



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2013. gada 19. decembrī\*

Nodokļi — PVN — Direktīva 2006/112/EK — Atbrīvojumi no nodokļa — 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts — Ar sportu cieši saistītu pakalpojumu sniegšana — Piekļuve golfa laukumam — Apmeklētāji, kas nav golfa kluba biedri un kas maksā green maksu (“green fee”) — Atbrīvojuma izslēgšana — 133. panta pirmās daļas d) punkts — 134. panta b) punkts — Papildu ienākumi

Lieta C-495/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 19. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 5. novembrī, tiesvedībā

***Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs***

pret

***Bridport and West Dorset Golf Club Limited***.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], A. Ross [*A. Rosas*], D. Švābi [*D. Šváby*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

ģenerālvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretāre A. Impellicēri [*A. Impellizzeri*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 2. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Bridport and West Dorset Golf Club Limited* vārdā — *A. Brown, advocate*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — *C. Murrell*, pārstāve, kurai palīdz *R. Hill, barrister*,

— Eiropas Komisijas vārdā — *R. Lyal* un *C. Soulay*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda — angļu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu, 133. panta pirmās daļas d) punktu un 134. panta b) punktu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (turpmāk tekstā – “*Commissioners*”) un *Bridport and West Dorset Golf Club Limited* (turpmāk tekstā – “*Bridport*”) par atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) ieejas biļetēm, ko maksā spēlētāji, kuri nav kluba biedri, lai piekļūtu šī kluba golfa laukumiem.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam PVN piemēro “pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds”.
- 4 Šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā, kurš ir ietverts minētās direktīvas IX sadaļas 2. nodaļā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”, ir paredzēts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

- m) konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos.”
- 5 Šajā tiesību normā ir pārņemts atbrīvojums, kas bija paredzēts Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”) 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā.
- 6 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 133. panta pirmo daļu:

“Piešķirot struktūrām, kas nav publisko tiesību subjekti, 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzētos atbrīvojumus, dalībvalsts katrā atsevišķā gadījumā var tām piemērot vienu vai vairākus šādus nosacījumus:

- a) attiecīgās struktūras nedrīkst pastāvīgi censties gūt peļņu, un jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nedrīkst sadalīt, bet tā jānovirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai;
- b) šīs struktūras ir jāpārvalda un jāvada – būtībā brīvprātīgi – personām, kurām pašām vai caur starpniekiem nav tieša vai netieša daļa attiecīgo darbību iznākumā;
- c) šīm struktūrām jānosaka cenas, ko apstiprinājušas valsts iestādes vai kas nav augstākas par šādām apstiprinātām cenām, vai attiecībā uz pakalpojumiem, kas nav jāapstiprina, zemākas cenas par tām, ko līdzīgiem pakalpojumiem nosaka komercuzņēmumi, kuriem jāmaksā PVN;
- d) atbrīvojumi nedrīkstētu radīt konkurences izkropļojumus, nostādot neizdevīgā stāvoklī uzņēmumus, kas ir PVN maksātāji.”

7 Šīs direktīvas 134. pantā ir noteikts:

“Preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 132. panta 1. punkta [m] apakšpunktā] paredzēto atbrīvojumu, ja:

- a) preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana nav būtiski svarīga atbrīvotajiem darījumiem;
- b) preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas pamatmērķis ir gūt strukturāli papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, par kuriem uzliek PVN.”

#### *Apvienotās Karalistes tiesības*

8 Saskaņā ar 1994. gada Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1994*) 9. pielikuma 10. grupas 3. punktu no PVN ir atbrīvoti:

“Pakalpojumi, ko attiecīgas organizācijas sniedz fiziskai personai un kas ir cieši saistīti un ir būtiski sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumam, kurā šī persona piedalās, izņemot, ja šī organizācija apvieno biedrus, pakalpojumus, kas tiek sniegti fiziskai personai, kura nav tās biedrs.”

