

Lieta C-344/22

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2022. gada 27. maijs

Iesniedzējtiesa:

Bundesfinanzhof (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2021. gada 15. decembris

Prasītāja un revīzijas sūdzības iesniedzēja:

Pašvaldība A

Atbildētāja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā:

Finanzamt



BUNDESFINANZHOF [FEDERĀLĀS FINANŠU TIESAS]

LĒMUMS

Lietā

Pašvaldība A

prasītāja un revīzijas sūdzības [*Revision*] iesniedzēja

pārstāvis:

[..]

pret

Finanzamt [Finanšu pārvaldi]

atbildētāju un atbildētāju revīzijas tiesvedībā

saistībā ar PVN par 2009.-2012. gadu

XI senāts

pamatojoties uz 2021. gada 15. decembra tiesas sēdi, nolēma:

Rezolutīvā daļa

I. Uzdod Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

1) Vai tādos apstākļos kā pamatlietā pašvaldība, kas, pamatojoties uz pašvaldības nolikumu, iekasē “kūrorta nodokli” (noteiktas summas apmērā par uzturēšanās dienu) no apmeklētājiem, kuri uzturas pašvaldībā (kūrorta viesi), par kūrorta objektu (piemēram, kūrorta parks, kūrorta ēka, takas) nodrošināšanu, tādējādi, ka tā nodrošina šos kūrorta objektus kūrorta viesiem apmaiņā pret kūrorta nodokli, veic saimniecisko darbību Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē arī tad, ja kūrorta objekti jau tāpat ir brīvi pieejami ikvienam (un tāpēc arī, piemēram, iedzīvotājiem, kuri nav kūrorta nodokļa maksātāji, vai citām personām, kas nav kūrorta nodokļa maksātāji)?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai iepriekš minētajos pamatlīetās apstākļos, pārbaudot, vai pašvaldības uzskatīšana par personu, kas nav nodokļa maksātājs, radītu “nozīmīgus konkurences izkropļojumus” Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 13. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē, konkrētais ģeogrāfiskais tirgus ir tikai pašvaldības teritorija?

II. [...].

Pamatojums

I.

- 1 Strīds ir par to, vai prasītāja un revīzijas sūdzības iesniedzēja (prasītāja), kas ir publisko tiesību juridiska persona, 2009.-2012. gadā (strīdīgie gadi) veica saimniecisko darbību kā uzņēmēja un tāpēc tai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli.
- 2 Prasītāja, pašvaldība, ir valsts atzīts klimatiskais kūrorts. Prasītājas kūrorta pārvalde kopš 1997. gada 1. janvāra (pēdējo reizi ar nosaukumu “B”) darbojas saskaņā ar pašvaldību tiesību aktiem kā tā dēvētais pašvaldības uzņēmums un saskaņā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa tiesību aktiem ir komercuzņēmums (turpmāk tekstā – “kūrorta uzņēmums”).

- 3 Prasītāja iekasē kūrorta nodokli saskaņā ar *Gemeindeordnung für Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Pašvaldības kodekss – *GemO*) [...] 4. pantu, lasot to kopā ar prasītājas nolikumu [...] (A pašvaldības vietējais tiesību akts [...]):

“[...] §. Kūrorta nodokļa iekasēšana

Pašvaldība iekasē kūrorta nodokli, lai segtu savus izdevumus par kūrorta un atpūtai paredzēto objektu izveidi un uzturēšanu, kā arī par šim nolūkam rīkotajiem pasākumiem.

[...] §. Kūrorta nodokļa maksātāji

- (1) Kūrorta nodokļa maksātāji ir visas personas, kas uzturas pašvaldībā, bet nav pašvaldības iedzīvotāji (nerezidenti), un kurām tiek dota iespēja izmantot objektus un piedalīties pasākumos [...] panta izpratnē.
- (2) Turklāt kūrorta nodokli maksā arī pašvaldības iedzīvotāji, kuru galvenais interešu centrs atrodas citā pašvaldībā (vienotas likmes gada kūrorta nodoklis), kā arī nerezidenti, kuri uzturas kūrorta pašvaldībā profesionālu iemeslu dēļ, lai apmeklētu konferences vai citus pasākumus.
- (3) Kūrorta nodokli nemaksā nerezidenti un iedzīvotāji, kuri strādā vai mācās pašvaldībā. [...]

[...] §. Kūrorta nodokļa kritērijs un likme

- (1) Kūrorta nodoklis par personu un uzturēšanās dienu ir šāds [...]
- (3) Ierašanās diena un izbraukšanas diena tiek skaitītas kopā kā viena uzturēšanās diena.
- (4) Pašvaldības iedzīvotāji, kas ir kūrorta nodokļa maksātāji, maksā vienotas likmes gada kūrorta nodokli neatkarīgi no uzturēšanās ilguma, biežuma un sezonas. Par personu tas ir šāds [...]

