



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO  
GERARD HOGAN IŠVADA,  
pateikta 2019 m. lapkričio 7 d.<sup>1</sup>

**Byla C-488/18**

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen  
prieš  
Golfclub Schloss Igling e. V.**

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

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

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

### **I. Europos Sąjungos teisė**

#### **A. Direktyva 2006/112**

4. Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje numatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

<sup>1</sup> Originalo kalba: anglų.

- m) pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimas sportuojantiems ar kūno kultūra užsiimantiems asmenims;
- n) viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų ar kitų kultūros įstaigų, kurias tokiomis pripažino atitinkama valstybė narė, vykdomas tam tikrų kultūros paslaugų teikimas ir su šiomis paslaugomis glaudžiai susijusių prekių tiekimas <...>“

## **B. Vokietijos teisė**

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

- „a) konferencijos, kursai ar kiti mokslo ar mokomieji renginiai, kuriuos organizuoja viešosios teisės reglamentuojami juridiniai asmenys, aukštosios administravimo ir ekonomikos mokyklos, *Volkshochschulen* arba įstaigos, siekiančios visuomenei naudingų arba profesinės organizacijos tikslų, jei didžioji dalis pajamų panaudojama išlaidoms padengti.
- b) kiti a punkte nurodytų veiklos vykdytojų organizuojami kultūros ir sporto renginiai, kai mokesčių sudaro dalyvio mokesčiai.“

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

### *„51 straipsnis*

Bendrosios nuostatos

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

<...>

### *52 straipsnis*

Visuomenei naudingi tikslai

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

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

<...>

21) sporto (žaidimas šachmatais laikomas sportu) rėmimas;

<...>

### 55 straipsnis

Veikla, kuria nesiekama naudos

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

1. Bendrovės lėšos gali būti naudojamos tik įstatuose nustatytais tikslais. Nariai arba partneriai (toliau šiose nuostatose – nariai) negali gauti nei pelno dalių, nei, veikdami kaip nariai, jokių kitų paskirstytų bendrovės lėšų. Bendrovė savo lėšų negali naudoti politinėms partijoms tiesiogiai ar netiesiogiai remti ar teikti joms paramos.
2. Nutraukus narystę arba likvidavus bendrovę nariai negali gauti turto, viršijančio jų įmokėtojo kapitalo dalis ir nepiniginių kapitalo lėšų sąžiningą rinkos vertę.
3. Bendrovė negali jokiam asmeniui teikti naudos, patirdama išlaidų, nesusijusių su bendrovės tikslu, arba mokėdama neproporcingai didelį atlyginimą.
4. Kai bendrovė likviduojama arba nustoja galioti jos ankstesnis tikslas, bendrovės turtas, viršijantis narių įmokėtojo kapitalo dalis ir nepiniginių kapitalo įnašų sąžiningą rinkos vertę, gali būti naudojamas tik tikslais, kuriems taikoma mokesčio lengvata (turto paskyrimo principas). Šis reikalavimas taip pat laikomas įvykdytu, jei turtas tikslais, kuriems taikoma mokesčio lengvata, perduodamas kitai bendrovei, kuriai taikoma mokesčio lengvata, arba viešosios teisės reglamentuojamam juridiniam asmeniui.
5. Atsižvelgiant į 62 straipsnį, bendrovė savo lėšas iš esmės turi nedelsiant panaudoti jos įstatuose nurodytais tikslais, kuriems taikoma mokesčio lengvata. Lėšų naudojimas turtui, kuris naudojamas siekiant įstatuose nustatytų tikslų, įsigyti arba sukurti, taip pat laikomas tinkamu naudojimu. Laikoma, kad lėšos buvo panaudotos nedelsiant, jei įstatuose nurodytais tikslais, kuriems taikoma mokesčio lengvata, jos panaudojamos ne vėliau kaip per du kalendorinius arba finansinius metus nuo jų sukauptimo.