9 10. grupas 2. piezīmē ir noteikts:

“Fizisku personu var uzskatīt par attiecīgās organizācijas biedru 3. punkta izpratnē, ja tai ir piešķirtas biedra tiesības uz trīs vai vairāk mēnešiem”.

#### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

10 *Bridport* ir privāts golfa klubs, kura mērķos ietilpst golfa kluba darbības uzturēšana un vadība, lai to varētu izmantot kluba biedri un apmeklētāji un lai viņus varētu uzņemt, kā arī tostarp golfa skolas uzturēšana un nodrošināšana ar golfa pasniezējiem un aprīkojumu.

11 2009. gada septembrī apmēram puse no 737 *Bridport* biedriem bija pilntiesīgi biedri ar tiesībām piekļūt golfa laukumam jebkurā laikā septiņas dienas nedēļā, parastā gada maksa bija 657,20 sterliņu mārciņas (GBP). Tāpat bija iespējams spēlēt apmeklētājiem, kas nav kluba biedri, samaksājot *green* maksu (turpmāk testā – “*green fee*”) GBP 32– GBP 38 apmērā par spēli, vai par augstāku maksu par dienu. Visus tarifus – gan gada maksas, gan *green fee* – *Bridport* noteica, ņemot vērā maksu, ko iekasē apkārtējie bezpeļņas klubi, kā arī maksu, ko iekasē viens komerciālais golfa laukuma operators.

12 Finanšu gadā, kas beidzās 2009. gada 30. septembrī, ienākumi no *green fee* veidoja 18,7 % no *Bridport* ienākumiem, ikgadējās biedru maksas veidoja 56,4 % no visiem ienākumiem, pārējie ienākumi lielākoties ir no bāra.

13 Pēc tam, kad *Bridport* bija gadiem ilgi *Commissioners* deklarējis un maksājis PVN no ienākumiem par *green fee*, šis klubs, pamatojoties uz 2008. gada 16. oktobra spriedumu lietā *C-253/07 Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (Krājums, I-7821. lpp.), prasīja atmaksāt pārmaksāto PVN, kuru tas aprēķināja GBP 140 359,16 apmērā. Pēc tam, kad *Commissioners* noraidīja šo prasību, *Bridport* cēla prasību par šo noraidījumu *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [Pirmās instances tiesas Nodokļu palātā].

