TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2023. gada 30. martā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts – Preču piegāde un pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – 9. panta 1. punkts – Jēdzieni "nodokļu maksātājs" un "saimnieciskā darbība" – Pašvaldība, kas organizē atjaunīgo energoresursu attīstību savā teritorijā par labu tās iedzīvotājiem, kuri ir izteikuši vēlmi aprīkot ar atjaunīgās enerģijas sistēmām savus nekustamos īpašumus – To līdzdalība 25 % apmērā no subsidējamām izmaksām, kas nepārsniedz maksimālo vērtību, par kuru vienojusies pašvaldība un ieinteresētais īpašnieks – Izdevumu atlīdzināšana pašvaldībai ar kompetentās vojevodistes subsīdiju 75 % apmērā no subsidējamām izmaksām – 13. panta 1. punkts – Pašvaldību neaplikšana ar nodokli par darbībām vai darījumiem, kas veikti valsts pārvaldes iestāžu statusā

Lietā C-612/21

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniegusi ar 2021. gada 16. aprīļa lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 30. septembrī, tiesvedībā

Gmina O.

pret

Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja M. L. Arasteja Saūna [*M. L. Arastey Sahún*], tiesneši N. Vāls [*N. Wahl*] (referents) un J. Pasers [*J. Passer*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Gmina O.* vārdā – *J. Wyrzykowski, doradca podatkowy*,

* Tiesvedības valoda – poļu.

– *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* vārdā – *B. Kołodziej*, *D. Pach* un *T. Wojciechowski*,

– Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia* un *U. Małecka*, pārstāves,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2022. gada 10. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

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.) 2. panta 1. punktu, 9. panta 1. punktu, 13. panta 1. punktu un 73. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Gmina O.* (turpmāk tekstā – "O. pašvaldība"), kas atrodas Polijā, un *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Valsts kases informācijas iestādes direktors, Polija) saistībā ar šai pašvaldībai adresētu nodokļu nolēmumu par tās pievienotās vērtības nodokļa (PVN) koriģēšanu par darbībām, ar kurām minētā pašvaldība noslēgusi līgumu ar atsevišķiem tās iedzīvotājiem par atjaunīgo energoresursu sistēmu (turpmāk tekstā — "AERS") uzstādīšanu to nekustamajos īpašumos, par ko no šiem iedzīvotājiem tiks saņemta finansiāla atlīdzība.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punktā ir paredzēts:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]."

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

""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 [patstāvīgus] ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 13. panta 1. punktu:

"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."

6 Direktīvas 2006/112 73. pants ir formulēts šādi:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām."

Polijas tiesības

7 Ar 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli; 2004. gada *Dz. U.*, Nr. 54, 535. pozīcija), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, Polijas tiesībās ir transponēta Direktīva 2006/112.

8 Šī likuma 29.a panta 1. punktā, kas attiecas uz nodokļa bāzi ir noteikts:

"Ievērojot 2., 3. un 5. punktu, 30.a–30.c pantu, 32. pantu, 119. pantu, kā arī 120. panta 4. un 5. punktu, nodokļa bāze ir visa summa, kas veido atlīdzību par pirkumu, kuru preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja saņemtās dotācijas, subsīdijas un citas tāda paša rakstura piemaksas, kas tieši ietekmē nodokļa maksātāja piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenu."

9 2001. gada 27. aprīļa *ustawa Prawo ochrony środowiska* (Vides aizsardzības likums; 2001. gada *Dz. U.*, Nr. 62, 627. pozīcija), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, 400.a panta 1. punktā ir paredzēts:

"Vides aizsardzības un ūdens apsaimniekošanas finansēšanā ietilpst:

[..]

21. gaisa kvalitātes aizsardzības projekti;

22. vietējo atjaunīgo energoresursu izmantošanas veicināšana, kā arī videi draudzīgāku enerģijas nesēju ieviešana;

[..]."

