TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 12. janvārī *

Lieta C-246/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 26. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 10. jūnijā, tiesvedībā

Turn- und Sportunion Waldburg

pret

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*], U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] (referents) un A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*],

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Austrijas valdības vārdā — H. Dosi [*H. Dossi*], pārstāvis,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — G. Vilmss [*G. Wilms*], un D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvji,

ņemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas, izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 13. panta B daļas b) apakšpunkta un C daļas noteikumu interpretāciju.

2 Šo lūgumu iesniedza saistībā ar prāvu starp *Turn- und Sportunion Waldburg* un *Finanzlandesdirection für Oberösterreich* [Augšaustrijas Finanšu direkcija] par bezpeļņas sporta apvienības iespēju, veicot nekustamā īpašuma izīrēšanas darījumu, izmantot nodokļu maksātājam saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta C daļas a) apakšpunktu valsts likumdevēja piešķirtās tiesības izvēlēties maksāt nodokli.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā noteikts:

"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;

[..]."

4 Saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu atbrīvo nekustamā īpašuma iznomāšanu un izīrēšanu, izņemot atsevišķus darījumus, kam nav nozīmes šajā lietā.

5 Šīs direktīvas 13. panta C daļā noteikts:

"Dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli šādos gadījumos:

a) nekustamā īpašuma izīrēšana vai iznomāšana;

[..]

Dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību darbības jomu un pieņemt precīzus noteikumus šo tiesību izmantošanai."

Valsts tiesiskais regulējums

6 Saskaņā ar 1994. gada Likuma par apgrozījuma nodokli 6. panta 1. punkta 14. apakšpunktu (*Umsatzsteuergesetz*, turpmāk tekstā — "1994. gada *UStG*") tādu bezpeļņas apvienību, kuru statūtos minētais mērķis ir īstenot vai veicināt fizisko

audzināšanu, veiktos darījumus atbrīvo no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") un samaksātais priekšnodoklis nav atskaitāms. Šo atbrīvojumu nepiemēro pakalpojumiem, kurus Federālā nodokļu kodeksa (*Bundesabgabenordnung*) 45. panta 3. punkta izpratnē sniedz lauksaimniecības un mežsaimniecības uzņēmums vai amatniecības, rūpniecības vai tirdzniecības uzņēmums.

7 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 16. apakšpunkts atbrīvo no nodokļa nekustamā īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas darījumus. Tādu darbību, ar ko profesionālai izmantošanai paredzētās un citas telpas piešķir lietošanā, pielīdzina nekustamā īpašuma izīrēšanai vai iznomāšanai.

8 Saskaņā ar 1994. gada *UStG* 6. panta 2. punktu uzņēmējs var izlemt maksāt PVN par darījumu, kas no tā ir atbrīvots atbilstoši šī paša panta 1. punkta 16. apakšpunktam.

9 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 27. apakšpunkts atbrīvo no nodokļa mazo uzņēmumu veiktos darījumus. Saskaņā ar šī paša panta 3. punktu uzņēmējs, kura darījumi ir atbrīvoti no nodokļa atbilstoši 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 27. apakšpunktam, var atteikties piemērot šo noteikumu, iesniedzot rakstisku paziņojumu *Finanzamt* [Nodokļu administrācijai].

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

10 Prasītājs pamata prāvā ir sporta biedrība, kas kvalificēta kā bezpeļņas sporta apvienība. 1997. gadā tā uzsāka būvēt sporta apvienības ēkas piebūvi, viena daļa no kuras tika paredzēta sportam, kamēr otra daļa, kas aizņēma aptuveni vienu ceturto

daļu piebūves kopējās platības, būtu jāizmanto kā bufete, kas jāizīrē kādam uzņēmumam. PVN deklarācijā par 1997. gadu apvienība veica nodokļa atskaitījumus par kopējo summu 39 285 Austrijas šiliņi, ko veidoja tikai par bufetei paredzēto piebūves daļu priekšnodokļa veidā samaksātā summa. Tā atteicās piemērot 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 27. apakšpunktu, kas attiecas uz maziem uzņēmumiem.

