



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR] SECINĀJUMI,  
sniegti 2017. gada 15. jūnijā<sup>1</sup>

**Lieta C-90/16**

***The English Bridge Union Limited***  
**pret**  
***Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs***

(Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Direktīva 2006/112/EK – PVN – 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts – Atbrīvojumi – Pakalpojumi, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu – Jēdziens “sports” – Sporta bridžs

### Ievads

1. “Aplūko, piemēram, procesus, ko mēs saucam par “spēlēm”. Ar to es domāju galda spēles, kāršu spēles, bumbu spēles, Olimpiskās spēles un tā tālāk. Kas tām visām ir kopīgs? – Nesaki: “Ir jābūt kaut kam kopīgam, vai arī tās netiktu sauktas par “spēlēm”, – bet skaties, vai tām visām ir kaut kas kopīgs. – Jo, ja Tu paskaties uz tām, Tu neredzēsi kaut ko kopīgu visām, bet gan līdzības, saistības un turklāt veselu to virkni. Kā teicu, nedomā, bet skaties!”<sup>2</sup>.

2. *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [Otrās instances tiesas (Nodokļu palāta)] (Apvienotā Karaliste) iesniegtajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir skartas problēmas, kas ir salīdzināmas ar tām, ar kurām saskārās L. Vitgenšteins, kad viņš mēģināja atrast kopīgas iezīmes, ar kurām darbība ir definējama kā “sports”. Šobrīd definējamais termins ir nevis termins “spēles”, bet termins “sports”, lai konstatētu, vai – PVN atbrīvojuma nolūkā – sporta bridžs ir “sports” vai nav.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

3. Padomes Direktīvas 2006/112/EK<sup>3</sup> IX sadaļas 2. nodaļas nosaukums ir “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”. Tās 132. pants ir formulēts šādi:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – angļu.

<sup>2</sup> Wittgenstein, L., *Philosophical Investigations*, 1953, angļu valodā tulkojis Anscombe, G. E. M., Prentice Hall, 1999, 66. punkts.

<sup>3</sup> 2006. gada 28. novembra Direktīva par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 34, 1. lpp., redakcijā, kas piemērojama lietas faktu rašanās laikā) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

- l) pakalpojumu sniegšanu vai ar to cieši saistītu preču piegādi, ko bezpeļņas organizācijas politiskiem, arodbiedrību, reliģiskiem, patriotiskiem, filozofiskiem, filantropiskiem vai pilsoniskiem mērķiem sniedz saviem biedriem to kopējo interešu labad apmaiņā pret biedru naudas nomaksu, kura noteikta saskaņā ar šo organizāciju statūtiem, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropļojumus;
- m) konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos;
- n) konkrētus kultūras pakalpojumus un ar tiem cieši saistītas preces, ko, attiecīgi, sniedz vai piegādā publisko tiesību subjekti vai citas kultūras organizācijas, ko atzinusi attiecīgā dalībvalsts;

[..].”

### ***Apvienotās Karalistes tiesības***

4. *Value Added Tax Act 1994* [1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma] 9. saraksta 10. grupā ir paredzēts atbilstošs atbrīvojums attiecībā uz noteiktām ar sportu saistītām piegādēm:

“10. grupa: Sports, sporta sacensības un fiziskā audzināšana

[..]1. Tiesību piedalīties sporta vai fiziskās audzināšanas sacensību pasākumā piešķiršana, ja atlīdzība par šādu tiesību iegūšanu ir naudas līdzekļi, kas pilnībā ir jānovirza balvas vai balvu, kuras tiks iegūtas šajās sacensībās, nodrošināšanai.

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

3. Pakalpojumu, kas ir cieši saistīti un būtiski sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumiem, kuros persona piedalās, sniegšana, ko veic attiecīgā organizācija personai.”

### **Faktiskie apstākļi, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi**

5. Bridžs ir kāršu spēle ar stiķu izspēlēšanu, kuru spēlē četri spēlētāji divās konkurējošās partneru grupās, partneriem sēžot vienam otram pretī ap galdu. Spēlei ir četras fāzes: kāršu dališana, solišana, kāršu izspēle un rezultātu aprēķināšana. Miljoniem cilvēku visā pasaulē spēlē bridžu klubos, turnīros, tiešsaistē un ar draugiem.

6. Lielākajā daļā klubu un turnīru tiek spēlēts “sporta bridžs”, kad katram spēlētājam esošās kārtis katrā dališanā tiek saglabātas tā, lai katra partneru grupa secīgi izspēlētu to pašu kāršu komplektu, ko izspēlē viņu kolēģi pie citiem galdiem, un rezultātu aprēķināšanas pamatā ir salīdzinošais sniegums.

7. Šis spēles veids tiek spēlēts sacensībās gan valsts, gan starptautiskajā līmenī.

8. *English Bridge Union* (turpmāk tekstā – “*EBU*”) ir nacionāla organizācija, kas ir atbildīga par sporta bridžu Anglijā. Tās dalībnieki ir grāfistu organizācijas, kas ir atbildīgas par bridžu. Tā organizē bridža turnīrus un iekasē dalības maksu no spēlētājiem par dalību šajos turnīros. Šī dalības maksa saskaņā ar Apvienotās Karalistes PVN likumu ir apliekama ar PVN<sup>4</sup>.