10 Šī likuma 403. panta 2. punktā ir noteikts:

"Pašvaldību uzdevumos ietilpst finansējums vides aizsardzībai atbilstoši 400.a panta 1. punkta 2., 5., 8., 9., 15., 16., 21.–25., 29., 31., 32. un 38.–42. apakšpunktā definētajam mērķim par summu, kura nav mazāka par 402. panta 4., 5. un 6. punktā minētajiem ieņēmumiem no maksām un sodiem, kas veido pašvaldību ieņēmumus, no kuriem tiek atskaitīts uzkrātais ieņēmumu pārpalikums, kas ieskaitīti vojevodistes fondos [..]."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 O. pašvaldība, kurai ir PVN reģistrācijas numurs Polijā, ar vienu pilsētas kopienu un divām citām pašvaldībām, kas arī atrodas Polijā, noslēdza partnerības līgumu, lai īstenotu projektu AERS ierīkošanai šo četru pašvaldību teritorijā (turpmāk tekstā – "projekts").

12 Projekts ir daļa no attiecīgās vojevodistes reģionālās darbības programmas 2014.–2020. gadam, un tā mērķis ir nodrošināt pāreju uz mazoglekļa ekonomiku. Pilsētas kopiena kā projekta vadītāja četru ieinteresēto pašvaldību vārdā noslēdza ar šo vojevodisti nolīgumu par projekta finansēšanu. Saskaņā ar šo nolīgumu projekta vadītājs no attiecīgās vojevodistes saņem subsīdijas, kuras sedz tikai daļu no subsidējamām izmaksām, un pēc tam tas nodod saviem partneriem daļu, kas tiem pienākas. Konkrēti, O. pašvaldība saņem finansējumu 75 % apmērā no kopējām subsidētajām izmaksām.

13 Katra līgumslēdzēja pašvaldība atsevišķi maksā uzņēmumam, kas izvēlēts iepirkuma procedūrā, un tādējādi tas sagatavo atsevišķus rēķinus iepirkumiem, kuri attiecas uz katru no šīm pašvaldībām.

14 Attiecībā uz atlikušo daļu, kas tai jāsedz, katra līgumslēdzēja pašvaldība var brīvi lemt par tās finansēšanas kārtību. O. pašvaldība nolēma iegūt no nekustamā īpašuma īpašniekiem, kuri pēc to lūguma saņems AERS, ieguldījumu 25 % apmērā no subsidējamām izmaksām, kas tomēr nepārsniedz līgumā noteikto maksimālo vērtību. Turklāt tipveida līgumā, ko O. pašvaldība ir noslēgusi ar attiecīgajiem īpašniekiem, ir noteikts, ka visas uzstādītās AERS paliks tās īpašumā projekta spēkā esamības laikā, proti, piecus gadus no dienas, kad saņemts pēdējais maksājums, ko pašvaldība saņems kā tās daļas atlīdzību, kura tai pienākas no attiecīgās vojevodistes samaksātās subsīdijas. Šī laikposma beigās īpašumtiesības uz AERS tiek nodotas attiecīgā nekustamā īpašuma īpašniekam.

15 Šajā kontekstā O. pašvaldība Valsts kases informācijas iestādes direktoram nosūtīja nodokļu nolēmuma lūgumu, lai noskaidrotu, vai ieinteresēto īpašnieku samaksātā nodeva un subsīdija, ko pašvaldība saņēmusi no attiecīgās vojevodistes, ir jāatbrīvo no PVN.

16 2019. gada 7. augusta nodokļu nolēmumā Valsts kases informācijas iestādes direktors uzskatīja, ka saistībā ar pamatlietā aplūkotajiem darījumiem O. pašvaldība ir jākvalificē kā "PVN maksātāja".

17 O. pašvaldība apstrīdēja šo nodokļu nolēmumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polija). Ar 2020. gada 10. jūlija spriedumu pēdējā minētā noraidīja prasību, nospriežot, ka šī pašvaldība pamatlietā aplūkoto darījumu ietvaros veikusi saimniecisku darbību un ka O. pašvaldība to neveica valsts iestādes statusā.

