Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,
sniegti 2015. gada 23. decembrī[1]

Lieta C-520/14

Gemeente Borsele
pret
Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlande) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkts — Nodokļa maksātājs — Saimnieciskā darbība — Skolēnu pārvadājumi pašvaldības uzdevumā — Vecāku iemaksa pašvaldībai atkarībā no viņu ienākumiem

I – **Ievads**

1. Nīderlandes pašvaldības, šķiet, tiek pārvaldītas labi. Katrā ziņā vismaz dažas to administrācijas uzkrītoši bieži nodarbina jautājums, kā varētu ietaupīt nodokļus par labu saviem iedzīvotājiem. Tā kā ne vienmēr to var izdarīt bez domstarpībām ar Nīderlandes nodokļu administrāciju, Tiesa vairākas reizes jau ir izskatījusi lūgumus sniegt prejudiciālo nolēmumu par Savienības pievienotās vērtības nodokļa [turpmāk tekstā – "PVN"] tiesību aktu interpretāciju[2].

2. Šajā lietā runa ir par jautājumu, vai Borseles [*Borsele*] pašvaldība, organizējot skolēnu pārvadājumus uz viņu skolām, veic ar PVN apliekamu darbību. Tāda ir pašvaldības vēlme. Proti, ievērojot ar to saistītās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tā vēlas būtiski ietaupīt PVN, ko tā ir samaksājusi par to transporta uzņēmumu pakalpojumiem, kuriem bija uzticēts veikt skolēnu pārvadājumus.

3. Tādēļ saistībā ar PVN ir jānoskaidro jautājums, vai Borseles pašvaldība ir veikusi "saimniecisku darbību." It īpaši saistībā ar valsts vai valstij pietuvinātām darbībām Tiesa jau vairākas reizes ir izskatījusi šā jēdziena definīciju[3]. Tomēr judikatūrā attiecīgi nostiprinātie vērtēšanas kritēriji ir jāprecizē papildus.

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — Saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanu skat. spriedumus *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* (C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263) par sporta laukumu iznomāšanu, *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188) par biroju ēkas būvniecību un vēl izskatāmo lietu *Gemeente Woerden* (C-267/15) arī par ēkas būvniecību; skat. arī spriedumus *Gemeente Emmen* (C-468/93, EU:C:1996:139) par apbūves gabalu piegādes atbrīvojumu no nodokļa un *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698) par sporta laukuma izmantošanas aplikšanu ar nodokli.

3 — Šajā saistībā skat. spriedumus *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121), Komisija/Nīderlande (235/85, EU:C:1987:161), *University of Huddersfield* (C-223/03, EU:C:2006:124), *T-Mobile Austria* u.c. (C-284/04, EU:C:2007:381), *Hutchison 3G* u.c. (C-369/04, EU:C:2007:382), *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789), *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C-267/08, EU:C:2009:619), Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671) un *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733).

II – **Atbilstošās tiesību normas**

4. PVN iekasēšana Savienībā tiek reglamentēta Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu[4] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"). Sestajai direktīvai[5], kas bija piemērojama līdz 2006. gada 31. decembrim, vairs nav tiešas nozīmes pamatlietā. Tomēr lielā mērā atbilstīgo noteikumu dēļ[6] šajā lietā jāņem vērā arī Tiesas judikatūra par Sesto direktīvu.

5. 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".

6. "Nodokļa maksātāja" persona PVN direktīvas 9. panta 1. punktā (agrāk Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktā) ir definēta šādi:"1. "Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

7. Valsts darbībai ir paredzēts īpašs regulējums PVN direktīvas 13. panta 1. punktā (agrāk Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta 1)–3) apakšpunktā):"1. Valstis, reģionālās un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā iekasē nodokļus, nodevas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, kuru sakarā to uzskaitīšana par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgus konkurences izkropļojumus.

Jebkurā gadījumā publisko tiesību subjektus attiecībā uz I pielikumā minētajām darbībām uzskata par nodokļa maksātājiem, ja vien šīs darbības netiek veiktas tik mazā apjomā, lai būtu nenozīmīgas."

8. PVN direktīvas I pielikuma, uz kuru ir norādīts 13. panta 1. punkta trešajā daļā, 5. punktā ir minēti "pasažieru pārvadājumi".

III – **Pamatlieta**

9. Pamatlieta ir par Nīderlandes Borseles pašvaldības (turpmāk tekstā – "pašvaldība") PVN parādu par 2008. gada decembri, kā arī par maksājumiem, kas par 2008. gadu pašvaldībai pienācās no Nīderlandes PVN kompensācijas fonda.

10. 2008./2009. mācību gadā pašvaldība organizēja konkrētu, pašvaldības teritorijā dzīvojošu skolēnu pārvadājumus uz viņu skolām. Šim nolūkam tā pilnvaroja dažādus transporta uzņēmumus, kuri pašvaldībai izrakstīja rēķinus par veiktajiem pārvadājumiem, norādot PVN. Pašvaldības attiecīgās izmaksas bija EUR 458 231.

4 — OV L 347, 1. lpp.

5 — 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 L 145, 1. lpp.).

6 — Skat. PVN direktīvas preambulas 3. apsvērumu.

11. Pašvaldība iekasēja iemaksas no skolēnu vecākiem, kuri pašvaldībai lūdza veikt skolēnu pārvadājumus. Iemaksu apmērs attālumam no 6 līdz 20 kilometriem bija pielāgots sabiedriskā transporta izmaksām par 6 kilometru attālumu; vairāk nekā 20 kilometru attālumam tika ņemti vērā arī vecāku ienākumi. Rezultātā iemaksas maksāja tikai trešdaļa vecāku. Šo iemaksu kopsumma 2008. gadā bija EUR 13 958.

