



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. gruodžio 10 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies m punktas – „Su sportu ar kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimo“ neapmokestinimas PVM – Tiesioginis veikimas – Sąvoka „pelno nesiekiančios organizacijos“

Byloje C-488/18

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2018 m. birželio 21 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2018 m. liepos 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

prieš

Golfclub Schloss Igling eV

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurių sudaro kolegijos pirmininkas M. Vilaras, teisėjai N. Piçarra (pranešėjas), D. Šváby, S. Rodin ir K. Jürimäe,

generalinis advokatas G. Hogan,

posėdžio sekretorė M. Krausenböck, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2019 m. rugsėjo 23 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Golfclub Schloss Igling eV*, atstovaujamos mokesčių patarėjų J. Hoffmann ir M. Mühlbauer,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių T. Henze ir S. Eisenberg, vėliau J. Möller ir S. Eisenberg,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. Bulterman ir M. de Ree,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir R. Pethke,

susipažinęs su 2019 m. lapkričio 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

- 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 – PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies m punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen* (Kaufboireno mokesčių administratoriaus Fiuseno padalinys, Vokietija) ir *Golfclub Schloss Igling e.V.* (toliau – *Golfclub*) ginčą dėl šios institucijos atsisakymo neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) kai kurių *Golfclub* teikiamų paslaugų, susijusių su golfu, šia sporto šaka užsiimantiems asmenims.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Remiantis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktu PVM apmokestinamas „paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.
- 4 Šios direktyvos IX antraštinėje dalyje, susijusioje su neapmokestinimu, yra 2 skyrius „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“, jis apima šios direktyvos 132–134 straipsnius.
- 5 Šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m ir n punktuose nustatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

- m) pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir [ar] 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.“
- 6 PVM direktyvos 133 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

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

- a) šios įstaigos neturi nuolat siekti pelno, o gautas pelnas negali būti skirstomas, bet turi būti skiriamas teikiamų paslaugų tęstinumui užtikrinti ir jų kokybei gerinti;

<...>“

7 Šios direktyvos 134 straipsnis suformuluotas taip:

„Paslaugų teikimas ir prekių tiekimas neapmokestinami, kaip numatyta 132 straipsnio 1 dalies <...> m ir n punktuose, kai:

a) paslaugų teikimas ir prekių tiekimas nėra būtinas vykdomiems neapmokestinamiems sandoriams;

<...>“

Vokietijos teisė

UStG

8 Pagal pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kurį už atlygį Vokietijoje vykdydamas savo veiklą atlieka verslininkas.

9 *UStG* 4 straipsnyje numatyta:

„Iš sandorių, kuriems taikomas 1 straipsnio 1 dalies 1 punktas, neapmokestinami šie sandoriai:

22. a) konferencijos, kursai ar kiti mokslo ar mokomieji renginiai, kuriuos organizuoja viešosios teisės reglamentuojami juridiniai asmenys, aukštosios administravimo ir ekonomikos mokyklos, valstybiniai universitetai 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.“

AO

10 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos *Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas, toliau – *AO*) 52 straipsnyje „Visuomenei naudingi tikslai“ nustatyta:

„1. Organizacija siekia visuomenei naudingų tikslų, jeigu jos veikla skirta plačiajai visuomenei remti turtiniu, dvasiniu ar neturtiniu požiūriu nesiekiant naudos. <...>

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

<...>

21) sporto skatinimas <...>

<...>“

11 *AO* 55 straipsnio „Veikla, kuria nesiekama naudos“ 1 dalyje numatyta:

„Skatinimas ar rėmimas vykdomas nesiekiant naudos, jeigu jais pirmiausia nesiekama pelno, pavyzdžiui, komercinių tikslų ar kitų ekonominių tikslų, ir jei tenkinamos šios sąlygos:

<...>

2) savanoriškai ar priverstinai nutraukus narystę arba likvidavus organizaciją nariai negali gauti daugiau, nei apmokėtos kapitalo dalys ir jų įnašų natūra rinkos vertė.

<...>

4. Kai savanoriškai ar priverstinai likviduojama organizacija arba išnyksta jos tikslas, organizacijos turtas, viršijantis narių apmokėtas kapitalo dalis ir jų įnašų natūra rinkos vertė, gali būti naudojamas tik tikslais, kuriems taikomos mokesčio lengvatos (įstatuose numatyto turto panaudojimo pareigos principas). Ši sąlyga taip pat tenkinama, jei turtas dėl tikslų, kuriems taikomos mokesčio lengvatos, turi būti perduotas kitai organizacijai, kuriai taikomos mokesčio lengvatos, arba viešosios teisės reglamentuojamam juridiniam asmeniui.

