



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO  
MELCHIOR WATHELET IŠVADA,  
pateikta 2016 m. gruodžio 21 d.<sup>1</sup>

**Byla C-633/15**

**London Borough of Ealing  
prieš  
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM — Neapmokestinimas — Paslaugos, glaudžiai susijusios su sportu —  
Neapmokestinimo netaikymas esant konkurencijos iškraipymo grėsmei PVM apmokestinamų  
komercinių įmonių nenaudai“

### I – Įžanga

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, p. 1, toliau – PVM direktyva) 133 straipsnio 1 dalies d punkto ir antros pastraipos išaiškinimo.

2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *London Borough of Ealing* (Londono Ealing savivaldybė) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Jungtinės Karalystės mokesčių ir maitų administratorius, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl įėjimo į sportui skirtas patalpas mokesčių apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

<sup>1</sup> — Originalo kalba: prancūzų.

## II – Teisinis pagrindas

### A – *Sjungos teisė*

3. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL, 1977, L 145 p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 13 straipsnio A skirsnyje „Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio“ nustatyta:

„1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamas užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytų atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymą, bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

m) tam tikras paslaugas, glaudžiai susijusias su sportu ir kūno kultūra, kurias teikia nepelno organizacijos asmenims – sporto ir kūno kultūros programų dalyviams;

<...>

2.

a) Atleisdamos nuo mokesčio institucijas, išskyrus viešosios teisės subjektus, kaip numatyta šio straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose, valstybės narės gali kiekvienu atskiru atveju taikyti vieną ar daugiau šių sąlygų:<...>

— paslaugoms daroma išimtis neturi taip iškraipyti konkurencijos, kad komercinės įstaigos, turinčios mokėti pridėtinės vertės mokestį, atsidurtų mažiau palankioje padėtyje.

<...>.“

4. Pagal šios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktą valstybės narės pereinamuoju laikotarpiu gali toliau taikyti PVM sandoriams, kurie yra atleidžiami nuo mokesčio pagal tos pačios direktyvos 13 ar 15 straipsnius ir kurių sąrašas pateiktas jos E priede.

5. Šio priedo 4 punkte buvo įtvirtintas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio. Nuo 1990 m. sausio 1 d. šis 4 punktas buvo panaikintas 1989 m. liepos 18 d. Aštuonioliktosios Tarybos direktyvos 89/465/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo: tam tikrų išlygų, numatytų Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalyje, panaikinimas (OL 1989, L 226, p. 21; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., t. 1, p. 138) 1 straipsnio 1 dalies 1 punktu. Šio 1 straipsnio 1 dalies 1 punktas suformuluotas taip:

„[Šeštoji direktyva] iš dalies keičiama taip:1. Nuo 1990 m. sausio 1 d. iš priedo E išbraukiami visi 1, 3-6 <...> punktuose nurodyti sandoriai.

„Valstybėms narėms, kurios 1989 m. sausio 1 d. apmokestino pridėtinės vertės mokesčiu E priedo 4 ir 5 punktuose išvardytus sandorius, 13 straipsnio A dalies 2 punkto a papunkčio paskutinės įtraukos sąlygas taip pat leidžiama taikyti suteiktoms paslaugoms ir pristatytoms prekėms, nurodytoms 13 straipsnio A dalies 1 punkto m ir n papunkčiuose, jeigu minėtą veiklą vykdo viešosios teisės subjektai.“

6. Remiantis Direktyvos 2006/112 411 ir 413 straipsniais, šia direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikinti ir pakeisti PVM srities Sąjungos teisės aktai, be kita ko, Šeštoji direktyva. Pagal šios direktyvos 1 ir 3 konstatuojamąsias dalis Šeštosios direktyvos išdėstymas nauja redakcija buvo būtinas siekiant pagal pertvarkytą struktūrą ir redakciją aiškiai bei racionaliai išdėstyti taikomas nuostatas, iš esmės nedarant esminių pakeitimų. Todėl šios direktyvos nuostatos iš esmės identiškos atitinkamoms Šeštosios direktyvos nuostatoms.

7. Minėtos direktyvos 13 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reglamentuojamos kitos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau joms vykdant tokią veiklą ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija.

<...>“

8. Minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte esančiame jos antraštinės dalies 2 skyriuje „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“ nurodyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimas sportuojantiems ar kūno kultūra užsiimantiems asmenims.“

9. Direktyvos 2006/112 133 straipsnyje nurodyta:

„Valstybės narės gali ir kitas, ne tik viešosios teisės reglamentuojamas, įstaigas, neapmokestinti PVM 132 straipsnio 1 dalies <...> m ir <...> punktuose numatytais neapmokestinimo atvejais, jei kiekvienu konkrečiu atveju tenkinama viena ar kelios šios sąlygos:

<...>

d) neapmokestinant PVM neturi būti iškraipoma konkurencija PVM mokėti turinčių komercinių įmonių atžvilgiu.<...>

Valstybės narės, kurios pagal Direktyvos 77/388/EEB E priedą 1989 m. sausio 1 d. apmokestino PVM 132 straipsnio 1 dalies m ir n punktuose nurodytus sandorius, gali taip pat taikyti šio straipsnio pirmos pastraipos d punkte numatytas sąlygas, kai minėtą viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų vykdomą paslaugų teikimą ar prekių tiekimą leidžiama neapmokestinti PVM.“

B – *Jungtinės Karalystės teisė*

10. Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalyje numatytu pereinamuoju laikotarpiu Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė toliau apmokestino pelno nesiekiančių organizacijų teikiamas paslaugas, glaudžiai susijusias su sportu ar fiziniu lavinimu. Pagal *Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983* (1983 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 6 priedo 10 kategorija) PVM buvo neapmokestinamos tik tokios dviejų rūšių paslaugos: pirma, teisės dalyvauti sporto varžybose ar fizinio

aktyvumo renginiuose suteikimas, nesvarbu, ar šią teisę suteikia pelno siekianti, ar pelno nesiekianti organizacija, kai už tai mokamas atlygis, kurio visa suma panaudojama tų varžybų prizui arba prizams skirti ir, antra, organizacijos, įkurtos sporto ar fizinio aktyvumo tikslais, suteikiama teisė dalyvauti tokiose varžybose.

11. Nuo 1994 m. sausio 1 d. Jungtinė Karalystė, taikydama kelias išimtis, neapmokestino PVM pelno nesiekiančių organizacijų vykdomo sporto paslaugų teikimo fiziniams asmenims. Pagal *Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 9 priedo 10 kategorija) šis neapmokestinimas taikomas: „1. Suteikiant teisę dalyvauti sporto varžybose ar fizinio aktyvumo renginiuose, kai už tai mokamas atlygis pinigais, kurių visa suma panaudojama tų varžybų prizui arba prizams.