12. Pašvaldība uzskata, ka tās darbība, organizējot skolēnu pārvadājumus, ir apliekama ar PVN. Tāpēc, no vienas puses, par no vecākiem iekasētajām iemaksām EUR 13 958 apmērā tai ir jāmaksā PVN, un, no otras puses, tai ir tiesības atskaitīt priekšnodoklī attiecīgu PVN daļu no EUR 458 231, ko pašvaldībai rēķinos par veiktajiem pārvadājumiem norādīja transporta uzņēmumi. Rezultātā pašvaldībai tika atmaksāts nodoklis. Tomēr Nīderlandes nodokļu administrācija uzskata, ka pašvaldības darbība, organizējot skolēnu pārvadājumus, nav apliekama ar PVN, jo tā neesot saimnieciska darbība.

IV – **Tiesvedība Tiesā**

13. Pašlaik lietu izskatošā *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] uzskata, ka galvenā nozīme lietas izspriešanā ir Savienības PVN tiesību aktiem, un tādēļ 2014. gada 18. novembrī atbilstoši LESD 267. pantam tā uzdeva Tiesai šādus jautājumus:

"Vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 9. panta 1. punkts jāinterpretē tādējādi, ka pašvaldība attiecībā uz skolēnu pārvadājumiem atbilstoši izskatāmajā spriedumā aprakstītajiem noteikumiem ir jāuzskata par nodokļa maksātāju šīs direktīvas izpratnē? Vai, lai atbildētu uz šo jautājumu, šie noteikumi ir jāaplūko kopumā vai šis vērtējums jāveic par katru pārvadājuma pakalpojumu atsevišķi? Ja ir pēdējais minētais gadījums, vai ir jānošķir skolēnu pārvadājums 6 līdz 20 kilometru attālumā no pārvadājuma vairāk nekā 20 kilometru attālumā?"

14. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus ir iesniegusi Nīderlandes Karaliste, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste, kā arī Eiropas Komisija. Turklāt 2015. gada 26. novembra tiesas sēdē piedalījās arī pašvaldība.

V – **Juridiskais vērtējums**

15. Uzdodot savus jautājumus, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kādā apjomā šajā lietā pašvaldība atspoguļotos skolēnu pārvadājumus organizēja kā nodokļa maksātāja PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē un tādējādi uz to attiecas PVN.

16. Saskaņā ar minētās normas pirmo daļu tas ir atkarīgs no diviem nosacījumiem. Pirmkārt, pašvaldībai bija jāveic "saimnieciska darbība" un, otrkārt, tā bija jāveic "patstāvīgi". Šajā tiesvedībā tiek apšaubīts tikai pirmais no šiem abiem nosacījumiem, proti, vai pašvaldība, organizējot skolēnu pārvadājumus, veica saimniecisku darbību.

17. Saimnieciskas darbības juridiskā definīcija ir sniegta PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā. Saskaņā ar to par saimniecisku darbību – ciktāl tam ir nozīme šajā lietā [7] – uzskata "jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību".

7 — Atbilstoši PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas otrajam teikumam par saimniecisku darbību it īpaši ir uzskatāma "materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana", tomēr tajā nekādā gadījumā nevar klasificēt attiecīgo skolēnu pārvadājumu organizēšanu.

18. Šīs lietas kontekstā šī definīcija sākotnēji šķiet ļoti šaura. Jau pats tās teksts liek šaubīties, vai pašvaldību var klasificēt kādā no norādītajām uzņēmumu un profesiju kategorijām. Tomēr pastāvīgajā judikatūrā saimnieciskās darbības jēdzienu Tiesa interpretē plaši [8], un tieši šajā lietā šī plašā interpretācija papildus tiek apstiprināta ar valsts darbību īpašo regulējumu PVN direktīvas 13. pantā.

19. Proti, PVN direktīvas 13. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts, ka publisko tiesību subjektus – pie kuriem nepārprotami pieder arī pašvaldības – neuzskata par nodokļa maksātājiem, ja tie darbojas kā valsts iestādes. Līdz ar to šajā normā ir paredzēts, ka arī valsts un tās dažādie publisko tiesību subjekti var veikt saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē un tādējādi uz tiem var attiekties PVN. Šajā lietā par valsts veiktiem pasažieru pārvadājumiem tas pat tieši izriet no PVN direktīvas 13. panta 1. punkta trešās daļas, lasot to kopā ar I pielikuma 5. punktu. Saskaņā ar to publisko tiesību subjekti – pat ja atbilstoši minētās normas pirmajai daļai tie darbojas kā valsts iestādes – ir uzskatāmi par nodokļa maksātājiem, ja tie veic pasažieru pārvadājumus nozīmīgā apjomā.

20. Tomēr no minētās normas nevar secināt, ka pasažieru pārvadājumu veikšana vienmēr nozīmēs, ka publisko tiesību subjekts kļūst par nodokļa maksātāju. Tas tādēļ, ka Tiesa atkārtoti ir uzsvērusi, ka PVN direktīvas 13. panta īpašā regulējuma piemērošanai valsts darbībām ir nepieciešams, lai konkrētā gadījumā valsts vispār veiktu saimniecisku darbību [9]. Tātad tikai tad, ja publiska iestāde veic pasažieru pārvadājumus, kuri ir arī saimnieciska darbība 9. panta 1. punkta izpratnē, saskaņā ar PVN direktīvas I pielikuma 5. punktu un 13. panta 1. punkta trešo daļu šī iestāde rīkojas kā nodokļa maksātājs arī tad, ja pasažieru pārvadājumos tā iesaistās kā valsts iestāde.

21. Tā kā pretējā gadījumā pēdējā minētā norma būtu bezjēdzīga, saistībā ar šīs lietas priekšmetu no tās katrā ziņā jāsecina, ka valsts veikti pasažieru pārvadājumi *var* būt saimnieciska darbība. Tomēr, kad tas tā ir katrā konkrētajā gadījumā, ir jānoskaidro turpmāk.

