



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2018. gada 22. februārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, 9. pants un 13. panta 1. punkts – Neaplikšana ar nodokli – Jēdziens “publisko tiesību subjekts” – Komerksabiedrība, kas pilnā apmērā pieder pašvaldībai un kam ir uzticēti daži publiski uzdevumi, kuri ir jāveic šai pašvaldībai – Šo uzdevumu un atbildības par tiem noteikšana līgumā, kas noslēgts starp šo sabiedrību un minēto pašvaldību

Lieta C-182/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 30. martā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 11. aprīlī, tiesvedībā

Nagyszénás Településszolgáltató Nonprofit Kft.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság.

Tiesa (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši A. Prehala [*A. Prechal*] (referente) un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

ģenerāladvokāts: M. Vatelē [*M. Wathelet*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Ungārijas valdības vārdā – *M. Z. Fehér* un *G. Koós*, pārstāvji,
- Spānijas valdības vārdā – *S. Jiménez García*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *F. Clotuche-Duvieusart*, kā arī *L. Havas*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausišanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – ungāru.

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.) 13. panta 1. punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Nagyszénás Településszolgáltatósi Nonprofit Kft.* (turpmāk tekstā – “NTN”) un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija) (turpmāk tekstā – “administrācija”) par šīs sabiedrības aplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli (PVN) par noteiktām darbībām, kas tai uzticētas atbilstoši līgumam, kas noslēgts ar Naģszénásas [Nagyszénás] pašvaldību (Ungārija) (turpmāk tekstā – “attiecīgais līgums”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

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

- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 9. panta 1. punktu:

“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.”

- 5 Minētās direktīvas 13. pantā ir paredzēts:

“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, ja to uzlūkošana par personām, kas nav nodokļu maksātāji, 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.

2. Dalībvalstis publisko tiesību subjektu veiktās darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar 132.[..] pantu, var uzskatīt par darbībām, ko šīs struktūras veic kā valsts iestādes.”

6 Tās pašas direktīvas 24. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.”

7 Direktīvas 2006/112 73. pantā ir noteikts:

“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.”

Ungārijas tiesības

8 *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli) 7. pantā ir paredzēts:

“(1) Par saimnieciskām darbībām neuzskata un ar nodokli neaplied valsts iestāžu darbības, kuras veic personas vai struktūras, kurām saskaņā ar Ungārijas Pamatlikumu vai normām, kuras ir pieņemtas, pamatojoties uz šajā Pamatlikumā paredzēto pilnvarojumu, ir tiesības īstenot valsts varu.

(2) Par valsts iestāžu darbībām jo īpaši uzskata likumdošanas, tiesu, prokuratūras, aizsardzības, kārtības uzturēšanas, ārlietu pārvaldības un tiesu darba administrēšanas darbības, tiesību aktu piemērošanu, ko īsteno valsts pārvaldes iestādes, administratīvo kontroli un ekonomisko kontroli, likumības uzraudzību un kontroli, kā arī lēmumu pieņemšanu saistībā ar atbalsta no valsts budžeta, Eiropas Savienības atbalsta vai cita starptautiska atbalsta piešķiršanu.

9 *Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény* (2011. gada Likums Nr. CLXXXIX par Ungārijas vietējām pašvaldībām) 13. pantā ir noteikts:

“(1) Pašvaldības sabiedrisko lietu un vietējā līmenī īstenojamo sabiedrisko funkciju ietvaros vietējās pašvaldības veic tostarp šādus uzdevumus:

[..]

2. pašvaldības pārvaldība (pašvaldības kapsētu ierīkošana un uzturēšana, sabiedrisko vietu apgaismošana, skursteņu tīrīšanas pakalpojumu nodrošināšana, vietējo koplietošanas ceļu un to aprīkojuma ierīkošana un uzturēšana, publisko parku un citu sabiedrisku vietu ierīkošana un uzturēšana, mehānisko transportlīdzekļu stāvvietu nodrošināšana);

[..]

5. vides veselība (publiskā kanalizācijas infrastruktūra, vides tīrības nodrošināšana pašvaldības līmenī, kukaiņu un grauzēju iznīcināšana);

[..]

9. mājokļu un telpu apsaimniekošana;

[..]