2. Sąlygas tenkinančios organizacijos, įkurtos sporto ar fizinio aktyvumo tikslais, suteikiant teisę dalyvauti tokiose varžybose.

3. Sąlygas tenkinančios organizacijos asmeniui teikiamoms (išskyrus atvejus, kai ši organizacija veikia narystės pagrindu ir teikia paslaugas ne nariui) su sportu ar kūno kultūra glaudžiai susijusioms ir būtinoms paslaugoms, kurias teikiant šis asmuo dalyvauja.“

12. *Note (2A) to Group 10* (10 grupės 2A aiškinamoji pastaba) „sąlygas tenkinanti organizacija“ apibrėžiama kaip pelno nesiekianti organizacija, atitinkanti tam tikras sąlygas. Pagal *Note (3) to Group 10* (10 grupės 3 aiškinamoji pastaba) viešosios teisės reglamentuojamos pelno nesiekiančios organizacijos [t. y. vietos valdžios institucijos, ministerijos ir viešosios įstaigos bei subjektai, įtraukti į *Office of Public Service and Science* (Valstybės tarnybos ir mokslo biuras) 1993 m. paskelbtą sąrašą], negali būti laikomos „sąlygas tenkinančiomis“ organizacijomis, kaip tai suprantama pagal *3 to Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 9 priedo 10 kategorijos 3 punktas).

### III – Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13. Londono Ealing savivaldybė yra vietos valdžios institucija, eksploatuojanti sporto įrenginius (sportui skirtas patalpas), kaip antai sporto sales ir baseinus. Nuo 2009 m. birželio 1 d. iki 2012 m. rugpjūčio 31 d. ji mokėjo PVM, surinktą nuo įėjimo į šias sportui skirtas patalpas mokesčio.

14. Laikydamosi nuomonės, kad pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktą šios paslaugos turi būti neapmokestinamos PVM, ji paprašė mokesčių administratoriaus grąžinti už šias paslaugas sumokėtą PVM. Šis prašymas atmestas motyvuojant tuo, kad pagal nacionalinės teisės aktus šis neapmokestinimas PVM negali būti taikomas vietos valdžios institucijų, kaip antai Londono Ealing savivaldybės, teikiamoms sporto paslaugoms, ir tai atitinka minėtos direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos d punktą.

15. Londono Ealing savivaldybė pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė). Šiame teisme ji teigė, kad Jungtinė Karalystė negali remtis minėtos direktyvos 133 straipsnio antra pastraipa, nes pagal nacionalinės teisės aktus nuo 1989 m. sausio 1 d. PVM apmokestintos ne visos sporto paslaugos – kai kurios iš jų atleistos nuo PVM. Be to, pagal šią nuostatą sporto paslaugų neapmokestino PVM negalima netaikyti vietos valdžios institucijoms, jei tos pačios paslaugos, kurias teikia kitos pelno nesiekiančios organizacijos, neapmokestinamos PVM. Galiausiai pagal minėtą 133 straipsnį reikalaujant „kiekvienam konkrečiam atvejui“ nustatyti, ar šis neapmokestinimas gali iškraipyti konkurenciją, valstybėms narėms neleidžiama šio neapmokestinimo netaikyti visoms vietos valdžios institucijoms.

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad Londono Ealing savivaldybė neteigia, kad ji, teikdama savo paslaugas, veikia kaip viešosios valdžios institucija, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį. Ji veikia kaip pelno nesiekianti organizacija, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatytą neapmokestinimą, kurios teikiamos paslaugos yra glaudžiai susijusios su sportu ir yra skirtos sportuojantiems asmenims.

17. Kaip nurodo minėtas teismas, pagrindinė byla iškelta vien dėl minėtos direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos d punkto ir antros pastraipos prasmės, apimties ir taikymo. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad Londono Ealing savivaldybės ir kitų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamų paslaugų pobūdis neturi jokio objektyvaus skirtumo vartotojui.

18. Tokiomis aplinkybėmis *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius)) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar pagal Direktyvos 2006/112 133 straipsnio antrą pastraipą Jungtinė Karalystė turi teisę to straipsnio d punkte nustatytą sąlygą taikyti viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms: i) jeigu 1989 m. sausio 1 d. ji laikė aptariamus sandorius apmokestinamais, tačiau kitos sporto paslaugos tuo metu buvo neapmokestinamos PVM; ir ii) jeigu pagal nacionalinę teisę aptariamais sandoriams nebuvo taikyta neapmokestinimo PVM tvarka prieš tai, kai Jungtinė Karalystė siekė pritaikyti 133 straipsnio [pirmos pastraipos] d punkte nustatytą sąlygą?
2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Jungtinė Karalystė turi teisę taikyti Direktyvos 2006/112PPD 133 straipsnio d punkte nustatytą sąlygą viešosios teisės reglamentuojamoms ne pelno organizacijoms ir kartu jos netaikyti ne pelno organizacijoms, kurios nėra reglamentuojamos viešosios teisės?
3. Jeigu į antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Jungtinė Karalystė turi teisę netaikyti 132 straipsnio l dalies m punkte nurodytos neapmokestinimo PVM lengvatos visoms viešosioms ne pelno organizacijoms, kiekvienu konkrečiu atveju neapsvarsčiusi, ar neapmokestinant PVM būtų iškraipyta konkurencija PVM mokėti turinčių komercinių įmonių atžvilgiu?“

#### IV – Procesas Teisingumo Teisme

19. 2015 m. lapkričio 30 d Teisingumo Teismui buvo pateiktas šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą. Rašytines pastabas pateikė Londono Ealing savivaldybė, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Europos Komisija.

20. 2016 m. spalio 26 d. surengtas posėdis, per kurį Londono Ealing savivaldybė, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija pateikė žodines pastabas.

#### V – Analizė

##### A – Pirminės pastabos

21. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose įtvirtinta bendroji taisyklė, kad prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, yra apmokestinamas PVM.

22. Pagal Direktyvos 2016/112 13 straipsnį PVM apmokestinamais asmenimis nelaikomos viešosios teisės reglamentuojamos organizacijos, kai jos vykdo veiklą ar sandorius kaip valdžios institucijos. Tačiau jeigu pelno nesiekianti viešosios teisės reglamentuojama organizacija veikia ne kaip viešosios teisės reglamentuojama organizacija (t. y. jeigu ji veikia kaip privatus ūkio subjektai), ji yra apmokestinama PVM, kiek vykdo apmokestinamąją veiklą.

23. Pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalį valstybės narės įpareigojamos atitinkamais atvejais neapmokestinti tam tikros veiklos, kuria siekiama bendro intereso, ir šios nuostatos m punkte nurodytų sporto paslaugų, jeigu jas teikia pelno nesiekiančios organizacijos. Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė skatinti sportą ir fizinį lavinimą, atsižvelgdamas į jų teikiamą naudą gyventojams fizinio lavinimo ir sveikatos požiūriu.

24. Nukrypstant nuo šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte nustatytos taisyklės, šios direktyvos 133 straipsnio pirmoje pastraipoje valstybėms narėms suteikiama teisė taikant neapmokestinimą PVM pelno nesiekiančioms organizacijoms, kurios veikia ne kaip viešosios teisės reglamentuojamos organizacijos, reikalauti, kad būtų tenkinamos keturios sąlygos, tarp kurių šios nuostatos d punkte yra sąlyga, susijusi su konkurencija. Pagal šią sąlygą „neapmokestinant PVM neturi būti iškraipoma konkurencija PVM mokėti turinčių komercinių įmonių atžvilgiu“.

25. Šią leidžiančią nukrypti nuostatą gali taikyti visos valstybės narės.

26. Pagal Direktyvos 2006/112 133 straipsnio antrą pastraipą galimybė taikyti papildomą leidžiančią nukrypti nuostatą, pagal kurią valstybės narės gali nustatyti, kad pelno nesiekiančios viešosios teisės reglamentuojamos organizacijos gali būti neapmokestinamos PVM, jeigu tenkina vienintelę sąlygą, susijusią su konkurencija, t. y. šios direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos d punkte nustatytą sąlygą, suteikiama tik toms valstybėms narėms, kurios pagal Šeštosios direktyvos E priedą iki 1989 m. sausio 1 d. taikė PVM sporto paslaugoms<sup>2</sup>. Tiesa, šioje nuostatoje išvardytos kitos sąlygos ir bet kuriuo atveju a ir b punktuose išvardytos sąlygos taikomos pelno nesiekiančioms privatinės teisės reglamentuojamoms organizacijoms<sup>3</sup>.

27. Iš to, kas nurodyta pirmiau, kad palankesnis mokesstinis vertinimas numatytas viešosios teisės reglamentuojamoms pelno nesiekiančioms organizacijoms ir valstybėse narėse, kurios 1989 m. sausio 1 d. pagal Šeštosios direktyvos E priedą apmokestino sporto paslaugas PVM, ir valstybėse narėse, kurios nepasinaudojo šia teise.

28. Apibendrinant, galima sakyti, kad valstybės narės, kurios 1989 m. sausio 1 d. pagal Šeštosios direktyvos E priedą apmokestino sporto paslaugas PVM, gali dėl neapmokestinimo PVM nustatyti 133 straipsnio pirmoje pastraipoje numatytas keturias sąlygas, jeigu nagrinėjamas sporto paslaugų teikėjas yra privatinės teisės reglamentuojama pelno nesiekianti organizacija, o viešosios teisės reglamentuojamoms pelno nesiekiančioms organizacijoms gali būti nustatyta tik viena sąlyga, susijusi su konkurencija.

2 — Kaip nurodo Komisija, šioje nuostatoje numatytos valstybės narės yra Vokietijos Federacinė Respublika ir Jungtinė Karalystė.

3 — Pagal Direktyvos 2006/112 133 straipsnio pirmos pastraipos a punktą „šios įstaigos neturi nuolat siekti pelno, o gautas pelnas negali būti skirstomas, bet turi būti skiriamas teikiamų paslaugų tęstinumui užtikrinti ir jų kokybei gerinti“. Šios nuostatos b punkte nurodyta, kad „šias įstaigas turi valdyti ir administruoti tik savanoriškais pagrindais asmenys, kurie patys ar per tarpininkus neturi tiesioginės ar netiesioginės naudos iš atitinkamos veiklos rezultatu“. Pagal minėtos direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos c punktą „šios įstaigos turi taikyti įkainius, kuriuos patvirtino valdžios institucijos arba kurie neviršija tokių patvirtintų įkainių, arba teikdamos paslaugas, kurioms tokio patvirtinimo nereikia, – įkainius, kurie mažesni už PVM apmokestinamų komercinių įmonių taikomus įkainius už panašias paslaugas“.



29. Šeštosios direktyvos E priede numatyta teise nepasinaudojusios valstybės narės gali nustatyti sąlygas, kad būtų neapmokestinamos tik kitos nei viešosios teisės reglamentuojamos pelno nesiekiančios organizacijos, nes viešosios teisės reglamentuojamos organizacijos yra galutinai neapmokestinamos PVM pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą. Jeigu jos nenustato jokių sąlygų, PVM galutinai neapmokestinamos visų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamos nagrinėjamos paslaugos.

30. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Jungtinė Karalystė yra viena iš valstybių narių, kuri 1989 m. sausio 1 d. pagal Šeštosios direktyvos E priedą apmokestino sporto paslaugas PVM.

31. Atrodo, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus Didžiosios Britanijos teisės aktus viešosios teisės reglamentuojamos pelno nesiekiančios organizacijos (įskaitant vietos valdžios institucijas, kaip antai Londono Ealing savivaldybę) neatleidžiamos nuo PVM už sporto paslaugas<sup>4</sup>, nenurodant jokios su konkurencija susijusios sąlygos, kurios Jungtinė Karalystė gali įpareigoti laikytis, kad pagal Direktyvos 2006/112 133 straipsnio antrą pastraipą būtų taikomas neapmokestinimas PVM.

32. Dėl to Teisingumo Teismas galėtų manyti, kad prejudiciniai klausimai yra tik hipotetiniai, nes juose klausama, ar Jungtinei Karalystei leidžiama viešosios teisės reglamentuojamoms organizacijoms nustatyti minėtos direktyvos 133 straipsnio d punkte numatytą sąlygą dėl konkurencijos, o jeigu taip, tai kokiomis sąlygomis, juo labiau kad ši sąlyga visai nenumatyta Didžiosios Britanijos teisės aktuose ar Didžiosios Britanijos valdžios pateiktuose jų paaiškinimuose. Todėl reikia daryti išvadą, kad viešosios teisės reglamentuojamoms pelno nesiekiančioms organizacijoms taikomas PVM neturi teisinio pagrindo, nes yra nustatyta neapmokestinimo PVM taisyklė, kuriai galimai taikomos sąlygos, o kalbant apie Didžiosios Britanijos taisyklę taip nėra, nes, kaip Jungtinės Karalystės vyriausybė nurodė per posėdį, pagal šią taisyklę, šių paslaugų neapmokestinimas PVM tiesiog negalimas.

33. Visos posėdyje dalyvavusios šalys taip pat patvirtino, kad Didžiosios Britanijos teisės aktuose aiškiai nenurodyta jokia sąlyga, susijusi su konkurencija, įtvirtinta minėtos direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos d punkte.