<...>

### 58 straipsnis

Veikla, neturinti neigiamo poveikio mokesčio lengvatai

Nedraudžiama gauti mokesčio lengvatą, jeigu:

<...>

- 8) bendrovė rengia socialinius renginius, kurių svarba yra mažesnė, palyginti su bendrovės veikla, kuriai taikoma mokesčio lengvata;
- 9) Sporto asociacija organizuoja ne tik nemokamą sporto veiklą, bet ir mokamą sporto veiklą;

<...>

## 59 straipsnis

### Mokesčio lengvatų išankstinės sąlygos

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

## 60 straipsnis

### Reikalavimai, kuriuos turi atitikti įstatatai

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

## 61 straipsnis

### Turto paskyrimas įstatuose

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

## II. Ginčo aplinkybės

7. *Golfclub* yra registruota asociacija, kuri 2011 m., dėl kurių vyksta ginčas, nebuvo pripažinta nesiekiančia pelno, kaip tai suprantama pagal AO 51 ir paskesnius straipsnius. *Golfclub* veiklos tikslas, kaip nustatyta jos įstatuose, yra golfo sporto skatinimas ir rėmimas. Šiuo tikslu *Golfclub* valdo golfo aikštyną ir susijusius įrengimus, kuriuos ji nuomoja *Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH* (toliau – *Golfplatz*). Pagal asociacijos įstatų 13 straipsnio 3 dalį savanoriško arba priverstinio likvidavimo atveju jos turtas perduodamas visuotinio susirinkimo paskirtam asmeniui arba institucijai.
8. 2011 m. sausio 25 d. *Golfclub* už 380 000 eurų įsigijo *Golfplatz*. Šiam sandoriui finansuoti *Golfclub* su savo nariais sudarė sutartis dėl paskolų, kurių metinė palūkanų norma yra 4 %, o per metus grąžinama 5 % paskolos.
9. Tais pačiais metais *Golfclub* gavo iš viso 78 615,02 euro pajamų iš šios veiklos:

- i) naudojimosi golfo aikštynu;

- ii) golfo kamuoliukų nuomos;
- iii) golfo žaidėjų padėjėjų samdymo;
- iv) golfo lazdų pardavimo;
- v) golfo turnyrų ir renginių, per kuriuos *Golfclub* iš dalyvių rinko startinį mokestį, organizavimo ir vedimo.

10. Mokesčių inspekcija atsisakė šias paslaugas atleisti nuo PVM, remdamasi tuo, kad pagal *UStG* 4 straipsnio 22 dalį PVM neapmokestinami tik dalyvio mokesčiai ir kad tokio atleidimo nuo PVM negalima taikyti net golfo turnyrų organizavimui ir rengimui, nes *Golfclub* negali būti laikoma labdaros organizacija, kaip ji suprantama pagal AO 51 ir paskesnius straipsnius. Iš tiesų *Golfclub* įstatuose nebuvo nustatyta pakankamai tikslių taisyklių dėl jos turto paskirstymo pagal teisės aktus likvidavimo atveju, o iš to, kad *Golfclub* įsigijo *Golfplatz*, matyti, kad ji veikia ne tik nesiekdama pelno.

11. *Finanzgericht* (Finansų teismas, Vokietija) panaikino mokesčių inspekcijos priimtą sprendimą dėl *Golfclub*, remdamasis tuo, kad *Golfclub* yra pelno nesiekianti organizacija, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktą, ir kad pagal šią nuostatą, kuri veikia tiesiogiai, valstybės narės privalo nuo PVM atleisti bet kokią pelno nesiekiančios organizacijos vykdomą su sportu glaudžiai susijusią veiklą.

### III. Faktinės aplinkybės ir prašymai priimti prejudicinį sprendimą

12. Mokesčių inspekcija pareiškė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui ieškinį dėl *Finanzgericht* sprendimo peržiūros. Šis teismas mano, kad ginčo išsprendimas priklauso nuo to, ar, pirma, Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktas veikia tiesiogiai, todėl pelno nesiekiančios organizacijos gali šia nuostata tiesiogiai remtis, jei minėta direktyva į nacionalinę teisę buvo perkelta netinkamai. Antra, ginčo išsprendimas priklauso nuo toje pačioje nuostatoje vartojamos sąvokos „pelno nesiekiančios organizacijos“ prasmės.