14. iespēju nodrošināšana mazajiem lauksaimniekiem un lauksaimniekiem, kuri īsteno tiešo tirdzniecību, pārdot savas preces, kuras ir noteiktas normatīvajos aktos, tostarp nodrošinot pārdošanas iespēju nedēļas nogalēs;

(2) Pašvaldības sabiedrisko lietu un vietējā līmenī īstenojamo sabiedrisko funkciju ietvaros vietējām pašvaldībām ar likumu var tikt uzticēti arī citi uzdevumi.”

10 Šī likuma 41. panta 6. un 8. punktā ir paredzēts:

“(6) Lai veiktu sabiedriskos pakalpojumus, kas ir pārstāvju kolēģijas kompetencē, saskaņā ar likumu tā var izveidot budžeta iestādes, saimnieciska rakstura iestādes, kādas ir paredzētas Civilprocesa kodeksā, bezpeļņas organizācijas un citas organizācijas [...] un var noslēgt līgumu ar fiziskām un juridiskām personām vai ar organizācijām, kas nav juridiskas personas.

[..]

(8) Ar likumu var noteikt, ka dažus sabiedriskos pakalpojumus var sniegt vienīgi šim nolūkam radīta budžeta iestāde, komercsabiedrība ar juridiskas personas statusu, kas pieder valstij vai vismaz kuras kapitāldaļu vairākums pieder pašvaldībai, kurā valsts vai pašvaldība vismaz īsteno vairākuma ietekmi, vai komercsabiedrība ar juridiskas personas statusu, kurai pieder vismaz kapitāldaļu vairākums tādā komercsabiedrībā, kā izklāstīts iepriekš, un kurā tāda komercsabiedrība, kā izklāstīts iepriekš, īsteno vismaz izšķirošo ietekmi, vai arī pašvaldības arodbiedrība.”

11 Atbilstoši 2011. gada Likuma Nr. CLXXXIX par Ungārijas vietējām pašvaldībām 112. panta 1. punktam:

“Vietējā pašvaldība, ņemot vērā savus uzdevumus, nosaka pārvaldības modalitātes un, pamatojoties uz noteikumiem ekonomikas jomā, autonomi pieņem noteikumus par līdzdalību. Vietējā pašvaldība paredz nosacījumus savu uzdevumu veikšanai, pamatojoties uz pašas ienākumiem, ienākumiem no citām pārvaldes struktūrām un atbalsta no valsts budžeta.”

12 *Államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény* (2011. gada Likums Nr. CXCV par publiskajām finansēm) 3/A panta 1. un 2. punkts ir formulēti šādi:

“(1) Publisks uzdevums ir valsts vai pašvaldību uzdevums, kas noteikts tiesību aktos.

(2) Publisko uzdevumu izpilde, izveidojot un uzturot budžeta iestādes vai sniedzot vajadzīgo finansējumu to īstenošanai, pilnībā vai daļēji tiek nodrošināta ar šajā likumā paredzēto līdzekļu palīdzību. Iestādes, kas nav budžeta iestādes, var veicināt publisko uzdevumu īstenošanu atbilstoši likumā paredzētajiem nosacījumiem.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

13 2007. gada 1. jūlijā *NTN*, bezpeļņas sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kura pilnā apmērā pieder Naģsenāšas pašvaldībai, noslēdza ar šo pašvaldību līgumu “par uzdevumu veikšanu un īpašuma izmantošanu”, saskaņā ar kuru tā apņēmas par atlīdzību, ko maksā šī pašvaldība, nododot tās rīcībā zināmu savu īpašumu, lai veiktu konkrētus publiskus uzdevumus, kas uzskaitīti šā līguma pielikumā.

14 Runa konkrēti ir par mājokļu un citu telpu apsaimniekošanu, vietējo koplietošanas ceļu pārvaldību, karantīnu, kaitēkļu iznīcināšanu un knišļu izplatības apturēšanu, parku uzturēšanu, sabiedrisko vietu un citu zaļo zonu uzturēšanu, dzīvnieku izcelsmes atkritumproduktu pārstrādi un iznīcināšanu, kā arī vietējā tirgus uzturēšanu.