<...>“

12 AO 58 straipsnyje „Neapmokestinamos veiklos rūšys“ nurodyta:

„Nedraudžiama gauti mokesčio lengvatą, jeigu <...>

<...>

8) organizacija rengia socialinius renginius, kurių svarba yra mažesnė, palyginti su jos veikla, kuriai taikomos mokesčio lengvatos;

9) sporto asociacija, be nemokamo sporto, skatina ir mokamą sportą;

<...>“

13 AO 59 straipsnyje „Mokesčio lengvatos sąlygos“ numatyta:

„Mokesčio lengvata suteikiama, jei įstatuose, steigimo dokumentuose ar kituose asociacijos nuostatuose (toliau šiose nuostatuose – įstatai), apibrėžiančiuose tikslą, kurio siekia organizacija, 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.“

14 AO 61 straipsnio 1 dalyje „Pareiga naudoti turtą pagal įstatus“ nurodyta:

„Pareiga naudoti turtą pagal įstatus mokesčių tikslais laikoma pakankama (55 straipsnio 1 dalies 4 punktas), jei tikslas, kuriam turtas turi būti naudojamas savanoriškai ar priverstinai likvidavus organizaciją arba išnykus jos tikslui, įstatuose yra apibrėžtas pakankamai tiksliai, kad užtikrinama, jog remiantis įstatais galima nustatyti, ar numatytam naudojimui gali būti taikomos mokesčio lengvatos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15 *Golfclub* yra pagal privatinę teisę įsteigta asociacija, kurios tikslas – palaikyti ir skatinti golfą. Šiuo tikslu ji eksploatuoja golfo aikštyną ir su juo susijusius įrengimus – šiuos nuomoja *Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH*. *Golfclub* lėšas gali naudoti tik įstatuose, kuriuose numatyta, kad savanoriško arba priverstinio likvidavimo atveju asociacijos turtas perduodamas visuotinio susirinkimo paskirtam asmeniui arba institucijai nustatytais tikslais.

16 2011 m. sausio 25 d. *Golfclub* už 380 000 eurų įsigijo visas *Golfplatz Y-Betriebs-GmbH* kapitalo dalis. Šiam sandoriui finansuoti *Golfclub* su savo nariais sudarė sutartis dėl paskolų, kurių metinė palūkanų norma yra 4 %, o per metus gražinama 5 % paskolos.

- 17 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* rinko dalyvio mokestį, organizavimo ir vedimo.
- 18 Mokesčių administratorius atsisakė šias paslaugas neapmokestinti PVM. Jis manė, kad remiantis *UStG* 4 straipsnio 22 punktu tik golfo renginių dalyvio mokestis neapmokestinamas su sąlyga, kad prašantis asmuo yra visuomenei naudingų tikslų siekianti organizacija, kaip ji suprantama pagal AO 51 ir paskesnius straipsnius. Jo teigimu, taip nėra *Golfclub* atveju, kurios steigimo akte nenumatyta pakankamai tikslų taisyklių dėl jos turto panaudojimo pagal įstatus likviduojant. *Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH* įsigijimas rodė, kad *Golfclub* tikslas nebuvo išimtinai nesiekti pelno.
- 19 Mokesčių administratorius priėmė pranešimą apie mokėtiną PVM, kuriuo šiuo mokesčiu apmokestinama visa minėta veikla.
- 20 *Finanzgericht München* (Miuncheno finansų teismas, Vokietija) panaikino pranešimą apie mokėtiną mokestį. Šis teismas nusprendė, kad *Golfclub* yra pelno nesiekianti organizacija, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą, be to, ši nuostata veikia tiesiogiai ir pagal ją valstybės narės įpareigojamos neapmokestinti bet kokios veiklos, glaudžiai susijusios su tokios organizacijos vykdoma sporto veikla.
- 21 Mokesčių administratorius pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija). Šis teismas mano, kad bylos baigtis priklauso nuo, viena vertus, klausimo, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas veikia tiesiogiai, todėl pelno nesiekiančios organizacijos gali šia nuostata tiesiogiai remtis nacionaliniame teisme, jei minėta direktyva į nacionalinę teisę nebuvo perkelta ar perkelta netinkamai, ir, kita vertus, nuo sąvokos „pelno nesiekiančios organizacijos“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, išaiškinimo.
- 22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo abejonės dėl klausimo, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas veikia tiesiogiai, kyla iš 2017 m. vasario 15 d. Sprendimo *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, 23 ir 24 punktai), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad 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 L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies n punktas, kurio tekstas analogiškas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkto tekstui, tiesiogiai neveikia.
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia, ar sąvoka „pelno nesiekiančios organizacijos“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą, turi būti laikoma autonomiška Sąjungos teisės sąvoka, ir, jei taip, ar šią sąvoką reikia aiškinti taip, kad ji apima tik organizaciją, kurios steigiamajame akte numatyta, kad ją perleidus kitai organizacijai likvidavimo atveju, ta kita organizacija taip pat neturi siekti pelno.

