



# Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtnā palāta)

2020. gada 10. decembrī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu uzlikšana – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts – “Pakalpojumu, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu” atbrīvojums – Tieša iedarbība – Jēdziens “bezpeļņas organizācijas”

Lietā C-488/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2018. gada 21. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 25. jūlijā, tiesvedībā

***Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen***

pret

***Golfclub Schloss Igling eV,***

TIESA (ceturtnā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Vilaras [*M. Vilaras*], tiesneši N. Pisarra [*N. Piçarra*] (referents), D. Švābi [*D. Šváby*], S. Rodins [*S. Rodin*] un K. Jirimēe [*K. Jürimäe*],

ģenerālvokāts: Dž. Hogans [*G. Hogan*],

sekretāre: M. Krauzenbeka [*M. Krausenböck*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2019. gada 23. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Golfclub Schloss Igling eV* vārdā – *J. Hoffmann* un *M. Mühlbauer*, nodokļu konsultanti,
- Vācijas valdības vārdā – sākotnēji *T. Henze* un *S. Eisenberg*, vēlāk – *J. Möller* un *S. Eisenberg*, pārstāvji,
- Nīderlandes valdības vārdā – *M. Bulterman* un *M. de Ree*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *R. Pethke*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2019. gada 7. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – vācu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen* (Kaufbeirenes finanšu pārvaldes Fisenes nodaļa, Vācija; turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) un *Golfclub Schloss Igling eV.* (turpmāk tekstā – “*Golfclub*”) par šīs iestādes atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) konkrētus *Golfclub* sniegtus pakalpojumus, kas ir saistīti ar golfa spēli.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam PVN uzliek “pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds”.
- 4 Šīs direktīvas IX sadaļa, kas attiecas uz atbrīvojumiem, ietver 2. nodaļu “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”, kurā ietilpst minētās direktīvas 132.–134. pants.
- 5 Šīs pašas direktīvas 132. panta 1. punkta m) un n) apakšpunktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

- m) konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos;
- n) dažus kultūras pakalpojumus un ar tiem cieši saistītas preces, ko sniedz vai piegādā publisko tiesību subjekti vai citas kultūras organizācijas, ko atzinusi attiecīgā dalībvalsts”.

- 6 PVN direktīvas 133. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

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

- a) attiecīgās struktūras nedrīkst pastāvīgi censties gūt peļņu, un jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nedrīkst sadalīt, bet tā jānovirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai;

[..].”

- 7 Šīs direktīvas 134. pants ir formulēts šādi:

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

- a) preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana nav būtiski svarīga atbrīvotajiem darījumiem;

[..].”

## Vācijas tiesības

### UStG

8 Atbilstoši *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli) redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietā, (turpmāk tekstā – “UStG”) 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktam PVN tiek uzlikts preču piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko Vācijā komersants veic par atlīdzību sava uzņēmuma ietvaros.

9 Atbilstoši UStG 4. pantam:

“No nodokļa ir atbrīvoti šādi 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktā minēti darījumi:

22. a) lekcijas, kursi un citi zinātniska vai izglītojoša rakstura pasākumi, kurus organizē publisko tiesību juridiskās personas, administrācijas vai ekonomikas augstskolas, tautas augstskolas vai organizācijas, kurām ir sabiedriskā labuma vai profesionālas apvienības mērķi, ja ienākumi galvenokārt tiek izmantoti izdevumu segšanai;

b) citi kultūras un sporta pasākumi, ko organizē a) apakšpunktā minētie komersanti, ja maksu veido dalības maksa.”

### AO

10 *Abgabenordnung* (Nodokļu kodekss) redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, (turpmāk tekstā – “AO”) 52. pantā “Sabiedriskā labuma mērķi” ir noteikts:

“(1) Organizācijai ir sabiedriskā labuma mērķi, ja tās darbības mērķis ir altruistiski atbalstīt sabiedrību materiālos, garīgos vai morāles jautājumos. [..]

(2) Ievērojot iepriekš 1. punktā izklāstītos noteikumus, par sabiedrības interešu veicināšanu tiek atzīts:

[..]