18 O. pašvaldība par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija), kas ir iesniedzējtiesa.

19 Pirmkārt, šī tiesa vēlas noskaidrot, kādas sekas ir tam, ka O. pašvaldība ir līgumslēdzēja puse līgumā, kas noslēgts ar uzņēmumu, kurš ieguvis līguma slēgšanas tiesības un veic tam pienākošos summu samaksu, par to saņemdama rēķinus, kas izrakstīti uz tās vārda attiecībā uz šīs pašvaldības iespējamo saimniecisko darbību. Otrkārt, pieņemot, ka pēdējā minētā faktiski veic šādu darbību, tā šaubās, vai pamatlietā aplūkotās darbības ietilpst publisko tiesību sistēmā. Treškārt, atzīstot, ka runa ir par saimniecisku darbību, kas neietilpst šādā sistēmā, tā šaubās par šo darījumu nodokļa bāzes noteikšanu.

20 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

" 1) Vai [Direktīvas 2006/112] normas, it īpaši tās 2. panta 1. punkts, 9. panta 1. punkts un 13. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pašvaldība (valsts pārvaldes iestāde) rīkojas kā PVN maksātāja, īstenojot projektu, kura mērķis ir palielināt atjaunīgo energoresursu īpatsvaru, saskaņā ar civiltiesisku līgumu, kas noslēgts ar nekustamā īpašumu īpašniekiem, apņemoties izgatavot un uzstādīt [AERS] viņu nekustamajos īpašumos un – pēc noteikta laika – nodot īpašumtiesības uz šīm sistēmām attiecīgajiem īpašniekiem?

2) Gadījumā, ja uz pirmo jautājumu tiek atbildēts apstiprinoši, vai summā, kurai uzliek nodokli [nodokļa bāzē], minētās direktīvas 73. panta izpratnē ir jāiekļauj pašvaldības (valsts pārvaldes iestādes) saņemtais Eiropas finanšu atbalsts atjaunīgo energoresursu projektu īstenošanai?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

21 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkts, 9. panta 1. punkts un 13. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas apliekama ar PVN, ir uzskatāms tas, ka pašvaldība ar uzņēmuma starpniecību piegādā un uzstāda AERS iedzīvotājiem, kuri ir izteikuši vēlmi šādi aprīkot savus īpašumus, ja šādas darbības mērķis nav gūt pastāvīgus ienākumus un šie iedzīvotāji par to maksā ne vairāk kā vienu ceturtdaļu no izmaksām, kas rodas, un atlikums tiek finansēts no valsts līdzekļiem.

22 Vispirms jāatgādina, ka iesniedzējtiesai, kurai vienīgajai ir kompetence izvērtēt faktus, ir jānosaka pamatlietā aplūkoto darbību raksturs (spriedums, 2022. gada 13. janvāris, *Termas Sulfurosas de Alcafache*, C-513/20, EU:C:2022:18, 36. punkts).

23 Ņemot to vērā, tomēr Tiesai ir jāsniedz šai tiesai visi no Savienības tiesībām izrietošie interpretācijas elementi, kuri tai var būt noderīgi, izspriežot lietu, ko tā izskata (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 35. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

24 Šajā ziņā, lai uz pašvaldības darbību attiektos Direktīva 2006/112, tām darbībām, ko pašvaldība veic, lai veicinātu atjaunīgo energoresursu izmantošanu, pirmkārt, ir jābūt piegādei vai pakalpojumu sniegšanai, ko šī pašvaldība par atlīdzību veic saviem iedzīvotājiem šīs direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkta izpratnē, un, otrkārt, tām ir jāietilpst saimnieciskajā darbībā minētās direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē tādā veidā, ka minētā pašvaldība ir rīkojusies arī kā nodokļa maksātāja.

Par to, vai preces piegādātas un pakalpojumi sniegti par atlīdzību

25 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai šādi darījumi tiktu veikti "par atlīdzību" Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkta izpratnē, ir jāpastāv tiešai saiknei starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, no vienas puses, un atlīdzību, ko faktiski saņēmis nodokļa maksātājs, no otras puses. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp preču piegādātāju vai pakalpojuma sniedzēju, no vienas puses, un to saņēmēju, no otras puses, pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un šo darījumu veicēja saņemtā samaksa ir faktiska atlīdzība par minētajam saņēmējam sniegto piegādi vai pakalpojumu (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 36. punkts).

