finanšu pārvalde atteica atbrīvot šīs darbības no PVN, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar UStG 4. panta 22. punktu nodokļa tiekot atbrīvotas tikai daļēni maksas un ka pat golfa turnīru organizēšanai un rīkošanai šīs atbrīvojums nevar tikt piemērots, jo *Golfclub* nevarot tikt klasificēts par labdarības organizāciju AO 51. un nākamā pantu izpratnē. Tāpat šīs patiešmā nebija pietiekami precīzu noteikumu par tās aktīvā likuma noteikto novirzēšanu darbības izbeigšanas gadījumā, un *Golfplatz* iegādē pierāda, ka uzņēmumam nav vienīgi bezpeļņas mērķa.

11. *Finanzgericht München* (Minhenes Finanšu tiesa, Vācija) atcēla Finanšu pārvaldes lēmumu par *Golfclub*, pamatojoties uz to, ka *Golfclub* ir bezpeļņas organizācija Direktīvas 2006/112 132. panta 1) punkta m) apakšpunkta izpratnē un ka šīs noteikums, kam ir tieša iedarbība, liek daļēni atbrīvot no nodokļiem visas darbības, kas ir cieši saistītas ar bezpeļņas organizācijas organizētajām sporta nodarbībām.

III. Fakti un līgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu

12. Finanšu pārvalde iesniedza tiesā cēla prasību par *Finanzgericht* sprieduma pārskatēšanu. Iesniedza tiesā uzskata, ka strīda iznākums, no vienas puses, ir atkarīgs no tā, vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam ir tieša iedarbība, un tāpēc bezpeļņas organizācijas var tieši atsaukties uz šo noteikumu minētās direktīvas nepareizas transponēšanas gadījumā. No otras puses, strīdā tiek izskatīta tajā pašā noteikumā lietotā jēdziena “bezpeļņas organizācijas” nozīme.

13. Attiecībā uz pirmo jautājumu valsts tiesa skaidro, ka tai ir šaubas par Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta tiešo iedarbību, jo savā 2017. gada 15. februāra spriedumā lietā *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, 23. un 24. punkts) Tiesa nosprieda, ka Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami daļēni valstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā – “Padomes Sestā direktīva”), 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunktam nav tiešas iedarbības. Patiesi, lai rastu šo risinājumu, Tiesa it īpaši balstījās uz faktu, ka šīs noteikums, tāpat kā 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts, ietver atsauci tikai uz “konkrētiem pakalpojumiem”, un tāpēc piešķir daļēni atbrīvot rēķinājamās brīvību lemt, kuras priekšrocības atbrīvot. Tas Tiesai lika secināt, ka šīs noteikums neatbilst tādām nosacījumiem, kas ļautu tam būt tieši iedarbīgam valsts tiesā.

14. Attiecībā uz otro jautājumu valsts tiesa vēlās noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā izmantotais “bezpeļņas organizācijas” jēdziens būtu jāuzskata

par autonomu Eiropas Savienības tiesību jēdzienu un, ja atbilde būtu apstiprinoša, vai šis jēdziens ir jāinterpretē kā tādā, kas pieprasa, ka, lai organizācija būtu šādi klasificēta, tās statūtos ir jābūt noteiktam, ka, ja notiek tās nodošana citai organizācijai, arī tai ir jābūt bezpeļas mērķim.

15. Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācijā) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai [Direktīvas 2006/112] 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 bezpeļas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos”, ir tieša iedarbība un tādējādi, ja nav veikta transponēšana, bezpeļas organizācija uz šo noteikumu var atsaukties tieši?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai “bezpeļas organizācija” [Direktīvas 2006/112] 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē:

– ir atbilstoši Savienības tiesību autonomi interpretējams jēdziens vai arī

– dalībvalstis ir tiesīgas šādas organizācijas esamību pakārtot tādēļ nosacījumiem kā *Abgabenordnung* [Nodokļu noteikumu] 52. pants, to lasot kopā ar 55. pantu (vai Nodokļu noteikumu 51. un nākamajiem pantiem kopumā)?

3) Ja tas ir atbilstoši Savienības tiesību autonomi interpretējams jēdziens, vai bezpeļas organizācijai [Direktīvas 2006/112] 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē ir jāparedz tādēļ tās darbības izbeigšanai piemērojami noteikumi, atbilstoši kuriem tai šāds gadījums visi savi aktīvi ir jānodod citai bezpeļas organizācijai sporta un fiziskās audzināšanas veicinšanai?”

IV. Vērtējums

16. Ēmot vērā Tiesas lēmumu, es šajos secinājumos iztīrīšu tikai pirmo jautājumu.

17. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam ir tieša iedarbība un tādējādi privātpersonas uz to var atsaukties valsts tiesās.

18. Vispirms jāatgādina, ka privātpersonas var atsaukties uz normu valsts tiesā pret kādu dalībvalsti, it īpaši tad, ja šā pārdotā minētie noteiktie termiņi nav transponējusi direktīvu valsts tiesībās vai ja tie nav pareizi transponējusi direktīvu, lai gan šā norma ir beznosacījuma un pietiekami precīza (2).

19. Savienības tiesību norma ir uzskatāma par beznosacījuma normu tad, ja tajā ir noteikts pienākums, kas netiek raksturots ne ar vienu nosacījumu, vai ja tās īstenošanai vai sekām Eiropas Savienības iestādēm vai dalībvalstīm nav jāveic nekādi pasākumi (3). Lai noteikums varētu tikt uzskatīts par pietiekami precīzu, tam ir skaidri un beznosacījuma veidā jāapraksta pienākums (4).

20. Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta gadījumā esošajam judikatūrā jau ir sniegti norādījumi par to, kā būtu jāatbild uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu.

A. Vērtējums, Ēmot vērā esošo Tiesas judikatūru

21. Tiesas agrākā judikatūra par Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu – piemēram, 2008. gada 16. oktobra spriedums *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571), 2013. gada 21. februāra spriedums *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95) un 2013. gada 19. decembra spriedums *The Bridport and West Dorset Golf Club*

(C-495/12, EU:C:2013:861) – s?kotn?ji var?tu rad?t iespaidu, ka dal?bvalst?m tiek pras?ts atbr?vot no nodok?a jebkuru pakalpojumu, kas ir cieši saist?ts ar sporta nodarb?b?m un ko sniedz bezpe??as organiz?cijas. Tom?r es uzskatu, ka šo spriedumu s?k?ka anal?ze par?da, ka paties?b? tas t? nav.

22. Sav? 2008. gada 16. oktobra spriedum? liet? *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 27. punkts) Tiesa atzina, ka “Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta m) apakšpunkt? nav dom?ts šaj? ties?bu norm? paredz?to atbr?vojumu piem?rot atseviš?iem sporta veidiem, tas attiecas uz sportu visp?r [...]”. Taj? liet? galvenais jaut?jums bija par to, vai dal?bas maksa, ko hokeja klubi maks? *England Hockey* apmai?? pret š?s organiz?cijas sniegtajiem pakalpojumiem, ir apliekama ar PVN.

23. Atbildot uz iesniedz?jtiesas uzdoto pirmo jaut?jumu, Tiesa vispirms nosprieda, ka pakalpojumu sniegšana pašreiz?j? Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratn? ietver no form?l? viedok?a ne tikai fizisk?m person?m, bet ar? juridisk?m person?m un asoci?cij?m, kas nav nevien? korpor?cij?, sniegtos pakalpojumus, ja vien to patiesais labuma guv?js piedal?s sport?. Patieš?m, ja tas t? neb?tu, tas noz?m?tu, ka “šaj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums b?tu atkar?gs no tiesiskaj?m attiec?b?m starp pakalpojuma sniedz?ju un person?m, kas nodarbojas ar sportu š?d? strukt?r?”. Š?ds secin?jums b?tu pretrun? visam š? atbr?vojuma m?r?im.

24. P?c tam Tiesa piev?rs?s otrajam jaut?jumam, proti, vai dal?bvalst?m ir ties?bas ierobežot atbr?vojuma sh?mu saska?? ar Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu, to attiecinot tikai uz fizisk?m person?m sniegtiem sporta pakalpojumiem. T? 39. punkt? nosprieda, ka šaj? direkt?v? dal?bvalst?m nav ?auts “no attiec?g? atbr?vojuma piem?rošanas [...] izsl?gt k?du šo pakalpojumu sa??m?ju grupu”, jo šaj? zi?? dal?bvalst?m nav dota š?da r?c?bas br?v?ba.

25. T?pat sav? 2013. gada 21. febru?ra sprieduma liet? *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95) 21. punkt? Tiesa nosprieda, ka Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkt? “nav dom?ts taj? paredz?to atbr?vojumu piem?rot tikai konkr?tiem sporta veidiem”. T?d?j?di Tiesa 25. punkt? nosprieda, ka “neorganiz?tas, neregul?ras un ar piedal?šanos sporta sacens?b?s nesaist?tas sporta aktivit?tes var tikt atz?tas par sportu š? noteikuma izpratn?” (5). Katr? zi?? at?aujošais formul?jums (“var”), ko Tiesa izmantojusi šaj? punkt?, pats par sevi liek dom?t, ka dal?bvalstij šaj? zi?? ir r?c?bas br?v?ba. Ja attiec?gais noteikums tiktu uzskat?ts par beznosac?juma, b?tu j?pie?em, ka Tiesa to b?tu pateikusi, lietojot t?dus imperat?vus v?rdus k? “ir j?uzskata”.

26. Šaj? br?d? ieturot pausi, var?tu piekrist, ka šaj?s div?s liet?s Tiesa, š?iet, balst?j?s uz klus?jot izteiktu pie??mumu, ka pats 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir tieši iedarb?gs. Tom?r ir ar? j?nor?da, ka tieš?s iedarb?bas jaut?jums nebija tieši uzdots Tiesai un ka ab?s liet?s Tiesai nebija pien?kuma to izskat?t.

27. T?d?j?di, t? k? jaut?jumi, kas tika uzdoti liet?s *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571) un *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95) tieši neattiecs nedz uz zin?mas r?c?bas br?v?bas esam?bu dal?bvalst?m, lai lemtu par to, kuri pakalpojumi ir atbr?voti, nedz uz 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta beznosac?juma raksturu, uzskatu, ka no šiem spriedumiem nevar izdar?t secin?jumu attiec?b? uz izskat?mo jaut?jumu par š?s normas tiešu iedarb?bu. Es uzskatu, ka šie nol?mumi ir j?saprot t?d?j?di, ka no š? noteikuma darb?bas jomas *ex ante* netika izsl?gti konkr?tas sporta nodarbes tikai t?p?c, ka t?s neatbilda konkr?tajam krit?rijam, kas tika apl?kots katr? no šiem attiec?gajiem gad?jumiem.