A – *Ievada apsvērumi par valsts darbības aplikšanu ar nodokli*

22. Šī lieta ir iemesls nopietni pārdomāt, kādos apstākļos tieši valsts darbība var būt saimnieciska darbība un līdz ar to būt apliekama ar nodokli.

23. Kā citā saistībā reiz jau ir secinājis ģenerāladvokāts F. Dž. Džeikobss [*F. G. Jacobs*], sākotnēji nav saprotama valsts pakalpojumu aplikšanas ar PVN jēga. Ja dažādas valsts iestādes ir PVN saņēmējas un maksātājas, rezultātā tas ir tikai darbietilpīgs valsts iekšējās finanšu izlīdzināšanas veids [10]. Tā tas ir arī šajā lietā. Priekšrocība vai trūkums, ko pašvaldība gūst no savas darbības aplikšanas ar nodokli, vienlaikus ir trūkums vai priekšrocība attiecībā uz nodokļu ieņēmumiem, ko gūst Nīderlandes nodokļu administrācija. Tādējādi attiecībā uz Nīderlandes valsts finansēm nav nozīmes, vai pašvaldības darbība šajā lietā ir vai nav apliekama ar PVN.

24. Tomēr, kā *a contrario* izriet no īpašā regulējuma PVN direktīvas 13. pantā, Savienības likumdevējs ir izlēmis principā aplikt ar PVN arī valsts darbību, ja vienlaikus tā ir saimnieciska darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē. Tam ir divi pamatoti iemesli.

25. Pirmkārt, valsts saimnieciskās darbības aplikšanas ar nodokli mērķis ir novērst konkurences izkropļojumus PVN dēļ. Proti, ja valsts iestādes sniedz pakalpojumus, kuri konkurē ar privātu saimnieciskās darbības subjektu pakalpojumiem, valsts iestādēm rastos būtiskas konkurences priekšrocības, ja to darbība tāpat netiku aplikta ar PVN. Turklāt šis iemesls valsts darbības aplikšanai

8 — Skat. tostarp spriedumus Komisija/Nīderlande (235/85, EU:C:1987:161, 8. punkts), Komisija/Grieķija (C-260/98, EU:C:2000:429, 26. punkts), *University of Huddersfield* (EU:C:2006:124, 47. punkts), Komisija/Somija (EU:C:2009:671, 34. un 37. punkts) un *Saudaçor* (EU:C:2015:733, 31. punkts).

9 — Skat. spriedumus *T-Mobile Austria* u.c. (C-284/04, EU:C:2007:381, 48. punkts), *Hutchison 3G* u.c. (EU:C:2007:382, 42. punkts), *Götz* (EU:C:2007:789, 15. punkts), Komisija/Somija (EU:C:2009:671, 53. punkts) un Komisija/Spānija (C-154/08, EU:C:2009:695, 99. punkts).

10 — Ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa secinājumi lietā, kurā ir taisīts spriedums *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:433, 12. punkts).

ar nodokli ir ņemts vērā arī PVN direktīvas 13. panta īpašajā regulējumā. Lai gan šīs normas pirmajā daļā valsts saimnieciskā darbība, kuru tā veic kā valsts iestāde, ir izņemta no PVN piemērošanas jomas, tomēr šis izņēmums uzreiz atkal tiek atcelts normas otrajā un trešajā daļā, ja rodas bažas par konkurences izkropļojumiem attiecīgajā tirgū.

26. Otrkārt, valsts saimnieciskā darbība ir jāapliek ar nodokli arī tāpēc, lai pēc iespējas pilnībā uzskaitītu PVN objektu. Saskaņā ar PVN direktīvas preambulas 5. apsvērumu piemērojamo PVN "uzliek cik iespējams vispārīgi". Rezultātā iekasēšanas sistēmas dēļ principā ar PVN tiek aplikts tikai galapatēriņš [11], un atbilstoši judikatūrai nodoklis arī ir jāmaksā tikai galapatērētājam [12]. Ja tātad valsts sniedz pakalpojumus, kuri rada šādu preču galapatēriņu, rezultātā tas galapatēriņš, kuru apmierina valsts, vismaz daļēji netiktu aplikts ar nodokli, ja arī valsts saimnieciskā darbība varētu netikt aplikta ar PVN. Tas ir nozīmīgi arī attiecībā uz Savienības pašu resursiem, no kuriem daļa rodas no PVN [13].

27. Tas, ka valsts darbības aplikšana ar PVN nav pati par sevi saprotama, bet tai ir nepieciešams īpašs pamatojums, ir skaidri norādīts Tiesas judikatūrā. Saskaņā ar to pārbaude, vai konkrētajā gadījumā valsts vai valstij pietuvināta darbība ir saimnieciska darbība PVN 9. panta 1. punkta izpratnē, salīdzinājumā ar privātuzņēmuma darbību tiek veikta pēc acīmredzami stingrākiem kritērijiem [14]. Tas ir pamatoti. Tas tādēļ, ka attiecīgajā pārbaudē vienmēr jāapsver arī abi īpašie iemesli, kurus es tikko raksturoju saistībā ar nepieciešamību aplikt ar nodokli valsts darbību, lai nodrošinātu, ka konkrētajā gadījumā ir jēga arī valsts "pašaplikšanai ar nodokli".

B – *Saimnieciskas darbības nosacījumi*

28. Ņemot vērā iepriekš minēto, jānoskaidro, vai šajā lietā pašvaldības darbība, organizējot skolēnu pārvadājumus, ir saimnieciska darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē.

29. Vispirms vēl jāizvērtē Komisijas iebildums, ka saimnieciskas darbības ietvaros pašvaldība vispār varot rīkoties tikai tad, ja skolēnu vecākiem par skolēnu pārvadājumu organizēšanu izrakstītajos rēķinos būtu iekļauts PVN. No iesniedzējtiesas iesniegtajiem dokumentiem nevar secināt, ka tas tā ir bijis.