- 24 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar [PVM] direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas, pagal kurį [valstybės narės neapmokestina PVM] „pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir [ar] 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 [PVM] direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą, yra:
 - sąvoka, kurią reikia aiškinti autonomiškai Sąjungos teisės atžvilgiu, ar
 - valstybės narės turi teisę organizaciją laikyti tokia organizacija tik tada, kai ji atitinka tam tikras sąlygas, kaip antai numatytas [AO] 52 straipsnio, siejamo su 55 straipsniu (arba [AO] 51 ir paskesnių straipsnių apskritai), sąlygas?
 3. Jei tai yra autonomiškai aiškintina Sąjungos teisės sąvoka: ar pelno nesiekianti organizacija, kaip ji suprantama pagal [PVM] direktyvos 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?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 25 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis veikia tiesiogiai, todėl, jei valstybės narės teisės aktai, kuriais ši nuostata perkeliama į nacionalinę teisę, neapmokestina PVM tik ribotą paslaugų, glaudžiai susijusių su sportu ar kūno kultūra, teikimų skaičių, šia nuostata pelno nesiekianti organizacija gali tiesiogiai remtis nacionaliniuose teismuose tam, kad nebūtų apmokestintas kitas su sportu ar kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimas sportuojantiems ar kūno kultūra užsiimantiems asmenims, kurių vykdo ši organizacija ir kuris pagal minėtus teisės aktus yra apmokestinamas.
- 26 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad visais atvejais, kai direktyvos nuostatos savo turiniu yra besąlygiškos ir pakankamai tikslios, privatūs asmenys gali jomis remtis prieš valstybę narę jos teismuose, jeigu valstybė narė per nustatytą terminą neperkėlė direktyvos į nacionalinę teisę arba perkėlė ją netinkamai (2017 m. vasario 15 d. Sprendimo *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, 13 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 27 Sąjungos teisės nuostata yra besąlygiška, kai joje nurodytas su jokia sąlyga nesiejamas įpareigojimas, kurį įgyvendinant ar kurio poveikiui atsirasti nereikia priimti jokio kito Europos Sąjungos institucijų ar valstybių narių akto (2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 49 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 28 Ji pakankamai tiksli, jeigu joje įpareigojimas nustatytas nedviprasmiškai (2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Gassmayr*, C-194/08, EU:C:2010:386, 45 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