28. Sav? 2013. gada 19. decembra spriedum? liet? *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, 32. punkts) Tiesa, atbildot uz pirmajiem pieciem iesniedz?jtiesas

uzdotajiem jautājumiem, nosprieda, ka "Direktīvas 2006/112 134. panta b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to no šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomas [nav izslēgta] tādā pakalpojumu sniegšanā, kuri izpaužas kā bezpeļņas organizācijas, kura apkalpo golfa klubu un piedāvā kārtību, kādā kārtējam par kluba biedru, piešķirts tiesības izmantot šo golfa laukumu apmeklētājiem, kas nav šīs organizācijas biedri". Tomēr lietā *Bridport and West Dorset Golf Club* aplūkojamais noteikums *nebija* Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts, bet gan tās 134. panta b) punkts (6). Tā kā 134. panta b) punkts ir ierobežoti gadījumi, kad dalībvalstis atbilstoši 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam var atbrīvot no nodokļa konkrēto pakalpojumu sniegšanu, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, Tiesa netieši, bet noteikti savu argumentāciju balstīja uz pieņēmumu, ka nosacījumi šīs normas piemērošanai bija izpildīti.

29. Tādēļ nevar apgalvot, ka Tiesa faktiski būtu pievērsusies gluži nošķirtam jautājumam par to, vai 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts pats ir tieši iedarbīgs. No tā izriet, ka arī no šī sprieduma nevar izdarīt secinājumus, vismaz ne attiecībā uz galveno jautājumu šajā lietā.

30. Katrā ziņā iepriekšējās judikatūras analīze ikvienā atsevišķā gadījumā šobrīd ir maznozīmīga, jo kopš tā laika Tiesa ir skaidri izteikusi savu nostāju vismaz divos spriedumos, proti, 2017. gada 13. jūlija spriedumā *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544) un 2017. gada 15. februāra spriedumā *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), no kuriem skaidri redzams, ka 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta dalībvalstīm ir atstāta rīcības brīvība attiecībā uz to pilnvaru apjomu atbrīvot no nodokļa tādus konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu. Jau pati šādas rīcības brīvības esamība nozīmē, ka 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta noteikumi nevar tikt uzskatīti par tādām, kuriem ir beznosacījuma raksturs. Tā kā beznosacījuma prasība ir tiešas iedarbības doktrīnas piemērošanas priekšnosacījums, no tā izriet, ka 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts nevar tikt uzskatīts par tieši iedarbīgu. Šo viedokli var ilustrēt, apsverot šos divus nolikumus.

31. Pirmkārt, savā 2017. gada 15. februāra spriedumā lietā *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117) Tiesa nosprieda, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunkts, kas kopš tā laika ir aizstāts ar identiskiem Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta n) apakšpunkta noteikumiem, "ir interpretējams tādējādi, ka tam nav tiešas iedarbības, [un tas] nozīmē, ka, ja nav veikta tā transponēšana, publisko tiesību subjekts vai cita kultūras organizācija, ko ir atzinusi attiecīgā dalībvalsts un kas sniedz kultūras pakalpojumus, uz šo tiesību normu nevar atsaukties tieši".

32. Tiesa it īpaši norādīja, ka ar izteicienu "daži [konkrēti] kultūras pakalpojumi", kas tiek lietots šajā noteikumā, netiek prasīts no nodokļa atbrīvot visus kultūras pakalpojumus, un tas nozīmē, ka dalībvalstis var no nodokļa atbrīvot "dažus [konkrētus] pakalpojumus, bet citiem var piemērot PVN (7). Tiesa tā uzskatīja tāpēc, ka, pirmkārt, "šāda interpretācija neatbilst Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunkta izmantotā jēdziena "daži [konkrēti]" parastajai nozīmei un tādējādi šā jēdziena izmantošana šajā tiesību normā zaudē lietderīgo iedarbību" (8). Otrkārt, attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunktu ES likumdevējs skaidri bija noraidījis Eiropas Komisijas sākotnējo priekšlikumu saskaņoti noteikt attiecīgos pakalpojumus (9). Treškārt, ES likumdevēja lēmums dot dalībvalstīm rīcības brīvību noteikt no nodokļa atbrīvotos kultūras pakalpojumus ir izskaidrojams ar lielo kultūras tradīciju un reģionālās kultūras mantojuma daudzveidību Savienībā un dažkārt arī vienā un tajā pašā dalībvalstī (10).

33. Tomēr Tiesa kritiski secināja, ka, ja pastāv rīcības brīvība atbrīvot “dažus [konkrētus]” kultūras pakalpojumus, tas nozīmē, ka šis noteikums neatbilst nosacījumiem, kas nepieciešami tiešās iedarbības doktrīnas piemērošanai (11).

34. Otrkārt, Tiesa savā 2017. gada 13. jūlija spriedumā lietā *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544, 19. punkts) argumentu, ka prasība dalībvalstīm pakāut PVN visus pakalpojumus, kas ir cieši saistīti ar sportu, Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta noteikumiem ir tieši iedarbīga, noraidīja, pamatojoties uz to, ka tas “[...] būtu pretrunā [...] 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam [...], kurš skar “konkrētus” pakalpojumus, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu”.

35. Visi šie apsvērumi ir pilnībā piemērojami Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta gadījumā, jo šis noteikums attiecas arī uz tiesībām atbrīvot no nodokļa “konkrētus” pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu. Tas, ka dalībvalstīm tiek piešķirta rīcības brīvība šajā jautājumā, neatbilst beznosacījuma prasībai, kas jau pati ir priekšnosacījums tiešās iedarbības doktrīnas piemērošanai. Tāpēc uzskatu, ka, ņemot vērā šīs Tiesas argumentāciju gan lietā *British Film Institute*, gan lietā *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544), Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts nevar tikt uzskatīts par pietiekami precīzu un beznosacījuma, lai tam būtu tieša iedarbība.