- 15 Šo uzdevumu izpildes noteikumi ir precizēti minētā līguma pielikumā. Tā *NTN* ir pienākums veikt dažādo līgumā noteikto uzdevumu izpildes uzskaiti, lai pašvaldība varētu uzraudzīt, ka tie tiek izpildīti noteiktajā termiņā, un neizpildes gadījumā – noteikt termiņu, kādā tie jāizpilda. Ja noteiktajā termiņā šie uzdevumi nav izpildīti, prasītājam ir jāatmaksā Naģsenāšas pašvaldībai neizpildes apmēram atbilstoša daļa no atlīdzības.
- 16 Attiecīgā līguma 6. pielikumā ir uzskaitīti *NTN* nodoto uzdevumu izpildei nepieciešamie materiālie līdzekļi.
- 17 Par šo uzdevumu izpildi 2014. gadā šī pašvaldība izmaksāja *NTN* atlīdzību 23 850 000 Ungārijas forintu (HUF) apmērā jeb apmēram 93 000 EUR.
- 18 *NTN* nav iesniegusi Naģsenāšas pašvaldībai rēķinu par šo uzdevumu izpildi, kā arī nav pārnesusi PVN par summu, ko saņēmusi kā atlīdzību par minēto uzdevumu izpildi.
- 19 Pēc pārbaudēm, ko veica pirmā līmeņa nodokļu iestāde, tā pieņēma divus lēmumus, nosakot parādnieka PVN atlikumu, kas jāmaksā *NTN* par pirmajiem trim gada ceturkšņiem, un uzlika šai sabiedrībai nodokļu sodu kopā ar kavējuma procentiem.
- 20 Administrācija šos lēmumus apstiprināja, būtībā pamatojoties uz tiem pašiem iemesliem, kurus norādījusi pirmā līmeņa nodokļu iestāde.
- 21 *NTN* nodokļu iestādēs apgalvoja, ka saskaņā ar attiecīgo līgumu Naģsenāšas pašvaldība tai uzticējusi publisku uzdevumu veikšanu, izmantojot tās rīcībā nodotu īpašumu, un ka šis līgums nav līgums par pakalpojumu sniegšanu. Turklāt tā esot “budžeta iestāde”, jo veic šos uzdevumus, pateicoties “atbalstam”, proti, finanšu līdzekļiem, ko tās rīcībā ir nodevusi šī pašvaldība.
- 22 Administrācija it īpaši uzskatīja, ka *NTN* ir saņēmusi attiecīgo atlīdzību pamatlietā par konkrētu pakalpojumu sniegšanu un ka tādējādi ir īstenots ar nodokli apliekams darījums, tādēļ šīs atlīdzības summa bija jāapliek ar nodokli. Tas, ka Naģsenāšas pašvaldība var skaidri lūgt *NTN* iesniegt pārskatu un regulāri to informēt par attiecīgā līguma īstenošanu, esot vēl viens elements, kas pierādot, ka šī sabiedrība nav saņēmusi atbalstu, bet gan atlīdzību par konkrēta pakalpojuma sniegšanu.
- 23 Tāpat administrācija uzskata, ka *NTN* var tikt uzskatīta par tādu, kam ir nodokļa maksātāja statuss. Pirmkārt, šai sabiedrībai neesot tādas iestādes statusa, kurai ir ļauts īstenot publiskās varas prerogatīvas, jo tā neesot vienība, uz kuru attiecas valsts budžets, bet gan komercsabiedrība, ko ir izveidojusi Naģsenāšas pašvaldība un kas ir ierakstīta komercreģistrā. Otrkārt, *NTN* darbība tāpat esot nevis valsts varu īstenojoša darbība, bet gan komercdarbība, jo šī sabiedrība tikai piedaloties pašvaldības uzdevumu izpildē, taču tos tieši neīstenojot. Šajā kontekstā tāpat esot nozīme tam, ka *NTN* sniedza pakalpojumus ne tikai Naģsenāšas pašvaldībai, bet arī citām personām, un attiecībā uz šiem pakalpojumiem tā esot izmantojusi savas nodokļa atskaitīšanas tiesības.
- 24 Pirmās instances tiesa noraidīja *NTN* pārsūdzību pār administrācijas lēmumiem. Tā uzskatīja, ka nevar apgalvot, ka *NTN* veic publiskas varas uzdevumus atbilstoši attiecīgajam līgumam, jo tā esot nevis “budžeta iestāde”, bet gan bezpeļņas komercsabiedrība, un Naģsenāšas pašvaldība turpina būt atbildīga par šo uzdevumu izpildi.
- 25 Turklāt šī tiesa uzskata, ka pārskaitītā atlīdzība ir atlīdzība par pakalpojumiem, kas ir jāīsteno *NTN* saskaņā ar šo līgumu, un ar to netiek vispārīgi finansēta *NTN* darbība, tādēļ tā esot uzskatāma par PVN bāzi. Tas, ka *NTN* ir atskaitījusi priekšnodokli par iegādēm, kas saistītas ar minēto uzdevumu izpildi, tāpat liecinot par to, ka minētā līguma priekšmetu veidojošie darījumi ir apliekami ar nodokli.

