



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MELHIORA VATELĒ [*MELCHIOR WATHELET*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 21. decembrī¹

Lieta C-633/15

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

(First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Pirmās instances tiesa (Nodokļu palāta), Apvienotā Karaliste)
lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

PVN — Atbrīvojumi no nodokļa — Ar sportu cieši saistītu pakalpojumu sniegšana — Atbrīvojuma no nodokļa nepiemērošana konkurences izkropļošanas riska gadījumā, radot neizdevīgu stāvokli uzņēmumiem, kas ir PVN maksātāji

I – Ievads

1. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 133. panta pirmās daļas d) punkta un otrās daļas interpretāciju.
2. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts tiesvedībā starp *London Borough of Ealing* (Londonas Īlingas pašvaldība) un *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes Ienākumu un muitas administrācija, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu ieejas maksai par piekļuvi sporta aprīkojumam, ko iekasējusi Londonas Īlingas pašvaldība.

¹ — Oriģinālvaloda – franču.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

3. 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: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 13. panta A daļā “Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs” ir noteikts:

“1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis piešķir atbrīvojumu tālāk minētajām darbībām atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šā atbrīvojuma piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

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

[..]

2.

a) Dalībvalstis var piešķirt organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, katru šā panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, katrā atsevišķā gadījumā pakļaujot to vienam vai vairākiem no šiem nosacījumiem:[..]

— attiecīgo pakalpojumu atbrīvojums nedrīkst radīt konkurences traucējumus, piemēram, nostādot neizdevīgā stāvoklī komercuzņēmumus, kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis.

[..]”

4. Atbilstoši šīs direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktam pārejas posmā dalībvalstis var turpināt piemērot nodokli darījumiem, kas atbrīvoti atbilstīgi minētās direktīvas 13. vai 15. pantam un kuru saraksts ir uzskaitīts šīs direktīvas E pielikumā.

5. Šī pielikuma 4. punktā bija formulēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa. Šis punkts ar 1990. gada 1. janvāri tika atcelts ar Padomes 1989. gada 18. jūlija Astoņpadsmito direktīvu 89/465/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – dažu atkāpju atcelšana, kas paredzētas Sestās direktīvas [..] 28. panta 3. punktā (OV 1989, L 226, 21. lpp.; turpmāk tekstā – “Astoņpadsmitā direktīva”). Šīs 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkts ir formulēts šādi:

“[Sesto direktīvu] groza šādi:1) Darījumi, kas minēti E pielikuma 1. punktā, 3. līdz 6. punktā [..], no 1990. gada 1. janvāra ir atcelti.

Dalībvalstīm, kas 1989. gada 1. janvārī piemēroja pievienotās vērtības nodokļus darījumiem, kas uzskaitīti E pielikuma 4. un 5. punktā, ir atļauts piemērot 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkta pēdējā ievilkumā paredzētos nosacījumus arī pakalpojumu sniegšanai un preču piegādēm, kas paredzētas 13. panta A daļas 1. punkta m) un n) apakšpunktā un ko veic publisko tiesību subjekti.”

6. Ar Direktīvu 2006/112 – saskaņā ar tās 411. un 413. pantu – kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelti un aizstāti Savienības tiesību akti PVN jomā, tostarp Sestā direktīva. Saskaņā ar šīs direktīvas preambulas 1. un 3. apsvērumu Sestā direktīva bija jāpārstrādā, lai visus piemērojamos noteikumus izklāstītu skaidri un racionāli pārstrādātā struktūrā un redakcijā, taču principā neveicot grozījumus pēc būtības. Tādējādi minētās direktīvas noteikumi būtībā ir identiski attiecīgajiem Sestās direktīvas noteikumiem.

7. Minētās direktīvas 13. panta 1. punktā ir noteikts šādi:

“Valstis, reģionālās un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā iekasē nodokļus, nodevas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, kuru sakarā to uzskaitīšana par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgus konkurences izkropļojumus.

[..]”

8. Minētās direktīvas 132. panta, kurš ir ietverts tās IX sadaļas 2. nodaļā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”, 1. punkta m) apakšpunktā ir paredzēts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos.”

9. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 133. pantu:

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

[..]

d) atbrīvojumi nedrīkstētu radīt konkurences izkropļojumus, nostādot neizdevīgā stāvoklī uzņēmumus, kas ir PVN maksātāji.

Dalībvalstis, kas saskaņā ar [Sestās direktīvas] E pielikumu 1989. gada 1. janvārī piemēroja PVN darbībām, kas minētas 132. panta 1. punkta m) un n) apakšpunktā, var piemērot arī pirmās daļas d) apakšpunktā paredzētos nosacījumus, ja minētajām preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai, ko veic publisko tiesību subjekti, piešķir atbrīvojumu.”

B – Apvienotās Karalistes tiesības

10. Sestās direktīvas 28. panta 3. punktā paredzētajā pārejas posmā Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste turpināja aplikt ar nodokli tos pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, ko sniedz bezpeļņas organizācijas. Saskaņā ar *Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983* (1983. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma 6. pielikuma 10. kategoriju) no PVN tika atbrīvoti tikai divi īpaši pakalpojumu veidi, proti, pirmkārt, tiesību piedalīties sporta sacensību

pasākumā piešķiršana, ko veic bezpeļņas vai peļņas organizācija, ja atlīdzība par šādu tiesību iegūšanu ir naudas līdzekļi, kas pilnībā ir jānovirza balvas vai balvu, kas tiks iegūtas šajās sacensībās, finansēšanai, un, otrkārt, tiesību piedalīties šīs jomas sacensībās piešķiršana, ja to veic bezpeļņas organizācija, kas ir izveidota, lai darbotos sporta vai fiziskās audzināšanas jomā.

11. No 1994. gada 1. janvāra Apvienotā Karaliste, nosakot vairākus izņēmumus, atbrīvoja no nodokļa tādu sporta pakalpojumu sniegšanu, ko bezpeļņas organizācijas sniedz privātpersonām. Atbilstoši *Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma 9. pielikuma 10. kategorija) šis atbrīvojums ir piemērojams: “1. Tiesību piedalīties sporta vai fiziskās audzināšanas sacensību pasākumā piešķiršanai, ja atlīdzība par šādu tiesību iegūšanu ir naudas līdzekļi, kas pilnībā ir jānovirza balvas vai balvu, kas tiks iegūtas šajās sacensībās, finansēšanai.

2. Tiesību piedalīties šāda veida sacensībās piešķiršanai, ja to veic attiecīga organizācija, kas ir izveidota, lai darbotos sporta vai fiziskās audzināšanas jomā.

