ĢENERĀLADVOKĀTA ĪVA BOTA [*YVES BOT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 29. septembrī[1]

Lieta C-592/15

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
pret
British Film Institute

(Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu palāta), Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Pievienotās vērtības nodoklis — Sestā direktīva 77/388/EEK — 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunkts — Dažu kultūras pakalpojumu atbrīvojumi no nodokļa — Dalībvalstu novērtējuma brīvība attiecībā uz kultūras pakalpojumiem, kuri var ietilpt atbrīvojuma piemērošanas jomā

1. Izskatāmajā lietā Tiesai ir jāprecizē Sestās direktīvas 77/388/EEK[2] 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunkta piemērošanas joma. Šajā tiesību normā ir paredzēts, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa "dažus kultūras pakalpojumus un ar tiem cieši saistītas preces, ko sniedz vai piegādā publisko tiesību subjekti vai citas kultūras organizācijas, ko atzinusi attiecīgā dalībvalsts".

2. Iesniedzējtiesa *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu palāta), Apvienotā Karaliste) jautā, vai šajā tiesību normā dalībvalstīm ir atstāta zināma novērtējuma brīvība attiecībā uz tādu sniegto kultūras pakalpojumu izvēli, kuriem var piemērot šādu atbrīvojumu. Tā vēlas arī noskaidrot, vai minētajai tiesību normai ir tieša iedarbība un līdz ar to nodokļu maksātāji var uz to tieši atsaukties valsts tiesā, ja attiecīgā dalībvalsts nav transponējusi Sesto direktīvu noteiktajā termiņā valsts tiesībās.

3. Šajos secinājumos es izskaidrošu, kādu iemeslu dēļ es uzskatu, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar jēdzienu "daži kultūras pakalpojumi" dalībvalstīm ir atstāta iespēja pašām noteikt, kādiem sniegtajiem kultūras pakalpojumiem var piemērot atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN"). Es precizēšu, ka iesniedzējtiesai, ņemot vērā attiecīgo sniegto pakalpojumu saturu, ir jānosaka, vai ar atbrīvojuma no PVN piemērošanas izslēgšanu attiecībā uz atbildētāju *British Film Institute* pamatlietā tiek ievērots nodokļu neitralitātes princips un, it īpaši, vai ar to tiek vai netiek pārkāpts vienlīdzīgas attieksmes princips salīdzinājumā ar citiem saimnieciskās darbības subjektiem, kuri sniedz tādus pašus pakalpojumus salīdzināmās situācijās un izmanto atbrīvojumu no PVN attiecībā uz šiem pakalpojumiem.

4. Pēc tam es norādīšu, kādēļ, manuprāt, nodokļu maksātājs nevar tieši atsaukties uz šo tiesību normu iesniedzējtiesā.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvu 92/77/EEK (OV 1992, L 316, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva").

I – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesības*

5. Sestās direktīvas 13. panta A daļā ir noteikts šādi:

"1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu 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;

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. No 2007. gada 1. janvāra Sestā direktīva ir atcelta ar Direktīvu 2006/112/EK[3]. Tajā būtībā ir pārņemtas Sestās direktīvas normas.

7. Šīs direktīvas 132. pants ir izteikts šādi:

"1. 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) 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;

[..]."

B – *Apvienotās Karalistes tiesības*

8. Līdz 1996. gada 1. jūnijam Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste nebija paredzējusi noteikumus, ar kuriem no nodokļa tiek atbrīvota kultūras pakalpojumu sniegšana. Tikai sākot no šī datuma, kas atbilst datumam, kad stājās spēkā *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likums) 9. pielikuma 13. grupa, Apvienotās Karalistes tiesību aktos dažu kultūras pakalpojumu sniegšana ir atbrīvota no PVN. Tādējādi šī likuma 1. un 2. punktā ir paredzēts, ka no PVN ir atbrīvotas valsts iestādes vai attiecīgas organizācijas sniegtas tiesības apmeklēt muzeju, mākslas galeriju, mākslas izstādi vai zoodārzu vai arī teātra, muzikālu vai horeogrāfisku kultūras nozīmes izrādi.