13. Dėl pirmojo klausimo nacionalinis teismas paaiškino, kad jam kyla abejonių, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktas veikia tiesiogiai, nes 2017 m. vasario 15 d. Sprendime *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, 23 ir 24 punktai) Teisingumo Teismas nusprendė, kad 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies n punktas tiesiogiai neveikia. Iš tiesų priimdamas šį sprendimą Teisingumo Teismas visų pirma rėmėsi tuo, kad minėtoje nuostatoje, kaip ir 132 straipsnio 1 dalies m punkte, nurodytos „tam tikros paslaugos“, todėl pagal ją valstybėms narėms suteikta diskrecija nuspręsti, kurias paslaugas atleisti nuo mokesčio. Taigi Teisingumo Teismas padarė išvadą, jog ši nuostata neatitinka sąlygų, kad ja galėtų būti tiesiogiai remiamasi nacionaliniuose teismuose.

14. Antruoju klausimu nacionalinis teismas nori išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte vartojama sąvoka „pelno nesiekianti organizacija“ turėtų būti laikoma savarankiška Sąjungos teisės sąvoka, o jei taip, ar ši sąvoka turi būti aiškinama taip, kad pagal ją reikalaujama, jog tam, kad organizacija būtų laikoma pelno nesiekiančia organizacija, jos įstatuose turi būti nustatyta, kad turto perleidimo kitai organizacijai atveju pastaroji organizacija taip pat turi būti nesiekianti pelno.

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

- „1. Ar [Direktyvos 2006/112] 132 straipsnio 1 dalies m punktas, pagal kurį valstybės narės neapmokestina PVM „pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikim[o] sportuojantiems ar kūno kultūra užsiimantiems asmenims“, veikia tiesiogiai, todėl tuo atveju, jei šis punktas nėra perkeltas į nacionalinę teisę, pelno nesiekiančios organizacijos gali juo remtis tiesiogiai?
2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar „pelno nesiekianti organizacija“, kaip ji suprantama pagal [Direktyvos 2006/112] 132 straipsnio 1 dalies m punktą, yra:
  - savarankiškai aiškintina Sąjungos teisės sąvoka, ar
  - valstybės narės turi teisę organizaciją laikyti tokia organizacija tik tada, kai ji atitinka tam tikras sąlygas, kaip antai *Abgabenordnung* (Vokietijos Bendrasis mokesčių kodeksas) 52 straipsnio, siejamo su 55 straipsniu (arba Bendrojo mokesčių kodekso 51 ir paskesnių straipsnių apskritai), sąlygas?
3. Jei tai yra savarankiškai aiškintina Sąjungos teisės sąvoka: ar pelno nesiekianti organizacija, kaip ji suprantama pagal [Direktyvos 2006/112/EB] 132 straipsnio 1 dalies m punktą, turi būti reglamentavusi, kad jos likvidavimo atveju ji privalo turimą turtą perleisti kitai pelno nesiekiančiai organizacijai, skatinančiai sportą ir kūno kultūrą?“

#### IV. Analizė

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

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

18. Pirmiausia reikia priminti, kad asmenys gali remtis nuostata nacionaliniuose teismuose prieš valstybę visų pirma tuo atveju, jeigu valstybė laiku neperkėlė direktyvos į nacionalinę teisę arba ją perkėlė netinkamai, jeigu ta nuostata yra besąlygiška ir pakankamai aiški<sup>2</sup>.

19. Sąjungos teisės nuostata laikoma besąlygiška, kai joje nustatomas su jokia sąlyga nesiejamas įpareigojimas, kurį įgyvendinant ar kurio poveikiui atsirasti nereikia priimti jokio kito Sąjungos institucijų ar valstybių narių akto<sup>3</sup>. Nuostata yra pakankamai aiški, jeigu ji nedviprasmiškai nustato įpareigojimą<sup>4</sup>.

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

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

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

4 1986 m. vasario 26 d. Sprendimo *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84) 52 punktas ir 2006 m. spalio 26 d. Sprendimo *Pohl-Boskamp* (C-317/05, EU:C:2006:684) 41 punktą.

### A. Analizė, atlikta remiantis esama Teisingumo Teismo jurisprudencija

21. Vertinant pirmuosius Teisingumo Teismo sprendimus dėl Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkto, pavyzdžiui, 2008 m. spalio 16 d. Sprendimą *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571), 2013 m. vasario 21 d. Sprendimą *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95) ir 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861), iš pradžių gali atrodyti, kad valstybės privalo nuo PVM atleisti bet kokias pelno nesiekiančių organizacijų teikiamas su sportu glaudžiai susijusias paslaugas. Vis dėlto manau, kad iš išsamesnės šių sprendimų analizės matyti, kad iš tikrųjų taip nėra.