B. Vērtējums, ņemot vērā vispārpieņemtas interpretācijas metodes

36. Jebkurš Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta vērtējums, ņemot vērā interpretācijas metodes, kuras tradicionāli izmanto Tiesa, balstoties uz apstrādātās tiesību normas tekstu, kontekstu un mērķi, arī noved pie tāda paša secinājuma.

1. 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta formulējums

37. Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā ir noteikts, ka dalībvalstīs atbrīvo no PVN “konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos”.

38. Tā kā šis noteikuma formulējums noteic, ka dalībvalstīm būtu jāatbrīvo *konkrēti* pakalpojumi – tādu jāpiezīmē, ka ne *visi* pakalpojumi –, kas cieši saistīti ar sportu, ir skaidrs, ka dalībvalstīm šajā ziņā ir zināma rīcības brīvība. Tās attiecīgi var noteikt, kurus pakalpojumus, kas saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko sniedz bezpeļņas organizācijas, tās vēlas atbrīvot.

39. Savos rakstiskajos apsvērumos Nīderlandes valdība tomēr apgalvo, ka jēdziens “konkrēti” ir jāsaprot nevis kā “daži, bet ne visi”, bet gan kā uzsvars, ka šis atbrīvojums attiecas tikai uz ar sportu cieši saistītiem pakalpojumiem, ko sniedz bezpeļņas organizācijas.

40. Es nevaru pieņemt šo argumentu. Patiešām būtu jāatgādina, ka, ņemot vērā, ka jēdzieni, kas izmantoti, lai precizētu atbrīvojumus, kuri paredzēti Direktīvas 2006/112 132. pantā, ir izņēmumi no vispārīgā principa, saskaņā ar kuru PVN ir jāiekasē no visiem pakalpojumiem, ko par atlīdzību sniedz nodokļa maksātājs, šiem noteikumiem attiecīgi jābūt interpretētiem šauri.

41. Protams, šis šaurš interpretcijas noteikums nenozm, ka jdzieni, kas izmantoti, lai preciztu šo atbrvojumu, btu jinterpret t, lai tiem liegtu paredzt iedarbu (12). Tas tomr nozm, ka tad, kad atbrvojuma formuljums – tds, kds paredzts Direktvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkt, – ir skaidrs, priekšroka btu dodama t burtiskai interpretcijai.

42. Šaj gadjum, lai Nderlandes valdbas izvirztais arguments btu ilgtspjgs, uzskatu, ka teikuma beigsm bija jbt citdi strukturtm un, it paši, vrdiem “ko sniedz bezpeas organizcijas” btu jbt mintiem atseviši. Ja Savienbas likumdevjs btu gribjis, lai šim noteikumam btu Nderlandes valdbas atbalstt interpretcija, tas, piemram, vartu bt noteicis šdi: “konkrti pakalpojumi, kas ir cieši saistti ar sportu vai fizisko audzinšanu, *proti, pakalpojumi*, ko bezpeas organizcijas sniedz personm, kuras nodarbojas ar sportu vai fizisko audzinšanu”, ir atbrvoti no nodoka (13).

43. Tdjdi, emot vr? tikko pieminto interpretcijas noteikumu, Nderlandes valdbas argumentu nevar apmierint.

44. Tpat ir jnor?da, k? Tiesa ir konsekventi uzskatjusi, ka Savienbas tiesbu normas ir jinterpret, emot vr? ne tikai to formuljumu, bet ar? to kontekstu un mrus (14). Jebkda Direktvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkt izvirzto mru un to konteksta analze ar? noved pie tda paša secinjuma.

2. **132. panta 1. punkta m) apakšpunkta mri**

45. Ir taisnba, ka Direktvas 2006/112 apsvrumos ir maz nor?djumu par mriem, kas tiek izvirzti 132. panta 1. punkta m) apakšpunkt (15). T? k? ar šo noteikumu ir paredzts konkr?tu pakalpojumu, kas saistti ar sportu, atbrvojums, tomr var pieemt, ka šis atbrvojums ir paredzts, lai veicintu visas sabiedrbas pievršanos sportiskajm aktivittm, it paši tp?c, ka tas veicina sabiedrbas veselbas mru sasniegšanu (16).

46. Šds mris tomr nenozm, ka Savienbas likumdevja nodoms bija atbrvot no nodokiem *visus* ar sportu cieši saisttos pakalpojumus, ko sniedz bezpeas organizcijas. T? ir taisnba, ka Tiesa ir atzinusi, ka sporta jdzienš attiecas uz darb?bu, ko raksturo “btisks fiziskais elements” (17). Tomr ne visas fiziskšs aktivittes veicina visprjo sabiedrbas interešu mri vien?d? m?r? saglabt iedzvotju fizisko formu. Tpat ne visi pakalpojumi, kas ir cieši saistti ar sportu vai fizisko audzinšanu, var?tu kalpot šim mrim. Tp?c, emot vr? šo mri, Savienbas likumdevjs saska? ar LES 5. panta 1. punkt? noteikto subsidiarittes principu var?ja ar? uzskat?t, ka dal?bvalstis ir lab?k? pozcij?, lai lemtu, kuri pakalpojumi, kas cieši saistti ar sportu, btu jatbrvo no nodoka, šim nolkam izmantojot savus transponšanas tiesbu aktus.