3. Pakalpojumiem, ko attiecīga organizācija 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.”

12. *Note (2A) to Group 10* (2.A skaidrojošā piezīme par 10. grupu) “attiecīga organizācija” ir definēta kā bezpeļņas organizācija, kas atbilst noteiktiem nosacījumiem. Saskaņā ar *Note (3) to Group 10* (3. skaidrojošā piezīme par 10. grupu) bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti (proti, pašvaldības, ministrijas un valsts organizācijas un struktūras, kas uzskaitītas sarakstā, ko 1993. gadā publicēja *Office of Public Service and Science* (Sabiedrisko pakalpojumu un zinātņu birojs), nevar tikt uzskatītas par “attiecīgām organizācijām” *Item 3 to Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma 9. pielikuma 10. grupas 3. punkta) izpratnē.

III – Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

13. Londonas Īlingas pašvaldība ir municipalitāte, kuras pārziņā ir tāds sporta aprīkojums kā vingrošanas zāles un peldbaseini. No 2009. gada 1. jūnija līdz 2012. gada 31. augustam tā maksāja PVN, ko tā bija iekasējusi par piekļuves šim sporta aprīkojumam tiesībām.

14. Uzskatot, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu šo pakalpojumu sniegšana ir jāatbrīvo no PVN, tā lūdza nodokļu administrāciju atmaksāt par minētajiem pakalpojumiem samaksāto PVN. Šis lūgums tika noraidīts, pamatojoties uz to, ka valsts tiesiskajā regulējumā šis atbrīvojums no nodokļa neattiecas uz tādu pašvaldību, kāda ir Londonas Īlingas pašvaldība, sniegtajiem sporta pakalpojumiem atbilstoši šīs direktīvas 133. panta pirmās daļas d) punktam.

15. Par šo lēmumu Londonas Īlingas pašvaldība cēla prasību *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances tiesa (Nodokļu palāta), Apvienotā Karaliste). Šajā tiesā tā apgalvoja, ka Apvienotā Karaliste nevar atsaukties uz minētās direktīvas 133. panta otro daļu, jo ar valsts tiesisko regulējumu 1989. gada 1. janvārī PVN netika uzlikts visiem sporta pakalpojumiem, bet daži no tiem tika atbrīvoti. Turklāt ar šo tiesību normu neesot atļauts izslēgt pašvaldības no atbrīvojuma no nodokļa par sporta pakalpojumu sniegšanu, atbrīvojot no nodokļa tādus pašus pārējo bezpeļņas organizāciju sniegtos pakalpojumus. Visbeidzot, šajā 133. pantā, tā kā tajā ir prasīts “katrā atsevišķā gadījumā” izvērtēt, vai šis atbrīvojums no nodokļa var izraisīt konkurences izkropļojumus, dalībvalstīm ar to neesot ļauts izslēgt visas pašvaldības no minētā atbrīvojuma izmantošanas.

16. Iesniedzējtiesa norāda, ka Londonas Īlingas pašvaldība nepretendējot uz to, ka, sniedzama šos pakalpojumus, tā ir rīkojusies kā valsts iestāde Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta izpratnē. Tā esot rīkojusies kā tāda bezpeļņas organizācija šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma izpratnē, kuras sniegtajiem pakalpojumiem esot cieša saikne ar sportu un kas paredzēti personām, kas nodarbojas ar sportu.

17. Šī tiesa uzskata, ka pamatlietas pamatā ir vienīgi minētās direktīvas 133. panta pirmās daļas d) punkta un otrās daļas nozīme, tvērums un piemērošanas joma. Šajā ziņā iesniedzējtiesa precīzē, ka patērētājam nepastāvot nekāda objektīva atšķirība starp Londonas Īlingas pašvaldības sniegto pakalpojumu raksturu un to pakalpojumu raksturu, ko sniegušas citas bezpeļņas organizācijas.

18. Šādos apstākļos *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances tiesa (Nodokļu palāta)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai saskaņā ar Direktīvas 2006/112 133. panta otro daļu Apvienotā Karaliste publisko tiesību subjektiem var piemērot nosacījumu, kas ietverts šī panta d) punktā, [pirmkārt] apstākļos, ja 1989. gada 1. janvārī šādi atbilstoši darījumi tajā tika aplikti ar nodokli, bet citi sporta pakalpojumi tajā pašā laikā netika aplikti ar nodokli, un [otrkārt] apstākļos, ja saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu attiecīgie darījumi netika atbrīvoti no nodokļa, pirms Apvienotā Karaliste piemēroja nosacījumu, kas ietverts šīs direktīvas 133. panta [pirmās daļas] d) punktā?”
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai Apvienotā Karaliste nosacījumu, kas ietverts Direktīvas 2006/112 133. panta [pirmās daļas] d) punktā, var piemērot bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti, vienlaikus šo nosacījumu nepiemērojot bezpeļņas organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti?
- 3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša, vai Apvienotā Karaliste var izslēgt no [Direktīvas 2006/112] 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā ietvertā atbrīvojuma visas bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti, neizvērtējot katrā atsevišķā gadījumā, vai atbrīvojuma piešķiršana var radīt konkurences izkropļojumus, radot neizdevīgu stāvokli uzņēmumiem, kas ir PVN maksātāji?”

IV – Tiesvedība Tiesā

19. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā tika iesniegts 2015. gada 30. novembrī. Londonas Īlingas pašvaldība, Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Eiropas Komisija sniedza rakstveida apsvērumus.

20. Tiesas sēde notika 2016. gada 26. oktobrī, un tajā Londonas Īlingas pašvaldība, Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Komisija sniedza savus mutvārdu apsvērumus.

V – Analīze

A – Ievada apsvērumi

21. Vispārējā norma PVN jomā, kas iedibināta ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu, ir tāda, ka PVN ir uzliekams preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādas dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.

22. Ar Direktīvas 2006/112 13. pantu no PVN maksātāja jēdziena ir izslēgtas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti, attiecībā uz apliekamām darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes. Turpretī, ja bezpeļņas organizācija, kas ir publisko tiesību subjekts, rīkojas tāpat kā bezpeļņas organizācijas, kas nav publisko tiesību subjekti (tātad tāpat kā privāti saimnieciskās darbības subjekti), tai par ar nodokli apliekamām darbībām vai darījumiem tiek uzlikts PVN.

23. Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punktā dalībvalstīm ir uzlikts pienākums piešķirt vairākus atbrīvojumus no nodokļa attiecībā uz konkrētām darbībām sabiedrības interesēs, kuru starpā m) apakšpunktā ir minēti sporta pakalpojumi, ja tos sniedz bezpeļņas organizācijas. Savienības likumdevēja izvirzītais mērķis ir veicināt sporta nodarbes un fizisko audzināšanu, ņemot vērā labvēlīgo ietekmi fiziskās attīstības un veselības ziņā, kāda tām ir uz iedzīvotājiem.