- 14 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* šo prasību apmierināja, uzskatot, ka nebija atšķirību starp kluba biedriem piešķirtajām tiesībām un personām, kuras nav biedri un maksāja *green fee*, piešķirtajām tiesībām spēlēt golfu *Bridport* laukumā un ka *green fee* ir atbrīvota no PVN saskaņā ar Direktīvu 2006/112. *Commissioners* iesniedza apelācijas sūdzību *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [Augstākās tiesas Nodokļu palātā].
- 15 Saskaņā ar šīs pēdējās tiesas norādīto netiek apstrīdēts, ka *Bridport* ir bezpeļņas organizācija Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē. Tāpat netiek apstrīdēts, ka pakalpojums, kas izpaužas kā viesiem, kas nav biedri, piešķirtās tiesības izmantot laukumu, ir cieši saistīts ar sportu un ka tas tiek sniegts personām, kas piedalās sporta pasākumos, un ka tas ir būtiski svarīgs, lai veiktu no nodokļa atbrīvotos darījumus šīs direktīvas 134. panta a) punkta izpratnē.
- 16 Strīds pamatlietā tātad galvenokārt esot par to, vai šādos apstākļos ir likumīgi izslēgt minēto pakalpojumu no attiecīgā atbrīvojuma saņemšanas, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 134. panta b) punktu vai 133. panta pirmās daļas d) punktu.
- 17 Šādos apstākļos *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Piemērojot obligātos [Direktīvas 2006/112] 134. panta noteikumus attiecībā uz [šīs direktīvas] 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta noteikumiem apstākļos, kuros organizācija, kuru atzīst par bezpeļņas organizāciju, sniedz tādus pakalpojumus kā tiesības spēlēt golfu, kādi pakalpojumi, ja tādi pastāv, ir “atbrīvotie darījumi”?
  - 2) Vai ir likumīgi ierobežot [Direktīvas 2006/112] 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu atkarībā no tā, vai pakalpojumi, ar ko piešķir tiesības spēlēt golfu, tiek sniegti bezpeļņas organizācijas biedram?
  - 3) Vai [Direktīvas 2006/112] 134. panta noteikumi ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem atbrīvojumu var noteikt vienīgi attiecībā uz pakalpojumiem, kas ir “cieši saistīti” (pakārtotības nozīmē) ar “atbrīvotiem darījumiem”, vai arī attiecībā uz jebkuru pakalpojumu, kas ietilpst [šīs direktīvas] 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā?
  - 4) Tādos apstākļos, kuros bezpeļņas organizācija saskaņā ar tās mērķiem, kas ir darīti publiski zināmi, regulāri un pastāvīgi atļauj spēlēt golfu personām, kuras nav biedri, kā ir jāinterpretē fakta, ka tiek iekasēta maksa no šīm personām, “pamatmērķis”?
  - 5) Kam papildus [Direktīvas 2006/112] 134. panta b) punkta izpratnē ir “papildu ienākumi”?
  - 6) Vai tad, ja ienākumi, kas tiek gūti, sniedzot piekļuvi sporta iekārtām personām, kuras nav biedri, nav jāuzskata par “papildu ienākumiem” [Direktīvas 2006/112] 134. panta b) punkta izpratnē, ar [šīs direktīvas] 133. panta [pirmās daļas] d) punktu dalībvalstij ir atļauts izslēgt no atbrīvojuma šādus ienākumus, ja tas var radīt konkurences izkropļojumus, kaitējot komercuzņēmumiem, kuriem piemēro PVN, ja tā vienlaikus šīm pašām bezpeļņas organizācijām neliedz piemērot atbrīvojumu ienākumiem, ko gūst no biedru naudām, ja pašas biedru naudas vien var radīt vismaz zināmas pakāpes konkurences izkropļojumu?
  - 7) It īpaši, vai ir nepieciešams, lai katrs nosacījums, kurš ir ieviests, piemērojot [Direktīvas 2006/112] 133. panta [pirmās daļas] d) punktu, tiktu piemērots jebkurai pakalpojumam, ko sniedz bezpeļņas organizācija, kura citādi neietilptu atbrīvojuma piemērošanas jomā, vai arī ir iespējams pieļaut daļēju ierobežojumu, proti, atļaut atbrīvojumu attiecībā uz tiesībām spēlēt golfu biedriem, taču ne tiem, kas nav biedri, ja abi šie pakalpojumu veidi rada konkurenci komercuzņēmumiem?

- 8) Kāda ir atšķirība, ja tāda ir, starp [Direktīvas 2006/112] 133. panta [pirmās daļas] d) punkta nosacījumu, ka ir jābūt iespējamiem “konkurences izkropļojumiem”, un 134. panta b) punktu, kurā ir paredzēta vienīgi tieša konkurence?”