- 29 Nagrinėjama atveju iš pačios PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkto formuluotės matyti, kad valstybės narės, kaip visuomenei naudingos veiklos, turi neapmokestinti „tam tikrų paslaugų teikimo“, jeigu, pirma, paslaugos yra „glaudžiai susijusios su sportu ar kūno kultūra“ ir, antra, jas „pelno nesiekiančios organizacijos“ teikia „asmenims, kurie užsiima sportu ar kūno kultūra“ (šiuo klausimu žr. 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571, 21 ir 22 punktus).
- 30 Sąvoka „tam tikrų paslaugų teikimas“ rodo, kad ši nuostata nenustato pareigos valstybėms narėms bendrai neapmokestinti visų su sportu ar kūno kultūra glaudžiai susijusių paslaugų teikimo.
- 31 Taigi, kadangi šioje nuostatoje nėra nei baigtinio su sportu ar kūno kultūra glaudžiai susijusių paslaugų teikimų, kuriuos valstybės narės turi neapmokestinti, sąrašo, nei pareigos valstybėms narėms neapmokestinti visų tokias charakteristikas turinčių paslaugų teikimų, ją reikia aiškinti taip, kad ji valstybėms narėms suteikia, kaip iš esmės savo išvados 35 ir 38 punktuose nurodė generalinis advokatas, tam tikrą diskreciją šiuo tikslu.
- 32 Nyderlandų vyriausybė mano, kad sąvoka „tam tikrų“, esanti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte, reiškia, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas tik paslaugų teikimui, kuris tenkina dvi iš šios nuostatos kylančias sąlygas, primintas šio sprendimo 29 punkte, taip pat šios direktyvos 134 straipsnio a punkte numatytą sąlygą, pagal kurią šis paslaugų teikimas turi būti būtinas vykdomiems neapmokestinamiems sandoriams.
- 33 Vis dėlto, kaip generalinis advokatas nurodė savo išvados 42 punkte, toks aiškinimas nekyla iš PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkto, kuriame numatytas „tam tikrų“ paslaugų teikimas, o ne „paslaugų teikimas“ ar „visų“ paslaugų teikimas, t. y. paslaugų, kurios tenkina dvi šioje nuostatoje numatytas sąlygas. Faktas, kad Nyderlandų vyriausybės nurodytas šios direktyvos 134 straipsnio a punktas neleidžia taikyti šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatyto neapmokestinimo su sportu ar kūno kultūra glaudžiai susijusių paslaugų teikimui, „jei jis nėra būtinas vykdomiems neapmokestinamiems sandoriams“, neturi įtakos šiam aiškinimui. Iš tiesų pirmoji nuostata ne panaikina, o tik apriboja diskreciją, kurią šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas suteikia valstybėms narėms, nustatyti ne pelno siekiančios organizacijos vykdomą su sportu ar kūno kultūra glaudžiai susijusių paslaugų teikimą, kuris pagal šią nuostatą turi būti neapmokestinamas PVM.
- 34 PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkto aiškinimas, kad, nepaisant sąvokos „tam tikrų“, vartojamos apibrėžti tiekimams, kurie sudaro neapmokestinamus sandorius, valstybės narės turi neapmokestinti „visus“ su sportu ar kūno kultūra glaudžiai susijusių paslaugų teikimus, galėtų išplėsti šio neapmokestinimo materialinę taikymo sritį už šio termino ribų ir pažeisti Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią sąvokos, vartojamos apibrėžti šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje numatytiems neapmokestinimo atvejams, aiškinamos siaurai (pagal analogiją žr. 2017 m. vasario 15 d. Sprendimo *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, 17 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 35 Šis pažodinis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkto aiškinimas juo labiau taikytinas, nes iš 17 sandorių, neapmokestinimų pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies a –q punktus, tik šios nuostatos m ir n punktuose numatyti sandoriai susiję su tam tikrų paslaugų teikimu, o kituose šios dalies punktuose nėra „tam tikrų“ ar kitos panašios sąvokos. Todėl, neatsižvelgiant į tų kitų punktų formuluotę, ši sąvoka negali būti aiškinama kaip tiesiog nuoroda į neapmokestinimo taikymo sąlygas, kylančias iš šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m ir n punktų formuluotės.
- 36 2017 m. vasario 15 d. Sprendime *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117) būtent dėl sąvokos „tam tikrų“ vartojimo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies n punkto, kuris atitinka PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies n punktą, tekste Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši nuostata suteikia valstybėms narėms diskreciją nustatyti neapmokestinamą paslaugų teikimą, ir iš to

padarė išvadą, kad ši nuostata netenkina sąlygų, kad galėtų būti tiesiogiai taikoma nacionaliniuose teismuose (šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 15 d. Sprendimo *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, 14, 16, 23 ir 24 punktus).