11 Ar 1999. gada 27. augusta lēmumu *Finanzamt* noraidīja šos atskaitījumus, pamatojot ar to, ka sporta apvienība, kas saskaņā ar 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 14. apakšpunktu ir atbrīvota no nodokļa bez tiesībām veikt atskaitījumu, nevar, izmantojot izvēles tiesības, atteikties no tādu darījumu atbrīvojuma maksāt nodokli, kas saistīti ar nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu. 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 14. apakšpunktā bezpeļņas sporta apvienībām paredzētajam individuālajam atbrīvojumam ir lielāks juridisks spēks nekā 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 16. apakšpunktā minētajam nekustamā īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas darījumu atbrīvojumam.

12 Saistībā ar šo lēmumu celtā prasība tika noraidīta kā nepamatota, jo 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 14. apakšpunkts kā speciāla norma prevalē pār šī paša punkta 16. apakšpunktu. Nodokļu iestāde uzskata — tas, ka sporta apvienība atteikusies piemērot maziem uzņēmumiem noteiktās normas, nemaina attiecīgo tiesisko stāvokli.

13 Prasītāja saistībā ar šo lēmumu iesniedza prasību *Verwaltungsgerichtshof* [Administratīvajā tiesā]. Savā nolēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu šī tiesa pauž viedokli, ka tādu pakalpojumu atbrīvošanu no nodokļa, ko sniedz personām, kas nenodarbojas ar sportu vai fizisko audzināšanu, kā bufetes izīrēšana vai koncesija, neietilpst Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunkta piemērošanas jomā un tādēļ to nevar pamatot ar šo noteikumu. Tā tomēr jautā — vai bezpeļņas sporta apvienību veikto izīrēšanas vai iznomāšanas darījumu atbrīvojumu no nodokļa var pamatot ar šīs direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu.

14 Atzīstot, ka 1994. gada *UStG* nepiedāvā sporta apvienībām iespēju izvēlēties maksāt nodokli par saviem izīrēšanas un iznomāšanas darījumiem, iesniedzējtiesa tāpat lūdz interpretēt Sestās direktīvas 13. panta C daļu un jautā par iespēju atsevišķiem nodokļu maksātājiem liegt tādu iespēju izvēlēties maksāt nodokli, kas pieejama citiem nodokļu maksātājiem.

15 Šādos apstākļos *Verwaltungsgerichtshof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai dalībvalstij dotā iespēja saskaņā ar [..] Sestās direktīvas [..] 13. panta C daļu piešķirt nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties maksāt nodokli par nekustamā īpašuma izīrēšanu, neskatoties uz šīs direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ir jāizmanto vienveidīgi, vai arī dalībvalsts ir tiesīga to izmantot atkarībā no darījumu rakstura vai nodokļu maksātāju kategorijas?

2) Vai [Sestās] direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkts kopā ar C daļas a) apakšpunktu ļauj dalībvalstīm pieņemt tādu tiesisko regulējumu, kas paredzēts [1994. gada *UStG*] 6. panta 1. punkta 14. apakšpunktā kopā ar šī paša likuma 6. panta 1. punkta 16. apakšpunktu, saskaņā ar kuru iespēja izvēlēties maksāt nodokli par izīrēšanas un iznomāšanas darījumiem ir ierobežota tādā veidā, ka bezpeļņas sporta apvienībām nav šādas izvēles iespējas?"

16 Nolēmums par prejudiciāla jautājuma uzdošanu bija saistīts arī ar lietu starp Edīti Barisu [*Edith Barris*] un *Finanzlandesdirektion für Tirol* (Tiroles apgabala Finanšu

pārvalde), un šajā kontekstā tiesa uzdeva trešo prejudiciālo jautājumu. Tomēr ar 2005. gada 16. marta rīkojumu, kas tiesā reģistrēts 2005. gada 21. martā, *Verwaltungsgerichtshof* atsauca šo trešo jautājumu.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

17 Austrijas valdība uzskata, ka attiecīgais nekustamā īpašuma izīrēšanas darījums ir īpašuma pārvaldes process Federālā nodokļu kodeksa 32. panta izpratnē, uz kuru neapšaubāmi attiecas 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 14. apakšpunktā paredzētais atbrīvojums sporta apvienībām. Tā uzskata, ka šajā lietā ir jāpārformulē jautājumi, lai varētu novērtēt, vai 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 14. apakšpunkts pareizi Austrijas tiesībās transponē Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktu.

18 Tādēļ jautājums ir par to, vai nekustamā īpašuma pārvaldīšana, kas saskaņā ar Austrijas tiesībām arī ir atbrīvota no nodokļa, kuru veic bezpeļņas sporta apvienība, ir cieši saistīta ar šīs apvienības sniegtajiem pakalpojumiem personām, kas nodarbojas ar sportu vai fizisko audzināšanu.

