



# Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2022. gada 10. novembrī<sup>1</sup>

**Lieta C-616/21**

***Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej***  
**pret**  
***Gmina L.***

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 2., 9. un 13. pants – Pakalpojuma sniegšana par atlīdzību – Nodokļa maksātāja jēdziens – Saimnieciskā darbība – Tipoloģiska pieeja – Publisko tiesību subjekts, kas pašvaldības teritorijā iedzīvotājiem bez maksas organizē azbesta likvidēšanu, par to saņemot savukārt līdzfinansējumu no fonda – Nozīmīgu konkurences izkropļojumu neesamība

## I. Ievads

1. Pašvaldības veiktā bīstamā mantojuma, piemēram, azbestu saturošu izstrādājumu, likvidēšanas mērķis ir ne tikai iedzīvotāju veselības aizsardzība, bet var arī radīt interesantus jautājumus PVN jomā. Ja attiecīgie iedzīvotāji paši būtu pasūtījuši kādam uzņēmumam veikt likvidēšanu, tad vērtējums no PVN viedokļa būtu skaidrs. Uzņēmums tiem sniedz pakalpojumu, kas ir apliekams ar nodokli un par ko ir jāmaksā nodoklis. Valsts saņem attiecīgo PVN. Valsts subsīdijai 100 % apmērā no iedzīvotāju izdevumiem no PVN tiesību viedokļa nebūtu nozīmes.

2. Taču kā tas ir gadījumā, ja pašvaldība attiecīgajiem iedzīvotājiem bez maksas organizē šo atkritumu aizvākšanu, ko veic tās pilnvarots uzņēmums, un pēc tam trešā persona (šajā gadījumā valsts fonds) pilnībā vai daļēji atlīdzina tās sākotnēji segtos izdevumus? Arī šajā ziņā valsts vismaz vienu reizi saņem PVN no uzņēmuma. Tomēr, ja pašvaldība saņem subsīdiju no valsts līdzekļiem 40 līdz 100 % apmērā, vai tas nozīmē vēl vienu pašvaldības ar nodokli apliekamu pakalpojumu iedzīvotājiem, par ko ir jāmaksā nodoklis, un līdz ar to arī papildu PVN rašanos?

3. No tā izrietošās pakalpojumu ķēdes sekas (uzņēmuma pakalpojums iedzīvotājam ar pašvaldības starpniecību) būtu tādas, ka pašvaldībai šis PVN būtu jāmaksā, bet par saņemto pakalpojumu tā principā varētu pieprasīt priekšnodokļa atskaitījumu. Ja subsīdija ir tikpat liela kā sākotnējie izdevumi, tā ir “nulles summas spēle” ar lielu administratīvo slogu. Ja subsīdija ir mazāka (vai subsīdija neietilpst nodokļa aprēķina bāzē), rastos pārmērīgs priekšnodokļa atskaitījums, kas samazinātu nodokļu ieņēmumus. Ja subsīdija ir lielāka, no valsts atbalsta programmas tiktu gūti

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – vācu.

papildu nodokļu ieņēmumi. Visas trīs sekas rada bažas, it īpaši, ja ņem vērā mērķi, kādēļ pašvaldība ir iesaistījies (vides aizsardzība, veselības aizsardzība, apdraudējumu novēršana), kas sniedz labumu arī sabiedrībai kopumā, ne tikai iedzīvotājam.

4. Pašvaldības veikto azbesta likvidēšanas darbu, kas tiek līdzfinansēti no valsts līdzekļiem, vērtējums no PVN tiesību viedokļa rada dažus būtiskus PVN jautājumus, uz kuriem Tiesai ir jāatbild šajā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā. Tostarp ir jāprecizē, kā ir nosakāms pakalpojuma saņēmējs un sniedzējs. Tikpat būtisks ir jautājums par to, vai pašvaldība, pieņemot, ka tā būtu pakalpojuma sniedzēja, šādā gadījumā arī veic saimniecisko darbību.

## II. Tiesiskais regulējums

### A. Savienības tiesības

5. Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu<sup>2</sup> (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

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

6. PVN 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 ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

7. Savukārt PVN direktīvas 13. pants ir formulēts šādi:

“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 [valsts pārvaldes iestāžu statusā], 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 uzskatīšana 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.

<sup>2</sup> Padomes 2006. gada 28. novembra direktīva (OV 2006, L 347, 1. lpp.); jaunākie grozījumi ir izdarīti ar Padomes 2022. gada 3. jūnija Direktīvu 2022/890/ES (OV 2022, L 155, 1. lpp.).

2. Dalībvalstis tādu publisko tiesību subjektu veiktās darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar 132., 135., 136. un 371. pantu, 374. līdz 377. pantu, 378. panta 2. punktu, 379. panta 2. punktu un 380. līdz 390.c pantu, var uzskatīt par darbībām, ko šīs struktūras veic kā valsts iestādes.”

8. PVN direktīvas 28. pants attiecas uz komisionāriem, kas iesaistīti pakalpojumu sniegšanā, un ir šāds:

“Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.”

9. PVN direktīvas 73. pantā ir reglamentēta summa, kurai uzliek nodokli [nodokļa aprēķina bāze]:

“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.”

## **B. Polijas tiesības**

10. Polijas Republika PVN direktīvu ir transponējusi ar *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004. gada 11. marta Likums par preču un pakalpojumu nodokli, 2018. gada *Dz.U.*, 2174. pozīcija, ar grozījumiem; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”).

11. Likuma par PVN 29.a panta 1. punkts attiecas uz nodokļa aprēķina bāzi, un tajā ir paredzēts:

“Ievērojot 2., 3. un 5. punktu, 30.a–30.c pantu, 32. pantu, 119. pantu, kā arī 120. panta 1., 4. un 5. punktu, nodokļa bāze ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp saņemtas dotācijas, subsīdijas, līdzfinansējums vai citas tāda paša rakstura piemaksas, kas tieši ietekmē nodokļa maksātāja piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenu.”

12. *Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym* (1990. gada 8. marta Likums par pašvaldībām, 2020. gada *Dz. U.*, 713. pozīcija, ar grozījumiem; turpmāk tekstā – “Likums par pašvaldībām”) 7. panta 1. punktā ir noteikts:

“Kopienas vispārējo vajadzību apmierināšana ir kopienas pašvaldības uzdevums. Pašvaldības kompetence it īpaši attiecas uz:

1) kārtību teritorijā, nekustamo īpašumu apsaimniekošanu, vides un dabas aizsardzību, kā arī ūdenssaimniecību; [..]

5) veselības aprūpi; [..].”

13. *Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska* (2001. gada 27. aprīļa Likums par vides aizsardzību; 2020. gada *Dz. U.*, 1219. pozīcija, ar grozījumiem; turpmāk tekstā – “Likums par vides aizsardzību”) 400. panta 2. punktā ir paredzēts:

“Vojevodistes vides un ūdenssaimniecības fondi, turpmāk tekstā – “reģionālie fondi”, ir pašvaldību juridiskās personas 1. punktā minētā likuma [t.i., *ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych* (2009. gada 27. augusta Likums par valsts finansēm) – 2019. gada *Dz. U.*, 869. pozīcija, ar grozījumiem] 9. panta 14. punkta izpratnē.”

14. Likuma par vides aizsardzību 400.b panta 2. un 2.a punktā ir reglamentēts:

“2. Reģionālo fondu darbības mērķis ir finansēt vides aizsardzību un ūdenssaimniecību jomā, kas ir noteikta 400.a panta 1. punkta 2., 2.a, 5.–9.a, 11.–22. un 24.–42. apakšpunktā.

2.a Valsts fonda un reģionālo fondu darbības mērķis ir arī paredzēt nosacījumus vides un ūdenssaimniecības finansēšanai, it īpaši nodrošinot atbalstu pasākumiem, kas paredzēti šai finansēšanai un popularitātes veicināšanai, kā arī sadarbojoties ar citiem subjektiem, tostarp pašvaldībām, uzņēmējiem un subjektiem, kas reģistrēti ārpus Polijas Republikas.”

15. Noteikumi par azbesta likvidēšanu izriet no Parlamenta likuma<sup>3</sup>. Šajā saistībā pastāv Ministru kabineta 2009. gada 14. jūlija rezolūcija par daudzgadīgā plāna “Programma azbesta izskaušanai Polijā 2009.–2032. gadam” izveidi<sup>4</sup>. Rezolūcijā ir precizēti Eiropas Savienības noteiktie uzdevumi vairākiem gadiem, noteikti programmas mērķi, tiesiskais, finansiālais un organizatoriskais ietvars. Tajā pašvaldībām ir paredzēts pienākums izstrādāt azbestu saturošu izstrādājumu likvidēšanas programmas.