47. Vair?ki apsvrumi, iespjams, ??va Savienbas likumdevjam non?kt pie šda secinjuma.

48. Pirmkārt, tātāt kā kultūras pakalpojumu jomā, dalībvalstīs ir īsti dažādas sporta prakses un attieksme pret dažādiem sporta veidiem. Vērsu cēlās, piemēram, daži uzskata par vienu no Spānijas spožākajiem sasniegumiem, taču dažās dalībvalstīs šis sporta veids labākajā gadījumā tiek paciests, bet citās tas tiek uztverts noliedzīgi (18). Cēļu sportam un kontaktsportam ir savas problēmas gan dalībnieku drošības, gan fiziskās veselības ziņā. Līdzīgi var teikt par dažiem ekstrēmjiem sporta veidiem. Tātāt var uzskatīt, ka daži citi sporta veidi rada tādus dzīvnieku labturības jautājumus, par kuriem dažādās dalībvalstīs var būt atšķirīgi viedokļi. Papildu apsvērumi ir tāds, ka, kaut arī daži sporta veidi ir dziļi iesakņojušies konkrētā dalībvalstī kultūras un sporta dzīvē – šeit jāmin vērsu cēlās Spānijā, petanks Francijā, krikets Apvienotajā Karalistē un gēļu (īru) futbols un hārlings ģrijā – šie sporta veidi arī lielkoties nav zināmi un reti tiek spēlāti Eiropas Savienībā ārpus attiecīgās dalībvalsts.

49. Tas viss nozīmā, ka dalībvalstīm var būt savs atšķirīgs viedoklis par šo sporta veidu lietderību un to, cik lielā mērā būtu jāveicina vai finansiāli jāatbalsta sabiedrības līdzdalība noteiktos sporta veidos.

50. Otrkārt, attiecībā uz konkrētā sporta veidu jautājumiem par to, vai būtu jāpiemēro atbrīvojums dažiem pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar šo sporta veidu, varētu būt sarežģīti. Piemēram, būrāšanu var uzskatīt par sportu sacīkšu kontekstā, bet, ja to praktizē citādi, to var uzskatīt par vienkārši brīvā laika pavadāšanas veidu vai pat pielādzināmu transportlīdzeklim. Tātāt, lai gan izjēdes ar poniju vai izjēdes ar zirgiem gida pavadābā ir uzskatāmas par daļu no jāšanas sporta – kāds tas, piemēram, dažreiz tiek piedāvāts būrniem brīvālaikā – ar to var nepietikt, lai šos pakalpojumus uzskatītu par dalību sportā, kā tas ir prasīts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā. Dažos gadījumos un ar dažiem nosacījumiem to var uzskatīt tikai par brīvā laika pavadāšanas veidu, nevis par sportu kā tādā.

51. Treškārt, Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam, iespējams, būs būtiska ekonomiska ietekme uz sporta pakalpojumiem katras valsts tirgā, jo atbrīvojums var tikt piešķirts tikai bezpeļņas organizācijām (19). Līdz ar to Savienības likumdevājs, piešķīrot zināmu rēcības brīvību dalībvalstīm izlemt, kurus pakalpojumus atbrīvot no nodokā, varēja uzskatīt, ka dalībvalstīs ir labākā situācijā, lai lemtu par šo atbrīvojumu ietekmi uz vietējo konkurenci.

52. No tā izriet, ka Savienības likumdevājs varēja uzskatīt par piemērotā atstāt dalībvalstī ziņā lemt par šiem jautājumiem, un tas savukārt varētu izskaidrot, kāpēc ar šo noteikumu dalībvalstīm netika noteikts beznosacājuma pienākums atbrīvot no nodokā visas sporta aktivitātes.

3. **Konteksts, kurā tiek izmantots 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts**

53. Varētu uzskatīt, ka konteksts, kurā tiek izmantots 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts, atstāj maz vietas šaubām par interpretāciju, kāda būtu jāsniedz 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam. Lielākā daļa āpāšo atbrīvojumu, kas minēti 132. pantā, tiek piemērota ne tikai attiecībā uz konkrētām darbībām, bet – atšķirībā no 135. pantā minētajiem atbrīvojumiem – arī uz darbībām, kuras veic konkrētas piegādātāju kategorijas (20). Ja tādējādi 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam būtu bijusi tāda nozīme, kā apgalvo Nīderlandes valdība, Savienības likumdevājam katrā no šiem atbrīvojumiem būtu bijis jāizmanto jēdziens “konkrēts”. Tomēr šis jēdziens tiek izmantots tikai attiecībā uz diviem no šiem atbrīvojumiem, proti, 132. panta 1. punkta n) apakšpunktā attiecībā uz kultūras pakalpojumu sniegāšanu un 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā.

54. No tā izriet, ka gan teksts, gan konteksts, kādā tika pieņemts 132. panta 1. punkta m)

apakšpunkts, pierēda, ka šis noteikums ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to dalībvalstīm ir piešķirta zināma rīcības brīvība noteikt, kurus no pakalpojumiem, kas saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko sniedz bezpeļas organizācijas, tās vēlas atbrīvot no nodokļa.

C. Vienlīdzīgas attieksmes principa ietekme uz 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta interpretāciju

55. Noteiktas dalībvalstīm piešķirtās rīcības brīvības esamību neatspēko arī vienlīdzīgas attieksmes princips, kas PVN kontekstā dažreiz tiek dēvēts par nodokļu neitralitātes principu (21).

56. Vienlīdzīgas attieksmes princips prasa, lai salīdzināmas situācijas netiktu aplēkotas atšķirīgi un lai atšķirīgas situācijas netiktu aplēkotas vienādi, ja vien šāda attieksme nav objektīvi pamatota ar kādu pašu iemeslu (22).

57. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru vairāku situāciju salīdzināmais raksturs, kas ir nepieciešams, lai atšķirīga attieksme ietilptu vienlīdzīgas attieksmes principa piemērošanas jomā, ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgo noteikumu priekšmetu un mērķi, kā arī principus un mērķus jomā, uz kuru attiecas konkrētais akts (23). Piemērojot vienlīdzīgas attieksmes principu, ir jāņem vērā arī attiecīgās personas kompetences apmērs (24).

58. Līdz ar to, ja kāds ES tiesību noteikums atstāj zināmu rīcības brīvību dalībvalstīm, lai precizētu tā piemērošanas nosacījumus, tas tā ir tikai tad, ja šis noteikuma mērķis paredz, ka pret konkrētām precēm vai pakalpojumiem jāizturas vienādi, tātad kā vienlīdzīgas attieksmes princips var ierobežot šo dalībvalstu rīcību, esošo rīcības brīvību (25). Pretējā gadījumā uz vienlīdzīgas attieksmes principu nevar atsaukties, lai apgalvotu, ka šis noteikums ir jāinterpretē pretēji tā formulējumam, atstājot šīm dalībvalstīm rīcības brīvību. Patiesi, ja tas tā nebūtu, tas nozīmētu, ka jebkādas saskaņošanas apjoms, kas panākts ar jebkuru Savienības tiesību aktu, vienmēr būtu pilnīgs.

59. Tā kā Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā izvirzītais mērķis neprasa, lai visi pakalpojumi, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, tiktu vērtēti vienādi, vienlīdzīgas attieksmes princips nepieprasa, lai pret visiem šiem pakalpojumiem izturētos identiski. Tikai tad, ja dalībvalsts ir izmantojusi rīcības brīvību, kas tai piešķirta ar šo direktīvu, var argumentēt, ņemot vērā mērķus, kurus šis valsts tiecas īstenot, izmantojot šo rīcības brīvību, ka veidā, kādā tā faktiski tikusi izmantota, ir pārkāpts vienlīdzīgas attieksmes princips (26).

60. Līdz ar to pamatlietā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai, ņemot vērā mērķus, kurus izvirzījis Vācijas likumdevējs, tam izmantojot rīcības brīvību, kas tam piešķirta ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu, tas, neatbrīvodams no nodokļa pamatlietā aplūkojamās darbības, ir ievērojis vienlīdzīgas attieksmes principu.

D. Izņēmuma paāušanās uz 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu

61. Kā norādīts Tiesas judikatūrā, ja ar noteikumu dalībvalstīm ir piešķirta zināma rīcības brīvība, persona pašos apstākļos var paāuties uz šo noteikumu, lai atsauktos uz tiešas iedarbības doktrīnu (27). Tomēr viš vai viā to var darīt tikai tad, ja attiecīgā dalībvalsts ir pārsniegusi savas rīcības brīvības apmēru (28) vai ja tā ir skaidri atteikusies no jebkādiem nodomiem izmantot tai piešķirto rīcības brīvību (29).

62. Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta gadījumā šis rīcības brīvība tiktu pārsniegta, piemēram, ja dalībvalsts atteiktos atbrīvot pakalpojumu no nodokļa uz tādā pamata, kas nav atāauts, proti, ja pakalpojumu bezpeļas organizācijas nesniedz personām, kas

piedal? s sport? vai fiziskaj? audzin?šan?, vai ja pakalpojumu sa??m?ji nav bezpe??as organiz?cijas biedri (30), vai ja š? pakalpojuma sniedz?js, kaut ar? t? ir bezpe??as organiz?cija, nav publisko ties?bu strukt?ra (31), vai ja pakalpojums tiek sniegts dr?z?k uz??mumam, nevis fiziskai personai (32), vai, k? paskaidrots iepriekš, ja, iev?rojot valsts ties?bu aktos nor?d?tos m?r?us, kuros š? r?c?bas br?v?ba tiek piem?rota, ar šo pamatu ir p?rk?pts vienl?dz?gas attieksmes princips.

63. Šaj? liet? nodok?u iest?des attiec?gos pakalpojumus, iz?emot golfa turn?ru organiz?šanu, ir atteikuš?s atbr?vot no nodok?a, pamatojoties uz to, ka tie nav pakalpojumi, kurus V?cija ir izv?l?jusies atbr?vot no nodok?a. Nevar tikt apgalvots, ka šis ?pašais iemesls pats par sevi p?rsniedz t?s r?c?bas br?v?bas apjomu, k?da dal?bvalst?m ir pieš?irta 132. panta 1. punkta m) apakšpunkt?, jo, k? es jau m??in?ju izskaidrot, dal?bvalst?m princip? ir ties?bas izlemt, kurus pakalpojumus, kas ir cieši saist?ti ar sportu vai fizisko audzin?šanu, t?s izv?las atbr?vot no nodok?a. T?d?? *Golfclub* nevar tieši atsaukties uz šo noteikumu, ja vien, k? jau iepriekš paskaidrots, ?emot v?r? m?r?us, kurus V?cijas Federat?v? Republika tiecas sasniegt, izmantojot savu r?c?bas br?v?bu, nav j?uzskata, ka šie pakalpojumi ir t?d? paš? situ?cij? k? tie sporta pakalpojumi, kuri faktiski saska?? ar V?cijas ties?b?m ir atbr?voti. Tom?r galu gal? tas ir j?nosaka valsts tiesai.

64. Šeit es ar? nor?d?šu, ka šo konkr?to jaut?jumu m?s neesam izskat?juši tieši, k? ar? Tiesas r?c?b? nav t?das inform?cijas, kas tai ?autu sniegt noder?gas nor?des iesniedz?jtiesai šaj? zi??.