24. Atkāpjoties no 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā iedibinātās normas, šīs direktīvas 133. panta pirmajā daļā dalībvalstīm ir sniegta iespēja atbrīvojuma piešķiršanai bezpeļņas organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, kā priekšnosacījumu izvirzīt četru dažādu nosacījumu ievērošanu, starp kuriem d) apakšpunktā ir uzskaitīts ar konkurenci saistīts [nosacījums]. Saskaņā ar šo nosacījumu “atbrīvojumi nedrīkstētu radīt konkurences izkropļojumus, nostādot neizdevīgā stāvoklī uzņēmumus, kas ir PVN maksātāji”.

25. Visas dalībvalstis drīkst piemērot šo atkāpi.

26. Vienīgi tām dalībvalstīm, kuras 1989. gada 1. janvārī saskaņā ar Sestās direktīvas E pielikumu piemēroja PVN sporta pakalpojumiem², papildu atkāpes iespēja ir dota ar Direktīvas 2006/112 133. panta otro daļu, saskaņā ar kuru atbrīvojuma piešķiršanai bezpeļņas organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, dalībvalstis kā priekšnosacījumu var izvirzīt tikai ar konkurenci saistīta nosacījuma ievērošanu, proti, tā, kas ir atkārtoti minēts 133. panta pirmās daļas d) punktā. Jāatzīst, ka citi šajā tiesību normā uzskaitītie nosacījumi un katrā ziņā nosacījumi, kas uzskaitīti a) un b) punktā, dabiskāk attiecas uz bezpeļņas organizācijām, kas ir privāto tiesību subjekti³.

27. No iepriekš minētā izriet, ka labvēlīgāka attieksme nodokļu jomā ir paredzēta bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti, gan dalībvalstīs, kuras 1989. gada 1. janvārī saskaņā ar Sestās direktīvas E pielikumu piemēroja PVN sporta pakalpojumiem, gan dalībvalstīs, kuras šo iespēju neizmantoja.

28. Kopumā dalībvalstis, kuras 1989. gada 1. janvārī saskaņā ar Sestās direktīvas E pielikumu piemēroja PVN sporta pakalpojumiem, atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanai bezpeļņas organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, kā priekšnosacījumu var izvirzīt četru dažādu 133. panta pirmajā daļā paredzēto nosacījumu ievērošanu, ja attiecīgais sporta pakalpojumu sniedzējs ir bezpeļņas organizācija, kas nav publisko tiesību subjekts, kamēr šai piešķiršanai bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti, var tikt izvirzīts tikai viens ar konkurenci saistīts nosacījums.

29. Dalībvalstis, kuras neizmantoja Sestās direktīvas E pielikumā sniegto iespēju, var izvirzīt nosacījumus atbrīvojuma piešķiršanai tikai bezpeļņas organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, jo tās, kas ir publisko tiesību subjekti, ir galīgi atbrīvotas no nodokļa, pamatojoties uz minētās direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu. Ja tās neuzliek kā pienākumu nevienu nosacījumu, attiecīgie pakalpojumi tiek atbrīvoti no nodokļa visām bezpeļņas organizācijām.

2 — Kā uzskata Komisija, šis noteikums attiecas uz Vācijas Federatīvo Republiku un Apvienoto Karalisti.

3 — Atbilstoši Direktīvas 2006/112 133. panta pirmās daļas a) punktam “attiecīgās struktūras nedrīkst pastāvīgi censties gūt peļņu, un jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nedrīkst sadalīt, bet tā jānovirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai”. Atbilstoši šā noteikuma b) punktam “šīs struktūras ir jāpārvalda un jāvada – būtībā brīvprātīgi – personām, kurām pašām vai caur starpniekiem nav tieša vai netieša daļa attiecīgo darbību iznākumā”. Atbilstoši 133. panta pirmās daļas c) punktam “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”.

30. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka Apvienotā Karaliste ir viena no dalībvalstīm, kas 1989. gada 1. janvārī saskaņā ar Sestās direktīvas E pielikumu piemēroja PVN sporta pakalpojumiem.

31. Kļūst redzams, ka ar attiecīgajiem pamatlietā aplūkotajiem Apvienotās Karalistes tiesību aktiem bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti (tostarp tādas pašvaldības kā Londonas Īlingas pašvaldība), ir izslēgtas no atbrīvojuma no PVN par sporta pakalpojumiem⁴, un tas ir darīts, nekādi neatsaucoties uz ar konkurenci saistīto nosacījumu, kura ievērošanu Apvienotā Karaliste var izvirzīt kā priekšnosacījumu atbrīvojuma piešķiršanai atbilstoši Direktīvas 2006/112 133. panta otrajai daļai.

32. Tāpēc Tiesa varētu uzskatīt, ka prejudiciālie jautājumi ir tīri hipotētiski, jo tie tai tiek uzdoti, lai noskaidrotu, vai Apvienotajai Karalistei ir atļauts uzlikt kā pienākumu publisko tiesību subjektiem minētās direktīvas 133. panta pirmās daļas d) punktā paredzēto ar konkurenci saistīto nosacījumu un, ja atbilde ir apstiprinoša, saskaņā ar kādiem priekšnosacījumiem, kaut gan šāds nosacījums Apvienotās Karalistes tiesību aktos vai Apvienotās Karalistes administrācijas paziņojumos, kuros tas tiek izskaidrots, nekur nav paredzēts. Tātad būtu jāsecina, ka sporta pakalpojumiem, ko sniedz bezpeļņas organizācijas, kas nav publisko tiesību subjekti, piemērojamajam PVN nav juridiskā pamata, jo norma ir atbrīvojums no nodokļa, kuram, iespējams, ir izvirzīti nosacījumi, kā tas nav Apvienotās Karalistes normas gadījumā, ar kuru, kā Apvienotās Karalistes valdība norādīja tiesas sēdē, ir skaidri un vienkārši izslēgts šo pakalpojumu atbrīvojums no nodokļa.

33. Visi lietas dalībnieki, kas piedalījās tiesas sēdē, turklāt apstiprināja, ka Apvienotās Karalistes tiesību aktos neesot nevienas tiešas atsauces uz minētās direktīvas 133. panta pirmās daļas d) punktā paredzēto ar konkurenci saistīto nosacījumu.

34. Ņemot to vērā, iesniedzējtiesa, pamatlietas puses un Komisija pamatojas uz pieņēmumu, ka pašvaldību izslēgšana no atbrīvojuma no PVN par sporta pakalpojumu sniegšanu izmantošanas ir radusies tāpēc, ka Apvienotā Karaliste ir izmantojusi iespēju, kas tai ir tikusi sniegta ar 133. panta otro daļu, proti, izvirzīt kā priekšnosacījumu atbrīvojuma piešķiršanai bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti, ka “atbrīvojumi nedrīkstētu radīt konkurences izkropļojumus, nostādot neizdevīgā stāvoklī uzņēmumus, kas ir PVN maksātāji”⁵.

