

ENERĢĻADVOKĀTES 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 nolikumu)

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 pārvadātas labi. Katrā ziņā vismaz dažas to administrācijas uzkrātoši bieži nodarbina jauniešus, kuru 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 nolikumu par Savienības pievienotās vērtības nodokļa [turpmāk tekstā – “PVN”] tiesību aktu interpretāciju (2).

2. Šajā lietā runa ir par jauniešu, vai Borseles [Borsele] pašvaldība, organizējot skolēnu pārvadājumus uz viņu skolām, veic ar PVN apliekamu darbību. Tāda ir pašvaldības vārde. Proti, ievērojot ar to saistītās tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, tā vārde bērtiski ietaupīt PVN, ko tā ir samaksājusi par to transporta uzdevumu pakalpojumiem, kuriem bija uzticēti veikt skolēnu pārvadājumus.

3. Tādēļ saistībā ar PVN ir jānoskaidro jauniešus, vai Borseles pašvaldība ir veikusi “saimniecisku darbību.” Itā pašā saistībā ar valsts vai valstij piederīgu darbību Tiesa jau vairākas reizes ir izskatījusi šā jēdziena definīciju (3). Tomēr judikatūrā attiecīgi nostiprinātie vērtēšanas kritēriji ir jāprecizē papildus.

II – Atbilstošās tiesību normas

4. PVN iekasēšana Savienībā tiek reglamentēta Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopīgo 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 atbilstošo 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 daļbvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās”.

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 pašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

7. Valsts darbībā ir paredzēts pašs regulējums PVN direktīvas 13. panta 1. punktā (agrāk Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta 1)–3) apakšpunktā):

“1. Valstis, reģionāls un vietējs pavaldes 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 iekasā nodokļus, nodevas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādas darbības vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, kuru sakarā to uzskaitēšana par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgus konkurences izkropojumus.

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 pārvadājumu uz vienu skolu. Šim nolūkam tā pilnvaroja dažādus transporta uzņēmumus, kuri pašvaldībai izrakstīja rēķinus par veiktajiem pārvadājumiem, norādot PVN. Pašvaldības attiecīgās izmaksas bija EUR 458 231.

11. Pašvaldība iekasāja iemaksas no skolēnu vecākiem, kuri pašvaldībai lūdz veikt skolēnu pārvadājumus. Iemaksu apmērs attīlumam no 6 līdz 20 kilometriem bija pielīgots sabiedriskā transporta izmaksām par 6 kilometru attīlumu; vairāk nekā 20 kilometru attīlumam 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 priekšnodokli attiecīgu PVN daļu no EUR 458 231, ko pašvaldībai rēķinos par veiktajiem pārvadājumiem norādīja transporta

uz??mumi. Rezult?t? pašvald?bai tika atmaks?ts nodoklis. Tom?r N?derlandes nodok?u administr?cija uzskata, ka pašvald?bas darb?ba, organiz?jot skol?nu p?rvad?jumus, nav aplikama ar PVN, jo t? neesot saimnieciska darb?ba.

IV – Tiesved?ba Ties?

13. Pašlaik lietu izskatoš? *Hoge Raad der Nederlanden* [N?derlandes Augst?k? tiesa] uzskata, ka galven? noz?me lietas izspriešan? ir Savien?bas PVN ties?bu aktiem, un t?d?? 2014. gada 18. novembr? atbilstoši LESD 267. pantam t? uzdeva Tiesai š?dus jaut?jumus:

“Vai PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 9. panta 1. punkts j?interpret? t?d?j?di, ka pašvald?ba attiec?b? uz skol?nu p?rvad?jumiem atbilstoši izskat?maj? spriedum? aprakst?tajiem noteikumiem ir j?uzskata par nodok?a maks?t?ju š?s direkt?vas izpratn?? Vai, lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, šie noteikumi ir j?apl?ko kopum? vai šis v?rt?jums j?veic par katru p?rvad?juma pakalpojumu atseviš?i? Ja ir p?d?jais min?tais gad?jums, vai ir j?noš?ir skol?nu p?rvad?jums 6 l?dz 20 kilometru att?lum? no p?rvad?juma vair?k nek? 20 kilometru att?lum??”

14. Tiesved?b? Ties? rakstveida apsv?rumus ir iesniegusi N?derlandes Karaliste, Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot? Karaliste, k? ar? Eiropas Komisija. Turkl?t 2015. gada 26. novembra tiesas s?d? piedal?j?s ar? pašvald?ba.