16. Pamatojoties uz Likumu par vides aizsardzību, ar 2019. gada 26. aprīļa rezolūciju Nr. 227/VI/2019 L. pilsētas dome pieņēma “Pārskatītu azbesta izskaušanas programmu L. pilsētai 2018.–2032. gadam”. Tās īstenošana tika uzticēta L. pilsētas mēram. L. pilsētas mēra 2019. gada 23. septembra rīkojumā Nr. 62/9/2019 ir precizēta projekta īstenošanas kārtība. Saskaņā ar L. pilsētas domes rezolūcijas pielikumu darbības azbesta likvidēšanas jomā it īpaši ietver azbestu saturošu izstrādājumu likvidēšanu un azbestu saturošu atkritumu apsaimniekošanu L. pilsētas teritorijā.

### III. Fakti un prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

17. *Gmina L.* (pašvaldība L., Polija; turpmāk tekstā – “pašvaldība”) ir vietējā pašvaldība. Tā īsteno uzdevumus, kas noteikti Likuma par pašvaldībām 7. pantā. Turklāt tai tiek deleģēti virkne uzdevumu, kuri ietilpst valsts pārvaldes jomā. Tā ir reģistrēta kā PVN maksātāja.

18. Īstenojot azbesta saturošu izstrādājumu likvidēšanas programmu, tiek izpildīti iepriekš minētie pašvaldības likumiskie uzdevumi, kā arī īstenota valdības “Programma azbesta izskaušanai Polijā 2009.–2032. gadam”. Tā tiek īstenota, pamatojoties uz L. pilsētas mēra 2019. gada 23. septembra rīkojumu.

<sup>3</sup> *Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest* (1997. gada 19. jūnija Likums par aizliegumu lietot azbestu saturošus izstrādājumus, 2020. gada *Dz.U.*, 1680. pozīcija).

<sup>4</sup> *Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą “Program Oczyszczania Kraju z Azbestu na lata 2009-2032”* (2009. gada 14. jūlija Ministru kabineta rezolūcija par daudzgadīgā plāna “Programma azbesta izskaušanai Polijā 2009.–2032. gadam” izveidi), kas pieņemta, pamatojoties uz *ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju* (2006. gada 6. decembra Likums par attīstības politikas īstenošanas noteikumiem, 2009. gada *Dz.U.*, Nr. 84, 712. pozīcija).

19. Saskaņā ar šo rikojumu pašvaldība apsaimnieko (savāc) tās teritorijā esošus azbestu saturošus izstrādājumus no dzīvojamām un uzņēmumu ēkām, kā arī azbestu saturošus atkritumus. Šie pasākumi neattiecas uz tiem nekustamajiem īpašumiem, kuros tiek veikta saimnieciska darbība. Pašvaldība plāno segt visus izdevumus, kas saistīti ar azbesta likvidēšanu no programmā iekļautajām ēkām.

20. Tā organizē šo projektu, pieņemot pieteikumus no iedzīvotājiem, kuri ir ieinteresēti likvidēt azbestu savos nekustamajos īpašumos. Pēc tam, pamatojoties uz Publisko iepirkumu likumu, tā izvēlas darbu izpildītāju, kurš likvidēs azbestu. Tad pašvaldība ar to noslēdz līgumu par šo pakalpojumu sniegšanu to iedzīvotāju nekustamajos īpašumos, kas iepriekš pašvaldības domē ir iesnieguši atbilstošus pieteikumus.

21. Pēc pakalpojumu sniegšanas šādi izvēlētais darbu izpildītājs izsniedz pašvaldībai rēķinu par nolīgto summu, pieskaitot attiecīgo PVN. Pašvaldība sedz visu atlīdzību, ieskaitot PVN, no saviem līdzekļiem. Pēc tam pašvaldība iesniedz pieteikumu par šim mērķim veikto izdevumu pilnu vai daļēju atlīdzināšanu ar subsīdiju no Reģionālā vides aizsardzības un ūdenssaimniecības fonda L. pilsētā. Šī subsīdija var būt 40 līdz 100 % apmērā no izdevumiem atkarībā no tā, vai ir ievērotas fonda noteiktās prasības. Iedzīvotājiem šajā saistībā nerodas nekādi izdevumi, un pašvaldība neslēdz arī ar viņiem līgumus par azbesta likvidēšanu viņu nekustamajos īpašumos.

22. 2020. gada 7. janvārī pašvaldība lūdza nodokļu iestādi sniegt saistošu interpretāciju par šādiem jautājumiem:

- Vai, īstenojot šo programmu, tā rikojas kā iestāde, kas minētā Likuma par PVN 15. panta 6. punktā?
- Vai subsīdijas saņemšana no Reģionālā vides aizsardzības un ūdenssaimniecības fonda L. pilsētā rada pašvaldībai pienākumu maksāt nodokli saskaņā ar Likuma par PVN 19.a panta 5. punkta 2. apakšpunktu, skatītu kopā ar 6. punktu?
- Vai pašvaldībai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz uzņēmēja, kas izraudzīts saskaņā ar Publisko iepirkumu likumu, izsniegtajiem rēķiniem, kuri pierāda azbesta saturošu izstrādājumu likvidēšanu to fizisko personu un dzīvokļu kooperatīvu ēkās, kas ir kvalificējušies programmai azbesta izskaušanai L. pilsētā?

23. Pašvaldība šajā ziņā uzskatīja, ka tā rikojas kā publisko tiesību subjekts. Kā vietējā pašvaldība tā veicot savus uzdevumus, kas izriet no Likuma par pašvaldībām 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta un iepriekš minētajām valdības programmām. Tā bez maksas finansējot azbesta likvidēšanu iedzīvotājiem – vietējās kopienas locekļiem, no kuriem par to netiekot iekasētas nekādas maksas, nodevas, iemaksas vai maksājumi. Turklāt aprakstītajā situācijā nepastāvot konkurences izkropļojuma risks PVN direktīvas 13. panta izpratnē. Tas tādēļ, ka pašvaldība neveicot projektu ar saviem spēkiem un par saviem līdzekļiem ar tās darbinieku starpniecību. Tā vietā tai ir jāizvēlas darbu izpildītājs saskaņā ar Publisko iepirkumu likuma noteikumiem, kas ir konkurences stiprināšanas pasākums.

24. Savā 2020. gada 13. marta saistošajā interpretācijā nodokļu iestāde noteica, ka pašvaldības iesniegtais projekts ir kvalificējams kā darbība, kas ir apliekama ar PVN. Proti, tās ietvaros pašvaldības iedzīvotājiem tiekot pārdoti tālāk azbesta likvidēšanas pakalpojumi, kas iepriekš tika iegādāti no izraudzītā darbu izpildītāja. Pašvaldība iegādājoties šos pakalpojumus no darbu izpildītāja, kas izraudzīts Publisko iepirkumu likumā paredzētajā kārtībā, savā vārdā, bet citu

personu interesēs. Tādējādi saskaņā ar Likuma par PVN 8. panta 2.a punktu tā esot pakalpojumu sniedzējs, kaut arī tā neslēdzot līgumus ar iedzīvotājiem. Pakalpojumu saņēmēji neesot visi pašvaldības iedzīvotāji, bet tikai tie, kas ir iesnieguši attiecīgus pieteikumus par azbesta likvidēšanu viņu nekustamajos īpašumos. Neesot nozīmes tam, ka no projekta rezultātiem netieši labumu gūstot visi iedzīvotāji.

25. Nodokļu iestāde uzsvēra, ka darba izpildītāju izraugot pašvaldība (nevis iedzīvotāji), pašvaldība noslēdzot līgumu ar darbu izpildītāju, rēķini tiekot izsniegti tai un atlīdzību tā maksājot no saviem līdzekļiem. Tādējādi pašvaldība aktīvi piedaloties pakalpojumu sniegšanā. Pašvaldība sniedzot konkrētus pakalpojumus atsevišķiem, konkrētiem nekustamo īpašumu īpašniekiem, kuri ir iesnieguši pieteikumu, un ar šo konkrēto pakalpojumu izdevumu segšanu esot saistīta subsīdija no Reģionālā vides aizsardzības un ūdenssaimniecības fonda L. pilsētā.

26. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, nodokļu iestāde pašvaldībai noteica PVN nodokļa maksātāja statusu un konstatēja, ka minēto darbību veikšana ir apliekama ar PVN un rada pienākumu maksāt nodokli, kas attiecas arī uz Reģionālā vides aizsardzības un ūdenssaimniecības fonda L. pilsētā piešķirto subsīdiju. Vienlaikus pastāvot tiesības atskaitīt priekšnodokli no rēķiniem, ko ir izsniedzis darbu izpildītājs.

27. Ar 2020. gada 21. jūlija spriedumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Ļubļinā, Polija) atcēla 2020. gada 13. marta saistošo interpretāciju, pamatojoties uz to, ka pašvaldība, kura saņem līdzfinansējumu azbesta likvidēšanai tās iedzīvotāju nekustamajos īpašumos un par to neiekasē no iedzīvotājiem samaksu, īstenojot šo projektu, nerīkojas kā PVN maksātāja. Likvidējot azbestu pašvaldības teritorijā, tostarp tās iedzīvotāju nekustamajos īpašumos, netiekot īstenots ekonomisks projekts privāttiesisko darījumu jomā. Tā nevēršoties pie nenoteikta skaita potenciālo klientu ar piedāvājumu sniegt pakalpojumus, kas saistīti ar azbesta (azbestu saturošu izstrādājumu un atkritumu) likvidēšanu, kā uzņēmējs, kurš darbojas brīvā tirgus apstākļos.