- 26 Saņemot kasācijas sūdzību, ko par pirmajā instancē pasludināto spriedumu iesniegusi *NTN, Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) uzskatīja, ka šajā lietā rodas jautājums, vai uz tādu komercsabiedrību kā *NTN* attiecas Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkts un vai līdz ar par to nav jāmaksā PVN.
- 27 Saskaņā ar Tiesas judikatūru, lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jānosaka, vai šī sabiedrība ir kvalificējama kā “cits publisko tiesību subjekts” šīs tiesību normas izpratnē, un tad, vai, nodrošinot attiecīgos sabiedriskos pakalpojumus pamatlietā, tā ir darbojusies kā publisko tiesību iestāde.
- 28 Iesniedzējtiesa uzskata, ka otrs no šiem nosacījumiem, šķiet, ir izpildīts, jo, nodrošinot attiecīgajā līgumā norādītos sabiedriskos pakalpojumus, *NTN* kā publisko tiesību iestāde ir veikusi 2007. gada Likumā Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli minēto darbību kā tādu, kas jāveic publiskās varas subjektam.
- 29 Turpretī neesot droši, ka pirmais no minētajiem nosacījumiem būtu izpildīts tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, kurā bezpeļņas komercsabiedrībai, kura pilnā apmērā pieder pašvaldībai, saskaņā ar līgumu, kas noslēgts ar šo pašvaldību, ir uzticēts veikt konkrētus pašvaldības uzdevumus par atlīdzību, ko maksā šī pašvaldība.
- 30 Šādos apstākļos *Kúria* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai jēdzienam “publisko tiesību subjekts” Direktīvas [2006/112] 13. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē atbilst komercsabiedrība, kura pieder pašvaldībai pilnā apmērā?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai ir uzskatāms, ka uzdevumus, kuri ietilpst pašvaldības pienākumos, taču kuru izpildi šī pašvaldība uztic komercsabiedrībai, šī sabiedrība pilda kā valsts iestāde?
- 3) Ja atbilde uz jebkuru no iepriekšējiem jautājumiem ir noliedzoša, vai naudas summa, kuru pašvaldība maksā minētajai sabiedrībai par šo uzdevumu izpildi, ir uzskatāma par atlīdzību?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par trešo jautājumu

- 31 Ar trešo jautājumu, kurš ir jāizvērtē pirmām kārtām, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka par pakalpojumu, kas tiek sniegts par atlīdzību un par ko ir jāmaksā PVN, atbilstoši šai tiesību normai uzskata tādu darbību kā pamatlietā aplūkotā, ko veido tas, ka sabiedrība veic konkrētus publiskus uzdevumus atbilstoši līgumam, ko šī sabiedrība ir noslēgusi ar attiecīgo pašvaldību.
- 32 Šai ziņā ir jāatgādina, ka iespēja atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam kvalificēt pakalpojumu sniegšanu kā “darījumu par atlīdzību”, par kuru parasti ir jāmaksā PVN, pastāv tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp šo sniegumu un atlīdzību, ko par to faktiski saņēmis nodokļa maksātājs. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskās attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiskā atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu (spriedumi, 2015. gada 29. oktobris, *Saudağor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 32. punkts, un 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 26. punkts).