### Par prejudiciālajiem jautājumiem

#### *Par pirmo līdz piekto jautājumu*

- 18 Ar pirmo līdz piekto jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 134. panta b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to no šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma saņemšanas izslēdz tādu pakalpojumu sniegšanu, kuri izpaužas kā bezpeļņas organizācijas, kura apkalpo golfa klubu un piedāvā kārtību, kādā kļūt par kluba biedru, piešķirtās tiesības izmantot šo golfa laukumu apmeklētājiem, kas nav šīs organizācijas biedri.
- 19 Attiecībā uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu ir jānorāda, ka šis noteikums, kā tas izriet no tā formulējuma, attiecas uz sportu un fizisko audzināšanu vispār un netiek prasīts, lai sporta aktivitāte tiktu veikta kādā noteiktā līmenī, piemēram, profesionālā līmenī, nedz arī lai attiecīgā sporta aktivitāte tiktu veikta kādā noteiktā veidā, proti, regulāri vai organizēti, vai ar mērķi piedalīties sporta sacensībās (skat. 2013. gada 21. februāra spriedumu lietā C-18/12 *Město Žamberk*, 21. un 22. punkts).
- 20 Šīs tiesību normas mērķis ir veicināt konkrētu darbību sabiedrības interesēs veikšanu, proti, tādu pakalpojumu sniegšanu, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kuras piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos. Līdz ar to minētā noteikuma mērķis ir veicināt šādu darbību praktizēšanu plašā sabiedrības daļā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Město Žamberk*, 23. punkts).
- 21 Ņemot vērā, ka piekļuve golfa laukumam ir nepieciešama, lai nodarbotos ar šo sportu, pakalpojums, kurš izpaužas kā tiesību izmantot golfa laukumu piešķiršana, ir cieši saistīts ar sportu Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē neatkarīgi no tā, vai attiecīgā persona ar šo sportu nodarbojas regulāri vai organizēti, vai ar mērķi piedalīties sporta sacensībās.
- 22 Tātad, ja šo pakalpojumu sniedz bezpeļņas organizācija, tam ir piemērojams atbrīvojums no PVN, kas ir paredzēts šajā 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā, neatkarīgi no tā, vai to sniedz organizācijas biedram vai apmeklētājam, kas nav biedrs.
- 23 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 134. panta a) un b) punktu pakalpojumu sniegšanai nepiešķir šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja, pirmkārt, tie nav noteikti nepieciešami no nodokļa atbrīvoto darbību veikšanai un, otrkārt, to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darbības, kas tieši konkurē ar to komercuzņēmumu darbībām, kuriem ir jāmaksā PVN.
- 24 Attiecībā uz pakalpojuma sniegšanu pamatlīnētā, proti, tiesību piešķiršanu izmantot golfa laukumu, ir acīmredzams, ka tas ir nepieciešams atbrīvoto darījumu veikšanai Direktīvas 2006/112 134. panta a) punkta izpratnē, ņemot vērā, ka šo tiesību piešķiršana ir nepieciešama, lai spēlētu golfu.
- 25 Tomēr iesniedzējtiesa ir uzdevusi jautājumu par to, vai gadījumā, ja organizācija apkalpo golfa laukumu un piedāvā kārtību, kādā kļūt par kluba biedru, vienlaikus ļaujot apmeklētājiem, kas nav biedri, izmantot šo golfa laukumu par atlīdzību, vai tad ieejas maksa, kas jāmaksā šiem apmeklētājiem, ir “papildu ienākumi” Direktīvas 2006/112 134. panta b) punkta izpratnē salīdzinājumā ar ienākumiem no šīs organizācijas biedru maksātajām biedru naudām.