28. Aprakstītajos apstākļos pašvaldība pildot savu publiskajās tiesībās noteikto pienākumu pašvaldības teritorijā likvidēt azbestu kā cilvēku veselībai un dzīvībai, kā arī apkārtējai videi bīstamu vielu. Visas pašvaldības darbības esot saistītas vienīgi ar to, ka valsts pārvaldes iestāde pilda Likuma par pašvaldībām 7. panta 1. punkta 1. un 5. apakšpunktā noteiktos publiskās varas uzdevumus, kuri ir tieši vērsti uz iedzīvotāju veselības un dzīvības aizsardzību, kā arī vides aizsardzību pašvaldības pārvaldītajā teritorijā.

29. Par to tika iesniegta apelācijas sūdzība *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija). Tā apturēja tiesvedību un saskaņā ar LESD 267. pantu uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai PVN direktīvas noteikumi, it īpaši tās 2. panta 1. punkts, 9. panta 1. punkts un 13. panta 1. punkts, ir jāinterpretē tādējādi, ka par PVN maksātāju ir atzīstama pašvaldība (valsts pārvaldes iestāde), kas īsteno azbesta likvidēšanas tās teritorijā esošajos iedzīvotājiem piederošos nekustamajos īpašumos programmu, kuriem par to nerodas nekādi izdevumi? Vai arī šāda darbība ir pašvaldības kā valsts pārvaldes iestādes darbība, kurā tā iesaistās, lai izpildītu savus uzdevumus, kuru mērķis ir aizsargāt iedzīvotāju veselību un dzīvību, kā arī aizsargātu apkārtējo vidi, un saistībā ar šo darbību pašvaldība nav uzskatāma par PVN maksātāju?”

30. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza pašvaldība, Polijas Republika, Polijas nodokļu pārvalde un Eiropas Komisija. Saskaņā ar Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi.

#### IV. Juridiskā analīze

##### A. Par prejudiciālo jautājumu

31. Ja prejudiciālo jautājumu uztver burtiski, tad pirmajā mirklī šķiet, ka iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai uz konkrēto faktisko situāciju attiecas PVN direktīva. Tomēr vienīgi iesniedzējtiesa ir kompetenta izvērtēt lietas faktiskos apstākļus<sup>5</sup>. Tomēr būtībā tiesa jautā, kā ir jāinterpretē šīs direktīvas 2., 9. un 13. pants, lai pēc tam varētu izlemt, vai pašvaldība šajā gadījumā – kā uzskata nodokļu iestāde – iedzīvotājiem sniedz pakalpojumu, kas ir apliekams ar nodokli un par ko ir jāmaksā nodoklis.

32. Lai uz pašvaldības darbībām saistībā ar azbesta likvidēšanu attiektos PVN direktīva, tām ir jābūt pakalpojumiem, ko tā sniedz saviem iedzīvotājiem *par atlīdzību* (PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, par to skat. B iedaļu). Lai pašvaldība būtu arī rīkojusies kā nodokļa maksātāja, šim pakalpojumam būtu jābūt sniegtam *saimnieciskās darbības* ietvaros (PVN direktīvas 9. panta 1. punkts, par to skat. C iedaļu). Tomēr noteiktos apstākļos pašvaldības netiek uzskatītas par nodokļa maksātājām, ja tās ir veikušas saimniecisko darbību *kā valsts pārvaldes iestādes* (PVN direktīvas 13. pants). Tāpēc noslēgumā ir jāizskata vēl šis izņēmums (par to skat. D iedaļu).

##### B. Par pakalpojuma sniedzēja un pakalpojuma saņēmēja noteikšanu

33. PVN kā vispārējs patēriņa nodoklis ir jāuzliek patērētāja finansiālajām spējām, kas izpaužas viņa īpašuma izlietošanā, lai radītu patērējamu labumu<sup>6</sup>. Tādēļ izpildījuma saņēmējam ir jāsaņem patērējams labums. Tas vienlīdz attiecas uz piegādi un pakalpojumu PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkta izpratnē. Šajā gadījumā iespējamais patērējams labums ir azbesta likvidēšana. Azbesta likvidēšana nav piegāde PVN direktīvas 14. panta izpratnē un tādējādi ir pakalpojums PVN direktīvas 24. panta 1. punkta izpratnē.

34. Tomēr ir jāprecizē, kurš kuram ir sniedzis šo pakalpojumu. To var uzskatīt par likvidēšanas uzņēmuma pakalpojumu pašvaldībai (jo tā ir veikusi pasūtījumu un to apmaksājusi) vai iedzīvotājam (jo viņa īpašums tika attīrīts no azbesta). Tomēr ir arī iespējams, ka tas ir pašvaldības sniegts pakalpojums iedzīvotājam, jo iedzīvotājs ir iesniedzis attiecīgu iesniegumu pašvaldībā un tā (izmantojot piesaistītu apakšuzņēmēju) ir atbrīvojusi viņu no azbesta, kas atradās viņa nekustamajā īpašumā (par to skat. 2. punktu). Turklāt Polijas nodokļu iestāde acīmredzot pieņem, ka pastāv komisijas darījums PVN direktīvas 28. panta izpratnē (par to skat. 1. punktu), kurā pašvaldība kā komisijā darbojas iedzīvotāja labā.

<sup>5</sup> Skat. it īpaši spriedumus, 2022. gada 13. janvāris, *Termas Sulfurosas de Alcafache* (C-513/20, EU:C:2022:18, 36. punkts); 2020. gada 8. oktobris, *Universitatea "Lucian Blaga" Sibiu* u.c. (C-644/19, EU:C:2020:810, 47. punkts), un 2018. gada 25. jūlijs, *Vernaza Ayovi* (C-96/17, EU:C:2018:603, 35. punkts).

<sup>6</sup> Skat., piemēram, spriedumus, 2012. gada 3. maijs, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 23. punkts); 2007. gada 11. oktobris, *KÖGÁZ* u.c. (C-283/06 un C-312/06, EU:C:2007:598, 37. punkts, – "tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksātāja saņemtajai samaksai par precēm un sniegtajiem pakalpojumiem"), un 1997. gada 18. decembris, *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. un 23. punkts, – "Ir jāņem vērā vienīgi attiecīgo saistību raksturs tādējādi, ka, lai varētu tikt piemērota kopējā PVN sistēma, šādām saistībām ir jābūt saistītām ar patēriņu").

## 1. Par komisijas darījuma esamību

35. PVN direktīvas 28. pantā ir precizēts, ka, ja “nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā”, tad tiek uzskatīts, ka “tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus”. Tādējādi, ja pašvaldība kā komisijā savā vārdā, bet iedzīvotāju interesēs būtu pasūtījusi uzņēmumam azbesta likvidēšanu, tad tiktu uzskatīts, ka tā pati ir veikusi azbesta likvidēšanu iedzīvotājiem.

36. Šāds PVN režīms komisijas darījumiem ir juridiska fikcija, kā to pastāvīgajā judikatūrā ir uzsvērusi Tiesa<sup>7</sup>. Patiesībā komisijā darbība ir tikai darījumu noslēgšanas pakalpojums, par kuru viņš saņem komisijas maksu. Tomēr PVN nolūkos šis darījumu noslēgšanas pakalpojums tiek pārkvalificēts tā, lai to uzskatītu par pamatpakalpojumu. Tas ir īpaši svarīgi attiecībā uz nodokļu atbrīvojumiem<sup>8</sup>; tādējādi tie tiek attiecināti arī uz komisijā sniegto darījumu noslēgšanas pakalpojumu. Rezultātā tiek panākta vienlīdzība starp tiešajiem darījumiem un komisijas darījumiem.

37. Tomēr Tiesas ieskatā no tā izriet<sup>9</sup>, ka, lai šīs tiesību normas varētu tikt piemērotas, ir jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem. Pirmkārt, ir jābūt pilnvarojumam, kuru izpildot komisijā komitenta vārdā iesaistās pakalpojumu sniegšanā. Otrkārt, komisijā sniegtajiem pakalpojumiem ir jābūt identiskiem komitentam sniegtajiem pakalpojumiem.

38. Attiecībā uz pirmo no šiem nosacījumiem Tiesa<sup>10</sup> ir norādījusi, ka PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktā ir skaidri lietots jēdziens “līgums” un 28. pantā ir precizēts, ka nodokļa maksātājam ir jārikojas “kādas citas personas interesēs”. No tā izriet, ka starp komisijā un komitentu ir jābūt noslēgtam līgumam, kura priekšmets ir attiecīgās pilnvaras piešķiršana. Tāpēc dažās tiesību sistēmās komitentu dēvē arī par “principālu”.