22. 2008 m. spalio 16 d. Sprendime *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 27 punktą) Teisingumo Teismas nurodė, kad „Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punktu siekiama šioje nuostatoje numatytą atleidimą nuo mokesčio taikyti ne tik tam tikroms sporto rūšims, bet bendrai sportui <...>“. Šioje byloje visų pirma buvo nagrinėjamas klausimas, ar ledo ritulio klubų *England Hockey* mokamiems stojimo mokesčiams už tos organizacijos teikiamas paslaugas taikomas PVM.

23. Atsakydamas į pirmąją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimą Teisingumo Teismas pirmiausia nurodė, kad paslaugų teikimas taikant dabartinę Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktą netaikomas tiesiog sportu užsiimantiems fiziniams asmenims, taip pat juridiniams asmenims ir asociacijoms, su sąlyga, kad tikrieji šių paslaugų gavėjai sportuoja. Jei būtų priešingai, „šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio priklausytų nuo to, ar tarp paslaugų teikėjo ir tokioje struktūroje užsiimančių sportu asmenų egzistuoja teisinis ryšys“. Tokia išvada prieštarautų pačiam to atleidimo nuo PVM tikslui.

24. Toliau Teisingumo Teismas nagrinėjo antrąją klausimą, t. y. ar valstybės narės turi teisę Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatytą atleidimo nuo mokesčio sistemą taikyti tik paslaugoms, kurios teikiamos sporto programose dalyvaujantiems asmenims. Sprendimo 39 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad pagal direktyvą valstybėms narėms neleidžiama „nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio netaikyti tam tikroms šių paslaugų gavėjų grupėms“, nes valstybėms narėms tokia diskrecija šiuo klausimu nesuteikta.

25. Be to, 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95) 21 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktu „nesiekiamą joje [jame] numatytą neapmokestinimą taikyti tik tam tikroms sporto rūšims“. Todėl sprendimo 25 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad „neorganizuota ir nepastovi sportinė veikla, kuria nesiekiamą dalyvauti sporto varžybose, gali būti laikoma sportavimu, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą“<sup>5</sup>. Bet kuriuo atveju iš pačios Teisingumo Teismo toje pastraipoje vartojamos negriežtos formuluotės („gali“) matyti, kad valstybė narė šiuo klausimu turi diskreciją. Jei aptariama nuostata būtų laikoma besąlygiška, galima daryti prielaidą, kad Teisingumo Teismas tai būtų nurodęs vartodamas imperatyvias formuluotes, pavyzdžiui, „privalo“.

26. Galima sutikti, kad šiose dvejose bylose Teisingumo Teismas, atrodo, netiesiogiai darė prielaidą, kad 132 straipsnio 1 dalies m punktas veikia tiesiogiai. Vis dėlto taip pat reikia pažymėti, kad tiesioginio veikimo klausimas Teisingumo Teismui nebuvo tiesiogiai pateiktas ir abiem atvejais šio klausimo jis neprivalėjo nagrinėti.

27. Kadangi byloje *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571) ir *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95) pateikti klausimai tiesiogiai nesusiję nei su tuo, ar valstybės narės turi tam tikrą diskreciją spręsti, kurios paslaugos neapmokestinamos PVM, nei su 132 straipsnio 1 dalies m punkto besąlygiškumu, manau, kad remiantis šiais sprendimais negalima

5 Išskirta mano.

daryti jokios išvados dėl šiuo atveju nagrinėjamos nuostatos tiesioginio veikimo klausimo. Manau, kad šiuos sprendimus reikėtų suprasti taip, kad pagal juos tam tikra sporto veikla *ex ante* nepašalinama iš minėtos nuostatos taikymo srities vien dėlto, kad ši veikla neatitiko konkretaus kriterijaus, kuris buvo nagrinėjamas kiekvienoje atitinkamoje byloje.

28. 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendime *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, 32 punktą) Teisingumo Teismas į pirmąjį–penktąjį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimus atsakė taip: „Direktyvos 2006/112 134 straipsnio b punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatytas neapmokestinimas taikomas paslaugoms, kurias teikdama golfo aikštyną valdanti ir narystės sistemą siūlanti pelno nesiekianti organizacija leidžia naudotis šiuo golfo aikštynu lankytojams ne šios organizacijos nariams“. Vis dėlto nuostata, kuri buvo nagrinėjama byloje *Bridport and West Dorset Golf Club* – ne Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktas, o šios direktyvos 134 straipsnio b punktas<sup>6</sup>. Kadangi 134 straipsnio b punktu valstybėms narėms draudžiama taikyti 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatytą atleidimą nuo mokesčio tam tikram paslaugų teikimui, susijusiam su sportu arba kūno kultūra, Teisingumo Teismas implicitiškai, tačiau tikrai pagrindė savo argumentus prielaida, kad sąlygos šiai nuostatai taikyti buvo įgyvendintos.