[...] §. Paziņošanas pienākums

- (1) Ikvienai personai, kas par atlīdzību izmitina personas, apsaimnieko kempingu vai par atlīdzību piešķir savu mājokli nerezidentiem kā brīvdienu māju, 3 dienu laikā pēc ierašanās vai izbraukšanas ir jāpiesaka vai jāatsaka personas, kas pie tās uzturas. [...]
- (2) Turklāt tūrisma uzņēmumiem ir jāpaziņo, ja atlīdzība, ko tūrists maksā uzņēmējam, ietver arī kūrorta nodokli. [...]

[...] §. Kūrorta nodokļa iekasēšana un samaksa

- (1) Personas, uz kurām attiecas paziņošanas pienākums saskaņā ar [...] panta [...] un [...] punktu, ja netiek izdots paziņojums par kūrorta nodokli saskaņā ar

[..] panta [..] punktu, iekasē kūrorta nodokli no kūrorta nodokļa maksātājiem un samaksā to pašvaldībai. Tās ir atbildīgas attiecībā pret pašvaldību par kūrorta nodokļa pilnīgu un pareizu iekasēšanu. [..]”

- 4 Ar šiem ieņēmumiem prasītāja strīdīgajos gados finansēja kūrorta objektu (piemēram, kūrorta parks, kūrorta ēka, takas) izveidi, uzturēšanu un atjaunošanu. Šie objekti ir brīvi pieejami ikvienam; lai tajos iekļūtu, nav nepieciešama kūrorta ieejas karte.
- 5 PVN deklarācijās par strīdīgajiem gadiem prasītāja uzskatīja, ka kūrorta nodoklis ir atlīdzība par darbību, kas apliekama ar PVN (kūrorta uzņēmums), un pieprasīja priekšnodokļa atskaitījumu no visiem ar tūrisma saistītajiem saņemtajiem pakalpojumiem.
- 6 Atbildētāja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā (*Finanzamt – FA*) veica nodokļu auditu. Auditors [..] ievērojami samazināja [..] pieprasīto priekšnodokli. Netika atzītas priekšnodokļa summas, kas nebija saistītas ar kūrorta uzņēmumu. Turklāt priekšnodokļa summas, kas attiecas uz kūrorta ēku, tika ņemtas vērā tikai tiktāl, ciktāl kūrorta ēka tika iznomāta par atlīdzību. Auditors neatlāva atskaitīt priekšnodokli par takām, trasēm un citiem objektiem ārpus kūrorta parka.
- 7 *FA* ņēma vērā šos atzinumus un 2015. gada 20. martā izdeva attiecīgus paziņojumus par PVN grozījumiem. Pēc neveiksmīgas iebildumu procedūras [..] *Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg* [Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa] ar 2018. gada 18. oktobra spriedumu 1 K 1458/18, kas publicēts *Zeitschrift für Kommunal финанzen* 2019, 36. lpp., noraidīja prasību. Tā uzskatīja, ka prasītāja, izņemot (daļēju) privāttiesisku kūrorta ēkas nodošanu par atlīdzību pasākumu un restorāna vajadzībām, ar savu darbību, lai iekasētu kūrorta nodokli, nav rīkojusies kā uzņēmēja. Šajā ziņā tā kā uzņēmēja neesot sniegusi nekādus pakalpojumus kūrorta viesiem, jo prasītājas uzskatīšana par personu, kas nav nodokļa maksātājs, neradot nozīmīgus konkurences izkropļojumus. Pakalpojumus pilnībā nevarot sniegt privāti pakalpojumu sniedzēji, jo tie nespējot apmierināt tādas pašas kūrorta viesu vajadzības. Tā kā “kūrorta objektu darbība” apmaiņā pret kūrorta nodokli neesot uzņēmējdarbība, deklarētais apgrozījums no kūrorta nodokļa iekasēšanas neesot apliekams ar PVN, un līdz ar to *FA* jau piešķirtās priekšnodokļa summas esot jāatsaka. Tomēr esot aizliegts grozīt nodokļu aprēķinu uz prasītājas rēķina.
- 8 Pakārtoti *FG* norādīja – pat ja prasītāja ar “kūrorta objektu darbību” būtu rīkojusies kā uzņēmēja, pieprasītais (turpmākais) priekšnodokļa atskaitījums katrā ziņā nebūtu iespējams, jo neesot saiknes starp objektu izveides, uzturēšanas un ekspluatācijas izmaksām un prasītājas (domājamo) saimniecisko darbību (“kūrorta uzņēmums”).
- 9 Savā revīzijas sūdzībā prasītāja apgalvo, ka ir pārkāptas materiālās un procesuālās normas. Papildus sākotnējam prasījumam tā prasa atzīt papildu priekšnodokļa summas.
- 10 [..].