21. atbalsts sportam [..]

[..]”

11 AO 55. panta “Altruistiskas darbības” 1. punktā ir paredzēts:

“Atbalsts vai palīdzība ir altruistiska, ja tie galvenokārt nav paredzēti peļņas gūšanai, piemēram, komerciāliem vai citiem ienesīgiem mērķiem, un ja ir izpildītas šādas prasības:

[..]

2. Izbeidzot savu dalību vai organizācijai izbeidzot darbību vai to likvidējot, dalībnieki nesaņem vairāk par viņu apmaksātajām kapitāla daļām un ieguldījumu natūrā patieso tirgus vērtību.

[..]

4. Ja organizācijas darbība tiek izbeigta vai tā tiek likvidēta, vai ja tās iepriekšējais darbības mērķis ir zudis, organizācijas īpašumu, kas pārsniedz dalībnieku apmaksātās kapitāla daļas un viņu ieguldījumu natūrā patieso tirgus vērtību, var izmantot vienīgi nolūkā, kas dod tiesības uz nodokļu atvieglojumiem

(īpašuma piesaistes atbilstoši statūtiem princips). Šī prasība ir izpildīta arī tad, ja īpašums ir jānodod citai organizācijai, kurai ir piešķirti nodokļu atvieglojumi, vai publisko tiesību juridiskajām personām nodokļu atvieglojumu vajadzībām.

[..]”

- 12 Saskaņā ar AO 58. pantu “Ar nodokli neapliekamas darbības”:

“Nodokļu atvieglojumus neietekmē [..]

[..]

8. ja organizācija organizē sabiedriskus pasākumus, kuriem ir sekundāra nozīme salīdzinājumā ar tās darbībām, uz kurām attiecas nodokļu atvieglojumi,

9. ja sporta apvienība veicina gan maksas, gan bezmaksas sporta aktivitātes,

[..].”

- 13 AO 59. pantā “Nodokļu priekšrocību nosacījums” ir paredzēts:

“Nodokļu atvieglojumus piešķir, ja statūtos, dibināšanas aktā vai citos sabiedrības dokumentos (statūtos šo noteikumu izpratnē), kuros apraksta organizācijai izvirzīto mērķi, ir norādīts, ka šis mērķis atbilst 52.–55. panta prasībām un ka tā tam seko ekskluzīvi un tieši; faktiskajai vadības darbībai jāatbilst šiem statūtu noteikumiem.”

- 14 Saskaņā ar AO 61. panta “Īpašuma piesaistes atbilstoši statūtiem pienākums” 1. punktu:

“Īpašuma piesaistes atbilstoši statūtiem pienākums ir izpildīts saistībā ar nodokļiem (55. panta 1) punkta 4. apakšpunkts), ja mērķis, kuram īpašums ir jāizmanto, gadījumā, ja organizācijas darbība tiek izbeigta vai tā tiek likvidēta, vai ja iepriekšējais darbības mērķis ir zudis, ir pietiekami precīzi definēts statūtos, lai, pamatojoties uz statūtiem, varētu noskaidrot, vai paredzētā izmantošana dod tiesības uz nodokļu atvieglojumiem.”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 15 *Golfclub* ir privāto tiesību apvienība, kuras mērķis ir golfa rikošana un veicināšana. Šajā nolūkā tā pārvalda golfa laukumu un ar to saistītās iekārtas, ko tā iznomā *Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH*. *Golfclub* līdzekļi var tikt izmantoti tikai mērķiem, kas atbilst tās statūtiem, kuros ir paredzēts, ka organizācijas manta tās darbības izbeigšanas vai likvidācijas gadījumā tiek nodota personai vai iestādei, ko norāda ģenerālā asambleja.
- 16 2011. gada 25. janvārī *Golfclub* ieguva visas *Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH* daļas par summu 380 000 EUR. Lai finansētu šo darījumu, *Golfclub* bija noslēdzis aizdevuma līgumus ar saviem dalībniekiem ar gada procentu likmi 4 % apmērā, kas atmaksājama ar likmi 5 % gadā.
- 17 Tajā pašā gadā *Golfclub* guva ieņēmumus par kopējo summu 78 615,02 EUR apmērā no šādām darbībām:

- i) golfa laukuma izmantošana;
- ii) golfa bumbiņu noma;

- iii) kediju noma;
  - iv) golfa nūju pārdošana;
  - v) golfa turnīru un pasākumu rikošana, par kuriem *Golfclub* ir saņēmis dalības maksu.
- 18 Nodokļu iestāde atteicās atbrīvot šīs darbības no PVN. Tā apgalvoja, ka atbilstoši *UStG* 4. panta 22. punktam tikai golfa pasākumu dalības maksa ir atbrīvota ar nosacījumu, ka atbrīvojumu prasa organizācija ar sabiedriskā labuma mērķi *AO 51*. un nākamo pantu izpratnē. Tā uzskata, ka tas tā nav *Golfclub* gadījumā, kuras dibināšanas aktā nav ietverti pietiekami precīzi noteikumi attiecībā uz tās īpašuma statūtos paredzēto piesaisti likvidācijas gadījumā. *Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH* iegāde pierādot, ka *Golfclub* nav tikai bezpeļņas mērķi.
- 19 Tādējādi nodokļu iestāde izdeva paziņojumu par PVN, uzliekot šo nodokli visām minētajām darbībām.
- 20 Šo paziņojumu par nodokli atcēla *Finanzgericht München* (Minhenes finanšu tiesa, Vācija). Šī tiesa uzskatīja, ka *Golfclub* ir bezpeļņas organizācija PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē un ka šai tiesību normai ir tieša iedarbība, kas uzliek dalībvalstīm pienākumu atbrīvot no nodokļa visas darbības, kuras ir cieši saistītas ar sportu, ko īsteno šī organizācija.
- 21 Nodokļu iestāde iesniedza revīzijas sūdzību par šo spriedumu *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija). Tā uzskata, ka šī strīda rezultāts ir atkarīgs, pirmkārt, no tā, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam ir tieša iedarbība, kas līdz ar to atļauj bezpeļņas organizācijām uz to tieši atsaukties valsts tiesā, ja tas nav transponēts valsts tiesībās vai tā nepareizas transponēšanas gadījumā un, otrkārt, no jēdziena “bezpeļņas organizācijas” definīcijas šīs tiesību normas izpratnē.
- 22 Iesniedzējtiesas šaubas par to, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam ir tieša iedarbība, izriet no 2017. gada 15. februāra sprieduma lietā *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, 23. un 24. punkts), kurā Tiesa nosprieda, ka Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) 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 daļas 1. punkta n) apakšpunktam, kura formulējums ir analogs PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta formulējumam, nav tiešas iedarbības.
- 23 Iesniedzējtiesai ir šaubas arī par to, vai “bezpeļņas organizācijas” jēdziens PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē būtu jāuzskata par autonomu Savienības tiesību jēdzienu un, ja atbilde būtu apstiprinoša, vai šis jēdziens ir jāinterpretē kā tāds, kas attiecas vienīgi uz organizācijām, kuru dibināšanas aktā ir paredzēts, ka, ja notiek tās nodošana citai organizācijai likvidācijas gadījumā, arī tai ir jābūt bezpeļņas mērķim.
- 24 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam, kurā ir paredzēts, ka dalībvalstis no nodokļa atbrīvo “konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos”, ir tieša iedarbība un tāpēc, ja nav veikta transponēšana, bezpeļņas organizācija uz šo noteikumu var atsaukties tieši?
  - 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai “bezpeļņas organizācija” [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē:
    - ir atbilstoši Savienības tiesībām autonomi interpretējams jēdziens vai arī

– dalībvalstis ir tiesīgas šādas organizācijas esamību pakārtot tādiem nosacījumiem kā [AO] 52. pants, to skatot kopā ar 55. pantu (vai [AO] 51. un nākamajiem pantiem kopumā)?