35. Tiesas sēdē Londonas Īlingas pašvaldība norādīja, ka Apvienotās Karalistes iestādes esot paziņojušas, ka tām esot atļauts atsaukties uz ar konkurenci saistīto nosacījumu, jo šī koncepcija esot jāsaprot kā to lēmums izslēgt pašvaldības no atbrīvojuma, jo pašvaldību darbības noteikti izraisot konkurences izkropļojumus.

36. Apvienotās Karalistes valdības pārstāvis pauda savu piekrišanu tam, ko šajā ziņā bija paudusi Londonas Īlingas pašvaldība, uzskatot, ka šo nostāju pamatojot risks, ka pašvaldības tādējādi subsidēs sporta aktivitātes un ka to “iespējamā rīcība” izraisītu konkurences izkropļojumus.

37. Komisija ieņēma to pašu nostāju, atzīstot, ka ar konkurenci saistītais nosacījums *expressis verbis* nekur neesot ietverts Apvienotās Karalistes tiesību aktos, bet tas neesot nepieciešams, ņemot vērā rīcības brīvību, kas ar minēto direktīvu ir dota dalībvalstīm⁶.

4 — Izņemot tiesības piedalīties sporta sacensībās, kas ir atbrīvotas no PVN attiecībā uz visām bezpeļņas organizācijām.

5 — Šās direktīvas 133. panta pirmās daļas d) punkts, uz ko ir atsauce 133. panta otrajā daļā.

6 — Pat ja Komisijas pārstāvis attiecībā uz dalībvalstīm atstāto plašo rīcības brīvību citēja sakāmvārdu, kas varētu būt izskaidrojums izskatāmajā lietā “Give him an inch, he will take a mile” (Iedod mazo pirkstiņu, paņems visu roku).

38. Kas attiecas uz pieņēmumu, ka Tiesa pieņemtu apgalvojumu, saskaņā ar kuru Apvienotās Karalistes tiesību aktos ar konkurenci saistītais nosacījums ir uzlikts kā pienākums netieši, šo secinājumu turpinājumā es paudišu apsvērumus, pieņemot, ka Apvienotās Karalistes likumdevējam un nodokļu administrācijai atbrīvojums no PVN par sporta pakalpojumiem, ko sniedz bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti, *nekādā ziņā* “nedrīkstētu radīt konkurences izkropļojumus, nostādot neizdevīgā stāvoklī uzņēmumus, kas ir PVN maksātāji”⁷. Lai gan nosacījums ir netieši ietverts Apvienotās Karalistes tiesību aktos, tomēr tiek prezumēts, ka tas vispār nav ticis pildīts.

B – Par pirmo prejudiciālo jautājumu

39. Pirmajā prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 133. panta otrajā daļā dalībvalstij ir atļauts piemērot publisko tiesību subjektiem 133. panta pirmās daļas d) punktā paredzēto ar konkurenci saistīto nosacījumu gadījumā, ja saskaņā ar Sestās direktīvas E pielikumu šī dalībvalsts 1989. gada 1. janvārī piemēroja PVN tikai konkrētu sporta pakalpojumu sniegšanai un atbrīvoja no tā dažus citus pakalpojumus.

40. Es piekrītu Apvienotās Karalistes valdības un Komisijas nostājai, ka atbildei uz šo jautājumu ir jābūt apstiprinošai.

41. Kā tas izriet no Direktīvas 2006/112 133. panta otrās daļas formulējuma, tajā nav prasīts, lai 1989. gada 1. janvārī PVN tiktu uzlikts visu sporta pakalpojumu sniegšanai, lai pārejas posma beigās dalībvalsts bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti, varētu piemērot ar konkurenci saistīto nosacījumu. Gluži pretēji – tajā ir vispārēja atsauce uz dalībvalstīm, “kas saskaņā ar [Sestās direktīvas] E pielikumu 1989. gada 1. janvārī piemēroja PVN darbībām, kas minētas 132. panta 1. punkta m) [..] apakšpunktā”, un tas tā bija Apvienotās Karalistes gadījumā.

42. Lai arī būtu bijis skaidrāk jāatsaucas uz dalībvalstīm, “kas saskaņā ar [Sestās direktīvas] E pielikumu 1989. gada 1. janvārī piemēroja PVN *darbībām*, kas minētas 132. panta 1. punkta m) [..] apakšpunktā”⁸, pretēja interpretācija nebūtu saderīga ar Sestās direktīvas mērķi⁹ atļaut dalībvalstīm pārejas posmā pagarināt minēto sporta pakalpojumu sniegšanas aplikšanu ar PVN režīmu. Citiem vārdiem sakot, pirms tam dalībvalstīm bija atļauts aplikēt ar PVN sporta pakalpojumu sniegšanu, tomēr tas nebija obligāti. No tā izriet, ka 1989. gada 1. janvārī aplikšana ar PVN nebija obligāti jāattiecinā uz visiem sporta pakalpojumiem.

43. Londonas Īlingas pašvaldība iebilst, ka Direktīvas 2006/112 133. panta otrajā daļā ietvertā teikuma, “ja minētajām preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai, ko veic publisko tiesību subjekti, piešķir atbrīvojumu”, gramatiska un strikta interpretācija būtu uzlikusi Apvienotajai Karalistei pienākumu atbrīvot no nodokļa attiecīgos darījumus, kad tā 1994. gadā veica grozījumus savos tiesību aktos, pirms ar konkurenci saistītā nosacījuma piemērošanas.

44. Mana interpretācija ir citāda. Proti, paši Savienības likumdevēja izmantotie jēdzieni ir pretēji šai interpretācijai. Proti, attiecīgajā tiesību normā ir minēta pakalpojumu sniegšana, kurai “tiek piešķirts atbrīvojums”, nevis tā, kurai tolaik “tika piešķirts atbrīvojums”. Dalībvalsts izvēle vienlaikus īstenot sporta pakalpojumu atbrīvojumu un izmantot ar konkurenci saistīto nosacījumu nevar tikt uzskatīta par nesaderīgu ar Savienības tiesībām. Gluži pretēji, šī pieeja ir identiska tai, kas tika pieņemta Astonpadsmītās direktīvas 1. panta 1. punkta 1) apakšpunktā¹⁰, kurā Savienības likumdevējs uzlika

7 — Minētās direktīvas 133. panta pirmās daļas d) punkts.

8 — Mans izcēlums.

9 — Skat. 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu saistībā ar Sestās direktīvas E pielikuma 4. punktu. Šo noteikumu pārejas raksturs, kas ļauj uz laiku atkāpties no sporta pakalpojuma atbrīvojuma, kas paredzēts šās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā, paredz, ka tajos nav aizliegts šo pakalpojumu sniegšanas daļējs atbrīvojums. Skat. pēc analogijas spriedumu, 1999. gada 29. aprīlis, *Norbury Developments* (C-136/97, EU:C:1999:211, 19. un 20. punkts).