30. Tomēr šis Komisijas novērtējums balstās uz pārpratumu. Tas, vai persona ir rīkojusies saimnieciskas darbības ietvaros, jānovērtē neatkarīgi no apstākļa, vai rēķinā ir vai nav iekļauts PVN. Drīzāk attiecīgā gadījumā jāpārbauda, vai persona to ir darījusi pamatoti vai nepamatoti. Tas tostarp ir atkarīgs no tā, vai personas darbība ir uzskatāma par saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē. Pretējā gadījumā jebkurš nodokļa maksātājs varētu izvairīties no nodokļa samaksas pienākuma, saviem klientiem rēķinā neiekļaujot PVN.

1. Pakalpojumu sniegšana

31. Nīderlandes Karaliste saimnieciskās darbības esamību šajā lietā vispirms apšauba tāpēc, ka, pēc tās domām, pašvaldība nemaz nav sniegusi pakalpojumus, rodoties PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētajam nodokļa iekasējamības gadījumam.

11 — Skat. PVN direktīvas 1. panta 2. punktu.

12 — Spriedumi *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 25. punkts), kā arī *Tulică* un *Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts); skat. arī spriedumu *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts un tajā minētā judikatūra) par nodokļa maksātāja vienkārši "kā nodokļu iekasētāja valsts labā" lomu, kā arī spriedumu *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski* (C-188/09, EU:C:2010:454, 47. punkts un tajā minētā judikatūra) par PVN būtiskajām pazīmēm.

13 — Skat. Padomes 2007. gada 7. jūnija Lēmuma 2007/436/EK, Euratom par Eiropas Kopienu pašu resursu sistēmu (OV L 163, 17. lpp.) 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

14 — Skat. spriedumus *T-Mobile Austria* u.c. (C-284/04, EU:C:2007:381), *Hutchison 3G* u.c. (C-369/04, EU:C:2007:382), *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C-267/08, EU:C:2009:619) un Komisija/Somija (C-246/08EU:C:2009:671, 53. punkts); skat. arī spriedumus *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72) un *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627) par valsts atbalstītu pakalpojumu aplikšanu ar nodokli.

32. Ir jāpiekrīt Nīderlandes Karalistei tādā ziņā, ka nevar runāt par saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, ja, veicot darbību, nerodas neviens no dažādajiem nodokļa iekasējamības gadījumiem, kas minēti PVN direktīvas 2. pantā. Šādā veidā jāsaprot arī saistībā ar PVN direktīvas 9. panta interpretāciju atkārtotās Tiesas atsauces uz 2. pantā minētajiem nodokļa iekasēšanas gadījumiem [15].

33. Faktiski šajā lietā jāņem vērā tikai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā minētais nodokļa iekasēšanas gadījums, saskaņā ar kuru PVN uzliek pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību. Pamatojoties uz to, lai varētu pieņemt, ka pašvaldība veica saimniecisku darbību, obligāti jāievēro, ka, organizējot skolēnu pārvadājumus, tai bija jāsniedz pakalpojumi atbilstoši attiecīgajām definīcijām PVN direktīvas 24. un 25. pantā.

34. Ciktāl Nīderlandes Karaliste apstrīd šādu pakalpojumu esamību tāpēc, ka pašvaldība, organizējot skolēnu pārvadājumus, veica tikai likumā noteiktu pienākumu, pietiek ar norādi uz PVN direktīvas 25. panta c) punktu, saskaņā ar kuru ar PVN apliekamu pakalpojumu var sniegt arī, "pildot kādu tiesību aktu". Tādēļ Tiesa jau ir atzinusi, ka, vērtējot saimnieciskās darbības esamību, nav nozīmes tam, ka šo darbību veido ar likumu uzticētu un reglamentētu funkciju veikšana sabiedrības interesēs [16].

35. Turklāt Nīderlandes Karaliste ir norādījusi, ka darījumu attiecības šajā lietā ir citādas, nekā ir atspoguļojusi iesniedzējtiesa. Kā izriet no Nīderlandes Likuma par mācībām pamatskolā 4. panta un pašvaldības attiecīgajiem īstenošanas noteikumiem, pašvaldība nesniedza pakalpojumus skolēnu vecākiem. Tas tādēļ, ka ne vecākiem bija tiesības prasīt pašvaldībai pārvadāt viņu bērnus, ne viņi par to kaut ko maksāja pašvaldībai. Drīzāk vecāki pašvaldībai var prasīt iesaistīties tikai to izmaksu segšanā, kādas pašiem vecākiem rodas par skolēnu pārvadāšanu.

36. Tomēr, tā kā, izskatot lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, Tiesa nav kompetenta pārbaudīt un vēl jo mazāk izvērtēt attiecīgajā lūgumā raksturotos pamatlietas faktiskos apstākļus [17], kā arī tai nav jāpārbauda iesniedzējtiesas veiktas valsts tiesību interpretācijas pareizība [18], lai atbildētu uz prejudiciālajiem jautājumiem, jāņem vērā tādas darījumu attiecības, kādas tās ir raksturojusi iesniedzējtiesa. Līdz ar to pašvaldība pati dažādiem transporta uzņēmumiem ir uzticējusi sniegt pārvadājumu pakalpojumus un par tiem samaksājusi. Pašvaldība pēc pieprasījuma nodrošināja šo pārvadājumu pakalpojumu pieejamību skolēnu vecākiem. Pēc tam attiecīgā gadījumā pašvaldībai bija tiesības prasīt vecāku iemaksu par šiem pakalpojumiem.

