



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturta palāta)

2017. gada 26. oktobrī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Ar sportu cieši saistītu pakalpojumu atbrīvojums – Jēdziens “sports” – Darbība, ko raksturo fiziskais elements – Sporta bridžs

Lieta C-90/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apelācijas specializētā tiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta), Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 1. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 15. februārī, tiesvedībā

***The English Bridge Union Limited***

pret

***Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.***

TIESA (ceturta palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), Tiesas priekšsēdētājs, kas pilda ceturta palātas tiesneša pienākumus, K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] un K. Likurģs [*C. Lycourgos*],

ģenerālvokāts M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 2. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *The English Bridge Union Limited* vārdā – *M. Lewis, solicitor*, un *D. Ewart, QC*,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *S. Brandon*, pārstāvis, kam palīdz *R. Hill, barrister*,
- Nīderlandes valdības vārdā – *M. Bulterman* un *M. Noort*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *R. Lyal*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2017. gada 15. jūnija tiesas sēdē,

\* Tiesvedības valoda – angļu.

pasludina šo spriedumu.

### 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 2006, L 347, 1. lpp.) 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *The English Bridge Union Limited* (turpmāk tekstā – “EBU”) un *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (Viņas Majestātes Ieņēmumu un muitas dienests, Apvienotā Karaliste, turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu ieejas maksai, ko EBU iekasē par tās organizētajiem sporta bridža turnīriem.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Ar Direktīvu 2006/112 atbilstoši tās 411. un 413. pantam no 2007. gada 1. janvāra ir atcelti un aizstāti Eiropas Savienības tiesību akti PVN jomā, tostarp Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 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.).
- 4 Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punktā, kurš ir ietverts minētās direktīvas IX sadaļas 2. nodaļā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”, ir paredzēts, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa:

“[..]

- 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*

- 5 *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likums) 9. pielikuma 10. grupā ir paredzēts no PVN atbrīvot šādus ar sportu saistītus pakalpojumus:
  - “1. Tiesību piedalīties sporta sacensībās vai fiziskās audzināšanas 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. Ar sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumiem, kuros cilvēks piedalās, cieši saistītu un tiem būtisku pakalpojumu sniegšana, ko veic attiecīgā organizācija šim cilvēkam [..].”

## Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 6 *EBU* ir valsts bezpeļņas organizācija, kuras pienākums ir reglamentēt un attīstīt sporta bridžu Anglijā. Šī kāršu spēle ir bridža spēles veids, kurš tiek spēlēts valsts un starptautiska līmeņa sacensībās un kurā katra spēlētāju komanda secīgi izspēlē to pašu kāršu komplektu, ko izspēlē viņu kolēģi pie citiem galdiem. Rezultātu aprēķināšanas pamatā ir salīdzinošais sniegums.
- 7 *EBU*, kuras biedri ir reģionālās asociācijas un privātpersonas, organizē sporta bridža turnīrus, liekot spēlētājiem maksāt ieejas maksu par dalību. Tā maksā PVN par šo maksu.
- 8 Uzskatot, ka šai maksai jābūt atbrīvotai no PVN atbilstoši Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam, *EBU* lūdza nodokļu administrācijai atmaksāt šo nodokli. Tas tai tika atteikts.
- 9 *EBU* cēla prasību *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances specializētā tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste), kura apstiprināja tās lūguma noraidījumu, vienlaikus atļaujot iesniegt apelācijas sūdzību par to.
- 10 *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apelācijas specializētā tiesa (Nodokļu un Kanclera kompetences lietu palāta), Apvienotā Karaliste) *EBU* apgalvo, ka “sportam” Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē nav obligāti jāietver būtisks fiziskais elements, jo šīs normas mērķis ir veicināt fiziskai vai garīgajai veselībai labvēlīgas darbības tām personām, kas regulāri tās veic, un ka intelektuālā darbība ir tikpat svarīga, cik fiziskas aktivitātes. Tā kā darbība, ko raksturo būtisks intelektuālais elements, tiek veikta tādās sacensībās kā sporta bridžs, tā ir “sports” šīs normas izpratnē.
- 11 Nodokļu administrācija iebilst pret šo argumentāciju tādēļ, ka minētā 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta redakcija, atbilstoši kurai konkrēta pakalpojumu sniegšana, “kas cieši saistīta ar sportu vai fizisko audzināšanu”, ir atbrīvota no nodokļa, nozīmē, ka “sportam” šīs normas izpratnē ir jāietver būtisks fiziskais elements. Turklāt *EBU* atbalstītā interpretācija esot pretrunā atbrīvojumu šauras interpretācijas principam, kas paredzēts Direktīvas 2006/112 132. pantā.
- 12 Iesniedzējtiesa paskaidro, ka sporta bridžam ir nepieciešamas nozīmīgas tādas intelektuālas kompetences, kā loģika, konceptuālā domāšana, stratēģija vai atmiņa un ka tā regulāra spēlēšana labvēlīgi ietekmē vienlaicīgi gan garīgo, gan fizisko veselību. Tādējādi tā jautā, vai uz tā saucamajiem “intelektuāliem” sporta veidi, tādi kā šī spēle, attiecas “sporta” jēdziens šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē.
- 13 Uzskatot, ka šim jēdzienam būtu jābūt neatkarīgam un tas jāpiemēro vienādi visās dalībvalstīs, *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apelācijas specializētā tiesa (Nodokļu un Kanclera kompetences lietu palāta)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:
  - “1) Kādām būtiskām īpašībām ir jāpiemīt darbībai, lai šī darbība būtu “sports” Direktīvas 2006/112 132. 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” Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta nozīmē?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 14 Vispirms jākonstatē – kā izriet no Tiesai iesniegtajiem materiāliem, ka sporta bridžs ir kāršu spēle, kurā jāizmanto intelektuāla piepūle un zināšanas un kuras fiziskais elements šķiet maznozīmīgs.