39. Taču, ja šāds līgums un no šī līguma izrietošās komitenta (principāla) pilnvaras sniegt norādījumus komisijā ir būtiska komisijas darījuma pazīme, tad, kā Komisija pareizi norāda, tāds šajā gadījumā nepastāv. Attiecīgais iedzīvotājs nepilnvaro pašvaldību par viņa līdzekļiem likvidēt azbestu, bet gan iesniedz pieteikumu iekļaut viņu valsts finansētajā likvidācijas programmā. To, vai tas izdosies, izlemj pašvaldība, nevis viņš. Izņemot pieteikuma iesniegšanu, iedzīvotājam, šķiet, nav nekādas ietekmes uz pakalpojuma sniegšanu. Līdz ar to pieņēmums par komisijas darījumu ir izslēgts.

## 2. “Azbesta likvidēšanas” pakalpojuma sniedzējs un saņēmējs

40. Tādējādi rodas būtisks jautājums, kurš šajā gadījumā ir sniedzis azbesta likvidēšanas pakalpojumu. Tas rada jautājumu par to, kā ir jānosaka pakalpojuma sniedzējs un saņēmējs, ja “pakalpojuma sniegšanā par atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē ir iesaistītas vairākas personas.

<sup>7</sup> Spriedumi, 2021. gada 21. janvāris, *UCMR – ADA* (C-501/19, EU:C:2021:50, 43. punkts); 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 49. un 50. punkts); 2019. gada 19. decembris, *Amărăști Land Investment* (C-707/18, EU:C:2019:1136, 37. un 38. punkts); 2020. gada 16. septembris, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Līgums par kopīgu darbību) (C-312/19, EU:C:2020:711, 49. punkts); 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga (C-274/15, EU:C:2017:333, 85., 86. un 88. punkts), un 2011. gada 14. jūlijs, *Henfling, Davin, Tanghe* (C-464/10, EU:C:2011:489, 35. punkts).

<sup>8</sup> Skat. nepārsprotami spriedumu, 2011. gada 14. jūlijs, *Henfling, Davin, Tanghe* (C-464/10, EU:C:2011:489, 36. punkts).

<sup>9</sup> Spriedums, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 51. punkts).

<sup>10</sup> Spriedums, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 52. punkts).



a) *Norādes attiecībā uz pakalpojuma sniedzēja un pakalpojuma saņēmēja noteikšanu*

41. Tā kā ar PVN ir jāapliek izdevumi, kas pakalpojuma saņēmējam ir radušies saistībā ar patēriņa precī, tad, lai *noteiktu pakalpojuma saņēmēju*, principā var balstīties uz personu, kas samaksājusi par pakalpojumu. Tas tādēļ, ka tā ir segusi attiecīgos izdevumus. Tomēr tā ir tikai norāde. Tas tādēļ, ka, lai sniegtu pakalpojumu “par atlīdzību” PVN direktīvas izpratnē, nav nepieciešams, lai atlīdzību veiktu tieši pakalpojuma saņēmējs, kā tas izriet arī no direktīvas 73. panta. Gluži pretēji, šo atlīdzību var veikt arī trešā persona<sup>11</sup>. Tāpēc tas, ka par to ir maksājis nevis iedzīvotājs, bet gan fonds vai pašvaldība, neizslēdz pieņēmumu par pakalpojuma sniegšanu iedzīvotājam.

42. Tā kā saskaņā ar PVN tiesību aktiem pakalpojumus sniedzošais uzņēmums rīkojas tikai kā nodokļu iekasētājs valsts labā<sup>12</sup>, tad, lai *noteiktu pakalpojuma sniedzēju*, principā ir jābalstās uz personu, kas ir saņēmusi atlīdzību. Tas tādēļ, ka tikai šī persona var valstij samaksāt atlīdzībā iekļauto PVN. Šajā ziņā pašvaldību varētu uzskatīt par pakalpojuma sniedzēju. Proti, tai tiek atlīdzināta noteikta summa no fonda par azbesta aizvākšanu no iedzīvotāja nekustamā īpašuma. Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka pašvaldība azbestu nav likvidējusi, izmantojot savus darbiniekus, bet gan uzticējusi to darīt privātam tirgus dalībniekam. Apakšuzņēmēja iesaistīšana ir diezgan izplatīta uzņēmējdarbības dzīvē, un tās rezultātā apakšuzņēmējs sniedz pakalpojumu pasūtītājam, kurš pēc tam šo pakalpojumu kā savu pakalpojumu sniedz savam klientam. Tiesa to jau ir precizējusi<sup>13</sup>.

43. Tas, ka pašvaldība, veicot azbesta likvidēšanu, veic publisku uzdevumu (veselības aprūpe, apdraudējuma novēršana), šajā ziņā neliedz pašvaldībai, iespējams, sniegt pakalpojumu iedzīvotājiem. Tas tādēļ, ka saskaņā ar judikatūru pakalpojumi par atlīdzību var būt arī tiesību aktā piešķirto un reglamentēto funkciju pildīšana vispārējās interesēs<sup>14</sup>.

b) *Tiesiskās attiecības starp pakalpojuma sniedzēju un pakalpojuma saņēmēju*

44. Tiesa drīzāk ir skaidri norādījusi, ka, lai noteiktu ar nodokli apliekamā pakalpojuma saņēmēju, ir jānoskaidro, starp ko pastāv tiesiskās attiecības, kuru laikā notiek savstarpēja pakalpojumu apmaiņa<sup>15</sup>. Tomēr Tiesa jau pieņem, ka šādas tiesiskās attiecības pastāv, ja starp sniegto pakalpojumu un saņemto maksājumu pastāv pietiekami tieša saikne<sup>16</sup>. Šajā ziņā attiecīgie līguma

<sup>11</sup> Spriedumi, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 40. punkts); 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 34. punkts), un 2010. gada 7. oktobris, *Loyalty Management UK* (C-53/09 un C-55/09, EU:C:2010:590, 56. punkts).

<sup>12</sup> Tiesas pastāvīgā judikatūra – spriedumi, 2021. gada 11. novembris, *ELVOSPOL* (C-398/20, EU:C:2021:911, 31. punkts); 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – nodokļa aprēķināšanas bāzes samazināšana) (C-335/19, EU:C:2020:829, 31. punkts); 2019. gada 8. maijs, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 22. punkts); 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23. punkts); 2008. gada 13. marts, *Securita* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. punkts), un 2004. gada 1. aprīlis, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. punkts).

<sup>13</sup> Spriedums, 2012. gada 3. maijs, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 34. un nākamie punkti) – telefona karšu izplatītājs sniedz telekomunikāciju pakalpojumu, ko viņam pirms tam ir sniedzis telekomunikāciju uzņēmums (kā apakšuzņēmējs).

<sup>14</sup> Spriedumi, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 39. punkts), un 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, 42. punkts).

<sup>15</sup> Spriedums, 2012. gada 3. maijs, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 33. punkts); šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2020. gada 16. septembris, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Līgums par kopīgu darbību) (C-312/19, EU:C:2020:711, 40. un nākamie punkti).

<sup>16</sup> Spriedumi, 2022. gada 20. janvāris, *Apcoa Parking Danmark* (C-90/20, EU:C:2022:37, 27. punkts); 2021. gada 16. septembris, *Balgarska natsionalna televizija* (C-21/20, EU:C:2021:743, 31. punkts); 2021. gada 20. janvāris, *Finanzamt Saarbrücken* (C-288/19, EU:C:2021:32, 29. punkts); spriedums, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942, 39. punkts).

noteikumi ir uzskatāmi par elementu, kas ir jāņem vērā, jo līgumiskā situācija parasti atspoguļo darījumu ekonomisko un komerciālo realitāti<sup>17</sup>. Galu galā šo tiesisko attiecību un līguma noteikumu izvērtēšana ir jāveic iesniedzējtiesai.

45. Ja pašvaldība, pamatojoties uz iedzīvotāja pieteikumu, būtu darbojusies tikai kā starpnieks līguma noslēgšanā starp iedzīvotāju un likvidēšanas uzņēmumu, šajā ziņā tikai kā “trešā persona” PVN direktīvas 73. panta izpratnē samaksājusi atlīdzību un saņēmusi tās daļas atlīdzinājumu no fonda, tad starp uzņēmumu un iedzīvotāju būtu tiešas pakalpojumu saņemšanas attiecības. Tādas pieņemt ļautu tas, kurš būtu atbildīgs attiecībā pret iedzīvotāju, ja saistībā ar šo pakalpojumu rastos kādi zaudējumi.

46. Tomēr, ja pašvaldība savā vārdā un savās interesēs būtu noslēgusi līgumu ar likvidēšanas uzņēmumu un attiecībā pret attiecīgo iedzīvotāju (pieteikuma iesniedzēju) arī rīkojusies savā vārdā un savās interesēs – iespējams, pamatojoties uz publiskajām tiesībām, tad fonds arī varētu būt maksājis kā “trešā persona” par pašvaldības sniegto pakalpojumu iedzīvotājam.