4 Runājot par nostāju citās dalībvalstīs, kas nav Apvienotā Karaliste, puses saprot, ka Austrijas, Beļģijas, Dānijas, Francijas un Nīderlandes nodokļu iestādes uzskata sporta bridžu par “sportu” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta vajadzībām. Puses saprot, ka Īrijā un Zviedrijā tas netiek uzskatīts par “sportu”.

9. EBU iesniedza pieprasījumu *Her Majesty's Revenue and Customs* [Viņas Majestātes Ieņēmumu un muitas dienestam] atgūt PVN, kas samaksāts no šīm dalības maksām, apgalvojot, ka saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu uz maksām attiecās atbrīvojums no PVN. *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* ar 2014. gada 12. februāra lēmumu noraidīja šos pieprasījumus. EBU lēmumu pārsūdzēja apelācijas kārtībā. *First-tier Tribunal* [Pirmās instances tiesa] noraidīja EBU apelācijas sūdzību, bet atļāva iesniegt apelācijas sūdzību *Upper Tribunal*. Pēc 2015. gada 14. jūlija tiesas sēdes 2015. gada 23. jūlijā *Upper Tribunal* paziņoja savu lēmumu, nospriežot, ka, lai tā varētu taisīt spriedumu par apelācijas sūdzību, ir nepieciešams prejudiciāls nolēmums par 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta interpretāciju. 2015. gada 1. septembrī tā uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus: "1) Kādām būtiskām īpašībām ir jāpiemīt kādai darbībai, lai šī darbība būtu "sports" [PVN direktīvas] 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta nozīmē? It īpaši, vai šai darbībai ir jābūt ar nozīmīgu (vai ne maznozīmīgu), tās rezultātam būtisku fizisko elementu, vai arī ir pietiekami, ja tai ir nozīmīgs, tās rezultātam būtisks intelektuālais elements?"

2) Vai sporta bridžs ir "sports" [...] PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta nozīmē?"

10. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika saņemts 2016. gada 15. februārī. Rakstveida apsvērumus sniedza Apvienotās Karalistes un Nīderlandes valdības, kā arī Eiropas Komisija. EBU, Apvienotās Karalistes valdība un Eiropas Komisija piedalījās tiesas sēdē, kas notika 2017. gada 2. martā.

## Vērtējums

***Par pirmo jautājumu: "Sports" PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē – fizisks un/vai intelektuāls?***

11. Uzdotot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai to īpašību skaitā, kurām ir jāpiemīt kādai darbībai, lai tā būtu "sports" PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē, ir nepieciešams ne maznozīmīgs, tās rezultātam būtisks fiziskais elements, vai arī ir pietiekami, ja tai ir nozīmīgs, tās rezultātam būtisks intelektuālais elements.

12. Saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no PVN "konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos".

***Vispārējās piezīmes par PVN direktīvā noteiktajiem atbrīvojumiem un attiecīgo judikatūru***

13. Atbilstoši vispārējam noteikumam, kas ir ar PVN direktīvu izveidotās kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatā, visi darījumi ir apliekami ar PVN. Atbrīvojumi, tādi kā šīs direktīvas 132. pantā paredzētie, ir uzskatāmi par izņēmumu no šā noteikuma.

– PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētie atbrīvojumi

14. Tomēr PVN direktīvas 132. pantā paredzētie atbrīvojumi pēc sava rakstura nav fakultatīvi. Kā ir redzams no īstenības izteiksmes vienkāršās tagadnes [angļu valodā "shall"] izmantošanas, dalībvalstīm ir pienākums atbrīvot šīs direktīvas 132. pantā uzskaitītos darījumus. Tas nozīmē, ka uzskaitīto darījumu atbrīvošana no PVN ir ES interesēs. Tas arī nozīmē, ka – lai arī atbrīvojumi kā izņēmums no vispārējā noteikuma ir interpretējami šauri – šī ES interese nebūtu jāaizmirst. Tāpēc matrica ir atšķirīga no tās, kas ir piemērojama attaisnojumiem vai primāriem apsvērumiem ES pamatbrīvību vai

saistīto saskaņošanas pasākumu ietvaros, kur dalībvalstīm ir rīcības brīvība. Attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu dalībvalstīm nav rīcības brīvības. Ja šīs normas nosacījumi ir izpildīti, dalībvalstīm darījumi ir jāatbrīvo. Šāda pienākuma uzlikšana dalībvalstīm ir nepieciešama vēl jo vairāk tāpēc, lai nodrošinātu vienādu atbrīvojuma piemērošanu visā Eiropas Savienībā.

15. Tiesa atbrīvojumus PVN direktīvā un tās priekštecēs ir tikusi aicināta interpretēt vairākos gadījumos. Šīs lietas var tikt iedalītas trīs kategorijās.