29. Vis dėlto ir šiuo atveju negalima teigti, kad Teisingumo Teismas iš tikrųjų sprendė atskirą klausimą, ar pats 132 straipsnio 1 dalies m punktas veikia tiesiogiai. Tai reiškia, kad iš šio sprendimo taip pat negalima daryti jokių išvadų, bent jau kiek tai susiję su pagrindiniu šios bylos klausimu.

30. Bet kuriuo atveju dabar ši ankstesnės jurisprudencijos analizė nagrinėjant konkrečius atvejus beveik neturi reikšmės, nes nuo to laiko Teisingumo Teismas pateikė aiškią nuomonę bent dviejuose sprendimuose, t. y. 2017 m. liepos 13 d. Sprendime *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544) ir 2017 m. vasario 15 d. Sprendime *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), iš kurių aiškiai matyti, kad pagal 132 straipsnio 1 dalies m punktą valstybėms narėms palikta diskrecija dėl jų įgaliojimų neapmokestinti PVM tam tikrų su sportu glaudžiai susijusių paslaugų ribų. Vien tai, kad tokia diskrecija numatyta, reiškia, kad 132 straipsnio 1 dalies m punkto nuostatos negali būti laikomos besąlygiškomis. Kadangi besąlygiškumo reikalavimas yra išankstinė tiesioginio veikimo doktrinos taikymo sąlyga, tai reiškia, kad 132 straipsnio 1 dalies m punkto negalima laikyti veikiančiu tiesiogiai. Šį teiginį galima paaiškinti analizuojant šiuos du sprendimus.

31. 2017 m. vasario 15 d. Sprendime *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117) Teisingumo Teismas nurodė, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies n punktas, kuris buvo pakeistas identiškomis Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies n punkto nuostatomis, „turi būti aiškinamas kaip [ne]veikiantis tiesiogiai taip, jog, nesant jį į nacionalinę teisę perkeliančių nuostatų, viešosios teisės subjektas ar kita atitinkamos valstybės narės pripažinta kultūros institucija negali remtis šia nuostata tiesiogiai“.

32. Teisingumo Teismas visų pirma pažymėjo, kad pagal toje nuostatoje vartojamą sąvoką „tam tikr[os] kultūros paslaug[os]“ „nereikalaujama atleisti nuo mokesčio visų kultūros paslaugų, nes valstybės narės gali atleisti nuo PVM „tam tikras“ paslaugas, o kitas apmokestinti“<sup>7</sup>. Teisingumo Teismas laikėsi tokios nuomonės, nes, pirma, „toks aiškinimas neatitinka Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies n punkte pavartotų žodžių „tam tikras“ įprastos reikšmės ir šių žodžių vartojimas šioje nuostatoje netenka veiksmingumo“<sup>8</sup>. Antra, dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies n punkto

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

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

8 Šio sprendimo 16 punktą.



Sąjungos teisės aktų leidėjas aiškiai atmetė pirminį Komisijos pasiūlymą suderintai nurodyti atitinkamas paslaugas<sup>9</sup>. Trečia, Sąjungos teisės aktų leidėjo sprendimas palikti valstybėms narėms diskreciją nustatyti, kurios paslaugos turėtų būti atleistos nuo mokesčio, gali būti paaiškinamas didele kultūros tradicijų regioninio paveldo įvairove Sąjungoje ir kartais net toje pačioje valstybėje narėje<sup>10</sup>.

33. Vis dėlto Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad nustatyta diskrecija atleisti nuo mokesčio „tam tikras“ kultūros paslaugas reiškia, jog ši nuostata neatitinka būtinų tiesioginio veikimo doktrinos taikymo sąlygų<sup>11</sup>.