V – Juridiskais v?rt?jums

15. Uzdodot savus jaut?jumus, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, k?d? apjom? šaj? liet? pašvald?ba atspogu?otos skol?nu p?rvad?jumus organiz?ja k? nodok?a maks?t?ja PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn? un t?d?j?di uz to attiecas PVN.

16. Saska?? ar min?t?s normas pirmo da?u tas ir atkar?gs no diviem nosac?jumiem. Pirmk?rt, pašvald?bai bija j?veic “saimnieciska darb?ba” un, otrk?rt, t? bija j?veic “patst?v?gi”. Šaj? tiesved?b? tiek apšaub?ts tikai pirmais no šiem abiem nosac?jumiem, proti, vai pašvald?ba, organiz?jot skol?nu p?rvad?jumus, veica saimniecisku darb?bu.

17. Saimnieciskas darb?bas juridisk? defin?cija ir sniegta PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otraj? da???. Saska?? ar to par saimniecisku darb?bu – cikt?l tam ir noz?me šaj? liet? (7) – uzskata “jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bu”.

18. Š?s lietas kontekst? š? defin?cija s?kotn?ji š?iet ?oti šaura. Jau pats t?s teksts liek šaub?ties, vai pašvald?bu var klasific?t k?d? no nor?d?taj?m uz??mumu un profesiju kategorij?m. Tom?r past?v?gaj? judikat?r? saimniecisk?s darb?bas j?dzienu Tiesa interpret? plaši (8), un tieši šaj? liet? š? plaš? interpret?cija papildus tiek apstiprin?ta ar valsts darb?bu ?pašo regul?jumu PVN direkt?vas 13. pant?.

19. Proti, PVN direkt?vas 13. panta 1. punkta pirmaj? da?? ir noteikts, ka publisko ties?bu subjektus – pie kuriem nep?rprotami pieder ar? pašvald?bas – neuzskata par nodok?a maks?t?jiem, ja tie darbojas k? valsts iest?des. L?dz ar to šaj? norm? ir paredz?ts, ka ar? valsts un t?s daž?die publisko ties?bu subjekti var veikt saimniecisku darb?bu PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn? un t?d?j?di uz tiem var attiekties PVN. Šaj? liet? par valsts veiktiem pasažieru p?rvad?jumiem tas pat tieši izriet no PVN direkt?vas 13. panta 1. punkta treš?s da?as, lasot to kop? ar I pielikuma 5. punktu. Saska?? ar to publisko ties?bu subjekti – pat ja atbilstoši min?t?s normas pirmajai da?ai tie darbojas k? valsts iest?des – ir uzskat?mi par nodok?a maks?t?jiem, ja tie veic pasažieru p?rvad?jumus noz?m?g? apjom?.

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 1. pašā regulējuma piemērošanai valsts darbībā ir nepieciešams, lai konkrētajā 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 pārvadājums tās iesaistās kā valsts iestāde.

21. Tā kā pretējā gadījumā pārdotā 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 aplikama ar nodokli.

23. Kā citā saistībā reiz jau ir secinājis ģenerālvokāts F. Dž. Džeikobs [F. G. Jacobs], sēkotnāji 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 aplikama ar PVN.

24. Tomēr, kā *a contrario* izriet no 1. pašā regulējuma PVN direktīvas 13. pantā, Savienības likumdevējs ir izlīmis principu aplikāt 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 izkropojumus 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 tūpat netiku aplikta ar PVN. Turklāt šis iemesls valsts darbības aplikšanai ar nodokli ir ģēms vērā arī PVN direktīvas 13. panta 1. pašajā regulējumā. Lai gan šīs normas pirmajā daļā valsts saimnieciskā darbība, kuru tā veic kā valsts iestāde, ir izņemta no PVN piemērošanas jomas, tomēr šīs izņēmums uzreiz atkal tiek atcelts normas otrajā un trešajā daļā, ja rodas bažas par konkurences izkropojumiem attiecīgajā tirgū.