3 — Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

9. Atbilstoši minētā likuma 1. piezīmei valsts iestāde ir vietējā pašvaldība, valsts pārvaldes iestāde šī paša likuma 41. panta 6. punkta izpratnē vai arī nevalstiska organizācija, kas ir norādīta saraksta ar nosaukumu "Publisko tiesību struktūras" 1995. gada izdevumā, kuru ir publicējis *Office of Public Service* (par oficiālo dokumentu publicēšanu atbildīgais dienests). Turklāt saskaņā ar 1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma 2. piezīmi "attiecīgā organizācija" ir jebkura struktūra (kas nav publisko tiesību struktūra), kurai nav tiesību savu peļņu, kas tomēr rodas, sadalīt un kura to nesadala, kura jebkuru peļņu, kas gūta no šī likuma 2. punktā aprakstīto pakalpojumu sniegšanas, novirza sniegtā pakalpojuma turpināšanai vai uzlabošanai un kuru brīvprātīgi pārvalda un vada personas, kurām nav nekādas tiešas vai netiešas intereses attiecīgo darbību iznākumā.

10. Saskaņā ar minētā likuma 3. piezīmi tā 1. punkts neattiecas uz pakalpojumu sniegšanu, kuras atbrīvošana no nodokļa varētu radīt konkurences izkropļojumus un tādējādi nostādīt neizdevīgā stāvoklī uzņēmumu, kas ir nodokļu maksātājs. Turklāt 1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma 4. piezīmē ir norādīts, ka šī paša likuma 1. punkta b) apakšpunkts attiecas uz tiesību apmeklēt izrādi nodrošināšanu tikai tad, ja šo izrādi nodrošina viena vai vairākas valsts iestādes, viena vai vairākas attiecīgās organizācijas vai valsts iestāžu un attiecīgo organizāciju apvienība.

II – Pamatlietas fakti

11. *British Film Institute* ir bezpeļņas organizācija, kuras uzdevums ir veicināt kino Apvienotajā Karalistē. 1951. gadā it īpaši tika panākta vienošanās, ka šī organizācija var vadīt *National Film Theatre*, un no 2011. gada aprīļa tāpat tika panākta vienošanās, ka tā uzņemas atbildību par *UK Film Council* (Apvienotās Karalistes valsts kinematogrāfijas iestāde) darbību.

12. Laikposmā no 1990. gada 1. janvāra līdz 1996. gada 31. maijam (turpmāk tekstā – "strīdīgais laikposms") *British Film Institute* samaksāja PVN standarta likmi par pakalpojumiem saistībā ar to, ka tiek nodrošinātas tiesības apmeklēt filmu demonstrējumus, kas tiek organizēti *National Film Theatre*, kā arī dažādu filmu festivālu gadījumā.

13. Uzskatot, ka šie pakalpojumi ir bijuši "sniegtie kultūras pakalpojumi" Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunkta izpratnē un ka tādējādi minētie pakalpojumi esot bijuši jāatbrīvo no PVN, *British Film Institute* iesniedza sūdzību, lai panāktu strīdīgajā laikposmā samaksātā PVN atmaksāšanu. Ar 2009. gada 23. novembra vēstuli *Her Majesty's Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests) noraidīja šo lūgumu. Šis dienests apstiprināja savu lēmumu, pārskatot to 2010. gada 3. februārī.

14. Tad *British Film Institute* cēla prasību par minēto lēmumu *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances tiesa (Nodokļu palāta) Apvienotā Karaliste). Šī pēdējā minētā ar 2012. gada 5. decembra lēmumu nosprieda, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunktam ir tieša iedarbība, kā rezultātā pakalpojumi, kuri saistīti ar tiesību apmeklēt filmu demonstrējumus nodrošināšanu un kurus atbildētājs pamatlietā sniedzis strīdīgajā laikposmā, ir atbrīvojami no nodokļa saskaņā ar šo tiesību normu.

15. Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests par 2012. gada 5. decembra lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apelācijas tiesa (Nodokļu palāta), Apvienotā Karaliste). Ar 2014. gada 12. augusta lēmumu tā apelācijas sūdzību noraidīja. Pēc tam Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienestam tika atļauts vērsties *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu palāta)), kura nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai jautājumus par atbilstošajām Savienības tiesību normām.