19 Austrijas valdība uzskata, ka vai nu šāda saistība pastāv, proti, nekustamā īpašuma izīrēšanu nolūkā izveidot bufeti sporta nodarbībām paredzētā klubā var uzskatīt par

saistītu ar sporta apvienības sniegtajiem pakalpojumiem, vai arī principā tie ir papildu — un tādēļ nenozīmīgi — pakalpojumi.

20 Šajā sakarā pietiek atgādināt, ka, izskatot nolēmumu par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, Tiesai nav jāvērtē ne valsts tiesas uzdoto jautājumu atbilstība, ne jāveic valsts noteikumu interpretācija, ne jāspriež par to, vai iesniedzējtiesas sniegtā interpretācija ir pareiza (šajā sakarā skat. 1977. gada 30. novembra spriedumu lietā 52/77 *Cayrol*, *Recueil*, 2261. lpp., 32. punkts; 1991. gada 16. aprīļa spriedumu lietā C-347/89 *Eurim-Pharm*, *Recueil*, I-1747. lpp., 16. punkts, un 2000. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-58/98 *Corsten*, *Recueil*, I-7919. lpp., 24. punkts).

21 Ievērojot kompetences starp Kopienu un valsts tiesām sadalījumu, Tiesai ir jāņem vērā iesniedzējtiesas definētais faktisko un tiesisko apstākļu konteksts, kādā tiek uzdoti prejudiciālie jautājumi (skat. 2003. gada 13. novembra spriedumu lietā C-153/02 *Neri*, *Recueil*, I-13555. lpp., 34. un 35. punkts, un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-482/01 un C-493/01 *Orfanopoulos* un *Oliveri*, *Recueil*, I-5257. lpp., 42. punkts).

22 Tādēļ prejudiciālie jautājumi ir jāpārbauda *Verwaltungsgerichtshof* lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu definētajā tiesisko apstākļu kontekstā.

Par pirmo jautājumu

23 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai dalībvalstis, kad tās saviem nodokļu maksātājiem piešķir Sestās direktīvas 13. panta C daļā paredzētās tiesības izvēlēties maksāt nodokli, var tās piešķirt atkarībā no darījumu rakstura vai nodokļu maksātāju kategorijas.

24 Komisija norāda, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkts un C daļa paredz dalībvalstīm plašu diskrecionāro varu piešķirt atbrīvojumu vai uzlikt nodokli iznomāšanas vai izīrēšanas pakalpojumiem. To pamato judikatūra, saskaņā ar kuru uz atsevišķiem darījumiem un nodokļu maksātāju kategorijām neattiecina šīs direktīvas 13. panta C daļā noteiktās tiesības izvēlēties maksāt nodokli. Tas it īpaši attiecas uz gadījumu, kad dalībvalsts konstatē, ka šīs tiesības ir izmantotas, lai izvairītos no nodokļa maksāšanas. Tomēr, īstenojot savu diskrecionāro varu, dalībvalstīm ir jāievēro Sestās direktīvas mērķi un principi, it īpaši PVN neitralitātes princips un proporcionalitātes princips.

25 Vispirms ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 13. pantā minētie atbrīvojumi ir neatkarīgi Kopienu tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā vienā vai otrā dalībvalstī (skat. it īpaši 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP*, *Recueil*, I-973. lpp., 15. punkts, un 2003. gada 8. maija spriedumu lietā C-269/00 *Seeling*, *Recueil*, I-4101. lpp., 46. punkts).

26 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru iznomāšanas un izīrēšanas darījumu taksācija ir iespēja, kuru Kopienas likumdevējs ir piešķīris dalībvalstīm, atkāpjoties no Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktā atspoguļotā vispārīgā noteikuma, saskaņā ar kuru iznomāšanas un izīrēšanas darījumi ir atbrīvoti no nodokļa nomaksas. Šādā kontekstā ar minēto taksāciju saistītās tiesības uz nodokļa atskaitījumu tādējādi nav īstenojamas automātiski, bet vienīgi tad, ja dalībvalstis izmanto Sestās direktīvas 13. panta C daļā minētās tiesības, un ar nosacījumu, ka nodokļu maksātāji izmanto tiem piešķirtās izvēles tiesības (skat. 2004. gada 9. septembra spriedumu lietā C-269/03 *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, Krājums, I-8067. lpp., 20. punkts).