34. 2017 m. liepos 13 d. Sprendime (C-633/15, EU:C:2017:544, 19 punktą) Teisingumo Teismas atmetė argumentą, kad reikalavimas, jog valstybės narės Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkto taikymo tikslais taikytų PVM visam su sportu glaudžiai susijusių paslaugų teikimui, veikia tiesiogiai, nes tai „prieštarautų šio 132 straipsnio 1 dalies m punktui, <...>, kurioje nurodytas su sportu ir kūno kultūra glaudžiai susijusių „tam tikrų“ paslaugų teikimas“.

35. Visi šie argumentai visiškai tinka Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkto atveju, nes šioje nuostatoje taip pat nurodyti įgaliojimai neapmokestinti PVM „tam tikrų“ su sportu ar kūno kultūra glaudžiai susijusių paslaugų. Tai, kad valstybėms narėms šiuo klausimu suteikta diskrecija, nesuderinama su besąlygiškumo reikalavimu, kuris yra išankstinė tiesioginio veikimo doktrinos taikymo sąlyga. Todėl manau, kad atsižvelgiant į Teisingumo Teismo sprendimų *British Film Institute* ir *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544) motyvus Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkto negalima laikyti pakankamai tikslu ir besąlygišku, kad jis veiktų tiesiogiai.

## ***B. Pagal bendrai pripažintus aiškinimo metodus atlikta analizė***

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

### *1. 132 straipsnio 1 dalies m punkto formuluotė*

37. Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte nustatyta, kad valstybės narės neapmokestina PVM „pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikim[o] sportuojantiems ar kūno kultūra užsiimantiems asmenims“.

38. Kadangi pagal tos nuostatos formuluotę valstybės narės turėtų neapmokestinti PVM tam tikrų, o ne visų su sportu glaudžiai susijusių paslaugų, akivaizdu, kad valstybės narės šiuo klausimu turi tam tikrą diskreciją. Todėl jos gali nuspręsti, kurių iš pelno nesiekiančių organizacijų teikiamų su sportu ar fizine kultūra susijusių paslaugų jos nori neapmokestinti PVM.

39. Vis dėlto Nyderlandų vyriausybė savo rašytinėse pastabose teigia, kad sąvoką „tam tikros“ reikėtų suprasti ne kaip „kai kurios, bet ne visos“, tačiau taip, kad ja pažymima, jog šis atleidimas nuo mokesčio taikomas tik pelno nesiekiančių organizacijų teikiamoms su sportu glaudžiai susijusioms paslaugoms.

<sup>9</sup> Šios sprendimo 19–21 punktai.

<sup>10</sup> Šio sprendimo 22 punktą.

<sup>11</sup> 23 ir 24 punktai.

40. Su šiuo argumentu sutikti negaliu. Reikia priminti, kad atsižvelgiant į tai, jog sąvokos, vartojamos Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, yra bendrojo principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlygį vykdomam paslaugų teikimui, išimtis, šios sąlygos turi būti aiškinamos siaurai.

41. Žinoma, reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, jog sąvokos, vartojamos šiam neapmokestinimo atvejui apibrėžti, turėtų būti aiškinamos taip, kad jos prarastų savo poveikį<sup>12</sup>. Vis dėlto šis reikalavimas reiškia, kad kai atleidimo nuo mokesčio nuostatos formuluotė, kaip antai pateikta Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte, yra aiški, reikėtų remtis jos pažodiniu aiškinimu.

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

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

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

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

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

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

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

14 Pavyzdžiui, žr. 2019 m. liepos 10 d. Sprendimo *Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände* (C-649/17, EU:C:2019:576) 37 punktą.

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

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

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

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

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

49. Visa tai reiškia, kad valstybės narės gali turėti savitą požiūrį į šių sporto rūšių naudą ir tai, kokių mastu reikėtų skatinti ar finansiškai remti visuomenės dalyvavimą konkrečioje sporto šakoje.

50. Antra, kalbant apie konkrečią sporto rūšį, taip pat gali būti sudėtinga atsakyti, ar tam tikros su ta sporto rūšimi glaudžiai susijusios paslaugos turėtų būti neapmokestinamos PVM. Pavyzdžiui, lenktynių atveju buriavimas gali būti laikomas sportu, tačiau kai tuo užsiimama kitokiu būdu, buriavimas gali būti laikomas tiesiog laisvalaikio veikla ar netgi susisiekiimo būdu. Panašiai, jei žygis arkliais į kalnus arba jodimas yra jodinėjimo su vadovu dalis, pavyzdžiui, kaip kartais per atostogas siūloma vaikams, to gali nepakakti, kad šios paslaugos būtų laikomos susijusiomis su sportu, kaip reikalaujama pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktą. Tam tikrais atvejais ir tam tikromis sąlygomis tai gali būti laikoma tiesiog laisvalaikio veikla, o ne sportu.