III – Prejudiciālie jautājumi

16. *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu palāta)) nolēma uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunkta noteikumi, it īpaši vārdi "daži kultūras pakalpojumi", ir pietiekami skaidri un precīzi, lai šai tiesību normai būtu tieša iedarbība, kas nozīmē, ka no nodokļa ir atbrīvoti tādi publisko tiesību subjektu vai citu atzīto kultūras organizāciju sniegti kultūras pakalpojumi kā atbildētāja sniegtie pakalpojumi pamatlietā, ja nav valsts transponējošo tiesību aktu?

2) Vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunkta noteikumi, it īpaši vārdi "daži kultūras pakalpojumi", pieļauj dalībvalstīm rīcības brīvību to piemērošanā, izmantojot transponējošos tiesību aktus, un, ja tā, tad kādu rīcības brīvību?

3) Vai Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta n) apakšpunktam ir piemērojami tādi paši secinājumi kā iepriekš minētie?"

IV – Mana analīze

17. Ņemot vērā, ka izskatāmajā lietā strīdīgais laikposms ir no 1990. gada 1. janvāra līdz 1996. gada 31. maijam un ka Direktīvas 2006/112 413. pantā ir norādīts, ka tā stājas spēkā 2007. gada 1. janvārī, es uzskatu, ka šī direktīva nav piemērojama pamatlietā esošajiem faktiem. Līdz ar to nav atbilstīgi sniegt atbildi uz iesniedzējtiesas uzdoto pēdējo jautājumu par minētās direktīvas 132. panta 1. punkta n) apakšpunktu.

18. Ar savu otro jautājumu, kurš, manuprāt, ir jāizskata vispirms, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdzienā "daži kultūras pakalpojumi" ir ietverti visi sniegtie kultūras pakalpojumi, vai arī dalībvalstīm ir atstāta iespēja pašām noteikt, kādiem sniegtajiem kultūras pakalpojumiem var piemērot atbrīvojumu no PVN.

19. Manuprāt, uzreiz ir jāizslēdz uzskats, kā to apgalvo atbildētājs pamatlietā, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunktā ir paredzēts pienākums dalībvalstīm atbrīvot no nodokļa visu kultūras pakalpojumu sniegšanu. Vārda "daži" izvēle vārda "visi" vai "tie" vietā vien pietiekami pierāda, ka Savienības likumdevējam bija vēlme nevis padarīt šo atbrīvojumu par vispārēju atbrīvojumu attiecībā uz visiem šiem pakalpojumiem, bet gan paredzēt šādu atbrīvojumu attiecībā uz dažiem no tiem.

20. Šajā ziņā nav šaubu, ka, izmantojot vārdu "daži", Savienības likumdevējs ir paredzējis dalībvalstīm atstāt iespēju pašām izlemt, kādi sniegtie kultūras pakalpojumi var tikt atbrīvoti no PVN.

21. Kā precizē Eiropas Komisija, no sagatavošanas darbiem, kuru rezultātā tika pieņemta Sestā direktīva, izriet, ka sākotnēji bija ticis ierosināts izstrādāt izsmeļošu sniegto kultūras pakalpojumu sarakstu, kuri būtu atbrīvošanas no PVN priekšmets. Tas precīzāk attiecās uz teātru, kino klubu, koncertu, muzeju, bibliotēku, publisko parku, botānisko vai zooloģisko dārzu, izglītojoša rakstura izstāžu pakalpojumu sniegšanu, kā arī darījumiem, kas tiek veikti saistībā ar darbībām sabiedrības interesēs, kurām ir sociāls, kultūras vai izglītojošs raksturs [4]. Jākonstatē, ka šo priekšlikumu Savienības likumdevējs nav izmantojis.

4 — Skat. Padomes priekšlikumu Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 1973. gada 20. jūnija COM(73) 950, galīgā redakcija (*Bulletin des Communautés européennes* [*Eiropas Kopienu Biļetens*], papildinājums Nr. 11/73, 42. lpp.).