26 Šajā ziņā, no vienas puses, jāatgādina, ka, lai šos darījumus varētu uzskatīt par tādiem, kas veikti "par atlīdzību" Direktīvas 2006/112 izpratnē, nav nepieciešams, kā tas izriet arī no šīs direktīvas 73. panta, lai atlīdzību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu saņemtu tieši no to saņēmēja, jo šo atlīdzību var saņemt arī no trešās personas (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 40. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

27 No otras puses, tam, vai minētā darbība tiek veikta par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par pašizmaksu, un tātad par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par parasto tirgus cenu, nav nozīmes, kvalificējot darījumu, kurš ir veikts par atlīdzību, jo šāds apstāklis nevar ietekmēt tiešo saikni starp sniegtajiem vai sniedzamajiem pakalpojumiem un saņemto vai saņemamo atlīdzību, kuras apmērs ir noteikts iepriekš saskaņā ar iedibinātiem kritērijiem (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 43. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

28 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas sniegtajiem precizējumiem izriet, ka O. pašvaldība uztic uzņēmumam, kurš ir ieguvis līguma slēgšanas tiesības, AERS piegādi un uzstādīšanu uz to īpašnieku nekustamajiem īpašumiem, kuri ir izrādījuši interesi piedalīties šajā iniciatīvā. Šajā ziņā jānorāda, ka īpašumtiesību uz šādām sistēmām nodošana ir preču piegāde Direktīvas 2006/112 14. panta izpratnē un ka to lietošanas nodrošināšana atbilst pakalpojumu sniegšanai šīs direktīvas 24. panta 1. punkta izpratnē.

29 Nav šaubu – tas, ka starp O. pašvaldību un šo uzņēmumu pastāv līgums par AERS ieviešanu un šo pašvaldību īpašumtiesību nodošanu šai pašvaldībai projekta īstenošanas laikā, ļauj uzskatīt, ka minētais uzņēmums minētās pašvaldības labā veic darījumu par atlīdzību, ņemot vērā, ka šī pati pašvaldība no tā paša uzņēmuma saņem atsevišķu rēķinu, ko tā pati apmaksā. Šis darījums, ņemot vērā iepriekšējā punktā izklāstītos apsvērumus, daļēji ietver preču piegādi O. pašvaldībai, proti, AERS, par kuras īpašnieci tā kļūst, piegādi un daļēji –pakalpojumu sniegšanu, kas izpaužas kā AERS uzstādīšana uz šo iedzīvotāju nekustamajiem īpašumiem. Priekšrocība, kas šai pašvaldībai tiek sniegta apmaiņā pret maksājumu, ir ne tikai minēto AERS īpašumtiesības, bet arī tās iedzīvotāju dzīves kvalitātes uzlabošana kopumā videi draudzīgāka enerģijas ražošanas veida dēļ.

30 Tomēr nav izslēgts, ka to nekustamo īpašumu īpašnieki, uz kuriem ir vai tiks uzstādītas AERS, ir šīs preču piegādes un šo pakalpojumu galīgie saņēmēji, ko šajā gadījumā veiktu O. pašvaldība ar tā uzņēmuma starpniecību, kurš izvēlēts iepirkuma procedūrā; un tas ir jānosaka iesniedzējtiesai.