10 — Skat. šo secinājumu 5. punktu.

pienākumu dalībvalstīm, “kas saskaņā ar [Sestās direktīvas] E pielikumu 1989. gada 1. janvārī piemēroja PVN [sporta pakalpojumu sniegšanai]”, no 1990. gada 1. janvāra atbrīvojot tos no nodokļa, vienlaicīgi tām atļaujot izvirzīt nosacījumus atbrīvojuma piešķiršanai bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti.

45. Tas, ka Apvienotajai Karalistei nebija pienākuma atbrīvojot no PVN sporta pakalpojumu sniegšanu pirms ar konkurenci saistītā nosacījuma piemērošanas, ir balstīts uz prasību interpretēt un piemērot Direktīvu 2006/112 saderīgi ar Astonpadsmīto direktīvu.

46. Proti, Direktīva 2006/112 vienkārši ir agrāko PVN direktīvu, it īpaši Sestās un Astonpadsmītās direktīvas, pārstrādāta versija, kurā nav ietverts neviens grozījums pēc būtības¹¹. Astonpadsmītās direktīvas 1. pantā 1990. gada 1. janvārī tika noteikts kā pārejas posma, kura laikā bezpeļņas organizāciju sniegtajiem sporta pakalpojumiem varēja uzlikt PVN, beigu termiņš. Šis pants ir arī Direktīvas 2006/112 133. panta otrās daļas pamatā.

47. Astonpadsmītās direktīvas 1. pantā turklāt nav izmantots formulējums “ja [sporta pakalpojumu sniegšanai], ko veic publisko tiesību subjekti, piešķir atbrīvojumu”, kas liek domāt, ka nav bijis paredzēts pievienot papildu nosacījumu, lai dalībvalstis varētu piemērot bezpeļņas organizāciju, kas ir publisko tiesību subjekti, sniegtajiem pakalpojumiem ar konkurenci saistīto nosacījumu. Šajā pantā bija vienīgi prasīts, ka attiecīgie darījumi 1989. gada 1. janvārī bija aplikti ar PVN, lai attiecīgā dalībvalsts varētu piemērot ar konkurenci saistīto nosacījumu darbībām, ko veic bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti.

48. Šo iemeslu dēļ es ierosinu Tiesai atbildēt uz pirmo jautājumu, ka Direktīvas 2006/112 133. panta pirmās daļas d) punkts un otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstīm ar tiem ir atļauts bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti, piemērot ar konkurenci saistīto nosacījumu pat tad, ja citi sporta pakalpojumi, nevis tie, kam 1989. gada 1. janvārī tika piemērots PVN, būtu bijuši atbrīvoti no nodokļa šajā pašā dienā, un pat tad, ja attiecīgie sporta pakalpojumi saskaņā ar valsts tiesībām nebūtu bijuši atbrīvoti no nodokļa, iekams dalībvalsts nav piemērojusi Direktīvas 2006/112 133. panta pirmās daļas d) punktā paredzēto nosacījumu.

C – Par otro prejudiciālo jautājumu

49. Otrajā jautājumā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ar Direktīvas 2006/112 133. panta otro daļu dalībvalstij, kas saskaņā ar Sesto direktīvu 1989. gada 1. janvārī aplika ar PVN sporta pakalpojumus, ir atļauts uzlikt PVN sporta pakalpojumiem¹², ko sniedz bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti, kaut gan tā atbrīvo no nodokļa pārējās bezpeļņas organizācijas¹³, neuzliekot tām kā pienākumu nevienu no šīs direktīvas 133. panta pirmajā daļā paredzētajiem nosacījumiem, it īpaši šīs tiesību normas d) punktā paredzēto ar konkurenci saistīto nosacījumu.

50. Es ierosinu uz šo jautājumu atbildēt noliedzoši šādu iemeslu dēļ.

51. Kā esmu norādījis šo secinājumu 23. un 24. punktā, ar Direktīvas 2006/112 132. pantu dalībvalstīm ir uzlikts pienākums ievērot principu atbrīvojot no nodokļa sporta pakalpojumus, ko sniedz visas bezpeļņas organizācijas, neatkarīgi no tā, vai tās ir vai nav publisko tiesību subjekti. Tomēr šajā principā ir izņēmumi, jo šīs direktīvas 133. pantā ir paredzēti nosacījumi, kurus dalībvalstis var izvirzīt kā priekšnosacījumu atbrīvojuma piešķiršanai.

11 — Skat. direktīvas preambulas 1. un 3. apsvērumu.

12 — Izņemot tiesībām piedalīties sporta sacensībās.

13 — Piemērojot tiem nosacījumu par konkurenci, kas paredzēts šīs direktīvas 133. panta pirmās daļas d) punktā, un uzskatot, ka tā nekad nav izpildījusi to, kas prasīts attiecībā uz tām.

52. Bezpeļņas organizāciju, kas nav publisko tiesību subjekti, sniegto sporta pakalpojumu atbrīvojumam no PVN visas dalībvalstis var piemērot 133. panta pirmās daļas a)–d) punktā paredzētos četrus nosacījumus.

53. Vienīgi tās dalībvalstis, kuras 1989. gada 1. janvārī piemēroja PVN sporta pakalpojumiem, ko sniedz gan bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti, gan tās, kas nav publisko tiesību subjekti, var *arī* (sākot no 1990. gada 1. janvāra) piemērot publisko tiesību organizāciju sniegto sporta pakalpojumu atbrīvojumam tikai šīs tiesību normas d) punktā paredzēto ar konkurenci saistīto nosacījumu¹⁴.

54. Ņemot to vērā, 133. panta otrās daļas formulējums rada vairākas grūtības. Tostarp ar to dalībvalstīm, kuras 1989. gada 1. janvārī saskaņā ar Sestās direktīvas E pielikumu uzlika PVN sporta pakalpojumiem, ir atļauts piemērot “[ši punkta] pirmās daļas d) punktā paredzētos *nosacījumus*”, kaut gan runa ir tikai par vienu nosacījumu. Tāpat arī tajā nav konkrētizēts, kam šie nosacījumi var tikt piemēroti, lai arī tajā attiecīgais atbrīvojums ir minēts tikai bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti.

55. Turklāt tajā ir izmantots formulējums “ja minētaj[ai] [..] pakalpojumu sniegšanai, ko veic publisko tiesību subjekti, piešķir atbrīvojumu”, kas varētu likt domāt, ka konkrētās dalībvalstīs varētu tikt saglabāts PVN sporta pakalpojumiem, ko sniedz bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti, kas, manuprāt, būtu pretrunā atbrīvojuma normai, ko ir iedibinājis Savienības likumdevējs.