26. Otrkārt, valsts saimnieciskā darbība ir jāapliek ar nodokli arī tādēļ, lai pāc iespējams 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 galapatērišs (11), un atbilstoši judikatūrai nodoklis arī ir jāmaksā tikai galapatērtījam (12). Ja tādā valsts sniedz pakalpojumus, kuri rada šādu preču galapatērišu, rezultātā tas galapatērišs, 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 1. pašs pamatojums, ir skaidri norādīts Tiesas judikatūrā. Saskaņā ar to pārbaude, vai konkrētajā gadījumā valsts vai valstij pītuvinātā darbība ir saimnieciska darbība PVN 9.

panta 1. punkta izpratnē, salīdzinājums ar privāto muma darbību tiek veikta pēc acīmredzami stingrākiem kritērijiem (14). Tas ir pamatoti. Tas tādēļ, ka attiecīgajai pārbaudei vienmēr jāapsver arī abi pašie iemesli, kurus es tikko raksturoju saistībā ar nepieciešamību aplikt ar nodokli valsts darbību, lai nodrošinātu, ka konkrētajai gadījumā ir jāga arī valsts "pašaplikšanai ar nodokli".

B – *Saimnieciskās darbības nosacījumi*

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

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

30. Tomēr šīs Komisijas novērtējums balstās uz pārrakstumu. Tas, vai persona ir rēķojusies saimnieciskās darbības ietvaros, jānovērtē neatkarīgi no apstākļa, vai rēķinā ir vai nav iekļauts PVN. Drēzāk 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 apšaubā tādēļ, ka, pēc tās domām, pašvaldība nemaz nav sniegusi pakalpojumus, rodoties PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētajam nodokļa iekasējamās darbības gadījumam.

32. Ir jāpiekrīt Nīderlandes Karalistei tādēļ ziņā, ka nevar runāt par saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, ja, veicot darbību, nerodas neviens no dažādajiem nodokļa iekasējamās darbības gadījumiem, kas minēti PVN direktīvas 2. pantā. Šādā veidā jāsaprot arī saistībā ar PVN direktīvas 9. panta interpretāciju atkārtotās Tiesas atsaucē 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 pārvaldījumu, tai bija jāsniedz pakalpojumi atbilstoši attiecīgajam definīcijām PVN direktīvas 24. un 25. pantā.

34. Ciktāl Nīderlandes Karaliste apstrīd šādu pakalpojumu esamību tādēļ, ka pašvaldība, organizējot skolēnu pārvaldījumu, 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 mācību pamatskolas 4. panta un pašvaldības attiecīgajiem īstenošanas noteikumiem, pašvaldība nesniedza pakalpojumus skolēnu vecākiem. Tas tādēļ, ka ne vecākiem bija tiesības prasīt pašvaldībai

p?rvad?t vi?u b?rnus, ne vi?i par to kaut ko maks?ja pašvald?bai. Dr?z?k vec?ki pašvald?bai var pras?t iesaist?ties tikai to izmaksu segšan?, k?das pašiem vec?kiem rodas par skol?nu p?rvad?šanu.

36. Tom?r, t? k?, izskatot l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, Tiesa nav kompetenta p?rbaud?t un v?l jo maz?k izv?rt?t attiec?gaj? l?gum? raksturotos pamatlietas faktiskos apst?k?us (17), k? ar? tai nav j?p?rbauda iesniedz?jtiesas veiktas valsts ties?bu interpret?cijas pareiz?ba (18), lai atbild?tu uz prejudici?lajiem jaut?jumiem, j??em v?r? t?das dar?jumu attiec?bas, k?das t?s ir raksturojusi iesniedz?jtiesa. L?dz ar to pašvald?ba pati da??diem transporta uz??mumiem ir uztic?jusi sniegt p?rvad?jumu pakalpojumus un par tiem samaks?jusi. Pašvald?ba p?c piepras?juma nodrošin?ja šo p?rvad?jumu pakalpojumu pieejam?bu skol?nu vec?kiem. P?c tam attiec?g? gad?jum? pašvald?bai bija ties?bas pras?t vec?ku iemaksu par šiem pakalpojumiem.

37. T?d?j?di, pamatojoties uz šo iesniedz?jtiesas sniegto inform?ciju, pašvald?ba, organiz?jot skol?nu p?rvad?jumus, ir sniegusi pakalpojumus PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn?. T?tad no š?da viedok?a nav apšaub?ms t?s darb?bas saimnieciskais raksturs.

2. Ien?kumu g?šana

38. Ta?u atbilstoši judikat?rai darb?ba ir atz?stama par saimniecisku tikai tad, ja to ilglaic?gi veic ien?kumu g?šanas nol?k? (19).