- 37 Atsižvelgiant į PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m ir n punktų formuluočių panašumą, reikia remtis tais pačiais motyvais, aiškinant šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatytą neapmokestinimą.
- 38 Darnus šių dviejų nuostatų aiškinimas juo labiau pateisinamas atsižvelgiant į tai, kad tiek su sportu ar kūno kultūra susijusių paslaugų, tiek kultūros paslaugų teikimas, kuriems taikomas atitinkamai PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m ir n punktuose numatytas neapmokestinimas, yra pramogų ir laisvalaikio visuomenei naudinga veikla, ir tuo ji skiriasi nuo kitų visuomenei naudingų veiklos rūšių, kurioms taikomi kiti 15 šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje numatytų neapmokestinimo atvejų.
- 39 Toks PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkto aiškinimas taip pat suderinamas su šios nuostatos parengiamaisiais darbais. Iš tiesų pradiniam pasiūlyme, susijusiam su Šeštąja direktyva, Komisija siūlė bendrai neapmokestinti PVM sandorių, tiesiogiai susijusių su mėgėjų sportu ar kūno kultūra. Vis dėlto Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkte, kuris atitinka PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą, numatęs formuluotę „su sportu ir [ar] kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimas“, suteikė valstybėms narėms diskreciją apibrėžti šio neapmokestinimo materialinį turinį.
- 40 Be to, kitokios išvados negalima daryti iš 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571), 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95) ir 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861).
- 41 Iš tiesų, viena vertus, šie sprendimai nesusiję su klausimu, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas veikia tiesiogiai. Kita vertus, nors šiuose sprendimuose Teisingumo Teismas nustatė valstybių narių diskrecijos apibrėžti ribas, be kita ko, kai kalbama apie gavėjų statusą ir pagal šią nuostatą neapmokestinamų paslaugų teikimo būdą, jam nebuvo pateiktas valstybių narių diskrecijos nustatyti paslaugų teikimus, kurie gali būti neapmokestinami pagal šią nuostatą, klausimas. Iš to darytina išvada, kad šiais sprendimais negalima pagrįsti argumentų, pagal kuriuos nagrinėjama nuostata veikia tiesiogiai.
- 42 Atsižvelgiant į minėtus svarstymus, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis neveikia tiesiogiai, todėl, jei valstybės narės teisės aktai, kuriais ši nuostata perkeliama į nacionalinę teisę, neapmokestina PVM tik ribotą paslaugų, glaudžiai susijusių su sportu ar kūno kultūra, teikimų skaičių, šia nuostata pelno nesiekianti organizacija negali tiesiogiai remtis nacionaliniuose teismuose tam, kad nebūtų apmokestintas kitas su sportu ar kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimas sportuojantiems ar kūno kultūra užsiimantiems asmenims, kurį vykdo ši organizacija ir kuris pagal minėtus teisės aktus yra apmokestinamas.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

- 43 Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia iš esmės išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „pelno nesiekianti organizacija“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, yra autonomiška Sąjungos teisės sąvoka, pagal kurią reikalaujama, kad tokios organizacijos likvidavimo atveju ji negalėtų savo nariams paskirstyti pelno, kurį gavo ir kuris viršija jų apmokėtas kapitalo dalis ir įnašų natūra rinkos vertę.