3) Ja tas ir atbilstoši Savienības tiesībām autonomi interpretējams jēdziens, vai bezpeļņas organizācijai [PVN] direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē ir jāparedz tādi tās darbības izbeigšanai piemērojami noteikumi, atbilstoši kuriem tai šādā gadījumā viss īpašums ir jānodod citai bezpeļņas organizācijai sporta un fiziskās audzināšanas veicināšanai?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### Par pirmo jautājumu

- 25 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir tieša iedarbība tādējādi, ka, ja dalībvalsts tiesību aktos, ar kuriem ir transponēta šī tiesību norma, no PVN ir atbrīvots tikai ierobežots tādu pakalpojumu skaits, kuri ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, bezpeļņas organizācija var tieši atsaukties uz šo tiesību normu valsts tiesās, lai iegūtu atbrīvojumu citiem pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko šī organizācija sniedz personām, kuras veic šo darbību un kuras nav atbrīvotas saskaņā ar šo tiesisko regulējumu.
- 26 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru visos gadījumos, kad direktīvas noteikumi pēc to satura ir beznosacījuma un pietiekami precīzi, privātpersonām ir tiesības uz tiem atsaukties valsts tiesās pret dalībvalsti, ja šī dalībvalsts nav transponējusi direktīvu noteiktajā termiņā valsts tiesībās vai arī, ja tā ir veikusi nepareizu transponēšanu (skat. spriedumu, 2017. gada 15. februāris, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, 13. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 27 Savienības tiesību norma ir bez nosacījumiem tad, ja tā nosaka pienākumu, kas nav nedz saistīts ar kādu nosacījumu, nedz arī tā izpildes vai seku ziņā tas ir pakārtots kādam Eiropas Savienības iestāžu vai dalībvalstu aktam (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt*, C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 49. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 28 Tā ir pietiekami precīza, ja tā pienākumu nosaka nepārprotamā redakcijā (spriedums, 2010. gada 1. jūlijs, *Gassmayr*, C-194/08, EU:C:2010:386, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Šajā gadījumā no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta formulējuma izriet, ka dalībvalstīm ir jāatbrīvo “konkrēta pakalpojuma sniegšana” kā darbība sabiedrības interesēs ar nosacījumu, pirmkārt, ka tā ir “cieši saistīta ar sportu vai fizisko audzināšanu”, un, otrkārt, ka “bezpeļņas organizācijas” to sniedz “personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos” (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 16. oktobris, *Canterbury Hockey Club un Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, EU:C:2008:571, 21. un 22. punkts).
- 30 Frāze “konkrēti pakalpojumi” norāda, ka ar šo tiesību normu netiek ieviests pienākums dalībvalstīm vispārīgi atbrīvot visus pakalpojumus, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu.
- 31 Līdz ar to, tā kā minētajā tiesību normā nav nedz iekļauts izsmelošs to pakalpojumu saraksts, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un kas dalībvalstīm būtu jāatbrīvo, nedz pienākums tām atbrīvot visus pakalpojumus, kuriem ir šādas īpašības, tā ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to dalībvalstīm šajā ziņā ir piešķirta, kā ģenerālvokāts būtībā ir norādījis secinājumu 35. un 38. punktā, zināma rīcības brīvība.