- 33 Šajā kontekstā Tiesa ir nospriedusi, ka darbība ietilpst jēdzienā “saimnieciskā darbība” Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē, ja to veic, lai gūtu ilglaicīgus ienākumus (spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 28. punkts).
- 34 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai no lietas materiāliem un it īpaši no attiecīgā līguma neizriet, ka *NTN* darbības tiek veiktas par atlīdzību un tādēļ tām nav saimniecisks raksturs Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē, kas *NTN* piešķirtu nodokļa maksātāja statusu. Tomēr Tiesa, ņemot vērā lēmumā lūgt prejudiciālu nolēmumu ietverto informāciju, var sniegt šai tiesai interpretācijas elementus, kas var ļaut iesniedzējtiesai pieņemt lēmumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçoř*, C-174/14, EU:C:2015:733, 34. punkts).
- 35 Šajā ziņā minētajā lēmumā ir norādīts, ka atbilstoši minētajam līgumam *NTN* apņemas “par atlīdzību, ko maksā [Naģsenāšas] pašvaldība”, veikt konkrētus publiskus uzdevumus, kas atbilstoši Ungārijas tiesību aktiem ir jāveic šai pašvaldībai.
- 36 Savos rakstveida apsvērumos Komisija atsaucas arī uz *NTN* Naģsenāšas pašvaldībai sniegto pakalpojumu, kā arī par tiem šīs pašvaldības maksātās atlīdzības pastāvīgo un ilgstošo raksturu, par ko liecinot tas, ka *NTN* minētajai pašvaldībai attiecīgajā līgumā norādītos pakalpojumus sniedz kopš 2007. gada, saņemot minētajā līgumā par to paredzēto atlīdzību.
- 37 Ja šis fakts tiktu apstiprināts, no tā izrietētu, ka apstākļi, ka minētā atlīdzība attiecīgajā gadījumā tiek noteikta nevis atkarībā no atsevišķajiem pakalpojumiem, bet kā konkrēta summa katru gadu, lai segtu šīs sabiedrības darbības izmaksas, pats par sevi neietekmē to, ka pastāv tieša saikne starp sniegtajiem pakalpojumiem un saņemto atlīdzību (spriedums, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçoř*, C-174/14, EU:C:2015:733, 36. punkts).
- 38 Turklāt šis saiknes tiešais raksturs nevar tikt apšaubīts tādēļ, ka, pieņemot, ka tas ir pierādīts, attiecīgajā līgumā ir noteikumi, kas noteiktos apstākļos ļauj pielāgot atlīdzības summu, nedz arī tādēļ, ka šī summa ir noteikta zemākā līmenī nekā parastā tirgus cena, ar nosacījumu, ka atlīdzības apmērs tiek noteikts iepriekš saskaņā ar skaidri noteiktiem kritērijiem, kas nodrošina, ka tas ir pietiekams, lai segtu *NTN* darbības izmaksas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçoř*, C-174/14, EU:C:2015:733, 38. punkts, un 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 45. un 46. punkts).
- 39 Turklāt, izvērtējot, vai attiecīgā darbība pamatlietā tiek sniegta par atlīdzību, tā apstākļa dēļ, ka attiecīgo publisko uzdevumu veikšana ir uzticēta Naģsenāšas pašvaldībai kādā tiesību normā, nav apšaubāms nedz tas, ka šāda darbība būtu kvalificējama kā “pakalpojumu sniegšana”, nedz tiešā saikne starp šo sniegšanu un atlīdzību (pēc analogijas skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 41. punkts).
- 40 Proti, tam, ka attiecīgā darbība ir tiesību aktā piešķirto un reglamentēto funkciju pildīšana vispārējās interesēs, nav nozīmes, izvērtējot, vai šī darbība ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību. Šajā kontekstā Tiesa ir nospriedusi, ka, pat ja attiecīgās darbības mērķis ir izpildīt kādu tikai un vienīgi un tieši attiecīgajai dalībvalstij noteiktu konstitucionālu pienākumu, tiešā saikne starp sniegtajiem pakalpojumiem un saņemto atlīdzību tāpēc vien nav apstrīdama (skat. it īpaši spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 42. punkts).
- 41 Turklāt, lai arī vispārējo interešu mērķis, ar kādu tiek sniegti noteikti pakalpojumi, ko tostarp sniedz publisko tiesību subjekti, ir ņemams vērā kopējās PVN sistēmas ietvaros, ciktāl saskaņā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punktu daži no šiem pakalpojumiem ir atbrīvoti no PVN, nav strīda par to, ka uz attiecīgo darbību, kas *NTN* uzticēta atbilstoši attiecīgajam līgumam, neattiecas neviens no šiem izņēmumiem (pēc analogijas skat. spriedumu, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçoř*, C-174/14, EU:C:2015:733, 41. punkts).