- 44 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užduoda šiuos klausimus tuo atveju, jei Teisingumo Teismas manytų, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas veikia tiesiogiai. Vis dėlto, net jei ši nuostata neveikia tiesiogiai, primintina, kad pagal nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo procedūrą, įtvirtintą SESV 267 straipsnyje, šis teismas nacionaliniam teismui turi pateikti tinkamą atsakymą, kuris leistų išspręsti jo nagrinėjamą bylą. Šiuo tikslu Teisingumo Teismas gali iš visos nacionalinio teismo pateiktos informacijos, ypač iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies, atrinkti aiškintinas Sąjungos teisės normas ir principus, atsižvelgdamas į pagrindinės bylos dalyką (be kita ko, žr. 2014 m. kovo 27 d. Sprendimo *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 25 ir 26 punktus).
- 45 Šiuo atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neturi vertinti vien to, ar *Golfclub* gali tiesiogiai remtis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktu nacionaliniame teisme tam, kad nebūtų apmokestinami PVM su sportu ar kūno kultūra glaudžiai susijusių paslaugų teikimai, kuriems pagal *UStG* neapmokestinimas netaikomas. Jis taip pat turi nustatyti, ar, kiek tai susiję su golfo renginių organizavimo paslaugų, kurioms taikomas *UStG* 4 straipsnio 22 punkto b papunktyje numatytas neapmokestinimas, teikimu, kai renkamas dalyvio mokestis, *Golfclub* yra pelno nesiekianti organizacija, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą, dėl to jai gali būti taikomas šis neapmokestinimas.
- 46 Pagal suformuotą jurisprudenciją, pagal kurią PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje numatyti neapmokestinimo atvejai yra autonomiškos Sąjungos teisės nuostatos, kurių tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą įvairiose valstybėse narėse (be kita ko, žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 17 punktą), reikia nuspręsti, kad sąvoka „pelno nesiekianti organizacija“, vartojama šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte, yra autonomiška Sąjungos teisės nuostata.
- 47 Konkrečiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punkte yra nustatyta sąlyga: tam, kad būtų laikoma pelno nesiekiančia organizacija, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, ši organizacija likvidavimo atveju turi perleisti savo turtą kitai pelno nesiekiančiai organizacijai, skatinančiai sportą ar kūno kultūrą.
- 48 Dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies m punkto, kuris atitinka PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą, Teisingumo Teismas nusprendė, kad kaip „pelno nesiekiančia“ organizacija, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, turi būti kvalifikuojama atsižvelgiant į šios organizacijos tikslą, t. y. organizacija neturi turėti tikslo gauti pelno savo nariams, priešingai nei komercinės įmonės. Kadangi kompetentingos nacionalinės institucijos konstatavo, kad organizacija atitinka šiuos reikalavimus, atsižvelgiant į įstatuose nurodytą tikslą, dėl fakto, kad ši organizacija vėliau gavo pelno, net jeigu jo siekta ar jis gautas sistemiškai, negalima suabejoti pirminiu šios organizacijos kvalifikavimu tol, kol šis pelnas nepaskirstytas nariams (šiuo klausimu žr. 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, 26–28 punktus).
- 49 Taip pat PVM direktyvos 133 straipsnio pirmos pastraipos a punkte numatyta, kad valstybės narės gali kitas, ne tik viešosios teisės reglamentuojamas, įstaigas neapmokestinami PVM 132 straipsnio 1 dalies m punkte numatytais neapmokestinimo atvejais, jei kiekvienu konkrečiu atveju tenkinama sąlyga, kad šios įstaigos „neturi nuolat siekti pelno, o gautas pelnas negali būti skirstomas, bet turi būti skiriamas teikiamų paslaugų tęstinumui užtikrinti ir jų kokybei gerinti“. Šio 133 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta sąlyga yra sąvokos „pelno nesiekianti organizacija“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą, esminė sudėtinė dalis (šiuo klausimu žr. 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, 33 punktą).

- 50 Šių organizacijų tikslo siekti pelno nebuvimas suponuoja, kad jos per visą savo egzistavimą, įskaitant likvidavimą, neturi generuoti pelno savo nariams. Jei būtų kitaip, tokia organizacija iš tiesų galėtų apeiti šį reikalavimą ir po likvidavimo paskirstyti iš visos savo veiklos gautą pelną nariams, pasinaudodama lengvatomis, visų pirma mokesčių, kurias suteikia „pelno nesiekiančios organizacijos“ statusas.
- 51 Iš to matyti, kad „pelno nesiekiančia organizacija“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktą, gali būti laikoma tik organizacija, kurios turtas tęstinai naudojamas siekiant jos įstatuose nurodyto tikslo ir negali būti perleistas nariams po jos likvidavimo tiek, kiek šis turtas viršija šių narių apmokėtas kapitalo dalis ir įnašų natūra rinkos vertę.
- 52 Taigi į antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies m punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „pelno nesiekianti organizacija“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, yra autonomiška Sąjungos teisės sąvoka, pagal kurią reikalaujama, kad tokia organizacija likvidavimo atveju negalėtų savo nariams paskirstyti pelno, kurį gavo ir kuris viršija jų apmokėtas kapitalo dalis ir įnašų natūra rinkos vertę.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 53 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies m punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis neveikia tiesiogiai, todėl, jei valstybės narės teisės aktai, kuriais ši nuostata perkeliama į nacionalinę teisę, neapmokestina pridėtinės vertės mokesčiu tik ribotą paslaugų, glaudžiai susijusių su sportu ar kūno kultūra, teikimų skaičių, šia nuostata pelno nesiekianti organizacija negali tiesiogiai remtis nacionaliniuose teismuose tam, kad nebūtų apmokestintas kitas su sportu ar kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimas sportuojantiems ar kūno kultūra užsiimantiems asmenims, kurių vykdo ši organizacija ir kuris pagal minėtus teisės aktus yra apmokestinamas.**
- 2. Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies m punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „pelno nesiekianti organizacija“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, yra autonomiška Sąjungos teisės sąvoka, pagal kurią reikalaujama, kad tokia organizacija likvidavimo atveju negalėtų savo nariams paskirstyti pelno, kurį gavo ir kuris viršija jų apmokėtas kapitalo dalis ir įnašų natūra rinkos vertę.**

Parašai.