- 32 Nīderlandes valdība uzskata, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā ietvertais vārds “konkrēts” nozīmē, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams vienīgi pakalpojumiem, kas atbilst diviem no šīs tiesību normas izrietošajiem nosacījumiem, kuri ir atgādināti šī sprieduma 29. punktā, kā arī šīs direktīvas 134. panta a) punktā minētajam nosacījumam, saskaņā ar ko šiem pakalpojumiem ir jābūt būtiski svarīgiem atbrīvotajiem darījumiem.
- 33 Tomēr, kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumu 42. punktā, šāda interpretācija neizriet no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta formulējuma, kurā ir skaidri norādīti “konkrēti” pakalpojumi un nevis “visi” pakalpojumi, kas atbilst šajā tiesību normā noteiktajiem nosacījumiem. Fakts, ka šīs direktīvas 134. panta a) punktā, uz ko norāda Nīderlandes valdība, ir izslēgta minētās direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta piemērošana pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, ja tie “nav būtiski svarīgi atbrīvotajiem darījumiem”, neietekmē šo interpretāciju. Ar pirmo tiesību normu netiek atcelta, bet vienīgi ierobežota rīcības brīvība, kura ar šīs pašas direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu ir piešķirta dalībvalstīm, lai noteiktu pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko sniedz bezpeļņas organizācija, kuri saskaņā ar šo pēdējo minēto tiesību normu ir jāatbrīvo no PVN.
- 34 PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta interpretācija tādējādi, ka, neraugoties uz vārdu “konkrēti”, kas izmantots, lai aprakstītu pakalpojumus, kurus veido atbrīvojams darījums, dalībvalstīm ir jāatbrīvo “visi” pakalpojumi, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, var pārsniegt minētā atbrīvojuma materiālo piemērošanas jomu, pretēji Tiesas judikatūrai, saskaņā ar kuru formulējums, kas tiek izmantots, lai aprakstītu šīs direktīvas 132. panta 1. punktā paredzētos atbrīvojumus no nodokļa, ir interpretējams šauri (pēc analogijas skat. spriedumu, 2017. gada 15. februāris, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Šī PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta gramatiskā interpretācija ir vēl jo vairāk piemērojama tāpēc, ka no 17 darījumiem, kas ir atbrīvoti atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta a)–q) apakšpunktam vienīgi m) un n) apakšpunktā aprakstītie ir vērsti tikai uz konkrētiem pakalpojumiem, uz kuriem tie attiecas, jo vārds “konkrēti” vai līdzīgs vārds nav izmantots šī punkta citos apakšpunktos. Tādējādi, ņemot vērā šo pārējo punktu pašu formulējumu, šo jēdzienu nevar interpretēt tādējādi, ka tas vienkārši norāda uz atbrīvojuma piemērošanas nosacījumiem, kas izriet no šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) un n) apakšpunkta formulējuma.
- 36 2017. gada 15. februāra spriedumā *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117) tieši vārda “konkrēts” lietojums Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunktā, kas atbilst PVN direktīvas 132. panta 1. punkta n) apakšpunktam, lika Tiesai uzskatīt, ka šī tiesību norma atstāj dalībvalstīm rīcības brīvību, nosakot atbrīvotos kultūras pakalpojumus, un no tā secināja, ka šī tiesību norma neatbilst nosacījumiem, lai uz to tieši varētu atsaukties valstu tiesās (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 15. februāris, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, 14., 16., 23. un 24. punkts).
- 37 Ņemot vērā PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) un n) apakšpunkta attiecīgo formulējumu līdzību, šie paši motīvi ir jāizmanto šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma interpretācijai.
- 38 Šo divu tiesību normu saskanīga interpretācija ir pamatota vēl jo vairāk tāpēc, ka pakalpojumi, kas saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, un kultūras pakalpojumi, uz ko attiecas atbrīvojumi, kuri paredzēti, attiecīgi, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) un n) apakšpunktā, ir divas izklaides un atpūtas darbības sabiedrības interesēs, kas tās atšķir no piecpadsmit citos atbrīvojumos, kuri paredzēti šīs direktīvas 132. panta 1. punktā, noteiktajām darbībām sabiedrības interesēs.
- 39 Šāda PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta interpretācija atbilst arī šīs tiesību normas sagatavošanas darbiem. Sākotnējā priekšlikumā par Sesto direktīvu Eiropas Komisija ierosināja vispārīgi atbrīvot no PVN darījumus, kuriem ir tieša saikne ar sportu vai fizisko audzināšanu, ko veic

amatieri. Tomēr Savienības likumdevējs, ieviešot formulējumu “konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktā, kuram atbilst PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts, uzticēja dalībvalstīm rīcības brīvību precizēt minētā atbrīvojuma materiālo saturu.