- 15 Ar saviem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sporta bridžs, ko raksturo šķietami maznozīmīgs fiziskais elements, pieder pie “sporta” jēdziena šīs normas izpratnē.
- 16 Tādējādi šajā lietā Tiesai ir nevis jānosaka jēdziena “sports” vispārējais nozīmīgums, bet tas jāinterpretē atbilstoši Direktīvai 2006/112 par kopējo PVN sistēmu un it īpaši atbilstoši šīs direktīvas normām par atbrīvojumiem.
- 17 Saskaņā ar iedibinātu judikatūru šīs direktīvas 132. pantā minētie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571, 16. punkts, kā arī 2015. gada 26. februāris, *VDP Dental Laboratory* u.c., C-144/13, C-154/13 un C-160/13, EU:C:2015:116, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 18 Tā kā Direktīvā 2006/112 nav sniegta nekāda “sporta” jēdziena definīcija, tad šī jēdziena nozīmes un piemērošanas jomas noteikšana ir jāveic saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, atbilstoši kurai ir jāņem vērā tā ierastā nozīme ikdienas valodā, ievērojot kontekstu, kādā tas tiek izmantots, un ar tiesisko regulējumu, kura daļu tas veido, īstenojamos mērķus (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 3. septembris, *Deckmyn* un *Vrijheidsfonds*, C-201/13, EU:C:2014:2132, 19. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 26. maijs, *Envirotec Denmark*, C-550/14, EU:C:2016:354, 27. punkts).
- 19 Vispirms, runājot par “sporta” jēdzienu ikdienas valodā, tas – kā to savu secinājumu 23. punktā ir norādījis ģenerālvokāts – apzīmē fiziskas dabas darbību vai, citiem vārdiem, darbību, kuru raksturo būtisks fiziskais elements.
- 20 Turpinot – attiecībā uz Direktīvas 2006/112 struktūru no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu 132. pantā minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tie nozīmē atkāpes no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs. Taču šī šaurā interpretācijas norma nenozīmē, ka minēto atbrīvojumu no nodokļa definēšanai lietotie jēdzieni ir jāinterpretē tādējādi, ka tie zaudētu savu iedarbību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2004. gada 18. novembris, *Temco Europe*, C-284/03, EU:C:2004:730, 17. punkts, kā arī 2016. gada 25. februāris, Komisija/Nīderlande, C-22/15, nav publicēts, EU:C:2016:118, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 21 Turklāt, lai gan, kā norāda nodaļas, kurā ir šis pants, virsraksts, tajā paredzēto atbrīvojumu mērķis ir dot priekšroku konkrētām darbībām vispārējās interesēs, tomēr šie atbrīvojumi attiecas nevis uz visām darbībām vispārējās interesēs, bet tikai uz tām, kas ir tajā uzskaitītas un sīki aprakstītas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 21. februāris, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 18. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2015. gada 26. februāris, *VDP Dental Laboratory* u.c., C-144/13, C-154/13 un C-160/13, EU:C:2015:116, 45. punkts).
- 22 Tātad Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta konteksta pārbaude liecina par tādu interpretāciju, saskaņā ar kuru šajā normā esošais jēdziens “sports” ir tikai darbības, kuras atbilst parastajai “sporta” jēdziena izpratnei, ko raksturo būtisks fiziskais elements, un tas neattiecas uz darbībām, kuras vienā vai citā veidā var būt saistītas ar šo jēdzienu.
- 23 Visbeidzot, attiecībā uz šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta mērķi ir jānorāda, ka tas ir veicināt konkrētu darbību veikšanu vispārējās interesēs, 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, un līdz ar to tā mērķis ir veicināt šādu darbību

praktizēšanu plašā sabiedrības daļā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 21. februāris, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 23. punkts, kā arī 2013. gada 19. decembris, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, 20. punkts).