47. Ja es pareizi saprotu iesniedzējtiesu, likvidēšanas uzņēmums attiecībā pret pašvaldību ir apņēmis likvidēt azbestu, kas atrodas pašvaldības norādītajos nekustamajos īpašumos. Pašvaldība ir apņēmusies par to samaksāt. Tādējādi uzņēmums sniedz pašvaldībai pakalpojumu par atlīdzību.

48. Savukārt īpašniekam acīmredzami nav nekādu līgumattiecību ar uzņēmumu. Tieši pretēji viņš ir vērsies tikai pašvaldībā ar lūgumu likvidēt azbestu, kas atradās viņa nekustamajā īpašumā. Tas liecina, ka pašvaldības veiktā azbesta likvidēšana viņam ir svarīga, tādējādi tā viņam ir patērējams labums. Par šo azbesta likvidēšanu iedzīvotāja īpašumā pašvaldība pēc tam no fonda saņem pilnu vai proporcionālu izdevumu atmaksu. Šajā sakarā es pieņemu, ka pastāv tieša saikne starp azbesta likvidēšanu par labu atsevišķam iedzīvotājam (pamatojoties uz viņa pieteikumu pašvaldībā) un trešās personas (fonda) veikto vismaz proporcionālo “samaksu” par šo pašvaldības sniegto pakalpojumu.

49. Tomēr būtu arī iespējams, ka refinansēšana, izmantojot fondu, tiek veikta neatkarīgi no tā, kā azbests (iedzīvotāja vai pašas pašvaldības azbests) tika likvidēts. Tad fonda (trešā persona PVN direktīvas 73. panta izpratnē) veiktais maksājums attiektos uz pakalpojumu, ko pašvaldībai sniedzis likvidācijas uzņēmums, un būtu uzskatāms tikai par pašvaldības refinansēšanu no valsts līdzekļiem. Tomēr tas tā neizriet no līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu.

50. Ciktāl dažos iesniegtajos procesuālajos dokumentos tiek uzsvērts tas, ka starp pašvaldību un iedzīvotāju nav noslēgts līgums, tas nav būtiski. Šajā gadījumā noteikti nepastāv klasisks civiltiesisks līgums. Tomēr, kā jau minēts (44. punktā), ir pietiekami, ja starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību ir tieša saikne<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Spriedums, 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 66. punkts); līdzīgi jau spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 43. punkts).

<sup>18</sup> Skat. iepriekš 15. un 16. zemsvītras piezīmē iekļautās atsaucēs.

51. Šāda tieša saikne pastāv jau tad, ja divi pakalpojumi ir savstarpēji saistīti, proti, viens tiek sniegts tikai ar nosacījumu, ka tiek sniegts arī otrs, un otrādi<sup>19</sup>. Tā tas ir šajā gadījumā, ja starp pašvaldības refinansēšanu, izmantojot fondu, un azbesta likvidēšanu konkrētam iedzīvotājam, kurš iepriekš ir iesniedzis attiecīgu pieteikumu, šāda saikne pastāv<sup>20</sup>, un tas ir jāizvērtē iesniedzējtiesai.

52. Attiecīgi šajā gadījumā pastāv divi pakalpojumi. Uzņēmums sniedz pakalpojumu (azbesta likvidēšanu) pašvaldībai, kas neapšaubāmi tiek sniegts arī par atlīdzību. Pašvaldība savukārt sniedz pakalpojumu (azbesta likvidēšanu) attiecīgajam iedzīvotājam, kurš to tai ir lūdzis un kas, šķiet, arī tiek sniegts par trešās personas veiktu atlīdzību (fonda maksājums).

### c) *Atlīdzības apmērs*

53. Atklāts paliek jautājums vienīgi par to, vai pašvaldības saņemtā atlīdzība ir *faktiska atlīdzība* par iedzīvotājam sniegto pakalpojumu. Tas šķiet apšaubāms, jo trešās personas (šajā gadījumā fonda) samaksātā atlīdzība zināmos apstākļos sedz tikai daļu no izdevumiem. Saskaņā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tā atkarībā no apstākļiem bija 40 % līdz 100 % no izdevumiem, kas radušies.

54. Tomēr PVN direktīvā nav paredzēta atbilstoša atlīdzība. Par to liecina jau PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts, kurā tiek pieņemta pakalpojumu sniegšana par atlīdzību arī tad, ja tā tiek veikta bez maksas. Tad pakalpojuma sniegšanu par nelielu samaksu vēl jo vairāk vajadzētu varēt uzskatīt par pakalpojumu, kas sniegts par atlīdzību. Tas pats izriet no PVN direktīvas 80. panta. Saskaņā ar to dalībvalstis var noteikt, ka attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu starp saistītām personām atlīdzība, kas ir pārāk zema, tiek palielināta līdz atvērtā tirgus vērtībai. Visos citos gadījumos atlīdzība, kas ir nolīgta zem atvērtā tirgus vērtības, ir pietiekama un noteicoša.

55. Šī iemesla dēļ Tiesa jau vairākkārt ir nospriedusi, ka tam, vai saimnieciska darbība tiek veikta par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par pašizmaksu, un līdz ar to par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par parasto tirgus cenu, nav nozīmes, kvalificējot darījumu, kurš ir veikts par atlīdzību. Tas nevar ietekmēt tiešo saikni starp sniegto vai sniedzamo pakalpojumu un saņemto vai saņemamo atlīdzību, kuras summa ir noteikta iepriekš un saskaņā ar precīzi definētiem kritērijiem<sup>21</sup>.

56. Līdz ar to atlīdzības apmērs nav noteicošs, lai kvalificētu pakalpojumu par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Izšķiroši drīzāk ir tas, vai maksājums (šajā gadījumā – fonda maksājums) attiecas uz konkrētu pakalpojumu (šajā gadījumā – azbesta likvidēšanu), ko veic maksājuma saņēmējs (šajā gadījumā – pašvaldība). Apstipriņošas atbildes gadījumā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, tad arī pastāv pašvaldības sniegts pakalpojums “par atlīdzību”.

<sup>19</sup> Spriedums, 2020. gada 11. marts, *San Domenico Vetraria* (C-94/19, EU:C:2020:193, 26. punkts); skat. šajā nozīmē spriedumu, 1994. gada 2. jūnijs, *Empire Stores* (C-33/93, EU:C:1994:225, 16. punkts), un spriedumu, 1988. gada 23. novembris, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, EU:C:1988:508, 14. punkts).

<sup>20</sup> Šādā plašā nozīmē skat. arī spriedumu, 2022. gada 20. janvāris, *Apcoa Parking Denmark* (C-90/20, EU:C:2022:37, 27. un nākamie punkti).

<sup>21</sup> Spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 43. punkts), šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, 45. un 46. punkts un tajos minētā judikatūra).

### 3. Starpsecinājumi

57. PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai noteiktu, starp kurām iesaistītajām personām pastāv pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, nozīme ir pastāvošo tiesisko attiecību visaptverošam vērtējumam. Ja no šī visaptverošā vērtējuma izriet tieša saikne starp (šajā gadījumā fonda veikto) maksājumu un pakalpojumu (šajā gadījumā pašvaldības veikto azbesta likvidēšanu iedzīvotāja īpašumā), tad pastāv pakalpojums “par atlīdzību”.

#### C. Saimnieciskās darbības jēdziens PVN direktīvas 9. panta izpratnē

58. Lai pašvaldība šajā ziņā būtu rīkojusies kā nodokļa maksātāja, tai konkrētajā gadījumā, veicot azbesta likvidēšanu, ir jābūt veikušai saimniecisko darbību. Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otro daļu jēdziens “saimnieciskā darbība” ietver jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību.

59. No Tiesas judikatūras izriet, ka šis formulējums atklāj jēdziena “saimnieciskā darbība” piemērošanas jomas plašo tvērumu un tā objektīvo raksturu, jo darbība tiek aplūkota pati par sevi neatkarīgi no tās mērķa vai rezultāta<sup>22</sup>.

60. Ciktāl tas attiecas uz “īpašuma izmantošan[u]”, PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas otrajā teikumā ir noteikts, ka ilglaicīga ienākumu gūšana ir uzskatāma par saimniecisku darbību. Līdz ar to arī vienkārša īpašuma pārvaldība, ja tā tiek veikta ilglaicīgi, var būt nozīmīga no PVN tiesību viedokļa. Tomēr šajā gadījumā runa nav par “īpašuma izmantošanu”<sup>23</sup>, tāpēc ilglaicīguma pazīme šeit nav būtiska. Turklāt ieplānotā un noteiktā laika posmā īstenojamā azbesta likvidēšana viegli izpildītu arī šo kritēriju lielam personu skaitam. Galu galā azbesta likvidēšanas programma L. pilsētai bija paredzēta laikposmā no 2018. līdz 2032. gadam.

61. No Tiesas judikatūras izriet, ka, lai noskaidrotu, vai pakalpojumi tiek sniegti par atlīdzību tādējādi, ka šī darbība ir jā kvalificē kā saimnieciska darbība, ir jāizvērtē *visi apstākļi*, kādos tā ir veikta<sup>24</sup>.