- 26 Šajā ziņā ir jānorāda, ka šī atšķirība ir pamatota vienīgi ar attiecīgā pakalpojuma saņēmēja biedra statusa esamību vai neesamību.
- 27 Par tiesību normu, kas bija spēkā pirms Direktīvas 2006/112 133. un 134. panta, proti, Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punktu, Tiesa ir lēmusi, ka, tā kā šajā tiesību normā nav paredzēti ierobežojumi attiecībā uz attiecīgo pakalpojumu saņēmējiem, dalībvalstis no attiecīgā atbrīvojuma piemērošanas jomas nevar izslēgt kādu šo pakalpojumu saņēmēju grupu (iepriekš minētais spriedumā lietā *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club*, 39. punkts).
- 28 Turklāt ir svarīgi atgādināt, ka, pretēji atbrīvojumam, kas ir paredzēts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta l) apakšpunktā, kurš primāri attiecas tikai uz pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko šajā normā minētās organizācijas sniedz “saviem biedriem”, šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums pakalpojumiem, kas cieši saistīti ar sportu, nav ierobežots šādā veidā, pat ja saskaņā ar sākotnējo priekšlikumu Sestajai direktīvai, kuru iesniedza Eiropas Komisija, arī šis pēdējais atbrīvojums bija ierobežots ar pakalpojumiem un piegādēm attiecīgo organizāciju biedriem, kā tas izriet no 1973. gada 20. jūnija Priekšlikuma Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķina bāze (COM(73) 950, galīgā redakcija), 14. panta A daļas 1. punkta j) apakšpunkta.
- 29 Šādos apstākļos vārdus “papildu ienākumi” Direktīvas 2006/112 134. panta b) punkta izpratnē nevar interpretēt tādējādi, ka tiek sašaurināts šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta paredzētā atbrīvojuma apmērs atkarībā no tā, vai attiecīgā pakalpojuma saņēmējiem ir vai nav biedra statuss, jo šis kritērijs ir ticis apzināti izslēgts laikā, kad šis atbrīvojums tika definēts.
- 30 Tādai vārdu salikuma “papildu ienākumi” interpretācijai, atbilstoši kurai ieejas maksa, ko par golfa laukuma izmantošanu maksā personas, kas nav biedri bezpeļņas organizācijā, kura apkalpo šo golfa laukumu un kura piedāvā arī kārtību, kādā kļūt par kluba biedru, iekļaušana šajā vārdu salikumā tādēļ, ka šai ieejas maksai ir papildu raksturs, salīdzinot ar ienākumiem no šī organizācijas biedru naudām, būtu tādas sekas, ka ar to tieši tiktu sašaurināta šī Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas joma.
- 31 Tātad ieejas maksa par golfa laukuma izmantošanu, ko maksā apmeklētāji, kas nav biedri bezpeļņas organizācijā, kura apkalpo šo golfa laukumu un kura piedāvā arī kārtību, kādā kļūt par kluba biedru, nav papildu ienākumi Direktīvas 2006/112 134. panta b) punkta izpratnē.
- 32 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo līdz piekto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 134. panta b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to no šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomas neizslēdz tādu pakalpojumu sniegšanu, kuri izpaužas kā bezpeļņas organizācijas, kura apkalpo golfa klubu un piedāvā kārtību, kādā kļūt par kluba biedru, piešķirtās tiesības izmantot šo golfa laukumu apmeklētājiem, kas nav šīs organizācijas biedri.

*Par sesto un septīto jautājumu*

- 33 Ar savu sesto un septīto jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 133. panta pirmās daļas d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to dalībvalstīm ir atļauts izslēgt no šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomas tādu pakalpojumu sniegšanu, kuri izpaužas kā bezpeļņas organizācijas, kura apkalpo golfa klubu un piedāvā kārtību, kādā kļūt par kluba biedru, piešķirtās tiesības izmantot šo golfa laukumu apmeklētājiem, kas nav šīs organizācijas biedri.