16. Pirmkārt, ir lietas, kurās ir aplūkoti jautājumi par nodokļa maksātājiem, kas var kvalificēties atbrīvojumam. Šajā ziņā Tiesa ir konsekventi lēmusi, ka saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu dalībvalstis atbrīvojuma piešķiršanas nolūkā nedrīkst pieļaut diferencēšanu atkarībā no juridiskās formas vai tās organizācijas formas, kas veic darījumu<sup>5</sup>.

17. Otrkārt, Tiesa ir aplūkojusi jautājumu, vai uz noteiktu darbību, kas ir saistīta ar atbrīvoto darbību, arī attiecas atbrīvojums. Tiesa attiecīgi spriedumos *Stockholm Lindöpark*<sup>6</sup> un *Turn- und Sportunion Waldburg*<sup>7</sup> ir nolēmusi, ka izīrēšana un nekustamā īpašuma iznomāšana nav tieši saistīta ar sportu un tādējādi nav atbrīvota no PVN, savukārt laukuma vai tiesneša nodrošināšana ir būtiska, lai varētu nodarboties ar sportu<sup>8</sup>, un tādējādi uz to attiecas atbrīvojums no PVN.

18. Treškārt, Tiesa ir lēmusi par jautājumu, kādi darbības veidi var tikt uzskatīti par sportu. Lietā *Žamberk*<sup>9</sup> tā nosprieda, ka atbrīvojums attiecas uz neorganizētām un neregulārām sporta aktivitātēm, kuras nav vērstas uz sacensību. Lietā Komisija/Nīderlande<sup>10</sup>, tā nosprieda, ka izklaides laivu nomāšana nav pielīdzināma sporta aktivitātei, jo to mērķis varētu būt tikai izklaide<sup>11</sup>. Šajā lietā tomēr netika aplūkota sporta definīcija kā tāda, jo netika apstrīdēts, ka braukšana ar laivu varētu būt sports.

#### – Atsevišķi citi PVN direktīvā paredzētie atbrīvojumi

19. Tiesa lietā *Rank Group*<sup>12</sup> nosprieda, ka ar atšķirībām PVN režīmā attiecībā uz divu no patērētāju viedokļa identisku vai līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, kas apmierina vienādas patērētāja vajadzības, pietiek, lai konstatētu nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu saistībā ar atbrīvojumu azartspēlēm, kas ir noteikts PVN direktīvas 135. panta 1. punkta i) apakšpunktā<sup>13</sup>. Jautājums, vai attiecīgā darbība bija “derības, loterijas un citi azartspēļu veidi”, bija atkarīgs no pieejas, kas ir orientēta uz tirgu, – ja klienti uzskata pakalpojumus par līdzīgiem, tie ar nodokli ir jāapliek vienādi.

20. Runājot par atbrīvojumiem attiecībā uz medicīnisko aprūpi, Tiesa agrīnā stadijā precizēja, ka 132. panta 1. punkta b) un/vai c) apakšpunktā noteiktie atbrīvojumi no PVN neattiecas uz veterinārārstu sniegtajiem pakalpojumiem<sup>14</sup>, ģenētiskās piederības bioloģiskām analizēm<sup>15</sup> un cilmes šūnu uzglabāšanu iespējamām terapijām nākotnē<sup>16</sup>, turpretim masu sniegtie mājas aprūpes

5 Šajā izpratnē skat. spriedumu, 2013. gada 14. marts, Komisija/Francija (C-216/11, EU:C:2013:162, 20. punkts). Skat. arī spriedumu, 2003. gada 3. aprīlis, *Hoffmann* (C-144/00, EU:C:2003:192, 24. punkts), attiecībā uz atbrīvojumu sportam īpaši spriedumu, 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club un Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. punkts).

6 Spriedums, 2001. gada 18. janvāris (C-150/99, EU:C:2001:34).

7 Spriedums, 2006. gada 12. janvāris (C-246/04, EU:C:2006:22).

8 Spriedums, 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club un Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571).

9 Spriedums, 2013. gada 21. februāris (C-18/12, EU:C:2013:95, 24. un 25. punkts).

10 Spriedums, 2016. gada 25. februāris (C-22/15, nav publicēts, EU:C:2016:118).

11 Spriedums, 2016. gada 25. februāris (C-22/15, nav publicēts, EU:C:2016:118, 30. punkts).

12 Spriedums, 2011. gada 10. novembris (C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 36. punkts).

13 Tolaik Direktīvas 77/388 13. panta B iedaļas f) punkts.

14 Spriedums, 1988. gada 24. maijs, Komisija/Itālija (122/87, EU:C:1988:256, 9. punkts).

15 Spriedums, 2000. gada 14. septembris, *D.* (C-384/98, EU:C:2000:444, 22. punkts).

16 Spriedums, 2010. gada 10. jūnijs, *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, 52. punkts).

pakalpojumi<sup>17</sup>, privātu uzņēmumu veiktās medicīniskās analīzes<sup>18</sup> un locītavu skrimšļa šūnu ekstrahēšana un pavairošana<sup>19</sup> atbilst medicīniskās aprūpes definīcijai<sup>20</sup>. No šīm lietām ir iespējams secināt, ka jēdziens “medicīniskā aprūpe” nav jāinterpretē īpaši šauri, jo to darbību atbrīvošana, kas ir cieši saistīta ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi, ir paredzēta, lai nodrošinātu, ka pieaugošās izmaksas nekavē no šādas aprūpes izrietošo labumu saņemšanu<sup>21</sup>.