62. To apstiprina PVN direktīvas 9. panta 1. punkta formulējums. Tajā saimnieciskā darbība, kuras rezultātā persona tiek uzskatīta par nodokļa maksātāju, ir aprakstīta, izmantojot dažādas konkrētas profesijas un tām “pielīdzināmas profesijas”, kuru ietvaros veiktā darbība tiek uzskatīta par saimniecisko darbību.

<sup>22</sup> Spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 47. punkts); līdzīgi spriedums, 2021. gada 25. februāris, *Gmina Wrocław* (Lietošanas tiesību pārveidošana) (C-604/19, EU:C:2021:132, 69. punkts); attiecībā uz šo skat. arī spriedumu, 2020. gada 16. septembris, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Līgums par kopīgu darbību) (C-312/19, EU:C:2020:711, 39. punkts).

<sup>23</sup> Nav jau pat īpašuma un līdz ar to salīdzināmības ar nolēmumiem, kuros Tiesai bija jānošķir gadījuma rakstura īpašuma pārvaldīšana no saimnieciskās darbības – šajā ziņā skat., piemēram, spriedumu, 2021. gada 20. janvāris, *AJFP Sibiu* un *DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, 24. un nākamie punkti).

<sup>24</sup> Spriedumi, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 48. punkts), un 2016. gada 12. maijs, *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 29. punkts); šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 19. jūlijs, *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, 34. punkts), un 1996. gada 26. septembris, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, 27. punkts).

63. Ņemot vērā grūtības precīzi definēt saimniecisko darbību, nepieciešamās saimnieciskās darbības apraksts ar tipiskiem profesiju aprakstiem (“ražotāji, tirgotāji, pakalpojumu sniedzēji” vai “kalnrūpniecība, lauksaimnieciska darbība un brīvo profesiju darbība”) ieskicē nodokļa maksātāja jēdzienu un tam nepieciešamo saimniecisko darbību.

64. Pretēji abstraktam jēdzienam šāds tipoloģisks apraksts ir atvērtāks<sup>25</sup>. Piederība pie kategorijas nav jānosaka, veicot loģiski abstraktu subsumpciju, bet gan var tikt noteikta atbilstoši līdzības pakāpei ar paraugu. Lai veiktu šo klasifikāciju, ir jāveic visaptverošs atsevišķā gadījuma vērtējums, ievērojot sabiedrības uztveri.

65. Šajā ziņā saskaņā ar Tiesas līdzšinējo judikatūru var būt svarīgi, vai kompensācijas apmērs tiek noteikts atbilstoši kritērijiem, kuri garantē, ka tā ir pietiekama, lai segtu pakalpojumu sniedzēja darbības izmaksas<sup>26</sup>. Tas pats attiecas uz ienākumu summu, kā arī citiem elementiem, piemēram, klientu skaitu<sup>27</sup>. Ar apstākli vien, ka katrs atsevišķs pakalpojums, aplūkots individuāli, netiek atlīdzināts tādā apmērā, kas atbilst ar to saistītajām izmaksām, nepietiek, lai pierādītu, ka darbība kopumā netiek atlīdzināta atbilstoši kritērijiem, kuri nodrošina pakalpojumu sniedzēja darbības izmaksu segšanu<sup>28</sup>. Tomēr Tiesa ir noraidījusi saimnieciskās darbības esamību, it īpaši pamatojoties uz to, ka attiecīgo pakalpojumu saņēmēju maksātās iemaksas bija paredzētas, tikai lai segtu ļoti nelielu daļu no visām pakalpojuma sniedzēju darbības izmaksām<sup>29</sup>.

66. Šāda tipoloģiska pieeja ir pamatā, piemēram, Tiesas nolēmumam par fonda uzraudzības padomes locekļa saimniecisko darbību, kurš saņēma atlīdzību par savu darbību kapitālsabiedrības uzraudzības padomes locekļa statusā. Rezultātā Tiesa šo darbību salīdzināja ar tipiska nodokļa maksātāja darbību un īpašo iezīmju dēļ (no dalības sapulcēs vai darba slodzes neatkarīgs atalgojums, ekonomiskā riska neesamība, neliela un fiksēta summa) noliedza saimnieciskās darbības esamību<sup>30</sup>. Šādu tipoloģisku pieeju tā arī ir izmantojusi jau savā nolēmumā lietā *Gemeente Borsele*<sup>31</sup> un pirms tam zināmā mērā nolēmumā lietā *Enkler*<sup>32</sup>.

67. Aplūkojot pašvaldības darbību pašreizējā situācijā, ir pamanāmas dažas atšķirības no tipiska nodokļa maksātāja ar salīdzināmu profesiju (šajā gadījumā “azbesta likvidētāja profesija”). Pirmkārt, pašvaldība pati neveic nekādas darbības, lai sniegtu šos pakalpojumus. Tā nedz nodrošina savus darbiniekus, nedz aktīvi meklē klientus. Gluži pretēji, tikai tās iedzīvotāji var lūgt sevi iekļaut saskaņā ar publiskajām tiesībām izveidotajā azbesta likvidēšanas programmā. Tikai

<sup>25</sup> Šajā ziņā skat. sīkāk manus secinājumus lietā *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, 25. punkts).

<sup>26</sup> Spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 49. punkts); šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. februāris, *Nagyszénás Településszolgáltató Nonprofit Kft.* (C-182/17, EU:C:2018:91, 38. punkts un tajā minētā judikatūra)

<sup>27</sup> Spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 49. punkts); šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 12. maijs, *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 31. punkts); 2012. gada 19. jūlijs, *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, 38. punkts), un 1996. gada 26. septembris, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, 29. punkts).

<sup>28</sup> Spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 51. punkts).

<sup>29</sup> Spriedumi, 2016. gada 12. maijs, *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 33. punkts), un 2009. gada 29. oktobris, *Komisija/Somija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 50. punkts). Tas ir uzsvērts arī 2021. gada 15. aprīļa spriedumā *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 52. punkts).

<sup>30</sup> Spriedums, 2019. gada 13. jūnijs, *IO (PVN – uzraudzības padomes locekļa darbība)* (C-420/18, EU:C:2019:490, 44. punkts).

<sup>31</sup> Spriedums, 2016. gada 12. maijs, *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 29. un nākamie punkti). Pamatojums tam bija tas, ka pašvaldībai nebija tipiskās līdzdalības tirgū, skat. manus secinājumus lietā (C-520/14, EU:C:2015:855, 62. un nākamie punkti).

<sup>32</sup> Spriedums, 1996. gada 26. septembris, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, 28. punkts, – “apstākļu salīdzinājums”); uz tā pamata arī spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, 35. un 36. punkts).

pēc tam pašvaldība organizē uzņēmumu, kas tās uzdevumā veic azbesta likvidēšanu. Pēdējais minētais tiek izvēlēts publiskā iepirkuma procedūrā. Tas neatbilst tam, kā azbesta apsaimniekošanas uzņēmums parasti izvēlas apakšuzņēmēju.

68. Pašvaldības darbība aprobežojas vienīgi ar to, ka tā organizē sekmīgu azbesta likvidēšanu, ko veic privāts tirgus dalībnieks. Šie organizatoriskie pakalpojumi tieši netiek atlīdzināti; fonds atlīdzina vienīgi piesaistītā “apakšuzņēmēja” izdevumus. Savukārt tipisks uzņēmējs tieši pieskaitītu savai pakalpojuma cenai šos organizatoriskos izdevumus, pieskaitot peļņas daļu. Katrā ziņā pašvaldība ar saviem organizatoriskajiem starpniecības pakalpojumiem nekonkurē ar citiem privātiem pakalpojumu sniedzējiem.

69. Pašvaldība ir arī tā, kas izvēlas, kam sniegt attiecīgo pakalpojumu programmas ietvaros. Tādēļ nepastāv klasisks iedzīvotāja veikts pasūtījums. Parasti azbesta likvidēšanas pasākumi saņēmējam (šajā gadījumā attiecīgajam iedzīvotājam) nav bez maksas, it īpaši tad nav, ja šie pakalpojumi iepriekš ir iegādāti pilnībā no trešās personas. Pat ņemot vērā fonda veiktos maksājumus, kas sedz 40 un 100 % izdevumu, saglabājas “parastam” nodokļa maksātājam netipiska nenoteiktība par atlīdzību, kas labākajā gadījumā segs izdevumus.

70. Tas, vai un kādā apmērā trešā persona atlīdzina pakalpojumu izmaksas, paliek atklāts līdz brīdim, kad trešā persona (šajā gadījumā – fonds) pieņem turpmāku lēmumu. Šajā ziņā pašvaldība neuzņemas nedz uzņēmējdarbības iniciatīvu, nedz tai ir peļņas gūšanas iespējas<sup>33</sup>. Rezultātā tā uzņemas tikai zaudējumu risku atkarībā no trešās personas noteiktās atlīdzināšanas kārtības. Neviens tipisks nodokļa maksātājs nevadītu savu uzņēmumu tā, ka viņš kaut ko organizē klientam, bet šajā ziņā uzņemas tikai zaudējumu risku un, pat ļoti lielā ilgtermiņā raugoties, viņam nav nekādu iespēju gūt peļņu.