37. Tādējādi, pamatojoties uz šo iesniedzējtiesas sniegto informāciju, pašvaldība, organizējot skolēnu pārvadājumus, ir sniegusi pakalpojumus PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Tātad no šāda viedokļa nav apšaubāms tās darbības saimnieciskais raksturs.

2. Ienākumu gūšana

38. Taču atbilstoši judikatūrai darbība ir atzīstama par saimniecisku tikai tad, ja to ilglaicīgi veic ienākumu gūšanas nolūkā [19].

15 — Skat., piemēram, spriedumu *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 — Spriedumi Komisija/Nīderlande (235/85, EU:C:1987:161, 10. punkts) un Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 40. punkts).

17 — Skat. tikai spriedumu *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 53. punkts).

18 — Skat. tikai spriedumu *Târşia* (C-69/14, EU:C:2015:662, 13. punkts un tajā minētā judikatūra).

19 — Skat. spriedumu *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:413, 18. punkts).

39. Daļēji Tiesa formulēja šo nosacījumu arī tādējādi, ka darbība jāveic ilglaicīgi un "par atlīdzību" [20]. Tomēr arī tad Tiesa nepārprotami atsaucās uz regulējumu PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas otrajā teikumā, saskaņā ar kuru par saimniecisku darbību ir uzskatāma īpašuma izmantošana "ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus". Proti, šai prasībai jāattiecas ne tikai uz īpašuma izmantošanu, bet uz visām darbībām [21].

40. Šajā lietā tiek apšaubīts nevis pašvaldības darbības ilglaicīgums, bet gan tas, vai skolēnu pārvadājumus atbilstoši judikatūrai tā ir organizējusi ar nolūku gūt ienākumus vai par atlīdzību.

41. Nīderlandes Karaliste un Komisija uzskata, ka pieņēmums par pašvaldības saimniecisku darbību katrā ziņā nav iespējams tāpēc, ka skolēnu pārvadājumus tā nav organizējusi par atlīdzību. Tas tādēļ, ka iemaksas, ko skolēnu vecāki maksāja pašvaldībai, nebija saistītas ar pakalpojumu sniegšanas izmaksām. Šajā saistībā tās atsaucas uz spriedumu lietā starp Komisiju un Somiju, kur Tiesa neatzina darbības saimniecisko raksturu, jo par to, ņemot vērā pakalpojumu reālo vērtību, tika pieprasīta tikai daļēja atlīdzība, kuras apmērs bija atkarīgs no pakalpojuma saņēmēja ienākumiem un īpašuma [22].

42. Turpretim Apvienotā Karaliste saskatot attiecīgā sprieduma pretrunu ar spriedumu *Hotel Scandic Gåsabäck*, kurā Tiesa nepārprotami ir atzinusi, ka arī atlīdzība, kas ir zemāka par pašizmaksu, ļauj pieņemt, ka darījums ir veikts par atlīdzību [23].

a) Saikne starp atlīdzību un ienākumu gūšanu

43. Šie dažādie uzskati liecina, ka minētie Tiesas spriedumi vispirms ir jāaplūko diferencēti, lai tie netiktu pārprasti.

44. Proti, ienākumu gūšana, kas tiek prasīta 9. panta 1. punktā, ir jānošķir no ar pakalpojuma sniegšanu vai preces piegādi saistītās atlīdzības, kas ir nosacījums aplikšanai ar nodokli saskaņā ar 2. pantu un no kuras vienlaikus izriet nodokļa aprēķinu bāze saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu.

45. Par atlīdzību par pakalpojumu PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā minētajā nodokļa iekasējamības gadījumā spriedumā *Hotel Scandic Gåsabäck* Tiesa patiesībā nepārprotami ir precizējusi, ka pakalpojuma sniegšana vai preces piegāde "par atlīdzību" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē notiek arī tad, ja prasītā cena ir zemāka par pašizmaksu [24]. Nav arī iemesla nepiemērot PVN pārdošanai par cenu, kas zemāka par pašizmaksu, jo noteiktos apstākļos saimnieciskajā darbībā šāda pārdošana ir nepieciešama un racionāla. Tāpat atbrīvojumu no PVN nevar izraisīt cenas veidošanas principi, kas kaut kādā veidā ir atkarīgi no klienta ienākumiem vai īpašuma, piemēram, paredzot atlaides darījumos ar studentiem vai pensionāriem.

46. Tas pats neapšaubāmi attiecas uz atlīdzības noteikšanu saistībā ar PVN aprēķinu bāzi. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai "atlīdzība", kurai ir galvenā nozīme saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu, ir "subjektīvā vērtība", proti, faktiski saņemtā vērtība, nevis saskaņā ar objektīviem kritērijiem aprēķinātā vērtība [25]. Tādējādi Tiesa norāda, ka konkrētā gadījumā nodoklis vienmēr tiek aprēķināts, pamatojoties

20 — Spriedumi *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 18. punkts) un Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 37. punkts); skat. arī spriedumu *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121) par Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrās direktīvas 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV L 71, 1303. lpp.).

21 — Skat. spriedumu *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 18. punkts); skat. arī spriedumu Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 37. punkts), kurā šajā ziņā ir atsauce uz iepriekš minēto spriedumu.

22 — Skat. spriedumu Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 47.–51. punkts).

23 — Skat. spriedumu *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, 22. punkts).

24 — Skat. spriedumu *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, 22.–24. punkts).

25 — Skat. tikai spriedumus *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, 13. punkts), *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, 21. punkts), kā arī *Tulică* un *Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 33. punkts).

uz atlīdzību, nevis uz pakalpojuma vai piegādātās preces "objektīvo" vērtību. *A contrario* tas skaidri izriet arī no regulējuma PVN direktīvas 80. pantā, saskaņā ar kuru noteiktos gadījumos dalībvalstis nodokļa aprēķinu bāzei faktiski saņemtās atlīdzības vietā var izmantot pakalpojuma objektīvo tirgus vērtību [26].