34. Atsižvelgdami į tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinės bylos šalys ir Komisija remiasi prielaida, pagal kurią vietos valdžios institucijų teikiamoms sporto paslaugoms atleidimas nuo PVM netaikomas todėl, kad Jungtinė Karalystė pasinaudojo 133 straipsnio antroje pastraipoje jai numatyta teise nustatyti viešosios teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų neapmokestinimo PVM sąlygą, kad dėl jo „neturi būti iškraipoma konkurencija PVM mokėti turinčių komercinių įmonių atžvilgiu“<sup>5</sup>.

35. Per posėdį Londono Ealing savivaldybė nurodė, kad Didžiosios Britanijos valdžios institucijos teigia turinčios teisę remtis su konkurencija susijusia sąlyga, ir ją reikia suprasti kaip jų sprendimo netaikyti neapmokestinimo PVM vietos valdžios institucijoms išraišką, nes jų veikla neišvengiamai iškraipo konkurenciją.

36. Jungtinės Karalystės vyriausybės atstovas sutiko su tuo, ką šiuo klausimu nurodė Londono Ealing savivaldybė, teigdamas, jog ši pozicija yra grindžiama rizika, kad vietos valdžios institucijos subsidijuos sporto veiklą ir kad konkurencija gali būti iškraipyta dėl jų „galimo elgesio“.

4 — Išskyrus teisės dalyvavimo sporto varžybose suteikimą, už kurį PVM nemoka visos pelno nesiekiančios organizacijos.

5 — Minėtos direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos d punktas, į kurį daroma nuoroda jos 133 straipsnio antroje pastraipoje.

37. Komisija laikosi tokios pačios nuomonės, pripažindama, kad su konkurencija susijusi sąlyga nenumatyta Didžiosios Britanijos teisės aktuose *expressis verbis*, tačiau tai nėra būtina, atsižvelgiant į pagal šią direktyvą valstybėms narėms paliktą laisvę<sup>6</sup>.

38. Kalbėdamas apie atvejį, kai Teisingumo Teismas pritarė teiginiui, kad Didžiosios Britanijos teisės aktuose netiesiogiai nustatyta su konkurencija susijusi sąlyga, toliau šioje išvadoje argumentuosisi darydamas prielaidą, kad, Didžiosios Britanijos teisės aktų leidėjo ir mokesčių administratoriaus nuomone, viešosios teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamų sporto paslaugų neapmokestinimu PVM „konkurencija PVM mokėti turinčių komercinių įmonių atžvilgiu“ gali būti iškraipoma<sup>7</sup> *visais atvejais*. Nors ši sąlyga Didžiosios Britanijos teisės aktuose numatyta netiesiogiai, vis dėlto daroma prielaida, kad ji niekada neįvykdoma.

#### B – Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

39. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar pagal Direktyvos 2006/112 133 straipsnio antrą pastraipą valstybei narei leidžiama viešosios teisės reglamentuojamoms organizacijoms nustatyti šios direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos d punkte numatytą sąlygą, susijusią su konkurencija, tais atvejais, kai pagal Šeštosios direktyvos E priedą ši valstybė narė 1989 m. sausio 1 d. PVM apmokestino tik kai kurias sporto paslaugas, o kitoms šio mokesčio netaikė.

40. Pritariu Jungtinės Karalystės ir Komisijos nuomonei, kad atsakymas į šį klausimą turi būti teigiamas.

41. Kaip matyti iš Direktyvos 2006/112 133 straipsnio antros pastraipos formuluotės, tam, kad valstybė narė pasibaigus pereinamajam laikotarpiui galėtų taikyti viešosios teisės reglamentuojamoms pelno nesiekiančioms organizacijoms sąlygą, susijusią su konkurencija, nebūtina, kad 1989 m. sausio 1 d. ji būtų apmokestinusi PVM visas sporto paslaugas. Priešingai, joje bendrai nurodomos valstybės narės, „kurios pagal [Šeštosios direktyvos] E priedą 1989 m. sausio 1 d. apmokestino PVM 132 straipsnio 1 dalies m [punkte] nurodytus sandorius“, o Jungtinėje Karalystėje taip ir buvo.

42. Nors galbūt būtų buvę aiškiau nurodyti valstybes nares, „kurios pagal [Šeštosios direktyvos] E priedą 1989 m. sausio 1 d. taikė PVM 132 straipsnio 1 dalies m punkte nurodytiems sandoriams“<sup>8</sup>, priešingas aiškinimas neatitiktų Šeštosios direktyvos tikslo<sup>9</sup>, kuris buvo leisti valstybėms narėms pereinamuoju laikotarpiu pratęsti šių sporto paslaugų apmokestinimo PVM režimo taikymą. Kitaip tariant, anksčiau valstybės narės galėjo apmokestinti sporto paslaugas PVM, tačiau neprivalėjo to daryti. Remiantis tuo darytina išvada, kad 1989 m. sausio 1 d. apmokestinimas PVM nebūtinai turėjo būti susijęs su visomis sporto paslaugomis.

43. Londono Ealing savivaldybė atsako, kad dėl pažodinio ir siauro Direktyvos 2006/112 133 straipsnio antroje pastraipoje esančios frazės „kai minėtą viešosios teisės reglamentuojamų organizacijų vykdomą paslaugų teikimą ar prekių tiekimą leidžiama neapmokestinti PVM“ aiškinimo Jungtinei Karalystei teko atleisti nagrinėjamas paslaugas nuo PVM 1994 m., iš dalies keičiant savo teisės aktus dar prieš tai, kai pradėta taikyti su konkurencija susijusi sąlyga.

6 — Komisijos atstovas dėl valstybėms narėms paliktos laisvės paminėjo posakį, kuris galėtų būti pritaikytas šioje byloje nagrinėjamam atvejui: „Give him an inch, he will take a mile“ („Leisk nueiti colį, nueis mylią“).

7 — Minėtos direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos d punktas.

8 — Išskirta mano.

9 — Žr. Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktą kartu su jos E priedo 4 punktu. Pereinamasis šių nuostatų pobūdis, leidžiantis laikinai nukrypti nuo šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio, reiškia, kad pagal jas nedraudžiama šių paslaugų atleisti nuo PVM iš dalies. Pagal analogiją žr. 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Norbury Developments* (C-136/97, EU:C:1999:211, 19 ir 20 punktai).