65. T?p?c es ierosinu uz pirmo jaut?jumu atbild?t, ka Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav tiešas iedarb?bas un attiec?gi priv?tpersonas uz šo normu valsts ties?s atsaukties tieši nevar, ja vien attiec?g? dal?bvalsts nav p?rsniegusi t?s r?c?bas br?v?bas apjomu, kas tai pieš?irta ar šo direkt?vas normu (33).

V. Secin?jumi

66. ?emot v?r? visu iepriekš min?to, pied?v?ju Tiesai uz *Bundesfinanzhof* (Feder?!? finanšu tiesa, V?cija) uzdoto pirmo jaut?jumu atbild?t š?di:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts, ar kuru no nodok?a atbr?vo "konkr?tus pakalpojumus, kas cieši saist?ti ar sportu vai fizisko audzin?šanu un ko bezpe??as organiz?cijas sniedz person?m, kas piedal?s sporta vai fizisk?s audzin?šanas pas?kumos", ir interpret?jams t?d?j?di, ka tam nav tiešas iedarb?bas, t?p?c priv?tpersonas valsts ties?s uz šo normu tieši atsaukties nevar, ja vien attiec?g? dal?bvalsts nav p?rsniegusi t?s r?c?bas br?v?bas apjomu, kas tai pieš?irta ar šo direkt?vas normu.

1 Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 24. janv?ris, *Dominguez* (C?282/10, EU:C:2012:33, 33. punkts); 2013. gada 12. decembris, *Portgás* (C?425/12, EU:C:2013:829, 18. punkts); 2014. gada 15. janv?ris, *Association de médiation sociale* (C?176/12, EU:C:2014:2, 31. punkts); 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárk?lkereskedelmi* (C?337/13, EU:C:2014:328, 31. punkts), un 2016. gada 7. j?lijs, *Ambisig* (C?46/15, EU:C:2016:530, 16. punkts).

3 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárk?lkereskedelmi* (C?337/13, EU:C:2014:328, 32. punkts); 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 49. punkts), un 2019. gada 13. febru?ris, *Human Operator* (C?434/17, EU:C:2019:112, 38. punkts).

- 4 Spriedumi, 1986. gada 26. februāris, *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, 52. punkts), un 2006. gada 26. oktobris, *Pohl-Boskamp* (C-317/05, EU:C:2006:684, 41. punkts).
- 5 Mans izcēlums.
- 6 Tas pats attiecas uz 2006. gada 12. janvāra spriedumu *Turner und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22, 36. punkts), kurš bija par Sestās direktīvas 13.B panta b) punkta un [13.]C panta, nevis par šīs direktīvas 13.A panta 1. punkta m) apakšpunkta interpretāciju.
- 7 Spriedums, 2017. gada 15. februāris, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), 23. punkts.
- 8 Šis sprieduma 16. punkts.
- 9 Šis sprieduma 19.–21. punkts.
- 10 Šis sprieduma 22. punkts.
- 11 Šis sprieduma 23. un 24. punkts.
- 12 Šajā nozīmā skat. spriedumus, 2004. gada 18. novembris, *Temco Europe* (C-284/03, EU:C:2004:730, 17. punkts), un 2013. gada 21. februāris, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95, 19. punkts).
- 13 Turklāt sagatavošanās darbi parāda, ka vārda “konkrēts” lietojums ir likumdevēja izteiktā nodoma piešķirt dalībvalstīm zināmu rēķināmas brīvības rezultātus. Savā priekšlikumā Sestajai direktīvai Komisija saskatīja patērētāju ierosināja dalībvalstīm atbrīvot no nodokļa “pakalpojumu un ar tiem saistīto preču piegādi, ko organizācija bezpeļņas sporta vai fiziskās audzināšanas organizācijas saviem biedriem; šīs atbrīvojums attiektos tikai uz darbībām, kas tieši saistītas ar amatieru sportu un fiziskām aktivitātēm”. Tomēr šo priekšlikumu Padome skaidri noraidīja, aizstājot to ar tekstu, kas atbilst 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta pašreizējai formulējumam. Vēlāk, kad Komisija 1984. gada 5. decembrī ierosināja Padomei svītrot vārdu “konkrēti”, Padome vēlreiz noraidīja šo priekšlikumu, atstājot šo noteikuma redakciju tādu, kāda tā bija saskatītajā 1977. gada 17. maija versijā.
- 14 Skat., piemēram, spriedumu, 2019. gada 10. jūlijs, *Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände* (C-649/17, EU:C:2019:576, 37. punkts).
- 15 Saskaņā ar Tiesas judikatūru “juridiskās noteiktības un skaidrības princips prasa, lai interpretācija, [kura tiek līgta] Tiesai, būtu balstīta uz attiecīgo noteikumu formulējumu un acīmredzamiem mērķiem”. Skat. spriedumu, 1988. gada 5. maijs, *Erzeugergemeinschaft Gutshof Ei* (C-91/87, EU:C:1988:235, 8. punkts).
- 16 Šajā nozīmā skat. spriedumus, 2013. gada 21. februāris, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95, 23. punkts); 2013. gada 19. decembris, *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, 20. punkts), un 2017. gada 26. oktobris, *The English Bridge Union* (C-90/16, EU:C:2017:814, 23. punkts). It pašā Tiesa spriedumā lietā *Žamberk* noraidīja argumentu, ka atbrīvojums neattiecas uz “neorganizētām un neregulārām sporta aktivitātēm”, piemēram, konkrētajā gadījumā – uz neregulārām peldēšanas peldbaseina kompleksiem.
- 17 Skat. spriedumu, 2017. gada 26. oktobris, *The English Bridge Union* (C-90/16, EU:C:2017:814, 22. punkts).