39. Da??ji Tiesa formul?ja šo nosac?jumu ar? t?d?j?di, ka darb?ba j?veic ilglaic?gi un “par atl?dz?bu” (20). Tom?r ar? tad Tiesa nep?rprotami atsauc?s uz regul?jumu PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otr?s da?as otraj? teikum?, saska?? ar kuru par saimniecisku darb?bu ir uzskat?ma ?pašuma izmantošana “ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus”. Proti, šai pras?bai j?attiecas ne tikai uz ?pašuma izmantošanu, bet uz vis?m darb?b?m (21).

40. Šaj? liet? tiek apšaub?ts nevis pašvald?bas darb?bas ilglaic?gums, bet gan tas, vai skol?nu p?rvad?jumus atbilstoši judikat?rai t? ir organiz?jusi ar nol?ku g?t ien?kumus vai par atl?dz?bu.

41. N?derlandes Karaliste un Komisija uzskata, ka pie??mums par pašvald?bas saimniecisku darb?bu katr? zi?? nav iesp?jams t?p?c, ka skol?nu p?rvad?jumus t? nav organiz?jusi par atl?dz?bu. Tas t?d??, ka iemaksas, ko skol?nu vec?ki maks?ja pašvald?bai, nebija saist?tas ar pakalpojumu sniegšanas izmaks?m. Šaj? saist?b? t?s atsaucas uz spriedumu liet? starp Komisiju un Somiju, kur Tiesa neatzina darb?bas saimniecisko raksturu, jo par to, ?emot v?r? pakalpojumu re?lo v?rt?bu, tika piepras?ta tikai da??ja atl?dz?ba, kuras apm?rs bija atkar?gs no pakalpojuma sa??m?ja ien?kumiem un ?pašuma (22).

42. Turpretim Apvienot? Karaliste saskatot attiec?g? sprieduma pretrunu ar spriedumu *Hotel Scandic Gåsabäck*, kur? Tiesa nep?rprotami ir atzinusi, ka ar? atl?dz?ba, kas ir zem?ka par pašizmaksu, ?auj pie?emt, ka dar?jums ir veikts par atl?dz?bu (23).

a) Saikne starp atl?dz?bu un ien?kumu g?šanu

43. Šie da??die uzskati liecina, ka min?tie Tiesas spriedumi vispirms ir j?apl?ko diferenc?ti, lai tie netiktu p?rprasti.

44. Proti, ien?kumu g?šana, kas tiek pras?ta 9. panta 1. punkt?, ir j?noš?ir no ar pakalpojuma sniegšanu vai preces pieg?di saist?t?s atl?dz?bas, kas ir nosac?jums aplikšanai ar nodokli saska?? ar 2. pantu un no kuras vienlaikus izriet nodok?a apr??inu b?ze saska?? ar PVN

direkt?vas 73. pantu.

45. Par atl?dz?bu par pakalpojumu PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkt? min?taj? nodok?a iekas?jam?bas gad?jum? spriedum? *Hotel Scandic Gåsabäck* Tiesa paties?b? nep?rprotami ir preciz?jusi, ka pakalpojuma sniegšana vai preces pieg?de “par atl?dz?bu” PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn? notiek ar? tad, ja pras?t? cena ir zem?ka par pašizmaksu (24). Nav ar? iemesla nepiem?rot PVN p?rdošanai par cenu, kas zem?ka par pašizmaksu, jo noteiktos apst?k?os saimnieciskaj? darb?b? š?da p?rdošana ir nepieciešama un racion?la. T?pat atbr?vojumu no PVN nevar izrais?t cenas veidošanas principi, kas kaut k?d? veid? ir atkar?gi no klienta ien?kumiem vai ?pašuma, piem?ram, paredzot atlaides dar?jumos ar studentiem vai pension?riem.

46. Tas pats neapšaub?mi attiecas uz atl?dz?bas noteikšanu saist?b? ar PVN apr??inu b?zi. Atbilstoši past?v?gajai judikat?rai “atl?dz?ba”, kurai ir galven? noz?me saska?? ar PVN direkt?vas 73. pantu, ir “subjekt?v? v?rt?ba”, proti, faktiski sa?emt? v?rt?ba, nevis saska?? ar objekt?viem krit?rijiem apr??in?t? v?rt?ba (25). T?d?j?di Tiesa nor?da, ka konkr?t? gad?jum? nodoklis vienm?r tiek apr??in?ts, pamatojoties uz atl?dz?bu, nevis uz pakalpojuma vai pieg?d?t?s preces “objekt?vo” v?rt?bu. *A contrario* tas skaidri izriet ar? no regul?juma PVN direkt?vas 80. pant?, saska?? ar kuru noteiktos gad?jumos dal?bvalstis nodok?a apr??inu b?zei faktiski sa?emt?s atl?dz?bas viet? var izmantot pakalpojuma objekt?vo tirgus v?rt?bu (26).