22. Turklāt atzīmēšu, ka savā pirmajā ziņojumā Padomei par kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas darbību saskaņā ar 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK[5] 34. pantu Komisija, kas bija uzsvērusi Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) un n) apakšpunkta neprecīzo formulējumu, norādīja šādi: "šķiet paradoksāli noteikt obligātus atbrīvojuma gadījumus, kuru saturs ir atstāts katras dalībvalsts izvērtēšanai". Līdz ar to priekšlikumā grozīt Sesto direktīvu, kurš sekoja šim ziņojumam, tika ietvertas šī formulējuma izmaiņas. Komisija vēl vienu reizi piedāvāja izsmeļošu sniegto kultūras pakalpojumu sarakstu, kuri ir atbrīvošanas no PVN priekšmets[6]. Tomēr šīm izmaiņām nepiekrita dalībvalstis.

23. Šī dalībvalstīm piešķirtā plašā novērtējuma brīvība attiecībā uz kultūras pakalpojumu atbrīvošanu no nodokļa nav pārsteidzoša. Proti, kultūras tradīcijas un reģionālais kultūras mantojums ļoti atšķiras Eiropas Savienībā un dažkārt vienā un tajā pašā dalībvalstī. Ir tikpat daudz kultūru, cik dalībvalstu. Tādējādi šīs pēdējās minētās ļoti loģiski ir vislabākajā situācijā, lai noteiktu sniegtos kultūras pakalpojumus, kuri vislabāk kalpo sabiedrības interesēm, jo, atgādināšu, Sestās direktīvas 13. panta A daļā ir paredzēti atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs.

24. Piebildīšu, ka – pretēji tam, ko tiesas sēdē apgalvojis atbildētājs pamatlietā sava replikas raksta ietvaros, – es nedomāju, ka, lai varētu piemērot šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, svarīgs ir tikai organizācijas, kas sniedz pakalpojumus, raksturs, proti, publisko tiesību subjekts vai citas kultūras organizācijas, ko atzinusi dalībvalsts. Šķiet, ka atbildētājs pamatlietā pieļauj, ka no brīža, kad šāda veida organizācija ir sniegusi attiecīgos pakalpojumus, šī organizācija automātiski saņem atbrīvojumu no nodokļa. Taču, lai gan kultūras pakalpojumu sniedzēja statuss patiešām ir šī atbrīvojuma piešķiršanas nosacījums, šajā tiesību normā minēto pakalpojumu sniegšanas būtība ir cita. Tādējādi nepietiek ar to, ka organizācija, kas sniedz kultūras pakalpojumus, ir vai nu publisko tiesību subjekts, vai arī attiecīgās dalībvalsts atzīta kultūras organizācija, lai tā tiktu atbrīvota no PVN, bet vēl ir vajadzīgs, lai šo pakalpojumu, kā redzējām iepriekš, šī valsts būtu atzinusi par atlīdzināmu.

25. Neraugoties uz to, Tiesa atkārtoti ir atgādinājusi, ka Sestās direktīvas 13. pantā minētie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs[7]. Tāpat saskaņā ar pastāvīgo judikatūru minēto atbrīvojumu formulējums, ievērojot, ka šie atbrīvojumi ir atkāpe no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek piemērots katram pakalpojumam, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību, ir interpretējams šauri[8].

26. Kā tad saskaņot plašo rīcības brīvību, kura ir dalībvalstīm attiecībā uz dažu sniegto kultūras pakalpojumu atbrīvošanu no nodokļa, ar šo judikatūru?

27. Manuprāt, tieši iepriekš minēto iemeslu dēļ būtu lieki sniegt jēdziena "daži kultūras pakalpojumi" definīciju. Turpretī es uzskatu, ka šīs plašās rīcības brīvības, kura ir dalībvalstīm, īstenošana pavisam noteikti ir ierobežota ar Sestās direktīvas mērķiem, kā arī principiem, kuri ir PVN pamatā.

5 — COM(83) 426, galīgā redakcija.

6 — Skat. priekšlikumu Padomes Deviņpadsmitajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma, 1984. gada 5. decembra COM(84) 648, galīgā redakcija (OV 1984, C 347, 5. lpp.).