- 40 Turklāt no 2008. gada 16. oktobra sprieduma *Canterbury Hockey Club un Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571), 2013. gada 21. februāra sprieduma *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), kā arī 2013. gada 19. decembra sprieduma *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861) nevar izdarīt nekādus citus secinājumus.
- 41 Pirmkārt, šie spriedumi neattiecas uz jautājumu, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam ir tieša iedarbība. Otrkārt, lai gan minētajos spriedumos Tiesa ir ierobežojusi dalībvalstu rīcības brīvību, lai noteiktu it īpaši saņēmēju raksturu un atbilstoši šai tiesību normai atbrīvoto pakalpojumu sniegšanas veidu, tā tomēr nav pievērsusies jautājumam par dalībvalstu rīcības brīvību, lai noteiktu pakalpojumus, kas var tikt atbrīvoti atbilstoši šai tiesību normai. No minētā izriet, ka uz šiem spriedumiem nevar atsaukties, lai pamatotu argumentāciju par to, ka aplūkotajai tiesību normai ir tieša iedarbība.
- 42 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav tiešas iedarbības, tādēļ, ja dalībvalsts tiesību aktos, ar kuriem ir transponēta šī tiesību norma, no PVN ir atbrīvots tikai ierobežots tādu pakalpojumu skaits, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, bezpeļņas organizācija nevar tieši atsaukties uz šo tiesību normu valsts tiesās, lai iegūtu atbrīvojumu citiem pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko šī organizācija sniedz personām, kuras veic šo darbību un kuras nav atbrīvotas saskaņā ar šo tiesisko regulējumu.

### ***Par otro un trešo jautājumu***

- 43 Ar otro un trešo jautājumu, kas ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens “bezpeļņas organizācija” šīs tiesību normas izpratnē ir autonomas Savienības tiesību jēdziens, kas prasa, lai šādas organizācijas likvidācijas gadījumā tā nevarētu sadalīt tās biedriem peļņu, kuru tā ir guvusi un kura pārsniedz to apmaksātās kapitāldaļas, kā arī to ieguldījumu natūrā tirgus vērtību.
- 44 Iesniedzējtiesa uzdod šos jautājumus gadījumam, ja Tiesa uzskatītu, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam ir tieša iedarbība. Tomēr, kaut arī šai tiesību normai nav šādas iedarbības, jāatgādina, ka ar LESD 267. pantu iedibinātās sadarbības procedūrā starp valstu tiesām un Tiesu tai ir jāsniedz valsts tiesai lietderīga atbilde, kas tai ļautu izlemt tās izskatīšanā esošo lietu. Šajā ziņā Tiesai no visas valsts tiesas sniegtās informācijas un tostarp no lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu pamatojuma ir tiesības izdalīt tos Savienības tiesību elementus, kuriem ir nepieciešama interpretācija, ņemot vērā pamatlietas strīda priekšmetu (it īpaši skat. spriedumu, 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 25. un 26. punkts).
- 45 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka iesniedzējtiesai ir jānovērtē ne tikai tas, vai *Golfclub* var tieši atsaukties uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu valsts tiesā, lai iegūtu atbrīvojumu no PVN pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, kuri nav atbrīvoti atbilstoši *UStG*. Tai ir jānosaka arī, vai attiecībā uz pakalpojumiem, ko veido golfa pasākumu organizēšana, kuros tiek maksāta dalības maksa, uz kuru attiecas *UStG* 4. panta 22. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, *Golfclub* ir bezpeļņas organizācija PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē un šajā ziņā var saņemt atbrīvojumu.