- 24 Protams, kā apgalvo *EBU* un kā izriet no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem, sporta bridžam tostarp ir nepieciešama loģika, atmiņa, stratēģija un konceptuālā domāšana un tā ir labvēlīga darbība to personu garīgajai un fiziskajai veselībai, kuras to veic regulāri. Tomēr šī norma neattiecas uz tikai ar izklaidi un atpūtu saistītām darbībām, pat ja tās izrādās labvēlīgas fiziskajai un garīgajai veselībai (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 21. februāris, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 22. punkts, un 2016. gada 25. februāris, Komisija/Nīderlande, C-22/15, nav publicēts, EU:C:2016:118, 23.–25. punkts). Šajos apstākļos tikai tas vien, ka darbība ir labvēlīga fiziskai un garīgajai veselībai, nav pietiekams elements, lai secinātu, ka tā pieder pie “sporta” jēdziena šīs pašas normas izpratnē.
- 25 Tas, ka fiziskajai un garīgajai veselībai labvēlīga darbība tiek veikta sacensībās, nav pamats citādam secinājumam. Tiesa ir jau nospriedusi, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā, lai tas būtu piemērojams, netiek prasīts, lai sporta aktivitāte tiktu veikta kādā noteiktā limenī, piemēram, profesionālā, nedz arī lai attiecīgā sporta aktivitāte tiktu veikta kādā noteiktā veidā, proti, regulāri vai organizēti, vai ar mērķi piedalīties sporta sacensībās (spriedumi, 2013. gada 21. februāris, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 22. punkts, kā arī 2013. gada 19. decembris, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, 19. punkts). Šajā ziņā arī ir jānorāda, ka aktivitātes sacensību raksturs vien nav pietiekams, lai pamatotu tās kvalifikāciju par “sportu”, ja nav būtiska fiziskā elementa.
- 26 Turklāt no šī sprieduma 21. punktā atgādinātās judikatūras izriet, ka šīs direktīvas 132. punktā ir paredzēts ierobežotā veidā definēt konkrētas darbības vispārējās interesēs, kurām izņēmuma kārtā ir piemērojams atbrīvojums no PVN. Tomēr, ciktāl šī sprieduma 19.–25. punktā izklāstīto iemeslu dēļ šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomas interpretācijā tiek iekļautas darbības ar šķietami būtisku fizisko elementu, šāda interpretācija nevar būt atbilstoša nedz noteikumam par atbrīvojumu no PVN šauru interpretāciju, nedz šim konkrētā atbrīvojuma strikta regulējuma mērķim.
- 27 Līdz ar to no šī 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta, kā arī no Direktīvas 2006/112 sistēmiskās un teleoloģiskās interpretācijas izriet, ka šī norma ir saistīta tikai ar tādām darbībām, kuras raksturo būtisks fiziskais elements.
- 28 Šāda interpretācija neskar jautājumu, vai uz darbību ar šķietami būtisku fizisko elementu vajadzības gadījumā var attiekties jēdziens “kultūras pakalpojumi” šīs direktīvas 132. panta 1. punkta n) apakšpunkta izpratnē, ja šī darbība konkrētā dalībvalstī, ņemot vērā tās praktizēšanu, vēsturi un tradīcijas, pie kurām tā pieder, ieņem tādu vietu šīs valsts sociālajā un kultūras mantojumā, ka to var uzskatīt par daļu no tās kultūras. Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka ar atbilstošajām Direktīvas 77/388 normām dalībvalstīm esot piešķirta novērtējuma brīvība noteikt no nodokļa atbrīvotos kultūras pakalpojumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 15. februāris, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, 24. punkts).
- 29 Ņemot vērā visus šos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda darbība kā sporta bridžs, kuru raksturo šķietami maznozīmīgs fiziskais elements, nepieder pie “sporta” jēdziena šīs normas izpratnē.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

**Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tādejādi, ka tāda darbība kā sporta bridžs, kuru raksturo šķietami maznozīmīgs fiziskais elements, nepieder pie “sporta” jēdziena šīs normas izpratnē.**

[Paraksti]