27 Kā jau Tiesa to ir nospriedusi — no Sestās direktīvas 13. panta C daļas redakcijas izriet, ka, izmantojot šīs tiesības, dalībvalstis var šajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu saņēmējiem dot iespēju no atbrīvojuma atteikties vai nu visos gadījumos, vai ar atsevišķiem ierobežojumiem, vai arī pastāvot konkrētiem apstākļiem (skat. 1982. gada 19. janvāra spriedumu lietā 8/81 *Becker*, *Recueil*, 53. lpp., 38. punkts).

28 Sestās direktīvas 13. panta C daļa tādējādi sniedz dalībvalstīm tiesības ne tikai piešķirt valsts nodokļu maksātājiem tiesības izvēlēties maksāt nodokli par nekustamā īpašuma izīrēšanu, bet vienlaicīgi arī ierobežot šo tiesību apjomu vai vispār liegt šādas izvēles tiesības (skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, *Recueil*, I-5337. lpp., 66. punkts).

29 No minētā izriet, ka Sestās direktīvas 13. panta C daļas noteikumi piešķir dalībvalstīm plašu diskrecionāro varu. Tām faktiski pašām ir jānovērtē, vai būtu lietderīgi piešķirt izvēles tiesības, ņemot vērā konkrētajā laika posmā valstī pastāvošos apstākļus (skat. 1998. gada 3. decembra spriedumu lietā C-381/97 *Belgocodex*, *Recueil*, I-8153. lpp., 16. un 17. punkts, 2000. gada 3. februāra spriedumu lietā C-12/98 *Amengual Far*, *Recueil*, I-527. lpp., 13. punkts, un 2001. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-326/99 *"Goed Wonen"*, *Recueil*, I-6831. lpp., 45. punkts).

30 Tādēļ, īstenojot savu diskrecionāro varu piešķirt izvēles tiesības, dalībvalstis var atsevišķus darījumus vai atsevišķas nodokļu maksātāju kategorijas izslēgt no šo tiesību piemērošanas jomas.

31 Tomēr, kā to pamatoti norāda Komisija, ja dalībvalstis izmanto tiesības ierobežot izvēles tiesību apjomu un šo tiesību izmantošanas nosacījumus, tām ir jāievēro Sestās direktīvas mērķi un vispārējie principi, it īpaši nodokļu neitralitātes princips un prasība paredzētos atbrīvojumus piemērot pareizi, godīgi un vienveidīgi (šajā sakarā skat. 1998. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-283/95 *Fischer*, *Recueil*, I-3369. lpp., 27. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *"Goed Wonen"*, 56. punkts).

32 Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmās direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) 2. pantā atspoguļotais neitralitātes princips, kas turklāt ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai, kā to atgādina arī Sestās direktīvas ceturtais un piektais apsvērums, noteic, ka pret ikvienu saimniecisko darbību ir jāizturas vienveidīgi (1996. gada 20. jūnija spriedums lietā C-155/94 *Wellcome Trust*, *Recueil*, I-3013. lpp., 38. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Belgocodex*, 18. punkts). Tas pats attiecas uz saimnieciskās darbības subjektiem, kas veic vienus un tos pašus darījumus (1999. gada 7. septembra spriedums lietā C-216/97 *Gregg*, *Recueil*, I-4947. lpp., 20. punkts).

33 Šajā sakarā Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļu neitralitātes princips nepieļauj, ka tādu līdzīgu pakalpojumu sniegšana, starp kuriem pastāv konkurence, no PVN viedokļa ir izvērtējama atšķirīgi (skat. it īpaši 2001. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-267/99 *Adam*, *Recueil*, I-7467. lpp., 36. punkts; 2003. gada 23. oktobra spriedumu lietā

C-109/02 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-12691. lpp., 20. punkts, un 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 41. punkts).

34 No šīs judikatūras izriet, ka ražotāja vai pakalpojumu sniedzēja identitātei un juridiskajai formai, kādā tas realizē savas darbības, principā nav nozīmes, lai novērtētu, vai preces vai sniegtie pakalpojumi ir salīdzināmi (skat. 2005. gada 17. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-453/02 un C-462/02 *Linneweber* un *Akritidis*, Krājums, I-1131. lpp., 24. un 25. punkts).