31 Proti, nav strīda par to, ka, pirmkārt, šie iedzīvotāji saskaņā ar līgumu, kas noslēgts starp katru no viņiem un šo pašvaldību, projekta beigās kļūst par AERS īpašniekiem un ka viņi tās saņems jau kopš savas uzstādīšanas brīža, un, otrkārt, ka principā viņi samaksās 25 % no atbalstāmajām izmaksām, tomēr šī procentuālā daļa nevar pārsniegt summu, par kuru bija panākta vienošanās minētajā līgumā – samaksu par šo AERS piegādi un to uzstādīšanu –, kā minēts šī sprieduma 14. punktā. Šajā ziņā, ņemot vērā šī sprieduma 25.–27. punktā minēto judikatūru, nav būtiski ne tas, ka trešā persona, proti, attiecīgā vojevodiste, sedz 75 % no pieļaujamajām izmaksām, izmantojot O. pašvaldībai piešķirtu subsīdiju, ne tas, ka visas šiem procentiem atbilstošās summas 25 % un 75 % apmērā, tas ir, tās, ko šī pašvaldība faktiski ir samaksājusi uzņēmumam, kurš ir izvēlēts publiskā iepirkumā, ir mazākas par tirgus izmaksām, jo gan minēto iedzīvotāju iemaksas, gan šīs vojevodistes subsīdijas attiecas tikai uz subsidētajām izmaksām, nevis uz faktiskajām izmaksām kopumā.

32 Ja, ņemot vērā šos apsvērumus, iesniedzējtiesa secinātu, ka O. pašvaldība iedzīvotājiem veic preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkta izpratnē, tai būtu jānosaka, vai šie darījumi ietilpst saimnieciskajā darbībā, ņemot vērā, ka saskaņā ar judikatūru darbību var kvalificēt kā "saimniecisku darbību" šīs direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē tikai tad, ja tā atbilst kādam no minētās direktīvas 2. panta 1. punktā minētajiem darījumiem (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 32. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

Par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas ietilpst saimnieciskajā darbībā

33 Vispirms jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta formulējuma analīzē, atklājot jēdziena "saimnieciska darbība" tvērumu, ir precizēts arī tā objektīvais raksturs tādā nozīmē, ka darbība tiek aplūkota pati par sevi, neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem (spriedums, 2021. gada 25. februāris, *Gmina Wrocław* (Pastāvīgās lietošanas tiesību pārveidošana), C-604/19, EU:C:2021:132, 69. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Tātad darbību parasti atzīst par "saimniecisku", ja tā ir pastāvīga un tiek veikta par atlīdzību, ko saņem darbības veicējs (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 47. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

35 Ņemot vērā grūtības izstrādāt precīzu saimnieciskās darbības definīciju, jāanalizē visi nosacījumi, ar kādiem tā tiek veikta (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 12. maijs, *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 29. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra), izvērtējot katru gadījumu atsevišķi un atsaucoties uz uzņēmēja, kurš darbojas attiecīgajā jomā, t. i., šajā gadījumā – AERS uzstādītāja, tipisku rīcību.

36 Šajā ziņā, pirmkārt, jānorāda, ka uzņēmēja mērķis ir gūt no savas darbības pastāvīgus ienākumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 20. janvāris, *AJFP Sibiu* un *DGRFP Braşov*, C-655/19, EU:C:2021:40, 27.–29. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra), O. pašvaldība savā lūgumā sniegt nodokļu nolēmumu, kā tas izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir norādījusi, ka tai nav nodoma regulāri sniegt AERS uzstādīšanas pakalpojumus un šajā nolūkā tā nenodarbina vai neplāno nodarbināt darbiniekus, un tas šo lietu atšķir no lietām, kurās pašvaldības pakalpojumi ir pastāvīgi.

37 Otrkārt, no iesniedzējtiesas sniegtās informācijas izriet, ka O. pašvaldība, šķiet, tikai reģionālajā programmā, kas paredzēta, lai ļautu pāriet uz mazoglekļa ekonomiku, iedzīvotājiem, kuriem pieder nekustamie īpašumi un kuri varētu būt ieinteresēti AERS, piedāvā piegādāt un instalēt šīs AERS ar iepirkuma procedūrā izvēlēta uzņēmuma starpniecību, ieguldot ne vairāk kā 25 % no subsidētajām izmaksām, kas saistītas ar šo piegādi un uzstādīšanu, lai gan šī pašvaldība par šo pašu piegādi un uzstādīšanu attiecīgajam uzņēmumam atlīdzina tirgus cenu par šo piegādi un uzstādīšanu.