47. Turpretim, lai secin?tu, vai darb?ba ir atz?stama par saimniecisku PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn?, j?piem?ro citi krit?riji.

48. Š?iet, ka min?taj? spriedum? Komisija/Somija saist?b? ar 9. panta 1. punktu nosac?jumu, vai valsts savu darb?bu veica par atl?dz?bu un t?d?j?di ar nol?ku g?t ien?kumus, Tiesa p?rbaud?ja, atsaucoties uz nodok?a iekas?jam?bas gad?jumiem pašreiz?j? PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkt? (27). Tom?r, k? izriet no fran?u valodas versijas teksta, kur? tika tais?ts spriedums, Tiesa nek?d? gad?jum? neatz?st atl?dz?bas j?dziena identiskumu ab?s ties?bu norm?s (28). Dr?z?k, defin?jot saimniecisko darb?bu, Tiesa da??ji run? par darb?bas “atl?dz?bu” tikai t?p?c, ka saimniecisk?s darb?bas nosac?jums, k? redzams, ir ien?kumu g?šana. Tom?r nevar g?t ien?kumus, ja darb?ba tiek veikta tikai bez atl?dz?bas (29).

49. Netiek run?ts tieši par vienu un to pašu, kad saist?b? ar PVN direkt?vas 9. panta 1. punktu spriedum? Komisija/Somija Tiesa run? par “atl?dz?bu” un kad spriedum? *Hotel Scandic Gåsabäck* t? interpret? j?dzien? “atl?dz?ba” PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn?. Pat ja bieži ir sagaid?mi vien?di secin?jumi, ir stingri j?noš?ir atl?dz?bas noteikšana 2. panta m?r?iem, no vienas puses, un saist?b? ar PVN direkt?vas 9. pantu izv?rt?jam? ien?kumu g?šana, no otras puses. T?d?j?di z?d š?ietam?s pretrunas Tiesas judikat?r? (30).

50. Kopsavilkum? var teikt, ka, no vienas puses, vienm?r, ja par darb?bu *netiek* pras?ta atl?dz?ba PVN direkt?vas 2. panta 1. punkt? min?t? nodok?a iekas?jam?bas gad?jum?, nav ar? saimnieciskas darb?bas, jo ar darb?bu netiek g?ti ien?kumi PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otr?s da?as otr? teikuma izpratn?. Tom?r, no otras puses, atbilstoši judikat?rai apst?klis, ka nodok?a maks?t?js par darb?bu prasa atl?dz?bu nodok?a iekas?jam?bas gad?jum?, nav pietiekams saist?b? ar PVN direkt?vas 9. panta 1. punktu vajadz?gajam secin?jumam, ka vi?a darb?ba tiek veikta ar? ar nol?ku g?t ien?kumus, un l?dz ar to pie??mumam par saimniecisku darb?bu (31).

b) Ien?kumu g?šana šaj? liet?

51. Tādējādi tātad šajā lietā jāpārbauda, vai pašvaldība organizēja skolēnu pārvadājumus ar nolīkto gājēju ienākumus.

– Atlīdzība nodokļa iekasējamās gadījumā

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

53. Pakalpojums par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā minētā nodokļa iekasējamās gadījumā atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai paredz tikai tādus nosacījumus, ka pastāv tieša saikne starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un atlīdzību, ko par tiem faktiski ir saņēmis nodokļa maksātājs (32). Šim nolīkam 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 gāšana šaurākā izpratnē

55. Kā minēts, lai secinātu, ka darbība notiek ar nolīkto gājēju 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 nolīkto gājēju ienākumus šajā lietā šīet 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 šīet līdzīga.

57. Tomēr attiecīgajā spriedumā Tiesa prioritāri īpaši vērš, ka prasītā atlīdzība vienmēr veidoja tikai daļu no tiesību aktos vispārīgi noteiktā honorāra par juridiskās palīdzības pakalpojumiem (36). Tomēr šajā lietā, šīet, nepastāv nekāda tiesību aktos noteikta vispārējā pārvadājumu cena.