21. No iepriekšminētās judikatūras es secinu, ka jēdziens “sports” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā ir jāinterpretē šaurā nozīmē, bet paturot prātā atbrīvojuma nolūku un mērķi.

22. Termins “sports” Direktīvā 2006/112 nav definēts. Nav arī Savienības mēroga visaptverošas “sporta” definīcijas, kas būtu piemērojama visā ES attiecībā uz katru primāro un sekundāro tiesību aktu. Tāpēc mums ir jāpievēršas klasiskajai interpretācijas tehnikai – teksts, sistēma (vai vispārējā shēma), konteksts/mērķi (vai gars) un vēsture.

### **Teksts**

23. Tā kā nav skaidras definīcijas, termina “sports” parastajai nozīmei ir jābūt interpretācijas sākuma punktam. Šajā ziņā autoritatīvās vārdnīcās ir sniegtas mūsu intuīcijai atbilstošas definīcijas, kurās ir skaidri prasīts fiziskais elements. Ir pietiekami salīdzināt definīcijas, kuras šajā Atlantijas okeāna krastā<sup>22</sup> ir sniegtas *Oxford Advanced Learner's Dictionary* (“darbība, kuru Jūs darāt priekam un kurai ir nepieciešama fiziskā piepūle un prasmes; parasti tiek veikta īpašā teritorijā un saskaņā ar konkrētiem noteikumiem”)<sup>23</sup>, *Cambridge Dictionary* (“spēle, sacensības vai darbība, kam nepieciešama fiziskā piepūle un prasmes, kas tiek spēlēta vai veikta saskaņā ar noteikumiem priekam un/vai kā darbs”)<sup>24</sup>, poļu *Słownik języka polskiego* (Poļu valodas vārdnīca) PWN – *Polskie Wydawnictwo Naukowe* (“vingrinājumi un spēles, kas vērstas uz fiziskās sagatavotības attīstīšanu un konkurenci, lai sasniegtu labākos iespējamus rezultātus”)<sup>25</sup>, franču *Larousse* (“fiziskā aktivitāte nolūkā uzlabot savu fizisko stāvokli”)<sup>26</sup>, vai vācu *Duden* (“fiziskā aktivitāte, kas tiek veikta fizisku vingrinājumu nolūkā, kustību un spēles sagādātā prieka dēļ un ievērojot zināmus noteikumus [sacensībās]”)<sup>27</sup>.

17 Spriedums, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 41. punkts).

18 Spriedums, 2006. gada 8. jūnijs, *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 31. punkts).

19 Spriedums, 2010. gada 18. novembris, *Verigen Transplantation Service International* (C-156/09, EU:C:2010:695, 32. punkts).

20 Sarežģītāka situācija ir psihoterapijas jomā: skat. spriedumus, 2003. gada 6. novembris, *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, 50. punkts), un 2007. gada 13. septembris, *Common Market Fertilizers/Komisija* (C-443/05 P, EU:C:2007:511, 46. punkts).

21 Spriedums, 2001. gada 11. janvāris, Komisija/Francija (C-76/99, EU:C:2001:12, 23. punkts).

22 Patiesi, vienīgā manīs atrastā “sporta” definīcija, kas nav skaidra attiecībā uz fiziska elementa nepieciešamību, ir iekļauta *Merriam-Webster Dictionary*, no kurā sniegtajām trim definīcijām tikai vienā ir atsauce uz “fizisku aktivitāti, kas tiek veikta prieka pēc”; skat. <https://www.merriam-webster.com/dictionary/sport>.

23 Skat. [http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport\\_1?q=sport](http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport_1?q=sport).

24 Skat. <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/sport>.

25 Mans tulkojums frāzei “ćwiczenia i gry mające na celu rozwijanie sprawności fizycznej i dążenie we współzawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników”, skat. <http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html>.

26 Mans tulkojums frāzei “activité physique visant à améliorer sa condition physique”, skat. <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/sport/74327?q=sport#73493>.

27 Mans tulkojums frāzei “nach bestimmten Regeln [im Wettkampf] aus Freude an Bewegung und Spiel, zur körperlichen Ertüchtigung ausgeübte körperliche Betätigung”, skat. <http://www.duden.de/rechtschreibung/Sport>.

## **Sistēma**

24. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā ir atsauce uz “sportu vai fizisko audzināšanu”. Apvienotās Karalistes valdība un Komisija apgalvo, ka fakts, ka noteikumā ir atsauce uz “sportu vai fizisko audzināšanu” nozīmē arī, ka jēdzienā “sports” ir prasīts fiziskais elements. Patiesi, varētu tikt uzskatīts, ka vārda “vai” izmantošana nozīmē, ka jēdziena “fiziskā audzināšana” tvērumš pārklājas ar jēdziena “sports” tvērumu tādā izpratnē, ka katram sportam ir jāpiemīt fiziskam komponentam. Līdz ar to varētu tikt secināts, ka likumdevējs abus jēdzienus “sports” un “fiziskā audzināšana” ir uzskatījis par cieši saistītiem vai pat par sinonīmiem.