44. Nesiūlau tokio aiškinimo. Iš tiesų Sąjungos teisės aktų leidėjo pavartota formuluotė paneigia šį aiškinimą. Nagrinėjamoje nuostatoje numatytos paslaugos, kurių „leidžiama neapmokestinti PVM“, o ne kurias tuo metu „buvo leidžiama neapmokestinti“ PVM. Negalima teigti, kad valstybė narė, vienu metu nusprendusi atleisti sporto paslaugas nuo PVM ir taikyti su konkurencija susijusią sąlygą, nesilaiko Sąjungos teisės. Priešingai, ši galimybė yra tokia pat kaip ir numatyta Aštuonioliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte<sup>10</sup>, kuriuo Sąjungos teisės aktų leidėjas įpareigojo valstybes nares „kurios pagal [Šeštosios direktyvos] E priedą 1989 m. sausio 1 d. apmokestino PVM [sporto paslaugų teikimą]“, nuo 1990 m. sausio 1 d. atleisti jas nuo PVM, kartu leisdamas joms nustatyti neapmokestinimo taikymo viešosios teisės reglamentuojamoms pelno nesiekiančioms organizacijoms sąlygas.

45. Tai, kad Jungtinė Karalystė neprivalėjo atleisti sporto paslaugų nuo PVM prieš pradėdant taikyti su konkurencija susijusią sąlygą, taip pat grindžiama reikalavimu aiškinti ir taikyti Direktyvą 2006/112 suderinus su Aštuonioliktąja direktyva.

46. Iš tiesų Direktyva 2006/112 ankstesnės PVM direktyvos, be kita ko, Šeštoji direktyva ir Aštuonioliktoji direktyva, tiesiog išdėstytos nauja redakcija, visai nekeičiant jų esmės<sup>11</sup>. Pagal Aštuonioliktosios direktyvos 1 straipsnio formuluotę nuo 1990 m. sausio 1 d. pasibaigė pereinamasis laikotarpis, per kurį pelno nesiekiančių organizacijų teikiamos sporto paslaugos dar galėjo būti apmokestinamos PVM. Šiuo straipsniu taip pat grindžiama Direktyvos 2006/112 133 straipsnio antra pastraipa.

47. Be to, Aštuonioliktosios direktyvos 1 straipsnyje nevartojama frazė „kai minėtą viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų vykdomą [sporto] paslaugų teikimą ar prekių tiekimą leidžiama neapmokestinti PVM“ ir tai leidžia teigti, kad nebuvo numatyta įtraukti jokios papildomos sąlygos, kad valstybės narės galėtų viešosios teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamoms paslaugoms taikyti su konkurencija susijusią sąlygą. Šiame straipsnyje buvo reikalaujama tik to, kad nagrinėjami sandoriai būtų apmokestinami PVM 1989 m. sausio 1 d., kad atitinkama valstybė narė viešosios teisės reglamentuojamoms pelno nesiekiančioms organizacijoms galėtų nustatyti sąlygą, susijusią su konkurencija.

48. Dėl šių priežasčių siūlau Teisingumo Teismui į pirmąjį klausimą atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 133 straipsnio pirmos pastraipos d punktą ir antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal juos valstybėms narėms leidžiama viešosios teisės reglamentuojamoms pelno nesiekiančioms organizacijoms nustatyti sąlygą, susijusią su konkurencija, nors sporto paslaugos, išskyrus tas, kurios buvo apmokestinamos PVM 1989 m. sausio 1 d., tą pačią dieną buvo atleistos nuo PVM ir nors nagrinėjamos sporto paslaugos nebuvo neapmokestinamos pagal nacionalinę teisę dar prieš valstybei narei pradėdant taikyti Direktyvos 2006/112 133 straipsnio pirmos pastraipos d punkte numatytą sąlygą.

10 — Žr. šios išvados 5 punktą.

11 — Žr. direktyvos 1 ir 3 konstatuojamąsias dalis.

C – Dėl antrojo prejudicinio klausimo

49. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar pagal Direktyvos 2006/112 133 straipsnio antrą pastraipą valstybei narei, kuri pagal Šeštąją direktyvą 1989 m. sausio 1 d. apmokestino sporto paslaugas PVM, leidžiama apmokestinti PVM sporto paslaugas<sup>12</sup>, kurias teikia viešosios teisės reglamentuojamos pelno nesiekiančios organizacijos<sup>13</sup>, nors ji neapmokestina PVM kitų pelno nesiekiančių organizacijų ir nenustato joms nė vienos iš šios direktyvos 133 straipsnio pirmoje pastraipoje numatytų sąlygų, be kita ko, šios nuostatos d punkte numatytos sąlygos, susijusios su konkurencija.

50. Dėl toliau nurodytų priežasčių siūlau neigiamai atsakyti į šį klausimą.

51. Kaip jau nurodžiau šios išvados 23 ir 24 punktuose, pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnį valstybės narės įpareigojamos taikyti visų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamų sporto paslaugų neapmokestinimo PVM principą, nesvarbu, ar šios organizacijos būtų reglamentuojamos viešosios, ar privatinės teisės. Tačiau šiam principui taikomos išimtys, nes šios direktyvos 133 straipsnyje numatytos sąlygos, kurias valstybės narės gali taikyti tokiam neapmokestinimui PVM.

52. Visos valstybės narės gali dėl kitų, nei viešosios teisės reglamentuojamų, pelno nesiekiančių organizacijų teikiamų sporto paslaugų neapmokestinimo PVM nustatyti 133 straipsnio pirmos pastraipos a–d punktuose numatytas keturias sąlygas.

53. Tik tos valstybės narės, kurios 1989 m. sausio 1 d. apmokestino viešosios ar privatinės teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamas sporto paslaugas PVM, gali *taip pat* (nuo 1990 m. sausio 1 d.) dėl neapmokestinimo PVM taikyti tik vieną šios nuostatos d punkte numatytą sąlygą, susijusią su konkurencija<sup>14</sup>.

54. Atsižvelgiant į tai, 133 straipsnio antros pastraipos formuluotė kelia nemažai problemų. Pavyzdžiui, valstybėms narėms, kurios 1989 m. sausio 1 d. apmokestino sporto paslaugas PVM pagal Šeštosios direktyvos E priedą, leidžiama „taikyti šio straipsnio pirmos pastraipos d punkte numatytas sąlygas“, nors tai yra tik viena sąlyga. Be to, šioje nuostatoje nepatikslinkta, kam šios sąlygos gali būti taikomos, nors joje nagrinėjamas neapmokestinimas nurodomas tik kalbant apie viešosios teisės reglamentuojamas pelno nesiekiančias organizacijas.

55. Be to, jame nurodyta: „kai minėtą viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų vykdomą paslaugų teikimą <...> leidžiama neapmokestinti PVM“, ir tai gali leisti manyti, kad kai kuriose valstybėse narėse viešosios teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamos sporto paslaugos gali būti ir toliau apmokestinamos PVM, vis dėlto manau, kad tai prieštarautų neapmokestinimo taisyklei, kurią įtvirtino Sąjungos teisės aktų leidėjas.