35 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild — dalībvalstis, ja tās saviem nodokļu maksātājiem piešķir Sestās direktīvas 13. panta C daļā paredzētās tiesības izvēlēties maksāt nodokli, šīs tiesības var piešķirt atkarībā no darījumu rakstura vai nodokļu maksātāju kategorijas ar nosacījumu, ka tās ievēro Sestās direktīvas mērķus un vispārējos principus, it īpaši nodokļu neitralitātes principu un prasību paredzētos atbrīvojumus piemērot pareizi, godīgi un vienveidīgi.

Par otro jautājumu

36 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā — vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkts un C daļa iestājas pret tādu valsts tiesību normu, ar kuru, piešķirot vispārēju atbrīvojumu no nodokļa samaksas par bezpeļņas sporta apvienību

veiktajiem darījumiem, ierobežo šo apvienību tiesības izvēlēties maksāt nodokli par izīrēšanas un iznomāšanas darījumiem.

37 Šajā sakarā Komisija norāda, ka 1994. gada *UStG* 6. panta 1. punkta 14. apakšpunkts, kas attiecas uz sporta apvienībām un kurā noteikts izņēmums, ir formulēts vispārīgāk nekā atbilstošais Sestās direktīvas noteikums, proti, tās 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunkts. Līdz ar to Austrijas tiesībās esošajā normā par PVN nav norādītas prasības, kas ir priekšnoteikums ikviena atbrīvojuma piešķiršanai, piemērojot Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktu. Saskaņā ar šo noteikumu tas piemērojams atsevišķiem ar sportu cieši saistītiem pakalpojumiem, kas saista pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju.

38 Uzsverot pienākumu vienveidīgi interpretēt Sestās direktīvas 13. panta A daļu, B daļu un C daļu, Komisija secina, ka sporta apvienībai, kas neatbilst Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunkta nosacījumiem, ņemot vērā direktīvas struktūru, tieši var būt tiesības izvēlēties maksāt nodokli par izīrēšanas vai iznomāšanas darījumiem.

39 Vispirms ir jāatgādina, ka Sestajā direktīvā nav ietverta norma, kas vispārēji atbrīvo no nodokļa visus pakalpojumus, kas saistīti ar sporta nodarbībām un fizisko audzināšanu (šajā sakarā skat. 2001. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-150/99 *Stockholm Lindöpark*, *Recueil*, I-493. lpp., 22. punkts).

40 Atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktam bezpeļņas sporta apvienību veiktie darījumi faktiski kā darījumi vispārējās interesēs ir atbrīvoti no nodokļa ar nosacījumu, ka šie darījumi ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko

audzināšanu un ka tos sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos (šajā sakarā skat. 1998. gada 7. maija spriedumu lietā C-124/96 Komisija/Spānija, *Recueil*, I-2501. lpp., 15. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Stockholm Lindöpark*, 19. punkts, un 2002. gada 21. marta spriedumu lietā C-174/00 *Kennemer Golf*, *Recueil*, I-3293. lpp., 19. punkts).

41 Kontekstā ar šo nolēmumu par prejudiciāla jautājuma uzdošanu iesniedzējtiesa uzskata, ka nekustamā īpašuma izīrēšana nolūkā izveidot bufeti nav ne pakalpojums, kas būtu cieši saistīts ar sportu vai fizisko audzināšanu, nedz arī pakalpojums, ko sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos. Šajā gadījumā bufetes izīrēšanas pakalpojuma atbrīvošanu no nodokļa nevar pamatot ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta m) apakšpunktu, bet principā var pamatot ar šīs direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu.

42 Attiecībā uz jautājumu par to, vai dalībvalstis var liegt izvēles tiesības bezpeļņas sporta apvienībām, vispārēju atbrīvojumu piemērojot visiem šo apvienību veiktajiem darījumiem, ir jāatzīst, ka Sestās direktīvas 13. panta C daļā nav precizēts — kādos apstākļos un ar kādiem nosacījumiem šo izvēles tiesību apjomu var ierobežot. Tādēļ katra dalībvalsts savās valsts tiesībās var precizēt izvēles tiesību apjomu un pieņemt normas, saskaņā ar kurām atsevišķi nodokļu maksātāji var saņemt tiesības izvēlēties maksāt nodokli par nekustamā īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas darījumiem.