25. Tomēr šis arguments mani nepārliecina.

26. Fakts, ka ES likumdevējs ir iekļāvis “sportu” un “fizisko audzināšanu” vienā un tajā pašā noteikumā, manuprāt, vienkārši norāda, ka šie jēdzieni tā vai citādi ir saistīti, – tas nav obligāti jāsaista ar “fizisko” elementu. Tikpat labi tas var būt “fiziskās audzināšanas” “izglītības” aspekts vai jebkuri abiem jēdzieniem kopēji elementi, tādi kā ieguvumi veselībai, kopības sajūta, organizācijas lietas, vai lai nodrošinātu, ka definīcija attiecas uz aktivitātēm, kuru fiziskais elements ir apšaubāms, bet kas tiek plaši uzskatītas par “sportu”, tādām kā šaušana, loka šaušana, šahs,<sup>28</sup> – vai, patiesi, ES likumdevēja nolūks varētu būt bijis tikai nodrošināt, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts attiecas uz “fizisko audzināšanu”, kaut arī tā parasti neietver sacensību elementu. Faktiski es saprotu, ka šis nošķirums drīzāk ir veikts tāpēc, lai precizētu, ka šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts attiecas arī uz fizisko audzināšanu, kas kāda iemesla dēļ nevarētu būt “sports”. Piemērs, kas iesaujas prātā šajā sakarā, ir fiziskā audzināšana, kura notiek bez tieša sacensību elementa, piemēram, treniņš. Ir skaidrs, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts attiektos, piemēram, uz futbola treniņu.

27. Citiem vārdiem sakot, nebūtu jāpieņem, ka vārdu “sports vai fiziskā audzināšana” izmantošanas mērķis bija izslēgt aktivitātes, kam kā to noteicošās iezīmes nav fiziskā elementa.

28. Tāpēc PVN direktīvas sistēma kopumā nav skaidra attiecībā uz jautājumu, vai darbība, kuras pamatā, galvenokārt, ir intelektuālā, nevis fiziskā piepūle, var būt “sports” šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta nozīmē.

## **Vēsture**

29. Turklāt PVN direktīvas izstrādes vēsture neatklāj precīzāku definīciju. Apvienotās Karalistes delegācija Padomes 1977. gada 17. maija protokolā par Sesto Padomes direktīvu 77/388/EEK<sup>29</sup> atzīmēja, ka direktīvas (tagad) 132. panta 1. punkta m) un n) apakšpunktā ir nepieciešama precīzāka attiecīgo darbību definīcija<sup>30</sup>, bet šāda definīcija, cik man zināms, PVN direktīvā nekad nav iekļauta.

28 Pie jautājuma par šiem trim sporta veidiem es atgriezīšos vēlāk.

29 Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par aprozijuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

30 Skat. Birkenfeld, W., Forst, Ch., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. izdevums, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 1998, 310. lpp.

## Mērķi

30. ES likumdevējs uzskata, ka konkrēti pakalpojumi, kuri ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un kurus bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos, ir pakalpojums sabiedrības interesēs, kurš ir pelnījis atbrīvošanu no nodokļa. Turklāt šā atbrīvojuma mērķis ir jāaplūko kontekstā ar LESD 165. panta 1. punkta otro daļu, saskaņā ar kuru Savienībai ir jāpalīdz risināt Eiropas sporta nozares jautājumus, ņemot vērā šīs nozares īpatnības, tās struktūras, kas balstās uz brīvprātīgu darbību, un tās sociālo un audzinošo nozīmi.

31. Runājot par vispārējo praksi dalībvalstīs attiecībā uz to, vai darbības bez fiziskā elementa var būt sports, veidojas diezgan neviendabīga aina. Šajā sakarā svarīgākais piemērs ir šahs – aktivitāte, kas plaši tiek uzskatīta par sportu<sup>31</sup>, kaut arī, cik es varu pārliecināties, tas tā nav Apvienotajā Karalistē.

32. Aplūkojot plašāku kontekstu, 1992. gadā Eiropas Padomes Ministru komiteja izdeva Sporta hartu<sup>32</sup>, kurā iekļautajā “sporta” definīcijā ir konkrēta atsauce uz “fiziskām aktivitātēm”.

33. Ir taisnība, ka Eiropas Padomes darbības ir atsauces punkts ES darbībām. ES ir noteikts ne tikai vispārējs pienākums nodibināt visus attiecīgos sadarbības veidus ar Eiropas Padomi<sup>33</sup>, bet arī īpašs pienākums sekmēt sadarbību sporta<sup>34</sup> un kultūras<sup>35</sup> jomās. Attiecībā uz sportu Eiropas Padome, LESD 165. panta 3. punkta vārdiem, ir “kompetenta starptautiska organizācija”.