42 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesas pārbauda atbilstošos faktus, – par pakalpojumu, kas tiek sniegts par atlīdzību un par ko ir jāmaksā PVN, atbilstoši šai tiesību normai uzskata tādu darbību kā pamatlietā aplūkotā, ko veido tas, ka sabiedrība veic konkrētus publiskus uzdevumus atbilstoši līgumam, ko šī sabiedrība ir noslēgusi ar attiecīgo pašvaldību.

Par pirmo un otro jautājumu

43 Ar pirmo un otro jautājumu, kas ir jāizvērtē kopā un otrām kārtām, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais noteikums par neaplikšanu ar PVN ir piemērojams tādai darbībai kā pamatlietā aplūkotā, ko veido tas, ka sabiedrība veic konkrētus publiskus pašvaldības uzdevumus atbilstoši līgumam, ko šī sabiedrība ir noslēgusi ar pašvaldību, ja šī darbība ir saimnieciskā darbība šīs direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē.

44 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru no Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta analīzes, ņemot vērā šīs direktīvas mērķus, izriet, ka, lai varētu piemērot šajā tiesību normā paredzēto neaplikšanas ar nodokli noteikumu, vienlaikus ir jāizpilda divi nosacījumi, proti, darbības ir jāveic publisko tiesību subjektam un tās ir jāveic kā valsts iestādei (spriedums, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Runājot par pirmo no abiem nosacījumiem, proti, ka ir jābūt publisko tiesību subjektam, Tiesa ir nospriedusi, ka, lai arī tas, ka attiecīgajai vienībai atbilstoši piemērojamām valsts tiesībām ir valsts varas pilnvaras, nav noteicošs šīs kvalificēšanas veikšanai, tas tomēr ir uzskatāms, ciktāl tai piemīt būtiska īpašība, kas ir raksturīga jebkurai valsts iestādei, par norādi par zināmu nozīmi, lai noteiktu, ka šī vienība ir kvalificējama par “publisko tiesību subjektu” (spriedums, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 58. punkts).

46 Šajā gadījumā šķiet, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ka, lai izpildītu publiskos uzdevumus, kas *NTN* ir uzticēti atbilstoši attiecīgajam līgumam, tai nav piešķirtas valsts varas prerogatīvas, kuras ir Naģsenāšas pašvaldībai.

47 Dažas citas *NTN* īpašības, šķiet, arī liecina pret tās kvalificēšanu par “publisko tiesību subjektu” Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta izpratnē, jo tās rada šaubas par to, ka šo sabiedrību var uzskatīt par pietiekami integrētu šīs pašvaldības pārvaldes organizācijā.

48 Patiešām, *NTN*, kopš Naģsenāšas pašvaldība to izveidojusi kā bezpeļņas sabiedrību ar ierobežotu atbildību, vispirms jau ir privāttiesību juridiskā persona, kurai saskaņā ar tai piemērojamiem tiesību aktiem savā darbībā un ikdienas pārvaldībā ir zināma autonomija attiecībā pret minēto pašvaldību.

49 Šajā kontekstā nešķiet, ka pastāvētu dabiska saikne starp *NTN* un Naģsenāšas pašvaldību, ciktāl šī sabiedrība nav tikusi izveidota ar šīs pašvaldības pieņemtu lēmumpieņemšanas aktu, kurā tiktu noteikti šīs sabiedrības pašvaldībai sniedzamie pakalpojumi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 67. punkts).