- 34 Minētās direktīvas 133. panta pirmās daļas d) punktā dalībvalstīm ir atļauts katrā atsevišķā gadījumā piešķirt struktūrām, kas nav publisko tiesību subjekti, Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktos paredzētos atbrīvojumus, ievērojot nosacījumu, ka šie atbrīvojumi nedrīkst radīt konkurences izkropļojumus, radot neizdevīgu stāvokli uzņēmumiem, kas ir PVN maksātāji.
- 35 Tomēr šī dalībvalstīm piešķirtā iespēja, kuras piemērošanas joma ir jānovērtē saistībā nosacījumiem, kuri izriet no Direktīvas 2006/112 133. panta pirmās daļas a)–c) punkta, neļauj pieņemt tādas vispārējus pasākumus kā pamatlietā, ar kuriem tiek ierobežota šo atbrīvojumu piemērošanas joma. Saskaņā ar Tiesas judikatūru par atbilstošajām Sestās direktīvas tiesību normām dalībvalsts nevar grozīt šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomu, tam piemērojot vienu vai vairākus nosacījumus, kas ir paredzēti šīs direktīvas 133. pantā punkta a) punktā (šajā ziņā skat. 1998. gada 7. maija spriedumu lietā C-124/96 Komisija/Spānija, *Recueil*, I-2501. lpp., 21. punkts).
- 36 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktos paredzēto atbrīvojumu piemērošanas joma ir definēta ne tikai attiecībā uz tajos minētajiem darījumiem, bet arī atkarībā no noteiktām raksturiezīmēm, kurām šiem pakalpojumu sniedzējiem ir jāatbilst. Paredzot atbrīvojumus no PVN, kuri ir definēti atbilstoši šādām raksturiezīmēm, no kopējās PVN sistēmas izriet atšķirīgi konkurences apstākļi dažādiem saimnieciskās darbības subjektiem.
- 37 Šādos apstākļos Direktīvas 2006/112 133. panta pirmās daļas d) punktu nevar interpretēt tādējādi, ka tas ļautu likvidēt atšķirību konkurences apstākļu starpā, kura izriet no pašiem Savienības tiesiskajā regulējumā paredzētajiem atbrīvojumiem, jo šāda interpretācija apdraudētu iepriekš minēto atbrīvojumu piemērošanas jomu.
- 38 Tādā valsts tiesiskajā regulējumā, kāds ir pamatlietā, nav ievērotas šīs Direktīvas 2006/112 133. panta pirmās daļas d) punktā noteiktās izvēles iespēju robežas. Tas neaprobežojas ar izvairīšanos no konkurences izkropļojumiem, kuri rodas to nosacījumu dēļ, ar kādiem atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam, ar kuru pārņem šo direktīvu, tiek piešķirts atbrīvojums, bet tajā turklāt tiek apdraudēta atšķirība konkurences apstākļu starpā, kura rodas no Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma. Izslēgšana no šī atbrīvojuma izmantošanas tiek veikta atkarībā no attiecīgo pakalpojumu saņēmēja statusa, kaut arī šis statuss būtībā nemaina pašu pakalpojumu, proti, tiesību piekļūt golfa laukumam piešķiršanu, lai tajā nodarbotos ar šo sportu.
- 39 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz sesto un septīto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 133. panta pirmās daļas d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to dalībvalstīm, tādos apstākļos kā pamatlietā, nav atļauts izslēgt no šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas tāda pakalpojuma sniegšanu, kurš izpaužas kā tiesības izmantot golfa laukumu, ko apkalpo bezpeļņas organizācija, kura piedāvā kārtību, kādā kļūt par kluba biedru, ja šis pakalpojums tiek sniegts golfa laukumu apmeklētājiem, kas nav šīs organizācijas biedri.

*Par astoto jautājumu*

- 40 Ņemot vērā uz no pirmā līdz septītajam jautājumam sniegtās atbildes, uz astoto jautājumu nav jāatbild.

## Par tiesāšanās izdevumiem

- 41 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 134. panta b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to no šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma saņemšanas neizslēdz tādu pakalpojumu sniegšanu, kuri izpaužas kā bezpeļņas organizācijas, kura apkalpo golfa klubu un piedāvā kārtību, kādā kļūt par kluba biedru, piešķirtās tiesības izmantot šo golfa laukumu apmeklētājiem, kas nav šīs organizācijas biedri;**
- 2) **Direktīvas 2006/112 133. panta pirmās daļas d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to dalībvalstīm, tādos apstākļos kā pamatlietā, nav atļauts izslēgt no šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas tāda pakalpojuma sniegšanu, kurš izpaužas kā tiesības izmantot golfa laukumu, ko apkalpo bezpeļņas organizācija, kura piedāvā kārtību, kādā kļūt par kluba biedru, ja šis pakalpojums tiek sniegts golfa laukumu apmeklētājiem, kas nav šīs organizācijas biedri.**

[Paraksti]