34. Un tomēr nekas neliecina, ka ES likumdevējs paredzēja izveidot saikni starp jēdzienu PVN direktīvā un jēdzienu 1992. gada Sporta hartā.

35. Bridžs tiek uzskatīts par sportu saskaņā ar *Erasmus+* programmu. No *Erasmus+* tāpat var tikt finansētas darbības, kas ne vienmēr ir atbrīvotas no PVN. Citiem vārdiem, lai gan sporta definīcijai ir jābūt autonomai PVN direktīvas mērķiem<sup>36</sup>, terminam nav jābūt vispārēji akceptētai nozīmei Eiropas Savienības tiesībās. Es nedomāju, ka mēs varam izsecināt, ka Eiropas Padome vai ES politiskās institūcijas izmantotu vienu sporta definīciju, kas būtu universāla attiecībā uz visiem tiesību aktiem, īpaši tāpēc, ka termina definīcija var būt atkarīga no akta mērķa.

36. Pašreizējais jautājums tādējādi nav, vai sportam saskaņā ar kādām definīcijām ir jābūt saistītam ar fizisko pūļu vai piepūles elementu, bet drīzāk, vai darbībās, kurām ir piemērojams PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN, izmantojot jēdzienu “sports”, noteikti ir jābūt ietvertam fiziskās slodzes elementam. Tāpēc tagad es norādišu jēdziena “sports” definīcijas galvenos elementus PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē, kas atspoguļo vispārējo šā noteikuma mērķi šīs direktīvas sistēmā.

31 Cik man zināms, šahs tiek uzskatīts par sportu Dānijā, Beļģijā, Itālijā, Francijā un Austrijā. Vācijā šahs netiek uzskatīts par sportu, bet tam tomēr saskaņā ar Vācijas *Abgabenordnung* 52. panta 2. punktu tiek piemēroti tādi paši atbrīvojumi. Tur 2013. gada 17. oktobra *Finanzgericht Köln* [Kēlnes Finanšu tiesa] spriedumā lietā 13 K K3949/09 bridžs, lai tam varētu tikt piemēroti tādi paši atbrīvojumi, tiek uzskatīts nevis par sportu, bet tiek interpretēts kā “kultūra”.

32 2. panta a) punkts Ministru komitejas ieteikumos dalībvalstīm Nr. R (92) 13 REV par pārskatīto Eiropas Sporta hartu, ko Ministru komiteja 1992. gada 24. septembrī pieņēma ministru vietnieku 480. sanāksmē un pārskatīja 2001. gada 16. maija 752. sanāksmē. Ir vērts pieminēt, ka saskaņā ar Hartas 2. panta b) punktu tā papildina ētikas principus un politikas nostādnes, kas ir izklāstītas i) Eiropas Konvencijā par skatītāju vardarbību un rupju uzvedību sporta pasākumos, īpaši futbola sacensību laikā, un ii) Antidopinga konvencijā. Abos norādītajos dokumentos ir aplūkoti jautājumi, kas galvenokārt ir saistīti ar profesionālu fizisko sportu.

33 Skat. LESD 220. panta 1. punktu.

34 Skat. LESD 165. panta 3. punktu.

35 Skat. LESD 167. panta 3. punktu.

36 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru minētajā pantā paredzētie atbrīvojumi ir patstāvīgi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs, skat. spriedumu, 2013. gada 21. februāris, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95, 17. punkts).

### *Ceļā uz sporta definīciju*<sup>37</sup>

37. Termina “sports” nozīme laikposmā no pirmajām Olimpiskajām spēlēm Grieķijā senajos laikos līdz 21. gadsimtam ir būtiski mainījusies. Sākotnēji, kad 14. gadsimtā termins tika ieviests angļu valodā, “sports” nozīmēja “brīva laika pavadīšanu”. Tikai vēlāk tas tika saistīts ar fizisko aktivitāti, lai trenētu ķermeni saskaņā ar konkrētiem noteikumiem<sup>38</sup>. Tomēr šī definīcija, kas, kā aplūkots iepriekš, joprojām ir plaši atzīta, nekādā ziņā nav universāla.

38. Proti, *SportAccord International Federations' Union* [Starptautisko sporta federāciju apvienība “*SportAccord*”]<sup>39</sup>, *International University Sports Federation* [Starptautiskā Augstskolu sporta federācija]<sup>40</sup> un *International Olympic Committee* [Starptautiskā Olimpiskā komiteja]<sup>41</sup> skaidri iekļauj intelektuālo sportu vai atbalsta aktivitātes bez fiziskā elementa. Labākais piemērs šajā ziņā ir šahs. Ja nav nepieciešams fiziskais elements, sports tiek definēts ar atsauci uz sacensību un faktu, ka sporta inventāru piegādā ne tikai viens piegādātājs<sup>42</sup>, – tas izslēdz darbības bez plašas bāzes pilsoniskajā sabiedrībā, tādas kā komercprodukti tirgū, ko komercsabiedrības ir izstrādājušas tīri patēriņam (piemēram, videospēles).