71. Arī iemesls pašvaldības rīcībai nav ekonomiska rakstura. Tas nav jautājums par papildu ienākumu gūšanu vai esošās peļņas palielināšanu, vai vispār par pārpalikumu gūšanu. Drīzāk prioritāri ir vispārējo interešu apsvērumi (vides aizsardzība, apdraudējuma novēršana, veselības aizsardzība u.c.), kas sniedz labumu visiem vai individuāli. Tipisks nodokļa maksātājs rikojas citādi.

72. Tādējādi apstākļi, kādos tiek sniegts pamatlietā aplūkotais pakalpojums, ir atšķirīgi no apstākļiem, kādos parasti tiek veikta azbesta likvidēšana. Arī šajā gadījumā pašvaldība vispārējā tirgū nepiedāvā azbesta likvidēšanas pakalpojumus, bet gan drīzāk pati ir uzskatāma par likvidēšanas pakalpojumu galalietotāju. Tā tos iegādājas no likvidēšanas uzņēmumiem, ar kuriem tai ir līgumattiecības, un kurus tā piedāvā savas pašvaldības teritorijas iedzīvotājiem veselības aprūpes un apdraudējuma novēršanas (vai savas sabiedrisko pakalpojumu darbības un vides aizsardzības) ietvaros<sup>34</sup>.

73. Tādējādi PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir prasīts, veicot visaptverošu vērtējumu, salīdzināt konkrēto darbību ar tipiska attiecīgās profesiju grupas nodokļa maksātāja darbību. Iepriekš minēto apstākļu dēļ pastāv šaubas par pašvaldības saimniecisko darbību. Tomēr konkrēts lēmums ir jāpieņem iesniedzējtiesai.

<sup>33</sup> Par ekonomiskā riska uzņemšanos skat. arī spriedumu, 2020. gada 16. septembris, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Līgums par kopīgu darbību) (C-312/19, EU:C:2020:711, 41. punkts).

<sup>34</sup> Skat. gandrīz identisko formulējumu 2016. gada 12. maija spriedumā *Gemeente Borsele un Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 35. punkts).

**D. Pakārtoti: par darījumiem, ko veic publisko tiesību subjekts, “iesaistoties kā valsts [pārvaldes] iestāde”**

74. Ja tomēr tiktu pieņemts, ka tiek veikta saimnieciskā darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, būtu jānoskaidro, vai ir piemērojams PVN direktīvas 13. pants. Tajā tiek pieņemts, ka noteiktos apstākļos publisko tiesību subjekti tomēr nav nodokļa maksātāji, pat ja tie veic saimniecisko darbību PVN direktīvas 9. panta izpratnē.

**1. PVN direktīvas 13. panta raksturs un mērķis**

75. PVN direktīvas 13. pantā nav ietverts atbrīvojums no nodokļa<sup>35</sup>, jo gan pienākums maksāt nodokli, gan atbrīvojums no nodokļa paredz *nodokļa maksātāja* saimniecisko darbību (skat. tikai atbrīvojuma no nodokļa regulējumu direktīvas 131. un nākamajos pantos). Darījumi, uz kuriem attiecas PVN direktīvas 13. pants, tādi nav un jau tādēļ nav apliekami ar nodokli. Tie neietilpst PVN direktīvas piemērošanas jomā.

76. Priekšnoteikums tam ir, ka “tiek veikti darījumi”, kuros publisko tiesību subjekts (šajā gadījumā – pašvaldība) iesaistās kā valsts pārvaldes iestāde (1. punkts), ja vien tas nerada nozīmīgus konkurences izkropļojumus (otrā daļa).

77. Šis izņēmums attiecībā uz publisko tiesību subjektiem, manuprāt, ir balstīts uz pieņēmumu, ka valsts kā nodokļu kreditora veiktās darbības, iesaistoties kā valsts pārvaldes iestādei, tai nav atkārtoti jāapliek ar nodokļiem, lai saglabātu konkurences neitralitāti<sup>36</sup>. Parasti šādas “publiskas darbības”, piemērojot prasīto tipoloģisko vērtējumu, jau nav saimnieciskā darbība PVN direktīvas 9. panta izpratnē. Ja tās tādas tomēr ir, tad ar direktīvas 13. pantu *vienkāršošanas regulējuma* izpratnē netiek pieļauts ka valstij tādēļ rodas pienākumi nodokļu tiesību jomā (reģistrēšanas, deklarēšanas un maksāšanas pienākumi). Tomēr tas ir grūti savienojams ar iepriekš izklāstīto patēriņa nodokļa ideju PVN direktīvā<sup>37</sup> (33. punkts), jo pareiza galapatērētāja aplikšana ar nodokli nevar būt atkarīga no tā, vai patērētāju apgāde tiek vai netiek veikta, darbojoties valsts pārvaldes iestādes statusā.

78. Tomēr PVN direktīvā ir paredzēts īpašs režīms publisko tiesību subjektiem attiecībā uz darījumiem, kuros tie iesaistās valsts pārvaldes iestādes statusā. Tā pamatā varētu būt ideja, ka parasti, īstenojot publisko varu pret nodevu (piemēram, pases izsniegšana par nodevas samaksu – tiek pieņemts, ka tā ir saimnieciska darbība PVN direktīvas 9. panta izpratnē), parasti nepastāv aizsargājama konkurence un valsts pašaplikšanai ar nodokli tad nav lielas jēgas. Ja tomēr rastos nozīmīgi konkurences izkropļojumi, jo privāti tirgus dalībnieki varētu sniegt tādu pašu pakalpojumu, ar otrajā daļā paredzēto atkāpi no izņēmuma tiek novērsti konkurences neitralitātes traucējumi starp salīdzināmu pakalpojumu sniedzējiem.

<sup>35</sup> Pretēji tam, kā tas izskan dažos Tiesas nolēmumos, piemēram, spriedumos, 2019. gada 10. aprīlis, *PSM “K”* (C-214/18, EU:C:2019:301, 38. punkts); 2015. gada 29. oktobris, *Saudaço* (C-174/14, EU:C:2015:733, 71. un 75. punkts), un 2007. gada 13. decembris, *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 41. punkts), vai dažos secinājumos, piemēram, ģenerāladvokāta M. Pojareša Maduru [*M. Poiares Maduro*] secinājumos lietā *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:345, 10., 12., 16., 18., 30. punkts).

<sup>36</sup> Par “valsts pašaplikšanas ar nodokli” problēmu skat. manus secinājumus lietā (C-520/14, EU:C:2015:855, 23. un nākamie punkti).

<sup>37</sup> Par PVN direktīvas 13. panta kvalifikāciju skat. arī manus secinājumus lietā (C-520/14, EU:C:2015:855, 24. un nākamie punkti).

## 2. Darījumi, kas veikti valsts pārvaldes iestādes statusā

79. Saskaņā ar Tiesas judikatūru darbības, kas veiktas valsts pārvaldes iestādes statusā šīs tiesību normas izpratnē ir darbības, ko veic publisko tiesību subjekti īpaša publiski tiesiskā regulējuma ietvaros. Tajā neietilpst darbības, ko tie veic tādos pašos tiesiskos apstākļos kā privātie tirgus dalībnieki<sup>38</sup>. Attiecīgi vienīgais kritērijs, kas droši ļauj nošķirt šīs divu kategoriju darbības, ir saskaņā ar valsts tiesībām piemērojamais tiesiskais režīms<sup>39</sup>. Šajā ziņā, ņemot vērā veicamās analīzes raksturu, valsts tiesai ir jā kvalificē pamatlietā apstrīdētā darbība, ņemot vērā iepriekš aprakstīto kritēriju<sup>40</sup>.

80. Šķiet, ka Tiesas judikatūra šajā ziņā galvenokārt ir vērsta uz juridiskā pamata publisko tiesību vai privāttiesību raksturu. Tomēr juridiskā pamata tīri formāla ņemšana vērā vienmēr tad ir apšaubāma, ja dalībvalsts tiesību akti ļauj publisko tiesību subjektiem slēgt līgumattiecības arī saskaņā ar publiskajām tiesībām. PVN direktīvas piemērošanas jomai vajadzētu būt atkarīgai nevis no akta formas izvēles (publisko tiesību vai civiltiesību līgums), bet gan drīzāk no kritērijiem pēc būtības. Tomēr, ciktāl publiskā tiesību subjekta saimniecisko darbību novērtē, izmantojot kategorijas salīdzinājumu (par to skat. iepriekš C iedaļā), lielāko daļu problēmu visdrīzāk var atrisināt jau PVN direktīvas 9. panta līmenī.