47. Turpretim, lai secinātu, vai darbība ir atzīstama par saimniecisku PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, jāpiemēro citi kritēriji.

48. Šķiet, ka minētajā spriedumā Komisija/Somija saistībā ar 9. panta 1. punktu nosacījumu, vai valsts savu darbību veica par atlīdzību un tādējādi ar nolūku gūt ienākumus, Tiesa pārbaudīja, atsaucoties uz nodokļa iekasējamības gadījumiem pašreizējā PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā [27]. Tomēr, kā izriet no franču valodas versijas teksta, kurā tika taisīts spriedums, Tiesa nekādā gadījumā neatzīst atlīdzības jēdziena identiskumu abās tiesību normās [28]. Drīzāk, definējot saimniecisko darbību, Tiesa daļēji runā par darbības "atlīdzību" tikai tāpēc, ka saimnieciskās darbības nosacījums, kā redzams, ir ienākumu gūšana. Tomēr nevar gūt ienākumus, ja darbība tiek veikta tikai bez atlīdzības [29].

49. Netiek runāts tieši par vienu un to pašu, kad saistībā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu spriedumā Komisija/Somija Tiesa runā par "atlīdzību" un kad spriedumā *Hotel Scandic Gåsabäck* tā interpretē jēdzienu "atlīdzība" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē. Pat ja bieži ir sagaidāmi vienādi secinājumi, ir stingri jānošķir atlīdzības noteikšana 2. panta mērķiem, no vienas puses, un saistībā ar PVN direktīvas 9. pantu izvērtējamā ienākumu gūšana, no otras puses. Tādējādi zūd šķietamās pretrunas Tiesas judikatūrā [30].

50. Kopsavilkumā var teikt, ka, no vienas puses, vienmēr, ja par darbību *netiek* prasīta atlīdzība PVN direktīvas 2. panta 1. punktā minētā nodokļa iekasējamības gadījumā, nav arī saimnieciskas darbības, jo ar darbību netiek gūti ienākumi PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas otrā teikuma izpratnē. Tomēr, no otras puses, atbilstoši judikatūrai apstāklis, ka nodokļa maksātājs par darbību prasa atlīdzību nodokļa iekasējamības gadījumā, nav pietiekams saistībā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu vajadzīgajam secinājumam, ka viņa darbība tiek veikta arī ar nolūku gūt ienākumus, un līdz ar to pieņēmumam par saimniecisku darbību [31].

b) Ienākumu gūšana šajā lietā

51. Tādējādi tātad šajā lietā jāpārbauda, vai pašvaldība organizēja skolēnu pārvadājumus ar nolūku gūt ienākumus.

– Atlīdzība nodokļa iekasējamības gadījumā

52. Vispirms to nevar noliegt tikai tāpēc, ka tā par savu darbību neprasīja nekādu atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Šeit ir pretējs gadījums.

26 — Tā ir tā dēvētā atvērtā tirgus vērtība, kas ir definēta PVN direktīvas 72. pantā.

27 — Skat. spriedumu Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 42.–51. punkts); tāpat skat. arī spriedumu Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424, 32.–36. punkts).

28 — Skat. franču valodas versiju spriedumam Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 37. punkts), kurā saistībā ar saimnieciskas darbības teikšanu tiek runāts par "effectuée contre une rémunération", kas neatbilst izteicienam "à titre onéreux", kurš minēts PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a)-c) apakšpunktā; tāpat skat. spriedumu *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 18. punkts).

29 — Šajā ziņā skat. arī spriedumu *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, 12. punkts).

30 — Skat. iepriekš 41. un 42. punktu.

31 — Šajā ziņā skat. spriedumus *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 21. punkts) un Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 38. punkts).

53. Pakalpojums par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā minētā nodokļa iekasējamības gadījumā atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai paredz tikai tādu nosacījumu, ka pastāv tieša saikne starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un atlīdzību, ko par tiem faktiski ir saņēmis nodokļa maksātājs [32]. Šim nolūkam nepieciešams, lai starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāvētu tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums [33], kā arī savstarpējs pakalpojumu sniegšanas un atlīdzības nosacījums [34].

54. Ja par skolēnu pārvadājumiem iemaksa ir jāmaksā trešdaļai vecāku, šīs prasības acīmredzami ir izpildītas. Turklāt, kā izriet no jau minētā sprieduma *Hotel Scandic Gåsabäck*, pieņēmumam par atlīdzību šajos gadījumos nav pretrunā tas, ka pašvaldība ir prasījusi atlīdzību, kas ir zemāka par pašizmaksu [35]. Tādējādi skolēnu pārvadājumus pašvaldība organizē ne tikai bez atlīdzības.

– Ienākumu gūšana šaurākā izpratnē

55. Kā minēts, lai secinātu, ka darbība notiek ar nolūku gūt ienākumus PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas otrā teikuma izpratnē, nepietiek ar to, ka pastāv atlīdzība PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

56. Darbība ar nolūku gūt ienākumus šajā lietā šķiet apšaubāma it īpaši tāpēc, ka spriedumā Komisija/Somija Tiesa ir noliegusi saimniecisku darbību juridiskās palīdzības pakalpojumu jomā ar pamatojumu, ka par darbību tika prasīta tikai daļēja atlīdzība, kas bija atkarīga no pakalpojumu saņēmēju ienākumiem un īpašuma. Situācija šajā lietā šķiet līdzīga.

57. Tomēr attiecīgajā spriedumā Tiesa prioritāri ņēma vērā, ka prasītā atlīdzība vienmēr veidoja tikai daļu no tiesību aktos vispārēji noteiktā honorāra par juridiskās palīdzības pakalpojumiem [36]. Tomēr šajā lietā, šķiet, nepastāv nekāda tiesību aktos noteikta vispārēja pārvadājumu cena.