39. Manuprāt, šīs definīcijas nevar tikt izmantotas, lai izsmeļoši norobežotu terminu “sports” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā, bet tās ir labs sākumpunkts. Starptautiskās Olimpiskās komitejas un/vai *SportAccord* piešķirtais starptautiskais statuss nozīmē noteiktu sabiedrības akceptu un var nozīmēt, ka šīs aktivitātes vispārēji tiek uzskatītas par līdzīgām vispāratzītiem sporta veidiem. Tāpēc, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, ir lietderīgi atzīmēt, ka, ņemot vērā spriedumā *Rank Group*<sup>43</sup> formulēto salīdzināmības kritēriju, starptautisko sporta asociāciju akceptam vajadzētu būt nozīmīgam attiecībā uz to, vai aktivitāte principā var tikt uzskatīta par sportu.

40. Es atzīmēju, ka Starptautiskā Olimpiskā komiteja tādu sporta veidu bez fiziskā elementa kā šahs iekļauj starp aktivitātēm, kam ir piešķirts Olimpiskais statuss<sup>44</sup>. Es no tā secinu, ka darbībai, lai tā tiktu atzīta par sportu, nav obligāti jāpiemīt fiziskajam elementam. Tas man šķiet tikai loģiski. Obligāts fiziskais elements *ipso facto* izslēgtu vairākas darbības, kuras vispārēji tiek uzskatītas par sportu, kaut arī to fiziskais elements ir vairāk nekā margināls, un kuru klasifikācija par sportu nav apšaubāma. Šeit nāk prātā šaušana vai šaušana ar loku.

41. Tomēr termins “sports” ir arī jāinterpretē, ņemot vērā PVN direktīvā paredzēto atbrīvojumu mērķi. Kā ir noteikts šīs direktīvas IX sadaļas 2. nodaļas nosaukumā (“Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”), lai varētu tikt piemērots atbrīvojums, darbībām ir jābūt sabiedrības interesēs.

42. Šajā ziņā man šķiet, ka lielākajai daļai darbību, ko parasti sauc par sportu, kopīgs ir tas, ka (1) tās prasa noteiktas pūles, lai pārvarētu izaicinājumu vai šķērslī (un tādējādi nav tikai izklaide)<sup>45</sup>, neatkarīgi no tā, vai šis izaicinājums ir sacensība ar pretinieku vai individuālu garīgo vai fizisko robežu pārvarēšana, (2) šo izaicinājumu vai šķēršļu pārvarēšana (i) trenē noteiktu fizisko vai intelektuālo

37 McBride, F., “Toward a non-definition of sport”, *Journal of the Philosophy of Sport*, 2. sējums, 1. izdevums, 1975, 4. – 11. lpp., tiek argumentēts, ka “sporta” definīcija filozofiskiem mērķiem nav nepieciešama. Tā kā mēs šeit aplūkojam ikdienišķāku PVN direktīvas jautājumu, es baidos, ka terminu “sports” ir jāmēģina definēt.

38 Harper, Douglas. “*sport* (n)”. Etimoloģijas vārdnīca tiešsaistē, piekļuve, izmantojot <http://www.etymonline.com/index.php?search=sport&searchmode=none>.

39 *SportAccord International Federations' Union*, Ženēva, 2016: “Sporta definīcija”, skat. <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>.

40 Skat. FISU tīmekļa vietni; piekļuve, izmantojot <http://www.fisu.net/sports/world-university-championships/chess>.

41 Skat. bridža un šaha iekļaušanu to sporta veidu skaitā, kurus atzīst Starptautiskā Olimpiskā komiteja, <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

42 Skat. “Sporta definīcija”, *SportAccord International Federations' Union*, Ženēva, 2016, skat. <http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php>

43 Spriedums, 2011. gada 10. novembris (C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 36. punkts).

44 Atzīto sporta veidu saraksts, Starptautiskā Olimpiskā komiteja, <https://www.olympic.org/recognised-federations>.

45 Skat. spriedumu, 2016. gada 25. februāris, Komisija/Nīderlande (C-22/15, nav publicēts, EU:C:2016:118, 24. punkts).



iešanu un (ii) tādējādi dod labumu personu, kas nodarbojas ar šo sportu, fiziskai vai intelektuālai labklājībai un (3) šādas darbības parasti tiek veiktas ne tikai tīri komerciālā kontekstā. Visbeidzot, (4) (vietējās) sabiedrības uztvere vai starptautiskā atzišana kalpo kā rādītājs, norādot uz “sporta” esamību. Citiem vārdiem sakot, “sports” direktīvas nozīmē ir jāsaprot tādējādi, ka tas nozīmē intelektuālās vai fiziskās sagatavotības trenēšanu tādā veidā, kas kopumā dod labumu pilsoņu veselībai un labklājībai, jo citādi tas neatbilstu PVN direktīvas IX sadaļas 2. nodaļā paredzēto atbrīvojumu mērķim<sup>46</sup>.