56. Atsižvelgdamas į tokią neaiškią minėtos direktyvos 133 straipsnio antros pastraipos formuluotę konstatuoju, kad Aštuonioliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 dalies 1 punktas, kurio Direktyva 2006/112 nesiekta niekaip pakeisti<sup>15</sup>, yra suformuluotas aiškiau.

12 — Išskyrus teisės dalyvauti sporto varžybose suteikimą.

13 — Nustatant joms šios direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos d punktą numatytą sąlygą, susijusią su konkurencija ir laikantis nuomonės, kad jų atveju ji niekada nėra tenkinama.

14 — Žr. šios direktyvos 133 straipsnio antrą pastraipą. Kaip pažymėjau šios išvados 26 punkte, man atrodo, kad šios nuostatos a–c punktuose išvardytos sąlygos labiau pritaikytos privatinės, o ne viešosios teisės reglamentuojamoms pelno nesiekiančioms įstaigoms.

15 — Žr. šios direktyvos 1 ir 3 konstatuojamąsias dalis.

57. Pagal šią nuostatą „valstybėms narėms, kurios 1989 m. sausio 1 d. apmokestino [PVM] išvardytus sandorius, 13 straipsnio A dalies 2 punkto a papunkčio paskutinės įtraukos [sąlygą, susijusią su konkurencija] taip pat leidžiama taikyti [sporto] paslaugoms ir <...>, nurodytoms 13 straipsnio A dalies 1 punkto m <...> [papunktyje], jeigu minėtą veiklą vykdo viešosios teisės subjektai“.

58. Ši formuluo­te aiškiai rodo, pirma, kad viešosios teisės reglamentuojamų organizacijų teikiamų sporto paslaugų neapmokestinimas PVM turi būti taisyklė net ir tose valstybėse narėse, kurios, kaip ir Jungtinė Karalystė, 1989 m. sausio 1 d. apmokestino šias paslaugas PVM pagal Šeštosios direktyvos E priedą ir, antra, kad dėl viešosios teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų neapmokestinimo PVM gali būti taikoma su konkurencija susijusi sąlyga.

59. Be to, pagal Teisingumo Teismo praktiką, sąlygos, kurias valstybės narės gali nustatyti siekdamas taikyti neapmokestinimą PVM, „nėra niekaip susijusios su atleidimo nuo PVM atvejų turinio apibrėžimu“<sup>16</sup>, tad valstybės narės „[negali] nustatyti kitų sąlygų atleidimo nuo PVM nei numatytosios šioje direktyvoje“<sup>17</sup>.

60. Remiantis tuo darytina išvada, kad, nors skirtingas, viešosios teisės reglamentuojamoms pelno nesiekiančioms organizacijoms palankus vertinimas<sup>18</sup>, kaip pažymi Komisija, yra būdingas Direktyvai 2006/112, ir valstybės narės negali keisti nei šio skirtumo prasmės, nei masto.

61. Šioje byloje nagrinėjama Didžiosios Britanijos teisės aktais šis skirtingas vertinimas taikomas atvirkščiai, nenustatant kitų, nei viešosios teisės reglamentuojamų, pelno nesiekiančių organizacijų dėl neapmokestinimo PVM nė vienos iš šios direktyvos 133 straipsnio pirmoje pastraipoje numatytų sąlygų, ir apskritai numatant netaikyti neapmokestinimo PVM vietos valdžios institucijoms, netiesiogiai darant prielaidą, kad jos niekada negalėtų tenkinti su konkurencija susijusios sąlygos, kuri būtų joms nustatyta.

62. Pagal šiuos teisės aktus minėtos direktyvos 133 straipsnis aiškinamas labai skirtingai, nei siūlau, t. y. kad abi šio straipsnio pastraipos yra savarankiškos ir nepriklauso viena nuo kitos taip, kad valstybėms narėms, kurios pagal Šeštosios direktyvos E priedą 1989 m. sausio 1 d. taikė PVM sporto paslaugoms, taikant neapmokestinimą PVM paliekama visiška diskrecija.

63. Manau, kad toks aiškinimas neatitinka nei 133 straipsnio antros pastraipos teksto, nei mokesčių neutralumo principo.

64. Iš tiesų, kaip ir Aštuonioliktosios direktyvos 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte, Direktyvos 2006/112 133 straipsnio antroje pastraipoje numatyta, kad valstybėms narėms, kurios pagal Šeštosios direktyvos E priedą 1989 m. sausio 1 d. apmokestino sporto paslaugas PVM, „*taip pat* leidžiama“<sup>19</sup> PVM neapmokestinti viešosios teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų, taikant su konkurencija susijusią sąlygą.

65. Mano nuomone, pavartotas jungtukas „*taip pat*“ reiškia, kad šios valstybės narės gali nustatyti šią sąlygą dėl viešosios teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų neapmokestinimo PVM tik jeigu jos jau buvo nustačiusios ją kitoms pelno nesiekiančioms organizacijoms.

66. Tos pačios nuomonės laikaisi ir remdamasis mokesčių neutralumo principu, kuriuo PVM srityje išreiškiamas bendrasis vienodo požiūrio principas.

16 — 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-124/96, EU:C:1998:204, 11 punktas).

17 — 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-124/96, EU:C:1998:204, 18 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

18 — Žr. šios išvados 24–27 punktus.

19 — Išskirta mano.

67. Iš tiesų reikia priminti, kad pagal mokesčių neutralumo principą visų pirma draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje<sup>20</sup>

68. Šiuo atveju Londono Ealing savivaldybės teikiamos sporto paslaugos (t. y. be kita ko, galimybė patekti į sporto sales ir baseinus) neabejotinai yra panašios į tas pačias paslaugas, kurias teikia kitos, nei viešosios teisės reglamentuojamos, organizacijos. Tai yra tarpusavyje konkuruojančios paslaugos ir jas reikia vertinti vienodai. Kodėl PVM užėjimą į baseiną reikia mokėti atsižvelgiant į tai, ar jį eksploatuoja viešosios, ar privatinės teisės reglamentuojama viešoji organizacija?

69. Dėl šių priežasčių siūlau Teisingumo Teismui atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 133 straipsnio antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad valstybė narė, kuri pagal Šeštąją direktyvą 1989 m. sausio 1 d. apmokestino sporto paslaugas PVM, dėl viešosios teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų neapmokestinimo PVM šios direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos d punkte numatytą sąlygą, susijusią su konkurencija, gali nustatyti tik jeigu ji šią sąlygą taiko ir kitų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamoms paslaugoms.