56. Apzinoties šo minētās direktīvas 133. panta otrās daļas formulējuma neskaidrību, secinu, ka Astonpadsmītās direktīvas 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkta, kurā ar Direktīvu 2006/112 nebija paredzēts veikt ne mazākās izmaiņas pēc būtības¹⁵, formulējums ir skaidrāks.

57. Saskaņā ar šo tiesību normu “dalībvalstis, kas 1989. gada 1. janvārī piemēroja PVN darbībām, kas minētas [sporta pakalpojumiem], var piemērot [ar konkurenci saistītu nosacījumu] arī pakalpojumu sniegšanai [..], kas paredzēta [..] 13. panta A daļas 1. punkta m) [..]apakšpunktā, ko veic publisko tiesību subjekti”.

58. Šis formulējums skaidri pierāda, pirmkārt, ka organizāciju, kas ir publisko tiesību subjekti, sniegto sporta pakalpojumu atbrīvojumam no nodokļa ir jābūt normai pat [tajās] dalībvalstīs, kuras, tāpat kā Apvienotā Karaliste, šiem pakalpojumiem 1989. gada 1. janvārī saskaņā ar Sestās direktīvas E pielikumu piemēroja PVN, un, otrkārt, ka atbrīvojuma piešķiršanai bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti, var tikt izvirzīts ar konkurenci saistīts nosacījums.

59. Turklāt saskaņā ar Tiesas judikatūru nosacījumi, kurus dalībvalstis var izvirzīt atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanai “nekādi neattiecas uz atbrīvojumu no nodokļa satura definīciju”¹⁶, jo dalībvalstis “[atbrīvojumam] nevar izvirzīt citus nosacījumus kā vien tos, kas paredzēti [direktīvā]”¹⁷.

60. No tā izriet, ka, lai gan atšķirīga attieksme par labu bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti¹⁸, kā to norāda Komisija, ir raksturīga Direktīvai 2006/112, dalībvalstis nevar grozīt nedz šīs atšķirības nozīmi, nedz tās apjomu.

14 — Skat. minētās direktīvas 133. panta otro daļu. Kā esmu to norādījis šo secinājumu 26. punktā, man šķiet, ka šā noteikuma a)–c) apakšpunktā uzskaitītie nosacījumi drīzāk atbilst piemērošanai privāttiesību bezpeļņas organizācijām nekā publisko tiesību bezpeļņas organizācijām.

15 — Skat. šās direktīvas preambulas 1. un 3. apsvērumu.

16 — Spriedums, 1998. gada 7. maijs, Komisija/Spānija (C-124/96, EU:C:1998:204, 11. punkts).

17 — Spriedums, 1998. gada 7. maijs, Komisija/Spānija (C-124/96, EU:C:1998:204, 18. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 — Skat. šo secinājumu 24.–27. punktu.

61. Taču šajā lietā attiecīgajos Apvienotās Karalistes tiesību aktos šī atšķirīgā attieksme ir apvērsta otrādi, neizvirzot atbrīvojuma piešķiršanai neviena šīs direktīvas 133. panta pirmajā daļā paredzētā nosacījuma ievērošanu pārējām bezpeļņas organizācijām kā vien publisko tiesību subjektiem, kaut gan pašvaldības tajā vispārēji ir izslēgtas no atbrīvojuma izmantošanas, netieši pieņemot, ka ar konkurenci saistītais nosacījums, kas tām tiktu noteikts, attiecībā uz tām nekādi nevar tik izpildīts.

62. Šajos tiesību aktos jau iepriekš ir paredzēta no manējās ļoti atšķirīga minētās direktīvas 133. panta interpretācija, saskaņā ar kuru abas šī panta daļas ir savstarpēji neatkarīgas tādā ziņā, ka ar tām to dalībvalstu ziņā, kas saskaņā ar Sestās direktīvas E pielikumu 1989. gada 1. janvārī sporta pakalpojumiem piemēroja PVN, ir atstāta pilnīga rīcības brīvība atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanā.

63. Es uzskatu, ka šī interpretācija ir pretrunā gan 133. panta otrās daļas formulējumam, gan nodokļu neitralitātes principam.

64. Proti, tāpat kā Astonpadsmitās direktīvas 1. panta 1. punkta 1) apakšpunktā, arī Direktīvas 2006/112 133. panta otrajā daļā ir paredzēts, ka dalībvalstis, kas saskaņā ar Sestās direktīvas E pielikumu 1989. gada 1. janvārī sporta pakalpojumiem piemēroja PVN, atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanai bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti, “var [...] *arī*”¹⁹ izvirzīt ar konkurenci saistītu nosacījumu.

65. Manuprāt, vārda “arī” izmantošana netieši norāda uz to, ka šīs dalībvalstis atbrīvojuma piešķiršanai bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti, šo nosacījumu var izvirzīt tikai tad, kad tās to piešķir pārējām bezpeļņas organizācijām.

66. Tādu pašu rezultātu es iegūstu uz nodokļu neitralitātes principa pamata, kurā ir pausts vispārējs vienlīdzīgas attieksmes princips PVN jomā.

67. Proti, ir jāatgādina, ka nodokļu neitralitātes princips nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi aplūkot tādu līdzīgu preču un pakalpojumu nodrošināšanu, starp kuriem pastāv konkurence²⁰.

68. Šajā gadījumā sporta pakalpojumi, ko sniedza Londonas Īlingas pašvaldība (proti, it īpaši piekļuve vingrošanas zālēm un peldbaseiniem), nepārprotami, ir līdzīgi tādiem pašiem pakalpojumiem, ko sniedz organizācijas, kas nav publisko tiesību subjekti. Runa ir par to, ka pret pakalpojumu, starp kuriem pastāv konkurence, sniegšanu ir jāizturas vienlīdzīgi. Kāpēc ir jāmaksā PVN par peldbaseina apmeklēšanu atkarībā no tā, vai tas atrodas bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekts vai privāto tiesību subjekts, pārziņā?

69. Šo iemeslu dēļ es ierosinu Tiesai uz otro jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 133. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts, kas saskaņā ar Sesto direktīvu 1989. gada 1. janvārī sporta pakalpojumiem piemēroja PVN, atbrīvojuma no PVN piešķiršanai bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti, var izvirzīt šīs direktīvas 133. panta pirmās daļas d) punktā paredzēto ar konkurenci saistīto nosacījumu tikai tad, ja tā piemēro šo nosacījumu arī pakalpojumiem, ko sniedz pārējās bezpeļņas organizācijas.

19 — Mans izcēlums.