58. Turklāt vienlīdz svarīgi Tiesai tomēr šīta, ka atlīdzības apmērs bija atkarīgs no juridiskās palīdzības pakalpojumu saņēmēju ienākumiem un īpašuma (37). Šajā lietā šīda 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 % apmērā no izmaksām, kas tai rodas par skolēnu pārvadājumu nodrošināšanu.

60. Lai gan tādējādi starp abām lietām var saskatīt dažas paralīles, tomēr šajā lietā uzreiz nevar noliegt, ka pašvaldības darbības mērķis ir – kārtī ziņā arī – gājēju ienākumus. Tas tādēļ, ka ienākumu gāšanu it īpaši nedrīkst sajaukt ar nolīkto gājēju peņģu, kas atbilstoši judikatūrai tieši nav nosacījums pieņēmumam par saimniecisku darbību (39).

61. Tas, ko Tiesa spriedumā Komisija/Somija nepārprotami nenorādīja, bet kas galu galā bija

t?s nol?muma pamat?, ir ?paša netieša nosac?juma par darb?bu ar nol?ku g?t ien?kumus PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otr?s da?as otr? teikuma izpratn?, proti, l?dzdal?bas tirg?, neesam?ba.

– L?dzdal?ba tirg?

62. Jau spriedum? *SPÖ Landesorganisation Kärnten* Tiesa ir noliegusi darb?bu ar nol?ku g?t ien?kumus PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otr?s da?as otr? teikuma izpratn?, jo š? politiskas partijas da?a ar savu darb?bu nepiedal?js tirg? (40). Ar? citos spriedumos t? galu gal? noliedza valsts iest?žu saimnieciskas darb?bas esam?bu, jo nebija konstat?jama š?da l?dzdal?ba tirg? (41).

63. Šo pras?bu par l?dzdal?bu tirg? apstiprina un papildina tas, ka, lai konstat?tu saimniecisku darb?bu, Tiesa tostarp p?rbauda, vai darb?ba tiek veikta t?pat, k? parasti tiek veikta attiec?g? saimniecisk? darb?ba. It ?paši tiek pras?ts sal?dzin?jums ar PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otr?s da?as pirmaj? teikum? min?to profesiju kategoriju parasto darb?bu (42).

64. Tom?r šaj? liet? nevar saskat?t š?du rakstur?gu pašvald?bas l?dzdal?bu tirg?. Ar savu darb?bu pašvald?ba nepied?v? pakalpojumus p?rvad?jumu pakalpojumu visp?r?j? tirg?. Dr?z?k t? pati ir to transporta uz??mumu pakalpojumu galapat?r?t?js, kuru p?rvad?jumu pakalpojumus t? nodrošina skol?nu vec?kiem tikai visp?r?jas noz?mes pakalpojumu ietvaros, pat ja t? da??ji iekas? to finans?jumu.

65. To it ?paši pier?da apst?klis, ka pašvald?ba, iekas?jot iemaksas par sniegtajiem pakalpojumiem, atg?st tikai nelielu procentu no izmaks?m par sa?emtajiem pakalpojumiem. Š?da pieeja nav rakstur?ga tirgus dal?bniekam.

66. No š?da viedok?a ar? Tiesa jau agr?k ir preciz?jusi, ka j?b?t noteikta saiknei starp atl?dz?bas *apm?ru* un saimnieciskas darb?bas esam?bu (43). Tieši šo saikni Tiesa toreiz apstiprin?ja ar? spriedum? Komisija/Somija (44). Darb?ba, kas parastaj? PVN sist?m? konkr?to izmaksu un cenu strukt?ras d?? var izrais?t tikai nodok?a atmaks?šanu, neizraisa tam nosaukumu dodoš?s pievienot?s v?rt?bas aplikšanu ar nodokli, jo struktur?li š?du v?rt?bu nemaz nevar rad?t.

67. Pašvald?bas veikt?s skol?nu p?rvad?jumu organiz?šanas aplikšana ar nodokli šaj? liet? nav nepieciešama ar?, pamatojoties uz k?du no abiem iemesliem, kuri iepriekš tika min?ti valsts darb?bas uzskaitē, izmantojot PVN (45).