- 46 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, saskaņā ar kuru PVN direktīvas 132. panta 1. punktā norādītie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dalībvalstīs (it īpaši skat. spriedumu, 2013. gada 21. februāris, *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, 17. punkts), jāuzskata, ka jēdziens “bezpeļņas organizācijas”, kas izmantots šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā, ir autonomas Savienības tiesību jēdziens.
- 47 Iesniedzējtiesa it īpaši jautā Tiesai, vai atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam kvalificēšana par bezpeļņas organizāciju šīs tiesību normas izpratnē ir pakļauta nosacījumam, ka likvidācijas gadījumā šai organizācijai ir jānodod savs īpašums bezpeļņas organizācijai, kas veicina sportu vai fizisko audzināšanu.
- 48 Attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktu, kas atbilst PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktam, Tiesa ir nospriedusi, ka kvalificēšana par “bezpeļņas” organizāciju šīs pirmās tiesību normas izpratnē ir jāveic, ievērojot tās mērķi, tas ir, ka šīs organizācijas mērķis nedrīkst būt gūt peļņu tās dalībniekiem, pretēji komerciāla uzņēmuma mērķim. Ja kompetentās valsts iestādes ir konstatējušas, ka organizācija atbilst šai prasībai, ņemot vērā tās statūtos paredzēto mērķi, tas, ka šī organizācija vēlāk gūst peļņu, pat tad, ja tā cenšas gūt peļņu vai to gūst pastāvīgi, nevar radīt šaubas par sākotnējo šīs organizācijas kvalifikāciju tik ilgi, kamēr šī peļņa netiek sadalīta dalībniekiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2002. gada 21. marts, *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, 26.–28. punkts).
- 49 Turklāt PVN direktīvas 133. panta pirmās daļas a) punktā ir paredzēts, ka dalībvalstis katrā atsevišķā gadījumā šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piešķiršanai citām organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, var paredzēt nosacījumu, ka tās nedrīkst “pastāvīgi censties gūt peļņu, un jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nedrīkst sadalīt, bet tā jānovirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai”. Šī 133. panta pirmās daļas a) punktā paredzētais nosacījums atbilst elementiem, kas veido jēdzienu “bezpeļņas organizācija” šīs direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2002. gada 21. marts, *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, 33. punkts).
- 50 Šo organizāciju bezpeļņas mērķa priekšnoteikums ir tāds, ka pēdējās minētās visā to pastāvēšanas laikā, tostarp to likvidācijas laikā, negūst peļņu saviem dalībniekiem. Ja būtu citādi, šāda organizācija varētu apiet šo prasību, pēc tās likvidācijas sadalot saviem dalībniekiem peļņu, ko tā ir guvusi visas savas darbības laikā, izmantojot priekšrocības, tostarp nodokļu priekšrocības, kas saistītas ar šo kvalificēšanu par “bezpeļņas organizāciju”.
- 51 No tā izriet, ka par “bezpeļņas organizāciju” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkta izpratnē var tikt kvalificēta tikai organizācija, kuras kapitāls nepārtraukti tiek veltīts tās darbības mērķa sasniegšanai un pēc šīs organizācijas likvidēšanas nevar tikt nodots tās dalībniekiem, ciktāl šis īpašums pārsniedz šo dalībnieku apmaksātās kapitāla daļas un to veikto ieguldījumu natūrā tirgus vērtību.
- 52 Tādējādi uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens “bezpeļņas organizācija” šīs tiesību normas izpratnē ir autonomas Savienības tiesību jēdziens, kas prasa, lai šādas organizācijas likvidācijas gadījumā tā nevarētu sadalīt tās dalībniekiem peļņu, kuru tā ir guvusi un kura pārsniedz to apmaksātās kapitāldaļas, kā arī to ieguldījumu natūrā tirgus vērtību.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 53 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 (ceturtnā palāta) nospriež:

- 1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav tiešas iedarbības, tādēļ, ja dalībvalsts tiesību aktos, ar kuriem ir transponēta šī tiesību norma, no PVN ir atbrīvots tikai ierobežots tādu pakalpojumu skaits, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu, bezpeļņas organizācija nevar tieši atsaukties uz šo tiesību normu valsts tiesās, lai iegūtu atbrīvojumu citiem pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko šī organizācija sniedz personām, kuras veic šo darbību un kuras nav atbrīvotas saskaņā ar šo tiesisko regulējumu.
- 2) Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens “bezpeļņas organizācija” šīs tiesību normas izpratnē ir autonomas Savienības tiesību jēdziens, kas prasa, lai šādas organizācijas likvidācijas gadījumā tā nevarētu sadalīt tās dalībniekiem peļņu, kuru tā ir guvusi un kura pārsniedz to apmaksātās kapitāldaļas, kā arī to ieguldījumu natūrā tirgus vērtību.

[Paraksti]