43. Visbeidzot, es vēlos uzsvērt kultūras komponentu, kas ir ietverts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā. Lai gan “sporta” definīcija, kā aplūkots iepriekš, ir autonoma, vienīgi ES tiesībās izmantota definīcija, nebūtu jāaizmirst fakts, ka daudziem sporta veidiem ir reģionāls raksturs un tie nav sastopami visā ES. Tas, piemēram, attiecas uz hurlingu Īrijā vai *kumoterki*<sup>47</sup> Polijā. Tāpat dažās valstīs vai reģionos daži sporta veidi ir vairāk izplatīti nekā citi. Piemēram, vairāk Apvienotās Karalistes vai Francijas pilsoņu nodarbojas ar regbiju nekā poļu. Līdzīgi, man šķiet, ka Apvienotajā Karalistē, Īrijā un Eiropas Savienības ziemeļos esošajās valstīs sporta bridžs var lepoties ar augstāku dalības līmeni nekā citur. Tāpēc, nosakot jēdzienu “sports” autonomi ES līmeni, būtu jāņem vērā arī reģionālā uztvere.

44. No iepriekšminētā izriet, ka daudzas darbības joprojām tiks izslēgtas no jēdziena “sports”. No definīcijas noteikti ir izslēgtas azartspēles, jo starp ieguldītajām pūlēm un rezultātu nav saistības un attiecīgo uzdevumu veikšanai nav nepieciešamas nekādas intelektuālās vai fiziskās iemaņas.

45. Tas, kas man nešķiet obligāts, ir noteikta fiziskā elementa klātbūtne. Ir taisnība, ka tikai dažas darbības, kam nav fiziska rakstura, atbildīs sporta definīcijai, jo tām nav jābūt vienīgi izklaides mērķiem, tām ir jāsniedz noteikts atzišanas līmenis un tām ir jāpiemīt raksturīgajām iezīmēm un labumiem, kas saistīti ar lielāko daļu sporta veidu, kam ir fizisks raksturs, ciktāl ietekme uz intelektuālo sagatavotību un labklājību būtu jāuzskata par līdzvērtīgu fiziskajai sagatavotībai un labklājībai.

46. Tāpēc uz pirmo jautājumu es ierosinu atbildēt tādējādi, ka to pazīmju skaitā, kurām ir jāpiemīt darbībai, lai tā būtu “sports” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta nozīmē, nav obligāti jābūt ne maznozīmīgam, tās rezultātam būtiskam fiziskajam elementam. Ir pietiekami, ka darbībai ir nozīmīgs, tās rezultātam būtisks intelektuālais elements.

### ***Par otro jautājumu – bridžs***

47. Uzdotot otro jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai sporta bridžs ir kvalificējams kā sports PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta nozīmē.

48. Tas, galu galā, ir iesniedzējtiesas ziņā, kas vienīgā ir kompetenta izvērtēt faktus un interpretēt valsts tiesību aktus, lai, ņemot vērā šo secinājumu 42. punktā noteiktos principus, izvērtētu, vai sporta bridžs ir “sports” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta nozīmē.

49. Pamatojoties uz sniegto informāciju, es tomēr ierosinātu sniegt apstiprinošu atbildi.

<sup>46</sup> Vai darbībai ir jābūt likumīgai, lai gūtu peļņu no atbrīvojuma, ir cits jautājums, kas šajā lietā nevar tikt atrisināts. Attiecībā uz likumīguma prasību un nodokļu neitralitātes principu skat. spriedumu, 1998. gada 11. jūnijs, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 21. punkts).

<sup>47</sup> Ragavas un slēpes velk zirgi. Galvenokārt ar to nodarbojas Zakopanes reģionā.

50. Bridžs nav azartspēle, un tā klasificēšana par sportu nešķiet esam pretrunā iepriekš noteiktajiem principiem. Apstākļi, ka – saskaņā ar iesniedzējtiesas konstatētajiem faktiem – turnīri notiek starptautiskā līmenī un ka spēles rezultāti, šķiet, ir tieši atkarīgi no prasmēm un darbībā ieguldītā treniņa, norāda uz to, ka bridžs ir sports. Lai sacenstos sporta bridžā, ir nepieciešamas ievērojamas intelektuālās pūles un treniņš.

51. Turklāt sporta bridžs ir starptautiski plaši atzīts kā sports – arī tāpēc, ka 1998. gadā Starptautiskā Olimpiskā komiteja nolēma to klasificēt kā sportu. Pašlaik tam ir pat piešķirts Olimpiskais statuss<sup>48</sup>, kas nozīmē, ka tas tiks piedāvāts 2020. gada Olimpiskajās spēlēs.

52. Visbeidzot, tas, ka veiksmei ir relatīvi maza nozīme rezultāta punktu iegūšanā, norāda, ka sporta bridžs ir uzskatāms par “sportu” šīs lietas nolūkos.

### Secinājumi

53. Ņemot vērā iepriekšminētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apvienotā Karaliste) uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) to īpašību skaitā, kurām ir jāpiemīt darbībai, lai tā būtu “sports” Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (“PVN direktīva”) 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē, fiziskais elements nav nepieciešams;
- 2) sporta bridžs kā pamatlietā aplūkotā darbība ir “sports” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē.

48 Skat. <https://www.olympic.org/recognised-federations>.