68. Pirmk?rt, lai gan tas k? fakta jaut?jums galu gal? j?konstat? tikai iesniedz?jtiesai, PVN neiekas?šana nerada konkurences izkrop?ojumus. Cikt?l vec?ki izmanto nevis priv?tu transporta uz??mumu pakalpojumus skol?nu p?rvad?jumiem, bet pašvald?bas p?rvad?jumu pakalpojumus, notiek nevis neaplikšanas ar PVN d??, bet gan t?p?c, ka pašvald?ba no vec?kiem iekas? iemaksas, kuras *a priori* š?iet zem?kas par l?dz?gu p?rvad?jumu pakalpojumu tirgus cenu, ja š?das iemaksas visp?r tiek pras?tas. Apliekot šo darb?bu ar nodokli, notiktu gluži pret?jais – priv?tuz??mumu situ?cija v?l vair?k pasliktin?tos, jo struktur?li ilgstoši p?rmaks?t? priekšnodok?a d?? pašvald?ba v?l vair?k var?tu samazin?t vec?ku iemaksas.

69. Otrk?rt, apliekot ar nodokli galapat?ri?u, PVN objektu šaj? liet? var pietiekami uzskait?t tikai tad, ja pašvald?bas darb?ba *netiek* aplikta ar nodokli. Proti, ja pašvald?bas veikta skol?nu p?rvad?jumu organiz?šana, šim nol?kam izmantojot ?r?jus transporta uz??mumus, tiktu aplikta ar PVN, rezult?t? nodok?i, pamatojoties uz priekšnodok?a atskait?šanu, tiktu iekas?ti tikai no apr??inu b?zes, ko veido vec?ku maks?t?s iemaksas. Tom?r t?s veido tikai nelielu da?u no šo p?rvad?jumu pakalpojumu tirgus cenām, jo iemaksas sedz tikai 3 % no izmaks?m, kas rodas par ?r?ji veiktajiem p?rvad?jumiem. Rezult?t? šo p?rvad?jumu pakalpojumu galapat?ri?š b?t?b? 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 lēmē. 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 tās 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 izkropojumus 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 izkropojumus attiecībā pret privātiem pārvadājumu pakalpojumu sniedzējiem. Turklāt vienmēr jāņem vērā arī nodokļa atskaitēšanas sekas.

73. Tādu 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 dēvē tiktu izkropota konkurence. Proti, tas atbilst vērtējumiem, kas izriet no valsts darbību pašregulējuma 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.

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 tās rīkus transporta uzņēmumus, un no skolēnu vecākiem saņem iemaksas tikai 3 % apmērā no veikto pārvadājumu izmaksām, nerēķojas kā nodokļa maksātājs Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkta izpratnē. Ja tomēr iesniedzējtiesa konstatē, ka konkurences izkropojumu iemesls nav tikai nenozīmīgs skaits atsevišķu pārvadājumu pakalpojumu skaits, pašvaldība šajā ziņā rēķojas kā nodokļa maksātājs.

1 – Oriģinālvārda – vācu.

2 – Saistībā ar priekšnodokļa atskaitēšanu 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 taksu bērnniecību un vīl izskatāmo lietu *Gemeente Woerden* (C-267/15) arī par taksu bērnniecību; skat. arī spriedumus *Gemeente Emmen* (C-468/93, EU:C:1996:139) par apbēves gabalu piegādes atbaidījumu 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 *Saudačor* (C-174/14, EU:C:2015:733).

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 – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

6 – Skat. PVN direktīvas preambulas 3. apsvērumu.

7 – Atbilstoši PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas otrajam teikumam par saimniecisku darbību it paši ir uzskatāma "materiāla vai nemateriāla pakuma izmantošana", tomēr tajā nekādā gadījumā nevar klasificēt attiecīgo skolēnu pārvārtījumu organizāšanu.

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

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

12 – Spriedumi *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 25. punkts), kā arī *Tulic* un *Plavožin* (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 bērtiskajām pazīmēm.

13 – Skat. Padomes 2007. gada 7. jūnija Lēmuma 2007/436/EK, Euratom par Eiropas Kopienų 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-246/08, EU: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 atbalstu

pakalpojumu aplikšanu ar nodokli.

15 – Skat., piemēram, spriedumu *Saudaḡor* (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 *Târzia* (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).

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 *Tulic* un *Plavožin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 33. punkts).

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 saimnieciskās darbības veikšanu 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).

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

minētā judikatūrā).

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 ģenerālvokātes K. Štiksas-Haklas [C. Stix-Hackl] secinājums 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 paši attiecas uz bezpeļņas organizācijām.

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), *Saby* 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.

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