50 Lai arī, protams, *NTN* autonomija ir ierobežota tādēļ, ka tās kapitāls, kurš nav atvērts individu dalībai, pilnā apmērā pieder Naģsenāšas pašvaldībai, citi elementi drīzāk norāda, ka šī pašvaldība nevar īstenot izšķirošu ietekmi uz minētās sabiedrības darbību.

51 Tādējādi nav strīda par to, ka Naģsenāšas pašvaldība nav vienīgais *NTN* “klients” un ka šīs sabiedrības sniegtie pakalpojumi trešajām personām nav maznozīmīgi, ir apliekami ar nodokli un attiecīgi ir tikuši aplikti ar nodokli.

- 52 Turklāt attiecīgais līgums ietver dažus noteikumus, kas ļauj Naģsenāšas pašvaldībai uzraudzīt *NTN* uzticēto uzdevumu izpildi, kas drīzāk norāda uz to, ka šī pašvaldība neveic efektīvu kontroli.
- 53 Visbeidzot nešķiet, ka šis līgums ietvertu noteikumus, kas minētajai pašvaldībai ļautu noteikt pamatnostādnes, kas *NTN* būtu jāievēro, pildot minētos uzdevumus.
- 54 Ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa pārbaudīs šos dažādos faktiskos un valsts tiesību apstākļus kopējā vērtējumā, tostarp ņemot vērā arī principu, saskaņā ar kuru Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkts kā atkāpe no vispārējā noteikuma par jebkādas saimnieciskās darbības aplikšanu ar PVN ir jāinterpretē šauri (spriedums, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçoř*, C-174/14, EU:C:2015:733, 49. punkts un tajā minētā judikatūra), šķiet, ka attiecīgā sabiedrība nevar tikt kvalificēta kā “publisko tiesību subjekts” šīs tiesību normas izpratnē.
- 55 Runājot par otro nosacījumu, kas noteikts Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktā, saskaņā ar kuru ar PVN neapliet tikai darbības, ko veic publisko tiesību subjekts kā valsts iestāde, pietiek norādīt, ka, ņemot vērā Tiesas pastāvīgo judikatūru (spriedums, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçoř*, C-174/14, EU:C:2015:733, 70. un 71. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra), nešķiet, ka arī šis nosacījums būtu izpildīts šajā gadījumā.
- 56 Proti, tā kā atbilstoši faktiskajiem un valsts tiesību apstākļiem, kuri ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, *NTN* darbību reglamentē privāttiesību normas, un publisko uzdevumu izpildei, kas tai ir uzticēti atbilstoši attiecīgajam līgumam, tai nav piešķirtas kādas no Naģsenāšas pašvaldības publiskās varas prerogatīvām, kā tas konstatēts šā sprieduma 46. punktā, nevar tikt apgalvots, ka šī sabiedrība veic darbību atbilstoši publisko tiesību režīmam.
- 57 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa pārbauda faktiskos apstākļus un atbilstošās valsts tiesību normas, – uz tādu darbību kā pamatlietā aplūkotā, ko veido tas, ka sabiedrība veic konkrētus publiskus uzdevumus saskaņā ar līgumu, kas noslēgts starp šo sabiedrību un pašvaldību, gadījumā, ja šī darbība ir saimnieciskā darbība šīs direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, neattiecas noteikums par neaplikšanu ar PVN, kas paredzēts šajā tiesību normā.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 58 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un 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:

- 1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa pārbauda atbilstošos faktus, – par pakalpojumu, kas tiek sniegts par atlīdzību un par ko ir jāmaksā PVN, atbilstoši šai tiesību normai uzskata tādu darbību kā pamatlietā aplūkotā, ko veido tas, ka sabiedrība veic konkrētus publiskus uzdevumus atbilstoši līgumam, ko šī sabiedrība ir noslēgusi ar attiecīgo pašvaldību.**
- 2) Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa pārbauda faktiskos apstākļus un atbilstošās valsts tiesību normas, – uz tādu darbību kā pamatlietā aplūkotā, ko veido tas, ka sabiedrība veic konkrētus publiskus**

uzdevumus saskaņā ar līgumu, kas noslēgts starp šo sabiedrību un pašvaldību, gadījumā, ja šī darbība ir saimnieciskā darbība šīs direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, neattiecas noteikums par neaplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli, kas paredzēts šajā tiesību normā.

[Paraksti]