20 — Skat. spriedumus, 2003. gada 8. maijs, Komisija/Francija (C-384/01, EU:C:2003:264, 25. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group* (C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

D – Par trešo prejudiciālo jautājumu

70. Es aplūkoju trešo jautājumu tikai gadījumam, ja Tiesa nospriestu, ka Apvienotā Karaliste atbrīvojuma no PVN piešķiršanai sporta pakalpojumiem, ko sniedz bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti, piešķiršanai varēja izvirzīt Direktīvas 2006/112 133. panta pirmās daļas d) punktā paredzēto ar konkurenci saistīto nosacījumu pat tad, ja tā šo nosacījumu nepiemēro pakalpojumiem, ko sniedz pārējās bezpeļņas organizācijas.

71. Savā trešajā jautājumā iesniedzējtiesa jautā Tiesai, vai ar Direktīvas 2006/112 133. panta otro daļu dalībvalstīm, kas saskaņā ar Sesto direktīvu 1989. gada 1. janvārī sporta pakalpojumiem piemēroja PVN, ir atļauts izslēgt no atbrīvojuma izmantošanas visas bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti, par to sniegtajiem pakalpojumiem, nepārbaudot katrā atsevišķā gadījumā, vai šis atbrīvojums varētu izraisīt konkurences izkropļojumus, radot neizdevīgu stāvokli komercuzņēmumiem, kas ir PVN maksātāji.

72. Manuprāt, dalībvalsts nevar vispārēji izslēgt no atbrīvojuma visas bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti, pat tad, ja tā 1989. gada 1. janvārī sporta pakalpojumiem piemēroja PVN.

73. Kā esmu norādījis šo secinājumu 23. punktā, ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā iedibināto normu dalībvalstīm ir uzlikts pienākums atbrīvot no PVN sporta pakalpojumus, ko sniedz bezpeļņas organizācijas.

74. Pat laikā, kad Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā bija paredzēts, ka “dalībvalstis atbrīvo [sporta pakalpojumus] atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu”, Tiesa ir nospriedusi, ka “šie nosacījumi nekādi neattiecas uz šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa satura definīciju”²¹.

75. Tiesa arī ir nospriedusi, ka “no šīs tiesību normas neizriet[ēja], ka dalībvalsts, kad tā piešķ[īra] atbrīvojumu no nodokļa konkrēta pakalpojuma sniegšanai, kas cieši saistīts ar sportu vai fizisko audzināšanu, ko sniedz bezpeļņas organizācijas, tam var[ēja] tikt izvirzīti citi nosacījumi kā vien tie, kas paredzēti Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punktā”²².

76. Tā kā ar Direktīvu 2006/112 nekas netika grozīts nosacījumos, kas paredzēti Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punktā, no šīs judikatūras izriet, ka dalībvalstīm ir pienākums piešķirt Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, iespējams, izvirzot vienīgi tās 132. un 133. punktā definētos nosacījumus, nepievienojot tiem pārējos.

77. Attiecībā uz nosacījumiem, kuri izvirzīti šīs direktīvas 133. pantā, atbrīvojuma piešķiršanai, konkrētāk, attiecībā uz ar konkurenci saistīto nosacījumu, Tiesa ir spriedusi, ka “ši [...] iespēja neļauj noteikt tādus vispārējus pasākumus [...], ar kuriem tiek ierobežota šo atbrīvojumu piemērošanas joma. Saskaņā ar Tiesas judikatūru attiecībā uz 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”²³.

21 — Spriedums, 1998. gada 7. maijs, Komisija/Spānija (C-124/96, EU:C:1998:204, 11. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 — Spriedums, 1998. gada 7. maijs, Komisija/Spānija (C-124/96, EU:C:1998:204, 18. punkts). Patiesībā šie nosacījumi ir palikuši tādi paši kā Direktīvas 2006/112 132. pantā.

23 — Spriedums, 2013. gada 19. decembris, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, 35. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. šajā ziņā arī spriedumu, 2016. gada 25. februāris, Komisija/Nīderlande (C-22/15, nav publicēts, EU:C:2016:118, 38. punkts).

78. Uz šī pamata Tiesa vairākas dalībvalstu tiesību normas, konkrēti, Spānijas tiesību normas, ar kurām atbrīvojuma piemērošanas joma tika ierobežota attiecībā uz privātām sporta organizācijām vai iestādēm ar sociālu raksturu, kuru ieejas maksa vai iemaksas par noteiktu laika posmu nepārsniedza noteiktu summu, ir atzinusi par nesaderīgām ar minētās direktīvas 132. un 133. pantu²⁴.

79. Iesniedzējtiesas jautājums, kura mērķis ir noskaidrot, vai dalībvalsts var izslēgt no atbrīvojuma no nodokļa par sporta pakalpojumu izmantošanu visas bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti, pie kurām pieder pašvaldības, nepārbaudot katrā atsevišķā gadījumā, vai šis atbrīvojums varētu izraisīt konkurences izkropļojumus, radot neizdevīgu stāvokli uzņēmumiem, kas ir PVN maksātāji, ir jāaplūko šās analīzes perspektīvā.

80. Šajā jautājumā lietas dalībniekiem ir atšķirīgas nostājas. No vienas puses, Londonas Īlingas pašvaldība uzskata, ka konkurences izkropļojumu riska vērtējums ir jāveic tāpat kā bezpeļņas organizāciju, kas nav publisko tiesību subjekti, gadījumā – “katrā atsevišķā gadījumā”²⁵, ņemot vērā katras sporta aktivitātes īpašos apstākļus.

81. No otras puses, Apvienotās Karalistes valdība un Komisija uzskata, ka atbilstoši 2008. gada 16. septembra spriedumam *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 48.–53. punkts) šī riska vērtējums nevar tikt veikts katras bezpeļņas organizācijas vietējā līmenī, bet gan, gluži pretēji, – tas ir jāveic vispārēji valsts līmenī.

82. Minētais spriedums bija par Sestās direktīvas 4. panta 5. punktu (tagad – Direktīvas 2006/112 13. pants), saskaņā ar kuru “publisko tiesību subjektus neuzskat[īja] par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaist[ījās] kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā iekasē[ja] nodokļus, nodevas, ziedojumus vai maksājumus”.

83. Attiecībā uz šo tiesību normu Tiesa 2008. gada 16. septembra sprieduma *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505) 53. punktā ir lēmusi, ka “nozīmīgi konkurences traucējumi, kurus izraisa nodokļa neiekasēšana no publisko tiesību subjektiem, kas darbojas valsts pārvaldes iestāžu statusā, ir jānovērtē atkarībā tieši no konkrētās darbības, šajā vērtējumā īpaši neņemot vērā vietējo tirgu”²⁶.

84. Londonas Īlingas pašvaldība uzskata, ka šī judikatūra esot tikai daļēji²⁷ transponējama šajā lietā, jo Direktīvas 2006/112 13. pants attiecas uz citu problemātiku, proti, lai noteiktu, vai publisko tiesību subjekts ir vai nav nodokļa maksātājs. Savukārt šajā lietā runa neesot par to, lai noteiktu tās kā nodokļa maksātājas statusu, bet gan, lai noteiktu konkurences izkropļojuma esamību, ja atbrīvojums tai tiktu piešķirts.