51. Trečia, Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punkte nustatytas neapmokestinimo PVM atvejis gali turėti reikšmingų ekonominių pasekmių kiekvienos šalies rinkos sporto paslaugoms, nes nuo PVM gali būti atleistos tik pelno nesiekiančios organizacijos<sup>19</sup>. Todėl gali būti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, suteikdamas valstybėms narėms tam tikrą diskreciją spręsti, kurių paslaugų neapmokestinoti PVM, manė, jog valstybės narės gali geriau nuspręsti, koks būtų šių išimčių taikymo srities poveikis vietos konkurencijai.

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

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

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

52. Tai reiškia, kad jei Sąjungos aktų leidėjas tikriausiai manė esant tinkama šiais klausimais pasikliauti valstybių narių sprendimu, tai paaiškina, kodėl šioje nuostatoje valstybėms narėms nenustatytas besąlygiškas įpareigojimas PVM neapmokestinti visos sporto veiklos.

### 3. 132 straipsnio 1 dalies m punkto kontekstas

53. Atsižvelgiant į 132 straipsnio 1 dalies m punkto kontekstą taip pat lieka nedaug abejonių dėl to, kaip reikėtų aiškinti šią nuostatą. Dauguma 132 straipsnyje nurodytų konkrečių neapmokestinimo PVM atvejų taikoma ne tik tam tikrai veiklai, bet, kitaip nei 135 straipsnyje nurodytos išimtys, tam tikrų kategorijų paslaugų teikėjų vykdomai veiklai<sup>20</sup>. Vadinasi, jei 132 straipsnio 1 dalies m punkto prasmė būtų tokia, kokią nurodo Nyderlandų vyriausybė, Sąjungos teisės aktų leidėjas kiekvienam iš šių neapmokestinimo PVM atvejų nurodyti būtų turėjęs vartoti sąvoką „tam tikros“. Vis dėlto sąvoka „tam tikros“ vartojama nurodant tik du iš šių neapmokestinimo PVM atvejų, t. y. 132 straipsnio 1 dalies n punkte dėl kultūros paslaugų teikimo ir 132 straipsnio 1 dalies m punkte.

54. Tai reiškia, kad ir iš 132 straipsnio 1 dalies m punkto formuluotės, ir iš jo priėmimo konteksto matyti, kad ši nuostata turi būti aiškinama taip, kad pagal ją valstybėms narėms suteikiama tam tikra diskrecija nustatyti, kurių iš pelno nesiekiančių organizacijų teikiamų su sportu ar fizine kultūra glaudžiai susijusių paslaugų jos nenori apmokestinti PVM.

### C. Vienodo požiūrio principo poveikis 132 straipsnio 1 dalies m punkto aiškinimui

55. To, kad valstybėms narėms yra suteikta tam tikra diskrecija, nepaneigia ir vienodo požiūrio principas, kuris VAT srityje kartais vadinamas mokesčių neutralumo principu<sup>21</sup>.

56. Vienodo požiūrio principas reikalauja, kad panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, o skirtingos situacijos – vienodai, jeigu toks požiūris nėra objektyviai pateisinamas konkrečiu pagrindu<sup>22</sup>.

57. Pagal suformuotą jurisprudenciją kelių situacijų panašumą, kuris būtinas tam, kad skirtingas požiūris patektų į vienodo požiūrio principo taikymo sritį, reikia vertinti atsižvelgiant į nagrinėjamų nuostatų dalyką ir tikslą, taip pat srities, kuriai nagrinėjamas aktas priklauso, principus ir tikslus<sup>23</sup>. Taikant vienodo požiūrio principą taip pat reikia atsižvelgti į atitinkamo asmens turimos kompetencijos ribas<sup>24</sup>.