18 Piemēram, saskaņā ar Francijas likumiem vāršu cēšas ir atļautas tikai apgabalos, kuros pastāv pastāvīgās vietējās tradīcijas. Skat. Francijas Kriminālkodeksa 521.1. pantu.

19 Ja konkurences kropošana ir raksturīga faktam, ka Direktīvas 2006/112 132. pantā ir paredzēti daži izņēmumi (spriedums, 2013. gada 19. decembris, *The Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, 37. punkts), tas nenozīmē, ka Savienības likumdevējs, piešķirot dalībvalstīm 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzēto rīcības brīvību, jebkādu veidu cenšas neauttīrīt noteikt šādu kropojumu apmēru.

20 Skat. spriedumu, 2006. gada 14. decembris, *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, 28. punkts).

21 Izteiciena “fiskālās neitralitātes princips” izmantošana šajā kontekstā ir maldinoša, jo tas var tikt sajaukts ar Sestajā direktīvā paredzēto atskaitēšanas mehānismu, lai atbrīvotu komersantu no maksājuma vai samaksātā PVN par viņa saimniecisko darbību, kas pati ir apliekama ar PVN. Šajā ziņā judikatūra visu laiku nav bijusi konsekventa. Patiešām, kā es jau uzsvēru savos secinājumos lietā *Grup Servicii Petroliere* (C-291/18, EU:C:2019:302), saskaņā ar dažiem spriedumiem neitralitātes princips ir vienlīdzīgās attieksmes principa “tulkojums” PVN jomā (2014. gada 18. novembra rīkojums *MDDP*, C-319/12, EU:C:2014:239, 38. punkts). Citos spriedumos Tiesa to ir uzskatījusi par vienlīdzīgās attieksmes principa pašu izpausmi (spriedums, 2013. gada 7. marts, *Efir*, C-19/12, nav publicēts, EU:C:2013:148, 35. punkts), bet tas nesakrīt ar pēdējo (spriedums, 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 18. punkts). Tomēr savā vārdā 2017. gada 7. marta spriedumā lietā *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174) virspalēta ir izvēlējies stingrāku pieeju, uzskatot, ka tā otrajā pieņemšanā fiskālās neitralitātes jēdziens ir vienāds ar vienlīdzīgās attieksmes principu, bet attiecībā uz nodokļu pasākumiem ES likumdevējam tomēr ir jāpiešķir plaša rīcības brīvība.

22 Skat., piemēram, spriedumu, 2017. gada 7. marts, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 41. punkts).

23 Spriedums, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique et Lorraine u.c.* (C-127/07, EU:C:2008:728, 26. punkts). Līdz ar to vienlīdzīgās attieksmes principa piemērošanai nepietiek ar to, ka attiecīgās preces vai pakalpojumi savstarpēji konkurē. Tiem jābūt līdzīgiem, ņemot vērā attiecīgo noteikumu priekšmetu un mērķi, uz kuru tie tiecas, un tādēļ ir jāņem vērā attiecīgās jomas principu un mērķu nolūks. Skat. spriedumu, 2017. gada 7. marts, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 42. punkts), atkāpjoties no sprieduma, 2011. gada 10. novembris, *Rank Group* (C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 36. punkts). Attiecīgi Savienības tiesību vienlīdzīgās attieksmes principa piemērošana ir tāda pati kā atbilstības pārbaudes veikšana.

24 Pēc analoģijas par selektīvu priekšrocību esamību valsts atbalsta jomā skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16, EU:C:2018:291, 29. punkts).

25 Citiem vārdiem, vienlīdzīgās attieksmes princips nenosaka, vai dalībvalstīm ir atļauta rīcības brīvība, bet gan ierobežo šīs rīcības brīvības izmantošanas veidu.

26 Šajā nozīmā skat. spriedumus, 2005. gada 17. februāris, *Linneweber un Akritidis* (C-453/02 un C-462/02, EU:C:2005:92, 37. punkts), un 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 50. punkts).

27 Spriedums, 2007. gada 28. jūnijs, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust un The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, 61. punkts).

- 28 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 12. oktobris, *Lombard Ingatlan Lízing* (C?404/16, EU:C:2017:759, 38. punkts).
- 29 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2005. gada 17. febru?ris, *Linneweber un Akritidis* (C?453/02 un C?462/02, EU:C:2005:92, 35. punkts).
- 30 Skat. spriedumu, 2013. gada 19. decembris, *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C?495/12, EU:C:2013:861, 32. un 39. punkts).
- 31 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 13. j?lijs, *London Borough of Ealing* (C?633/15, EU:C:2017:544, 33. punkts).
- 32 Skat. spriedumu, 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club un Canterbury Ladies Hockey Club* (C?253/07, EU:C:2008:571, 35. punkts).
- 33 Lai gan 132. panta 1. punkta m) apakšpunkt?, atst?jot dal?bvalst?m pien?kumu prec?zi noteikt, kuri pakalpojumi tiek atbr?voti, š? r?c?bas br?v?ba, pieprasot, lai pakalpojumu, kas tiek atbr?vots no nodok?a, sniegtu bezpe??as organiz?cija, ir ierobežota. T?p?c es iesaku Tiesai ie?emt nost?ju par to, vai dal?bvalsts *var* vai tai ir *pien?kums* atteikties atbr?vot no nodok?a pakalpojumu, ja to sniedz bezpe??as organiz?cijas, kuru stat?tos nav izsl?gts, ka darb?bas izbeigšanas gad?jum? pe??a var tikt p?rskait?ta to biedriem vai pe??u nesošai organiz?cijai.