58. Turklāt vienlīdz svarīgi Tiesai tomēr šķita, ka atlīdzības apmērs bija atkarīgs no juridiskās palīdzības pakalpojumu saņēmēju ienākumiem un īpašuma [37]. Šajā lietā šāda atkarība vismaz daļēji pastāv attiecībā uz vecāku ienākumiem.

59. Turklāt minētajā spriedumā Tiesa uzskatīja, ka darbības saimnieciskā rakstura neesamību apstiprina tas, ka ienākumi sedza tikai nelielu daļu no izmaksām, kas radās par juridiskās palīdzības pakalpojumiem [38]. Tieši tāpat ir arī šajā lietā. Pašvaldība kopumā saņem no vecākiem tikai daļēju atlīdzību aptuveni 3 % apjomā no izmaksām, kas tai rodas par skolēnu pārvadājumu nodrošināšanu.

60. Lai gan tādējādi starp abām lietām var saskatīt dažas paralēles, tomēr šajā lietā uzreiz nevar noliegt, ka pašvaldības darbības mērķis ir – katrā ziņā arī – gūt ienākumus. Tas tādēļ, ka ienākumu gūšanu it īpaši nedrīkst sajaukt ar nolūku gūt peļņu, kas atbilstoši judikatūrai tieši nav nosacījums pieņēmumam par saimniecisku darbību [39].

32 — Skat. tikai spriedumu *Serebryannay vek* (C-283/12, EU:C:2013:599, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 — Skat. tostarp spriedumus *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. punkts), *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, EU:C:2003:377, 47. punkts) un *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 29. punkts).

34 — Skat. tostarp spriedumus *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 13.–20. punkts) un *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 12.–17. punkts); skat. arī ģenerāladvokātes K. Štiksas-Haklas [*C. Stix-Hackl*] secinājumus lietā, kurā ir taisīts spriedums *Bertelsmann* (C-380/99, EU:C:2001:129, 32. punkts).

35 — Skat. spriedumu *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, 22.–24. punkts).

36 — Skat. spriedumu Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 47. punkts).

37 — Skat. spriedumu Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 48. punkts).

38 — Skat. spriedumu Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 50. punkts).

39 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:413, 25. punkts); tas viennozīmīgi izriet arī no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta l) un m) apakšpunkta, kā arī 133. panta a) punkta, kuri īpaši attiecas uz bezpeļņas organizācijām.

61. Tas, ko Tiesa spriedumā Komisija/Somija nepārprotami nenorādīja, bet kas galu galā bija tās nolēmuma pamatā, ir īpaša netieša nosacījuma par darbību ar nolūku gūt ienākumus PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas otrā teikuma izpratnē, proti, līdzdalības tirgū, neesamība.

– Līdzdalība tirgū

62. Jau spriedumā *SPÖ Landesorganisation Kärnten* Tiesa ir noliegusi darbību ar nolūku gūt ienākumus PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas otrā teikuma izpratnē, jo šī politiskas partijas daļa ar savu darbību nepiedalījās tirgū [40]. Arī citos spriedumos tā galu galā noliedza valsts iestāžu saimnieciskas darbības esamību, jo nebija konstatējama šāda līdzdalība tirgū [41].

63. Šo prasību par līdzdalību tirgū apstiprina un papildina tas, ka, lai konstatētu saimniecisku darbību, Tiesa tostarp pārbauda, vai darbība tiek veikta tāpat, kā parasti tiek veikta attiecīgā saimnieciskā darbība. It īpaši tiek prasīts salīdzinājums ar PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas pirmajā teikumā minēto profesiju kategoriju parasto darbību [42].

64. Tomēr šajā lietā nevar saskatīt šādu raksturīgu pašvaldības līdzdalību tirgū. Ar savu darbību pašvaldība nepiedāvā pakalpojumus pārvadājumu pakalpojumu vispārējā tirgū. Drīzāk tā pati ir to transporta uzņēmumu pakalpojumu galapatērētājs, kuru pārvadājumu pakalpojumus tā nodrošina skolēnu vecākiem tikai vispārējas nozīmes pakalpojumu ietvaros, pat ja tā daļēji iekasē to finansējumu.

65. To it īpaši pierāda apstāklis, ka pašvaldība, iekasējot iemaksas par sniegtajiem pakalpojumiem, atgūst tikai nelielu procentu no izmaksām par saņemtajiem pakalpojumiem. Šāda pieeja nav raksturīga tirgus dalībniekam.

66. No šāda viedokļa arī Tiesa jau agrāk ir precizējusi, ka jābūt noteiktai saiknei starp atlīdzības *apmēru* un saimnieciskas darbības esamību [43]. Tieši šo saikni Tiesa toreiz apstiprināja arī spriedumā Komisija/Somija [44]. Darbība, kas parastajā PVN sistēmā konkrēto izmaksu un cenu struktūras dēļ var izraisīt tikai nodokļa atmaksāšanu, neizraisa tam nosaukumu dodošās pievienotās vērtības aplikšanu ar nodokli, jo strukturāli šādu vērtību nemaz nevar radīt.

67. Pašvaldības veiktās skolēnu pārvadājumu organizēšanas aplikšana ar nodokli šajā lietā nav nepieciešama arī, pamatojoties uz kādu no abiem iemesliem, kuri iepriekš tika minēti valsts darbības uzskaitei, izmantojot PVN [45].