#### *D – Dėl trečiojo prejudicinio klausimo*

70. Trečiąjį klausimą analizuosiu tik jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad Jungtinė Karalystė galėjo dėl viešosios teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamų sporto paslaugų neapmokestinimo PVM nustatyti Direktyvos 2006/112 133 straipsnio pirmos pastraipos d punkte numatytą su konkurencija susijusią sąlygą, nors ji ir netaikė šios sąlygos kitų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamoms paslaugoms.

71. Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar pagal Direktyvos 2006/112 133 straipsnio antrą pastraipą valstybėms narėms, kurios pagal Šeštąją direktyvą 1989 m. sausio 1 d. apmokestino sporto paslaugas PVM, leidžiama uždrausti visoms viešosios teisės reglamentuojamoms pelno nesiekiančioms organizacijoms taikyti šių paslaugų neapmokestinimą PVM, kiekvienu konkrečiu atveju nepatikrinus, ar šio neapmokestinimo taikymas gali iškraipyti konkurenciją PVM apmokestinamų komercinių įmonių atžvilgiu.

72. Mano nuomone, valstybė narė negali apskritai netaikyti neapmokestinimo PVM visoms viešosios teisės reglamentuojamoms pelno nesiekiančioms organizacijoms, nors ji 1989 m. sausio 1 d. ir apmokestino sporto paslaugas PVM.

73. Kaip jau nurodžiau šios išvados 23 punkte, pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte įtvirtintą taisyklę valstybės narės įpareigojamos atleisti pelno nesiekiančių organizacijų teikiamas sporto paslaugas nuo PVM.

74. Dar tada, kai Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje buvo numatyta, kad „taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio [sporto paslaugas]“, Teisingumo Teismas buvo nusprendęs, kad „šios sąlygos <...> niekaip [nesusijusios] su šioje nuostatoje numatytų atleidimo nuo PVM atvejų turinio apibrėžimu“<sup>21</sup>.

20 — Žr. 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-384/01, EU:C:2003:264, 25 punktą ir jame nurodyta teismo praktika) ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *The Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 32 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

21 — 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-124/96, EU:C:1998:204, 11 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

75. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, jog „iš šios nuostatos negalima spręsti, kad jeigu valstybė narė nusprendžia neapmokestinti PVM tam tikrų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamų paslaugų, glaudžiai susijusių su sportu ar fiziniu lavinimu, ji gali nustatyti kitas šio atleidimo sąlygas, nei numatytos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalyje“<sup>22</sup>.

76. Kadangi Direktyva 2006/112 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalyje numatytos sąlygos niekaip nebuvo pakeistos, iš šios teismo praktikos matyti, kad valstybės narės privalo taikyti Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatytą neapmokestinimą PVM, galimai nustatydamos tik tas sąlygas, kurios yra apibrėžtos jos 132 ir 133 straipsniuose, ir nenustatydamos jokių kitų sąlygų.

77. Kalbant apie šios direktyvos 133 straipsnyje numatytas sąlygas, susijusias su neapmokestinimo PVM taikymu, tiksliau – apie sąlygą, susijusią su konkurencija, Teisingumo Teismas nusprendė, kad „šia valstybėms narėms suteikta galimybė, <...> neleidžiama nustatyti bendrų priemonių, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriomis būtų ribojama šių neapmokestinimo atvejų taikymo sritis. Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su atitinkamomis Šeštosios direktyvos nuostatomis, valstybė narė, nustatydama, kad šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatytas neapmokestinimas taikomas, tik jeigu įvykdoma viena arba daugiau sąlygų, numatytų šios direktyvos 133 straipsnyje, negali pakeisti šio neapmokestinimo taikymo apimties“<sup>23</sup>.

78. Tuo remdamasis Teisingumo Teismas pripažino kelias valstybių narių nuostatas nesuderinamomis su minėtos direktyvos 132 ir 133 straipsniais, be kita ko, Ispanijos teisės nuostatą, pagal kurią neapmokestinimas PVM buvo taikomas tik privačioms socialinio pobūdžio organizacijoms ar sporto įstaigoms, kurių renkami įėjimo mokesčiai ar periodinės įmokos neviršijo tam tikros sumos<sup>24</sup>.

79. Būtent atsižvelgiant į šią analizę reikia analizuoti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą, susijusį su tuo, ar valstybė narė gali netaikyti neapmokestinimo PVM visų viešosios teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų, įskaitant vietos valdžios institucijas, teikiamoms sporto paslaugoms, kiekvienu konkrečiu atveju nepatikrinusi, ar šis neapmokestinimas PVM gali iškraipyti konkurenciją PVM apmokestinamų komercinių įmonių atžvilgiu.

80. Šiuo aspektu šalių nuomonės išsiskiria. Londono Ealing savivaldybė laikosi nuomonės, kad, kaip ir kalbant apie kitas, nei viešosios teisės reglamentuojamas, pelno nesiekiančias organizacijas, konkurencijos iškraipymo riziką reikia vertinti „kiekvieniu konkrečiu atveju“<sup>25</sup>, atsižvelgiant į ypatingas kiekvienos sporto veiklos aplinkybes.

81. Kita vertus, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija laikosi nuomonės, kad pagal 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą (C-288/07, EU:C:2008:505, 48–53 punktai) ši rizika turi būti vertinama ne kiekvienos pelno nesiekiančios organizacijos vietos lygmeniu, o tik bendrai, nacionaliniu lygmeniu.

82. Šis sprendimas buvo susijęs su Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalimi (dabar – Direktyvos 2006/112 13 straipsnis), pagal kurią „viešosios teisės subjektai [neturėjo] būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jie vykdo, ar sandorių kuriuos jie [sudarė] kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, net jeigu jie renka rinkliavas, mokesčių už paslaugas, įmokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokėjimus“.

22 — 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-124/96, EU:C:1998:204, 18 punktas). Iš tikrųjų šios sąlygos tokios pat paliktos ir Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje.

23 — 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, 35 punktas) ir jame nurodyta teismo praktika. Šiuo klausimu taip pat žr. 2016 m. vasario 25 d. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai* (C-22/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:118, 38 punktas).

24 — 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-124/96, EU:C:1998:204, 19 punktas).

25 — Direktyvos 2006/112 133 straipsnio pirma pastraipa.



83. Dėl šios nuostatos Teisingumo Teismas 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo (C-288/07, EU:C:2008:505) 53 punkte pripažino, jog „tai, ar labai iškraipoma konkurencija, o tokį iškraipymą lemtų viešosios teisės subjektų, veikiančių kaip valdžios institucijos, neapmokestinimas PVM, turi būti vertinama pačios nagrinėjamos veiklos atžvilgiu, *nevertinant konkrečios vietinės rinkos*“<sup>26</sup>.