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

21 Šiomis aplinkybėmis sąvokos „mokesčių neutralumo principas“ vartojimas klaidina, nes ją galima supainioti su Šeštojoje direktyvoje nustatyta atskaitos sistema, skirta atleisti ūkio subjektui nuo vykdančios jo ekonominę veiklą, kuri pati yra PVM objektas, mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Šiuo klausimu jurisprudencija ne visada buvo suderinama. Be to, kaip esu pažymėjęs savo išvadoje byloje *Grup Servicii Petroliere* (C-291/18, EU:C:2019:302), remiantis vienu sprendimu neutralumo principas PVM srityje „reiškia“ vienodo požiūrio principą (2014 m. lapkričio 18 d. Nutartis *MDDP* (C-319/12, EU:C:2014:2395, 38 punktą). Kituose Teisingumo Teismo konstatavo, kad šis principas yra konkreti vienodo požiūrio principo išraiška (2013 m. kovo 7 d. Sprendimas *Efir* (C-19/12, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:148, 35 punktą) ir nesutampa su pastaruoju (2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 18 punktą). Tačiau vėliau priimta 2017 m. kovo 7 d. Sprendime *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174) Teisingumo Teismo didžioji kolegija laikėsi griežtesnio požiūrio, kai nusprendė, kad pagal antrąją reikšmę mokesčių neutralumo sąvoka prilygsta vienodo požiūrio principui, tačiau nustatant mokesčių priemonę ES teisės aktų leidėjui būtina suteikti didelę diskreciją.

22 Pavyzdžiui, žr. 2017 m. kovo 7 d. Sprendimo *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174) 41 punktą.

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

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

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

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

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

#### ***D. Rėmimasis 132 straipsnio 1 dalies m punktu išimtinu atveju***

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

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

63. Šioje byloje mokesčių institucijos atsisakė aptariamąs paslaugas, išskyrus golfo turnyrų organizavimą, atleisti nuo PVM, remdamosi tuo, kad šios paslaugos nepriskiriamos prie tų paslaugų, kurių Vokietija nusprendė neapmokestinti PVM. Vien šios konkrečios priežasties nepakanka, kad būtų viršytos valstybėms narėms pagal 132 straipsnio 1 dalies m punktą suteiktos diskrecijos ribos, nes, kaip jau bandžiau paaiškinti, valstybės narės iš principo turi teisę nuspręsti, kurias konkrečias su sportu ar

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

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

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

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

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

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

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

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

kūno kultūra glaudžiai susijusias paslaugas nori atleisti nuo PVM. Todėl *Golfclub* ta nuostata negali remtis tiesiogiai, išskyrus atvejus, kai, kaip minėjau, atsižvelgiant į tikslus, kurių naudodamasi savo diskrecija siekė Vokietijos Respublika, matyti, kad tos paslaugos turėjo būti laikomos esančiomis tokios pačios padėties kaip sporto paslaugos, kurios pagal Vokietijos teisę nuo PVM buvo atleistos. Tačiau galiausiai šį klausimą turi nagrinėti nacionalinis teismas.

64. Tik pažymėsiu, kad šis konkretus klausimas Teisingumo Teisme nebuvo tiesiogiai nurodytas, o Teisingumo Teismas neturi informacijos, kuri leistų jam šiuo klausimu pateikti naudingų nuorodų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

65. Taigi į pirmąjį klausimą siūlau atsakyti taip, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktas turėtų būti aiškinamas kaip tiesiogiai neveikiantis, todėl asmenys šia nuostata negali tiesiogiai remtis nacionaliniuose teismuose, išskyrus atvejus, kai atitinkama valstybė narė viršijo pagal tą direktyvos nuostatą jai suteiktos diskrecijos ribas<sup>33</sup>.

<sup>33</sup> Nors pagal 132 straipsnio 1 dalies m punktą valstybėms narėms nustatyta užduotis tiksliai nustatyti, kurios paslaugos turi būti neapmokestinamos PVM, ši diskrecija ribojama nustatant reikalavimą, kad paslauga nuo PVM gali būti atleidžiama tik tuo atveju, jeigu ją teikia pelno nesiekianti organizacija. Todėl siūlau Teisingumo Teismui pareikšti nuomonę, ar, kai paslaugą teikia pelno nesiekiančios organizacijos, pagal kurių įstatus neuždrausta likvidavimo atveju perleisti pelną organizacijos nariams ar organizacijai, kuri siekia pelno, valstybė narė *gali*, ar *privalo* atsisakyti tokią paslaugą atleisti nuo PVM.

## V. Išvada

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

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