7 — Skat. it īpaši spriedumu, 2011. gada 28. jūlijs, *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, 22. punkts un tajā minētā judikatūra). Attiecībā uz neseno judikatūru par Direktīvas 2006/112 132. pantu skat. spriedumu, 2016. gada 26. maijs, *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357, 28. punkts).

8 — Skat. spriedumu, 2011. gada 28. jūlijs, *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, 23. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī spriedumu, 2016. gada 26. maijs, *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357, 29. punkts).

28. Tādējādi atgādinu, ka šīs direktīvas 13. pants, kurā ir paredzēti atbrīvojumi no PVN, ir izņēmums no principa, kas ir minēts šīs pašas direktīvas 2. pantā, kurā it īpaši ir norādīts, ka par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas, ir jāmaksā PVN [9]. Tātad vispārīgais noteikums ir šo pakalpojumu aplikšana ar PVN.

29. Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļā ir paredzēts, ka no PVN ir atbrīvotas dažas darbības sabiedrības interesēs, nevis visas šīs darbības [10].

30. Līdz ar to nav noliedzams, ka, lai gan dalībvalstīm patiešām ir plaša rīcības brīvība attiecībā uz to sniegto kultūras pakalpojumu izvēli, kuriem var piemērot atbrīvojumu no PVN, tomēr tās nevar izslēgt visus pakalpojumus, kuri ietilpst šajā kategorijā.

31. Turklāt atgādinu, ka šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta h)–p) apakšpunktā uzskaitītie atbrīvojumi attiecas uz organizācijām, kuras rīkojas sabiedrības interesēs sociālajā, kultūras, reliģijas vai sporta nozarē vai līdzīgā nozarē. Tātad to mērķis ir piešķirt priekšrocības PVN jomā noteiktām organizācijām, kuru darbība ir vērsta uz nekomerciāliem mērķiem [11].

32. Turklāt, ja valstu likumdevēji izlemj, kādiem sniegtajiem kultūras pakalpojumiem var piemērot atbrīvojumu no PVN, tiem tas ir jādara, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kurš ieviests ar Savienības tiesību aktiem šajā jomā [12]. Ar atšķirībām PVN režīmā attiecībā uz divu no patērētāju viedokļa identisku vai līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, kas apmierina vienādas patērētāja vajadzības, pietiek, lai konstatētu šī principa pārkāpumu [13]. Tāpat nodokļu neitralitātes princips nozīmē, ka ir jānovērš no atšķirībām PVN režīmā izrietošie konkurences izkropļojumi. Tādējādi izkropļojumu esamība ir pierādīta, tiklīdz ir atzīts, ka attiecīgie pakalpojumi savstarpēji konkurē un PVN ziņā tiek vērtēti atšķirīgi [14].

33. Līdz ar to es uzskatu, ka pamatlietā iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai, ņemot vērā attiecīgo sniegto pakalpojumu saturu, ar atbrīvojuma no PVN piešķiršanas izslēgšanu attiecībā uz atbildētāju pamatlietā tiek vai netiek pārkāpts vienlīdzīgas attieksmes princips salīdzinājumā ar citiem saimnieciskās darbības subjektiem, kuri sniedz tādus pašus pakalpojumus salīdzināmās situācijās un kuri izmanto Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu. Manuprāt, ņemot vērā atbildētāja pamatlietā uzdevumu veicināt kino Apvienotajā Karalistē šī pārbaude it īpaši būs jāveic, ņemot vērā 1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma 9. pielikuma 13. grupas 1. punktu, kurā šāds atbrīvojums ir paredzēts attiecībā uz valsts iestāžu vai attiecīgo organizāciju piešķirtajām tiesībām apmeklēt teātra, muzikālu vai horeogrāfisku kultūras nozīmes izrādi.

34. Ņemot to vērā, tagad ir jāizvērtē pirmais prejudiciālais jautājums. Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai tādos apstākļos kā pamatlietā nodokļu maksātājs var tieši atsaukties uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunktu valsts tiesā.

35. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai visos gadījumos, kuros kādas direktīvas noteikumi pēc to satura šķiet beznosacījuma un pietiekami precīzi, uz šiem noteikumiem var atsaukties, ja noteiktajā termiņā nav noteikti ieviešanas pasākumi, lai atspēkotu ikvienu valsts tiesību normu, kas ir pretrunā direktīvai, vai ja šajos noteikumos paredzētas tiesības, uz kurām indivīdi ir tiesīgi atsaukties attiecībā pret valsti [15].

9 — Skat. it īpaši spriedumu, 2001. gada 18. janvāris, *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, EU:C:2001:34, 19. punkts).

10 — Skat. spriedumu, 2006. gada 9. februāris, *Stichting Kinderopvang Enschede* (C-415/04, EU:C:2006:95, 14. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī spriedumu, 2013. gada 21. februāris, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95, 18. punkts un tajā minētā judikatūra).

11 — Skat. spriedumu, 2002. gada 21. marts, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 19. punkts).

12 — Skat. spriedumu, 2015. gada 23. aprīlis, *GST – Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

13 — Skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group* (C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 36. punkts).

14 — Skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

15 — Skat. spriedumus, 2003. gada 6. novembris, *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, 78. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva* un *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 un C-109/14, EU:C:2015:496, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

36. Runājot konkrētāk par Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunkta saturu, ir jākonstatē, ka šajā tiesību normā nekādi nav norādīts, kādām darbībām var piemērot atbrīvojumu no PVN. Tieši pretēji, kā redzējām, šajā tiesību normā dalībvalstīm ir atstāta plaša rīcības brīvība šajā ziņā. Līdz ar to, manuprāt, valsts tiesām vai citām iestādēm būs grūti uzreiz piemērot šo tiesību normu, ja dalībvalstis nav īstenojušas īpašus pasākumus, lai precizētu tās saturu. Citādi būtu tad, ja, kā tas ir šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta vai 13. panta B daļas d) apakšpunkta gadījumā, kuriem Tiesa ir atzinusi tiešu iedarbību [16], izmantotie formulējumi būtu skaidri un precīzi, neatstājot šaubas par to interpretāciju un tādējādi ļaujot viegli identificēt nodokļu maksātāju, kas ir atbrīvojuma saņēmējs.

37. Tādējādi Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunktam, manuprāt, nav tiešas iedarbības. Tādējādi es uzskatu, ka nodokļu maksātājs nevar uz to atsaukties iesniedzējtiesā, ja attiecīgā dalībvalsts nav transponējusi minēto direktīvu noteiktajā termiņā valsts tiesībās.

V – Secinājumi

38. Ņemot vērā iepriekš minēto, es ierosinu Tiesai sniegt *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apelācijas tiesa (Anglija un Velsa) (Civillietu palāta), Apvienotā Karaliste) šādu atbildi:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvu 92/77/EEK, 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar jēdzienu "daži kultūras pakalpojumi" dalībvalstīm ir atstāta iespēja pašām noteikt, kādiem sniegtajiem kultūras pakalpojumiem var piemērot atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa.

Iesniedzējtiesai, ņemot vērā attiecīgo sniegto pakalpojumu saturu, it īpaši ir jānosaka, vai ar atbrīvojuma no pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas izslēgšanu attiecībā uz atbildētāju pamatlietā tiek ievērots nodokļu neitralitātes princips un, it īpaši, vai ar to tiek vai netiek pārkāpts vienlīdzīgas attieksmes princips salīdzinājumā ar citiem saimnieciskās darbības subjektiem, kuri sniedz tādus pašus pakalpojumus salīdzināmās situācijās un kuri izmanto atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa attiecībā uz šiem pakalpojumiem;

2) nodokļu maksātājs nevar tieši atsaukties uz Sestās direktīvas 77/388, kas grozīta ar Direktīvu 92/77, 13. panta A daļas 1. punkta n) apakšpunktu valsts tiesā, ja attiecīgā dalībvalsts nav transponējusi minēto direktīvu noteiktajā termiņā valsts tiesībās.

16 — Skat. attiecīgi spriedumus, 2002. gada 10. septembris, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 52. un nākamie punkti), kā arī 1982. gada 19. janvāris, *Becker* (8/81, EU:C:1982:7, 17. un nākamie punkti).