84. Londono Ealing savivaldybės teigimu, šią teismo praktiką galima tik iš dalies pritaikyti<sup>27</sup> šiai bylai, nes Direktyvos 2006/112 13 straipsnis susijęs su kita problema, t. y. būtinybe nustatyti, ar viešosios teisės reglamentuojama organizacija yra apmokestinamasis asmuo, ar ne. Tačiau šioje byloje kalbama ne apie jos kaip apmokestinamojo asmens statusą, bet apie konkurencijos iškraipymą, jeigu ši organizacija būtų atleista nuo PVM.

85. Pritariu šiam teiginiui. Minėtos direktyvos 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą susijusi su viešosios teisės reglamentuojamų organizacijų kaip apmokestinamųjų asmenų statusu ir joje numatyta, kad jos „nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos“. Šios direktyvos 13 straipsnio 2 dalis susiejama su šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatytu sporto paslaugų neapmokestinimu PVM, nurodant, kad „valstybės narės gali viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų vykdomą veiklą laikyti veikla, kurią tos įstaigos vykdo kaip valdžios institucijos, kai ta veikla neapmokestinama pagal 132 <...> [straipsnį]“.

86. Tačiau, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, teikdama sporto paslaugas Londono Ealing savivaldybė neteigia veikianti kaip valdžios institucija, kaip tai suprantama pagal 13 straipsnį, ir mokesčių administratorius to neginčija.

87. Be to, 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505) 53 punkte įtvirtinto principo taikymas prieštarautų Direktyvos 2006/112 133 straipsnio formulotei, pagal kurią neapmokestinimo PVM taikymo sąsaja su tam tikrų sąlygų, įskaitant konkurencijos sąlygą, tenkinimu turi būti vertinama „kiekvieniu konkrečiu atveju“.

88. Žinoma, šis apribojimas yra tik pirmoje šio straipsnio pastraipoje, susijusioje su kitomis nei viešosios teisės reglamentuojamomis pelno nesiekiančiomis organizacijomis. Vis dėlto nėra jokios įtikinamos priežasties, kurios nenurodo nei Jungtinės Karalystės vyriausybė, nei Komisija, kuri suteiktų pagrindą skirtingai taikyti tą pačią sąlygą viešosios teisės reglamentuojamoms pelno nesiekiančioms organizacijoms.

89. Iš kitose Direktyvos 2006/112 kalbinėse versijose vartojamų sąvokų tik dar aiškiau matyti, kad šios direktyvos 133 straipsnyje numatytų sąlygų analizė turi būti atliekama individualiai dėl kiekvienos organizacijos. Pavyzdžiui, versijoje anglų kalba nurodyta „in each individual case“, graikų k. „χωριστά για κάθε περίπτωση“, ir vokiečių k. „im Einzelfall“.

90. Komisija nurodo sunkumus, su kuriais susidurtų vietos valdžios institucijos ir privatus ūkio subjektai, kaip nurodyta 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo (C-288/07, EU:C:2008:505) 49–51 punktuose, jeigu joms reikėtų atlikti nagrinėjamą „kiekvieniu konkrečiu atveju“, be kita ko, jei joms reikėtų „iš naujo, remiantis dažnai sudėtingomis ekonominėmis analizėmis, [įvertinti] konkurencijos [sąlygas] įvairiose vietinėse rinkose, kurias nustatyti gali būti ypač sunku, nes rinkų atribojimas nebūtinai sutampa su teritorine vietos valdžios institucijų kompetencija“<sup>28</sup>.

91. Tačiau kodėl šio vertinimo negalima atlikti, kalbant apie viešosios teisės reglamentuojamas pelno nesiekiančias organizacijas, jeigu ją galima atlikti, kalbant apie kitas organizacijas<sup>29</sup>?

26 — Išskirta mano.

27 — Kaip ir Komisija, Londono Ealing savivaldybė pripažįsta, kad konkurencijos iškraipimai vertinami atsižvelgiant į nagrinėjamą sporto veiklą.

28 — Šio sprendimo 49 punktas.

29 — Be to, keista, tačiau Jungtinės Karalystės teisės aktuose tokią analizę kiekvienu konkrečiu atveju įpareigojama atlikti neapmokestinant PVM kultūros paslaugas, ir šiuo tikslu PVM pranešimo 701/47 dėl kultūros 3.8 punkte pateikiamas ilgas paaiškinimas.

92. Dėl šių priežasčių siūlau Teisingumo Teismui į trečiąjį klausimą atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 133 straipsnio antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal ją valstybei narei neleidžiama bendrai netaikyti neapmokestinimo PVM visų viešosios teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamoms sporto paslaugoms, kiekvienu konkrečiu atveju nepatikrinus, ar šis neapmokestinimas gali iškraipyti konkurenciją PVM apmokestinamų komercinių įmonių atžvilgiu.

## VI – Išvada

93. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *First-tier Tribunal (Tax Chamber* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius)) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 133 straipsnio pirmos pastraipos d punktą ir antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal juos valstybėms narėms leidžiama viešosios teisės reglamentuojamoms pelno nesiekiančioms organizacijoms nustatyti sąlygą, susijusią su konkurencija, nors sporto paslaugos, išskyrus tas, kurios buvo apmokestinamos PVM 1989 m. sausio 1 d., tą pačią dieną buvo atleistos nuo PVM ir nors nagrinėjamos sporto paslaugos nebuvo neapmokestinamos pagal nacionalinę teisę dar prieš valstybei narei pradėdant taikyti Direktyvos 2006/112 133 straipsnio pirmos pastraipos d punkte numatytą sąlygą.
2. Direktyvos 2006/112 133 straipsnio pirmos pastraipos d punktas ir antra pastraipa turi būti aiškinami taip, kad valstybė narė, kuri pagal 1977 m. gegužės 17 d. Direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 1989 m. sausio 1 d. apmokestino sporto paslaugas PVM, gali dėl viešosios teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų neapmokestinimo PVM nustatyti šios direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos d punkte numatytą su konkurencija susijusią sąlygą tik tada, jeigu ji taiko šią sąlygą ir kitų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamoms paslaugoms.
3. Direktyvos 2006/112 133 straipsnio antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal ją valstybėms narėms, kurios pagal Direktyvą 77/388 1989 m. sausio 1 d. apmokestino sporto paslaugas PVM, neleidžiama bendrai netaikyti visų viešosios teisės reglamentuojamų pelno nesiekiančių organizacijų teikiamų sporto paslaugų neapmokestinimo PVM, kiekvienu konkrečiu atveju nepatikrinus, ar šis neapmokestinimas gali iškraipyti konkurenciją PVM apmokestinamų komercinių įmonių atžvilgiu.