43 Tomēr, kā jau Tiesa to ir nospriedusi, Sestās direktīvas 13. panta C daļa nepiešķir dalībvalstīm tiesības izvirzīt nosacījumus šī panta B daļā paredzēto atbrīvojumu piemērošanai vai jebkādā veidā ierobežot šos atbrīvojumus. Šajā panta daļā paredzētas dalībvalstu tiesības šo atbrīvojumu saņēmējiem lielākā vai mazākā mērā dot iespēju pašiem izvēlēties maksāt nodokli, ja viņi uzskata, ka tas ir viņu interesēs (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Becker*, 39. punkts).

44 Saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļu dalībvalstis atbrīvo nekustamā īpašuma izīrēšanas pakalpojumus apstākļos, kurus tās precizē, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu. Šie paši mērķi cita starpā var arī pamatot dalībvalsts lēmumu, piemērojot šīs direktīvas 13. panta C daļu, ierobežot tiesību izvēlēties maksāt nodokli par nekustamā īpašuma izīrēšanu piemērojamību.

45 Tomēr, pieņemot šādu lēmumu, ir jāievēro šī sprieduma 32.–34. punktā minētais neitralitātes princips.

46 Valsts tiesai, ņemot vērā pamata lietai raksturīgos apstākļus, kā arī iepriekš minēto judikatūru, ir jānosaka, vai, piemērojot vispārēju atbrīvojumu visiem bezpeļņas sporta apvienību veiktajiem darījumiem, ieskaitot nekustamā īpašuma izīrēšanu, tiek pārkāpts nodokļu neitralitātes princips.

47 Tādējādi neitralitātes principa pārkāpums var rasties, ja sporta apvienībai, kuras statūtos minētais mērķis ir veikt vai veicināt fizisko audzināšanu, ir liegtas tiesības izvēlēties maksāt nodokli, kamēr šādas izvēles tiesības pastāv citiem nodokļu maksātājiem, kas veic līdzīgu darbību, kas tādējādi konkurē ar minētās sporta apvienības veikto darbību.

48 Lai noteiktu, vai pamata lietā diskrecionārās varas robežas ir pārkāptas, iesniedzējtiesai ir turklāt jāpārbauda, vai nav pārkāptas paredzēto atbrīvojumu

pareizas, godīgas un vienveidīgas piemērošanas prasības. Šajā sakarā tai ir it īpaši jāņem vērā, ka Sestajā direktīvā noteiktā atbrīvojumu sistēma pieļauj atšķirīgu attieksmi pret bezpeļņas apvienību veiktajiem darījumiem tikai tad, ja šie darījumi ir saistīti ar sportu vai sniegti personām, kas nodarbojas ar sportu. Šādā gadījumā šos darījumus atbrīvo no PVN vispārējās interesēs.

49 Tādēļ uz otro jautājumu ir jāatbild — valsts tiesai ir jānosaka, vai, pieņemot valsts tiesību normu, saskaņā ar kuru piešķir vispārēju atbrīvojumu no nodokļa nomaksas par bezpeļņas sporta apvienību veiktajiem darījumiem, ierobežojot šo apvienību tiesības izvēlēties maksāt nodokli par izīrēšanas un iznomāšanas darījumiem, ir pārsniegta dalībvalstīm piešķirtā diskrecionārā vara, ņemot vērā it īpaši nodokļu neitralitātes principu un prasību paredzētos atbrīvojumus piemērot pareizi, godīgi un vienveidīgi.

Par tiesāšanās izdevumiem

50 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) dalībvalstis, kad tās saviem nodokļu maksātājiem piešķir Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami

dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta C daļā paredzētās tiesības izvēlēties maksāt nodokli, šīs tiesības var piešķirt atkarībā no darījumu rakstura vai nodokļu maksātāju kategorijas ar nosacījumu, ka tās ievēro Sestās direktīvas mērķus un vispārējos principus, it īpaši nodokļu neitralitātes principu un prasību paredzētos atbrīvojumus piemērot pareizi, godīgi un vienveidīgi;

2) **valsts tiesai ir jānosaka, vai, pieņemot valsts tiesību normu, saskaņā ar kuru piešķir vispārēju atbrīvojumu no nodokļa nomaksas par bezpeļņas sporta apvienību veiktajiem darījumiem, ierobežojot šo apvienību tiesības izvēlēties maksāt nodokli par izīrēšanas un iznomāšanas darījumiem, ir pārsniegta dalībvalstīm piešķirtā diskrecionārā vara, ņemot vērā it īpaši nodokļu neitralitātes principu un prasību paredzētos atbrīvojumus piemērot pareizi, godīgi un vienveidīgi.**

[Paraksti]