68. Pirmkārt, lai gan tas kā fakta jautājums galu galā jākonstatē tikai iesniedzējtiesai, PVN neiekasēšana nerada konkurences izkropļojumus. Ciktāl vecāki izmanto nevis privātu transporta uzņēmumu pakalpojumus skolēnu pārvadājumiem, bet pašvaldības pārvadājumu pakalpojumus, notiek nevis neaplikšanas ar PVN dēļ, bet gan tāpēc, ka pašvaldība no vecākiem iekasē iemaksas, kuras *a priori* šķiet zemākas par līdzīgu pārvadājumu pakalpojumu tirgus cenu, ja šādas iemaksas vispār tiek prasītas. Apliekot šo darbību ar nodokli, notiktu gluži pretējais – privātuzņēmumu situācija vēl vairāk pasliktinātos, jo strukturāli ilgstoši pārmaksātā priekšnodokļa dēļ pašvaldība vēl vairāk varētu samazināt vecāku iemaksas.

40 — Spriedums *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C-267/08, EU:C:2009:619, 21. un 24. punkts).

41 — Spriedumi *T-Mobile Austria* u.c. (C-284/04, EU:C:2007:381, 42. punkts) un *Hutchison 3G* u.c. (C-369/04, EU:C:2007:382, 36. punkts); šajā ziņā skat. arī spriedumu *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 19. punkts).

42 — Skat. spriedumus *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, 28. punkts), *Słaby* u.c. (C-180/10 un C-181/10, EU:C:2011:589, 39.–41. punkts), *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:413, 21. punkts) un *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456, 24. punkts).

43 — Skat. spriedumu Komisija/Francija (50/87, EU:C:1988:429, 21. punkts).

44 — Skat. spriedumu Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 50. punkts).

45 — Skat. iepriekš 25. un 26. punktu.

69. Otrkārt, apliekot ar nodokli galapatēriņu, PVN objektu šajā lietā var pietiekami uzskaitīt tikai tad, ja pašvaldības darbība *netiek* aplikta ar nodokli. Proti, ja pašvaldības veiktā skolēnu pārvadājumu organizēšana, šim nolūkam izmantojot ārējus transporta uzņēmumus, tiktu aplikta ar PVN, rezultātā nodokļi, pamatojoties uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tiktu iekasēti tikai no aprēķinu bāzes, ko veido vecāku maksātās iemaksas. Tomēr tās veido tikai nelielu daļu no šo pārvadājumu pakalpojumu tirgus cenas, jo iemaksas sedz tikai 3 % no izmaksām, kas rodas par ārēji veiktajiem pārvadājumiem. Rezultātā šo pārvadājumu pakalpojumu galapatēriņš būtībā tiktu atbrīvots no PVN. Lai to novērstu un pārvadājumu pakalpojumus apliktu ar PVN par to tirgus cenu, galīgajai aplikšanai ar nodokli jānotiek jau pašvaldības saņemto pakalpojumu līmenī. Tas ir saistīts ar nosacījumu, ka pašvaldības veiktā skolēnu pārvadājumu organizēšana *nav* saimnieciska darbība.

– Vērtējums kopumā un atsevišķi

70. Tomēr Apvienotā Karaliste ir ierosinājusi, ka, vērtējot atsevišķi, par saimniecisku darbību katrā ziņā esot jāuzskata tie pašvaldības pārvadājumi, par kuriem vismaz aptuveni tā saņem no vecākiem tirgus cenu.

71. Kā zināms, prasība par valsts darbības līdzdalību tirgū principā jākonstatē visai darbībai kopumā un nav jāvērtē katrs darījums atsevišķi. Tomēr valsts darbības aplikšanas ar nodokli iemesls novērst konkurences izkropļojumus atsevišķā gadījumā var likt sadalīt darbību saimnieciskās darbības daļā un daļā, kas nav saimnieciskā darbība.

72. Tāpēc iesniedzējtiesai vēl jāpārbauda, kādā mērā tieši PVN neiekasēšana šajā lietā atsevišķos pārvadājumu pakalpojumu gadījumos var izraisīt konkurences izkropļojumus attiecībā pret privātiem pārvadājumu pakalpojumu sniedzējiem. Turklāt vienmēr jāņem vērā arī nodokļa atskaitīšanas sekas.

73. Taču pašvaldības darbības saimnieciskās daļas un ar saimniecisko darbību nesaistītas daļās nošķiršana nebūtu vajadzīga, ja šajā lietā būtu jākonstatē tikai nenozīmīgs skaits atsevišķu gadījumu, kuros pašvaldības organizēto skolēnu pārvadājumu neaplikšanas ar nodokli dēļ tiktu izkropļota konkurence. Proti, tas atbilst vērtējumiem, kas izriet no valsts darbību īpašā regulējuma PVN direktīvas 13. panta 1. punkta otrajā un trešajā daļā [46].

– Starpsecinājumi

74. Tomēr rezultātā vispirms – neskarot iesniedzējtiesas tiesības izvērtēt konkurences situāciju – jāsecina, ka pašvaldības veiktās skolēnu pārvadājumu organizēšanas nolūks nav gūt ienākumus PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē.

C – *Secinājumi*

75. Tādēļ šajā lietā pašvaldība – atkal neskarot iesniedzējtiesas tiesības izvērtēt konkurences situāciju –, organizējot skolēnu pārvadājumus, neveic saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē. Tādējādi saistībā ar šo darbību pašvaldība nav uzskatāma par nodokļa maksātāju PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē.

46 — Skat. par šiem vērtējumiem it īpaši spriedumu *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505).

VI – **Secinājumi**

76. Līdz ar to es iesaku uz *Hoge Raad der Nederlanden* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Pašvaldība, kura – kā pamatlietā – organizē skolēnu pārvadājumus, izmantojot ārējus transporta uzņēmumus, un no skolēnu vecākiem saņem iemaksas tikai 3 % apmērā no veikto pārvadājumu izmaksām, nerīkojas kā nodokļa maksātājs Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkta izpratnē. Ja tomēr iesniedzējtiesa konstatē, ka konkurences izkropļojumu iemesls nav tikai nenozīmīgs atsevišķu pārvadājumu pakalpojumu skaits, pašvaldība šajā ziņā rīkojas kā nodokļa maksātājs.