38 Tiesai jau ir bijusi iespēja nospriest, ka tad, ja pašvaldība ar saņemtajām iemaksām atgūst tikai nelielu daļu no izdevumiem, kādi tai radušies, atlikumu finansējot no valsts līdzekļiem, šāda starpība starp šīm izmaksām un summām, kas saņemtas kā atlīdzība par piedāvātajiem pakalpojumiem, liek domāt, ka šie maksājumi drīzāk ir jāpielīdzina maksai, nevis atlīdzībai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 12. maijs, *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 33. punkts un tajā minētā judikatūra). Tāpēc, pat ņemot vērā maksājumus, ko attiecīgā vojevodiste ir piešķīrusi O. pašvaldībai un kas ir 75 % no subsidējamām izmaksām, no attiecīgajiem īpašniekiem, no vienas puses, un no šīs vojevodistes, no otras puses, saņemtās kopējās summas joprojām ir strukturāli mazākas par kopējām izmaksām, kādas faktiski radušās šai pašvaldībai, kā norādīts šī sprieduma 31. punktā, un tas neatbilst pieejai, kāda attiecīgā gadījumā būtu AERS uzstādītājam, kurš, nosakot savas cenas, būtu centies segt savas izmaksas un gūt peļņu. Savukārt minētā pašvaldība uzņemas tikai zaudējumu risku bez peļņas perspektīvas.

39 Treškārt, šādam AERS uzstādītājam nešķiet ekonomiski izdevīgi likt savu preču piegāžu un pakalpojumu saņēmējiem segt tikai vienu ceturtdaļu no izdevumiem, kas tam radušies, vienlaikus gaidot trīs ceturtdaļu no šīm izmaksām kompensēšanu ar subsīdiju palīdzību. Šāds mehānisms ne tikai radītu strukturālus zaudējumus tās budžetam, bet arī radītu nodokļa maksātājam neparastu nenoteiktību, jo jautājums par to, vai un kādā mērā trešā persona atlīdzinās tik lielu radušos izmaksu daļu, faktiski paliek atklāts līdz brīdim, kad šī trešā persona pēc attiecīgajiem darījumiem pieņems lēmumu.

40 Tāpēc nešķiet – un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ka O. pašvaldība šajā gadījumā veic darbību, kurai ir saimniecisks raksturs Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē.

Par neaplikšanu ar nodokli, jo publisko tiesību subjekts darbojas valsts statusā

41 Tā kā O. pašvaldība, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, neveic Direktīvas 2006/112 piemērošanas jomā ietilpstošu darbību, nav jānosaka, vai šī darbība arī būtu izslēgta no šīs piemērošanas jomas, piemērojot šīs direktīvas 13. panta 1. punktu.

42 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkts, 9. panta 1. punkts un 13. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas ir apliekama ar PVN, nav uzskatāms tas, ka pašvaldība ar uzņēmuma starpniecību piegādā un uzstāda AERS iedzīvotājiem, kuri ir izteikuši vēlmi ar tām aprīkot savus īpašumus, ja šādas darbības mērķis nav gūt pastāvīgus ienākumus un šie iedzīvotāji par to maksā ne vairāk kā vienu ceturtdaļu no izmaksām, un atlikums tiek finansēts no valsts līdzekļiem.

Par otro jautājumu

43 Ievērojot uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

44 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkts, 9. panta 1. punkts un 13. panta 1. punkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka

par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas ir apliekama ar PVN, nav uzskatāms tas, ka pašvaldība ar uzņēmuma starpniecību piegādā un uzstāda atjaunīgo energoresursu sistēmas iedzīvotājiem, kuri ir izteikuši vēlmi ar tām aprīkot savus īpašumus, ja šādas darbības mērķis nav gūt pastāvīgus ienākumus un šie iedzīvotāji par to maksā ne vairāk kā vienu ceturtdaļu no izmaksām, un atlikums tiek finansēts no valsts līdzekļiem.

[Paraksti]