81. Šajā gadījumā, ievērojot iesniedzējtiesas vērtējumu, pašvaldība, šķiet, ir rīkojusies īpašā publiski tiesiskā regulējuma ietvaros judikatūras izpratnē. Iedzīvotāja (pakalpojuma saņēmēja) pieteikums ir iesniegts saistībā ar L. pilsētas domes pieņemto publisko tiesību programmu azbestu saturošu izstrādājumu likvidēšanai. Pamatojoties uz mēra (publisko tiesību) rīkojumu, pašvaldība savāc azbestu saturošus izstrādājumus. Līdz ar to pieteikums par iekļaušanu azbesta izskaušanas programmā un šā pieteikuma apstiprināšana, visticamāk, ir veikti, pamatojoties uz publiskajām tiesībām. Pat refinansēšana, izmantojot Reģionālo vides aizsardzības un ūdenssaimniecības fondu, visticamāk, ir balstīta uz publiskajām tiesībām. Tādējādi pastāv darbība, kas veikta, iesaistoties kā valsts pārvaldes iestādei, judikatūras izpratnē. Līdz ar to saskaņā ar PVN direktīvas 13. panta 1. punktu pašvaldība tad netiek uzskatīta par nodokļa maksātāju.

## 3. Nozīmīgu konkurences izkropļojumu neesamība

82. Saskaņā ar PVN direktīvas 13. panta 1. punkta otro daļu publisko tiesību subjekts, pat ja tas veic darījumus, iesaistoties kā valsts pārvaldes iestāde, tomēr ir uzskatāms par nodokļa maksātāju, ciktāl to uzskatīšana par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgus konkurences izkropļojumus. Saskaņā ar trešo daļu tos attiecībā uz I pielikumā minētajām darbībām jebkurā gadījumā uzskata par nodokļa maksātājiem, ja vien šīs darbības netiek veiktas tik mazā apjomā, lai būtu nenozīmīgas. Direktīvas I pielikumā ir uzskaitīti tipiski komunālo pakalpojumu veidi, kas tiek sniegti dalībvalsts iedzīvotājiem. Tas attiecas uz ūdens, gāzes u.c. piegādi, bet ne – uz atkritumu apsaimniekošanu.

<sup>38</sup> Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council u.c.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 21. punkts), un 2000. gada 14. decembris, *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

<sup>39</sup> Spriedumi, 1990. gada 15. maijs, *Comune di Carpaneto Piacentino u.c.* (C-4/89, EU:C:1990:204, 10. punkts), un 1989. gada 17. oktobris, *Comune di Carpaneto Piacentino u.c.* (231/87 un 129/88, EU:C:1989:381, 15. punkts).

<sup>40</sup> Tiesas pastāvīgā judikatūra, skat. spriedumu, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council u.c.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 22. punkts un tajā minētās norādes).



83. Šīs atkāpes no izņēmuma pamatā ir tas, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem publisko tiesību subjekts īpaša publiski tiesiskā regulējuma ietvaros var iesaistīties noteiktās darbībās, kas pēc būtības ir ekonomiska rakstura. Šīs pašas darbības vienlaikus var veikt privāti tirgus dalībnieki, līdz ar to PVN neiekasēšana no minētā subjekta var radīt zināmus konkurences traucējumus<sup>41</sup>. Turklāt daļai patērētāju tiktu piemērots PVN un daļai tas netiktu piemērots, lai gan abiem tiktu sniegts viens un tas pats pakalpojums (viens un tas pats patēriņa labums). Pakalpojumu sniedzēja juridiskā forma (privāttiesību vai publisko tiesību iestāde) nevar attaisnot šo atšķirīgo PVN slogu pakalpojumu saņēmējam.

84. No šī nevēlamā rezultāta likumdevējs ir vēlējies izvairīties, PVN direktīvas 13. panta 1. punkta trešajā daļā paredzot, ka šīs direktīvas I pielikumā skaidri uzskaitītās darbības “katrā ziņā” ir aplikamas ar PVN, ja tās nav nenozīmīgas, pat ja tās veic publisko tiesību subjekti, rīkojoties valsts pārvaldes iestāžu statusā<sup>42</sup>. PVN direktīvas 13. panta 1. punkta otrā un trešā daļa tādējādi ir cieši saistītas, jo tām ir viens mērķis, proti, patērētāja aplikšana ar PVN, pat ja tā piegādātājs rīkojas kā valsts pārvaldes iestāde.

85. Tādējādi šīs daļas ir pakļautas vienai domai, saskaņā ar kuru visas saimnieciskās darbības, kas patērētājam sniedz patēriņa labumu, principā tiek apliktas ar PVN<sup>43</sup>. Tādēļ PVN direktīvas 13. panta 1. punkta otrā un trešā daļa ir jāinterpretē kopā<sup>44</sup>. Vērtējot kopā, jautājums par to, vai nodokļa nepiemērošana publisko tiesību subjektiem, kas darbojas valsts pārvaldes iestādes statusā, izraisītu nozīmīgus konkurences izkropļojumus, ir jānovērtē atkarībā tieši no konkrētās darbības, šajā vērtējumā īpaši neņemot vērā konkrēto tirgu<sup>45</sup>.

86. Neraugoties uz šo Tiesas precizējumu, šis nenoteiktais kritērijs (nozīmīgu konkurences izkropļojumu neesamība) praksē joprojām rada problēmas. Šajā ziņā es Tiesu saprotu tādējādi, ka rezultātā ir jāizvērtē, vai un cik lielā mērā publisko tiesību subjekta darbības no patērētāju apgādes izslēdz privātos tirgus dalībniekus, pat ja šis subjekts darbojas tikai sava īpašā publiski tiesiskā regulējuma ietvaros. Tomēr šajā gadījumā, ņemot vērā azbesta likvidēšanas programmas īpašos nosacījumus, man šķiet, ka nozīmīgi konkurences izkropļojumi ir izslēgti.

87. Būtisks aspekts šajā ziņā ir tas – kā izklāstīts iepriekš C iedaļā –, ka pašvaldība tieši nedarbojas tirgū un nepiedāvā pakalpojumus kā tipisks uzņēmums, bet gan drīzāk pati darbojas tikai kā pakalpojumu saņēmēja. To pastiprina vēl tas, ka pakalpojuma sniegšanai saskaņā ar publiskā iepirkuma tiesību aktiem tiek izvēlēts un piesaistīts privāts tirgus dalībnieks. Tādējādi šajā gadījumā pašvaldība neizspiež nevienu privātu konkurentu no azbesta apsaimniekošanas tirgus, bet gan vispārēju interešu apsvērumu dēļ (vides aizsardzība, apdraudējuma novēršana, veselības aizsardzība, sabiedriskie pakalpojumi) tikai iesaistās starp azbesta apsaimniekošanas uzņēmumu un galapatērētāju (šajā gadījumā attiecīgo iedzīvotāju) un daļēji refinansē sevi no cita publisko tiesību subjekta valsts līdzekļiem.

<sup>41</sup> Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 33. punkts).

<sup>42</sup> Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 34. punkts), līdzīgi arī spriedums, 2017. gada 19. janvāris, *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, 39. punkts).

<sup>43</sup> Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 38. punkts).

<sup>44</sup> Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 39. punkts).

<sup>45</sup> Spriedumi, 2017. gada 19. janvāris, *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, 41. punkts), un 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 53. punkts).

88. Es uzskatu, ka šādā situācijā konkurences izkropļojumus, katrā ziņā nozīmīgus, var izslēgt. Tas, ka šajā ziņā rastos tādi paši PVN ieņēmumi kā tad, ja īpašnieks par saviem līdzekļiem (nevis pašvaldības) būtu izmantojis azbesta likvidēšanas uzņēmuma pakalpojumus, arī liecina par labu PVN direktīvas 13. panta piemērošanai pašvaldības darbībām saistībā ar konkrēto azbesta likvidēšanas programmu.

#### 4. Starpsecinājumi

89. PVN direktīvas 13. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka nozīmīgus konkurences izkropļojumus var izslēgt, ja ar kārtību, kādā tiek veiktas publiskās darbības, tiek nodrošināts, ka privātie tirgus dalībnieki netiek izslēgti no patērētāju apgādes, bet gan, kā šajā gadījumā, tajā piedalās.

### V. Secinājumi

90. Līdz ar to es ierosinu Tiesai uz *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai noteiktu, starp kurām personām tiek sniegti pakalpojumi par atlīdzību, primāri nozīme ir pastāvošo tiesisko attiecību visaptverošam vērtējumam. Ja no tā izriet tieša saikne starp trešās personas veikto maksājumu un pakalpojumu, pastāv pakalpojums “par atlīdzību”.
- 2) PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir prasīts salīdzināt konkrēto darbību ar tipiska attiecīgās profesiju grupas nodokļa maksātāja darbību.
- 3) PVN direktīvas 13. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka nozīmīgus konkurences izkropļojumus var izslēgt, ja ar publiskās varas īstenošanas noteikumiem tiek nodrošināts, ka privātie tirgus dalībnieki nevis tiek izslēgti no patērētāju apgādes, bet gan tajā piedalās.