85. Piekritu šim viedoklim. Minētās direktīvas 13. panta 1. punkta pirmā daļa attiecas uz publisko tiesību subjektu kā nodokļa maksātāja statusu, un tajā ir paredzēts, ka pēdējos minētos “neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes”. Šīs direktīvas 13. panta 2. punktā ir izveidota saikne ar minētās direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, nosakot, ka “dalībvalstis tādu publisko tiesību subjektu veiktās darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar minētās direktīvas] 132. [...] pantu, var uzskatīt par darbībām, ko šīs struktūras veic kā valsts iestādes”.

86. Taču, pēc iesniedzējtiesas domām, Londonas Īlingas pašvaldība nepretendējot uz to, ka, sniedzama sporta pakalpojumus, tā ir rīkojusies kā valsts iestāde 13. panta izpratnē, un to nodokļu administrācija neapstrīd.

24 — Spriedums, 1998. gada 7. maijs, Komisija/Spānija (C-124/96, EU:C:1998:204, 19. punkts).

25 — Direktīvas 2006/112 133. panta pirmā daļa.

26 — Mans izcēlums.

27 — Tāpat kā Komisija, Londonas Īlingas pašvaldība atzīst, ka konkurences izkropļojumi tiek novērtēti attiecībā uz attiecīgo sporta aktivitāti.

87. Turklāt 2008. gada 16. septembra sprieduma *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505) 53. punktā pieņemtā principa piemērošana būtu pretrunā Direktīvas 2006/112 133. panta formulējumam, saskaņā ar kuru atbrīvojuma piešķiršanas saiknes ar konkrētu nosacījumu – tostarp ar konkurenci saistītu nosacījumu – esamība esot jānovērtē “katrā atsevišķā gadījumā”.

88. Protams, šī kvalifikācija ir ietverta tikai šī panta pirmajā daļā, kas attiecas uz bezpeļņas organizācijām, kuras nav publisko tiesību subjekti. Tomēr nav neviena pārliecinoša iemesla – un Apvienotās Karalistes valdība Komisijai nesniedz nevienu –, ar kuru varētu tikt pamatota viena un tā paša nosacījuma atšķirīga piemērošana bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti.

89. Citās Direktīvas 2006/112 valodu redakcijās izmantotie jēdzieni vēl skaidrāk parāda, ka 133. panta pirmajā daļā paredzēto nosacījumu analīze ir jāveic katrai organizācijai atsevišķi. Minēšu kā piemērus angļu (“in each individual case”), grieķu (“χωριστά για κάθε περίπτωση”) un vācu (“im Einzelfall”) valodas redakcijas.

90. Komisija konstatē grūtības, ar kurām saskaņā ar 2008. gada 16. septembra sprieduma *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505) 49.–51. punktu saskartos pašvaldības un privātie uzņēmumi, ja tiem būtu jāveic pārbaude “katrā atsevišķā gadījumā”, un it īpaši nepieciešamību, ka “uz bieži vien sarežģītu ekonomisku analīžu pamata būtu sistemātiski vēlreiz jānovērtē konkurences nosacījumi ļoti daudzos vietējos tirgos, kuru noteikšana var izrādīties īpaši sarežģīta, jo tie ne vienmēr sakrīt ar pašvaldību teritoriālo kompetenci”²⁸.

91. Kāpēc gan šis vērtējums nebūtu īstenojams bezpeļņas organizāciju, kas ir publisko tiesību subjekti, gadījumā, kamēr pārējo organizāciju gadījumā tas būtu īstenojams²⁹?

92. Šo iemeslu dēļ es ierosinu Tiesai uz trešo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 133. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to dalībvalstij nav atļauts vispārēji izslēgt no atbrīvojuma no nodokļa par sniegtajiem sporta pakalpojumiem izmantošanas visas bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti, nepārbaudot katrā atsevišķā gadījumā, vai šis atbrīvojums varētu izraisīt konkurences izkropļojumus, radot neizdevīgu stāvokli uzņēmumiem, kas ir PVN maksātāji.

VI – Secinājumi

93. Tādējādi es ierosinu Tiesai uz *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances tiesa (Nodokļu palāta)) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 133. panta pirmās daļas d) punkts un otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem dalībvalstīm ir atļauts bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti, uzlikt kā pienākumu ar konkurenci saistītu nosacījumu pat tad, ja citi sporta pakalpojumi, nevis tie, kam 1989. gada 1. janvārī tika uzlikts PVN, ir bijuši atbrīvoti no nodokļa šajā pašā dienā, un pat tad, ja attiecīgie sporta pakalpojumi saskaņā ar valsts tiesībām nebūtu bijuši atbrīvoti no nodokļa, pirms dalībvalsts ir piemērojusi Direktīvas 2006/112 133. panta pirmās daļas d) punktā paredzēto nosacījumu;
- 2) Direktīvas 2006/112 133. panta pirmās daļas d) punkts un otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts, kas saskaņā ar 1977. gada 17. maija Direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma:

28 — Šā sprieduma 49. punkts.

29 — Turklāt ir divaini konstatēt, ka Apvienotās Karalistes tiesiskajā regulējumā ir noteikta šāda analīze katrā konkrētā gadījumā attiecībā uz PVN atbrīvojumu, kas piemērojams kultūras pakalpojumiem, par ko ir gari paskaidrojumi PVN anotācijā 701/47: kultūra (*VAT Notice 701/47: culture*).

vienota aprēķinu bāze, 1989. gada 1. janvārī sporta pakalpojumiem piemēroja PVN, atbrīvojuma no PVN piešķiršanai bezpeļņas organizācijām, kas ir publisko tiesību subjekti, var izvirzīt šīs direktīvas 133. panta pirmās daļās d) punktā paredzēto ar konkurenci saistīto nosacījumu tikai tad, ja tā piemēro šo nosacījumu arī pakalpojumiem, ko sniedz pārējās bezpeļņas organizācijas;

- 3) Direktīvas 2006/112 133. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstīm, kas saskaņā ar Direktīvu 77/388 1989. gada 1. janvārī sporta pakalpojumiem piemēroja PVN, ar to netiek atļauts vispārēji izslēgt no atbrīvojuma izmantošanas visas bezpeļņas organizācijas, kas ir publisko tiesību subjekti, par sniegtajiem sporta pakalpojumiem, nepārbaudot katrā atsevišķā gadījumā, vai šis atbrīvojums var izraisīt konkurences izkropļojumus, radot neizdevīgu stāvokli uzņēmumiem, kas ir PVN maksātāji.