II.

- 11 Senāts aptur tiesvedību un saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību (LESD) 267. panta trešo daļu uzdod Eiropas Savienības Tiesai (Tiesa) rezolutīvajā daļā minētos prejudiciālos jautājumus.

12 **1. Atbilstošās tiesību normas un noteikumi**

13 **a) Valsts tiesības**

14 ***Umsatzsteuergesetz* [Apgrozījuma nodokļa likuma] (*UStG*) 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkts**

(1) Ar apgrozījuma nodokli apliek šādus darījumus:

1. piegādes un citus pakalpojumus, kurus uzņēmējs iekšzemē savas uzņēmējdarbības ietvaros sniedz par atlīdzību. Aplikšanu ar nodokli neizslēdz fakts, ka darījums ir veikts, pamatojoties uz tiesību vai administratīvajiem aktiem, vai ka darījums tiek uzskatīts par veiktu atbilstoši kādai tiesību normai;

15 ***UStG* 2. panta 1. un 3. punkts redakcijā, kas bija spēkā strīdīgajos gados**

(1) Uzņēmējs ir persona, kas patstāvīgi veic komerciālu vai profesionālu darbību. Uzņēmums aptver visu uzņēmēja veikto komerciālo vai profesionālo darbību. Ar komercdarbību vai profesionālo darbību tiek saprasta jebkura pastāvīga darbība, kas tiek veikta, lai gūtu ienākumus, pat ja nav nodoma gūt peļņu vai ja personu apvienība savu darbību veic tikai attiecībā uz tās dalībniekiem.

[..]

(3) Publisko tiesību juridiskas personas komerciālu vai profesionālu darbību veic tikai ar to komercuzņēmumu (*Körperschaftsteuergesetz* [Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli] 1. panta 1. punkta 6) apakšpunkts un 4. pants) un lauksaimniecības un mežsaimniecības uzņēmumu starpniecību. [..]

16 ***UStG* 12. panta 2. punkta 9) apakšpunkts**

(2) Nodoklis ir samazināts līdz septiņiem procentiem šādiem darījumiem:

[..]

9. darījumi, kas tieši saistīti ar peldbaseinu darbību, kā arī ārstniecisko vannu nodrošināšanu. Tas pats attiecas uz kūrorta objektu nodrošināšanu, ja kā atlīdzība ir jāmaksā kūrorta nodoklis; [..]

17 ***UStG* 15. panta 1. punkta pirmās daļas 1) apakšpunkta pirmais teikums**

(1) Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. uz likuma pamata maksājamo nodokli par piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam sniedzis cits uzņēmējs. [..]

18 *Straßengesetz für Baden-Württemberg* [Bādenes-Virtembergas Ceļu likums] (*Straßengesetz – StrG*) 1992. gada 11. maija redakcijā (*GBL. BW [Gesetzblatt für Baden-Württemberg, Bādenes-Virtembergas Oficiālais Vēstnesis]* 1992, 329. lpp.) 13. panta 1. punkta pirmais teikums

(1) Publisko ceļu lietošana ir atļauta ikvienam, ievērojot paredzēto mērķi un ceļu satiksmes noteikumus paredzētos satiksmes ierobežojumus (vispārēja lietošana).

19 *GemO* 4. panta 1. punkts

(1) Pašvaldības ar nolikumu var regulēt jautājumus, uz ko neattiecas ārēji norādījumi, ja vien noteikumi nav ietverti likumos. [..].

20 *GemO* 10. panta 2. un 3. punkts

(2) Pašvaldība savu iespēju robežās nodrošina iedzīvotāju ekonomiskajai, sociālajai un kultūras labklājībai nepieciešamos sabiedriskos objektus. Piemērojamo tiesību aktu ietvaros iedzīvotāji ir tiesīgi izmantot pašvaldības sabiedriskos objektus saskaņā ar tādiem pašiem principiem. Viņiem ir jāmaksā pašvaldības nodevas.

(3) Personām, kurām pieder zeme vai kuras veic uzņēmējdarbību pašvaldībā un kuras nedzīvo pašvaldībā, ir tiesības tādā pašā veidā izmantot pašvaldībā esošos sabiedriskos objektus, kas paredzēti zemes īpašniekiem vai komersantiem, un tām ir jāmaksā pašvaldības nodevas par savu zemi vai uzņēmējdarbību.

21 *KAG* 2. panta 1. punkts

(1) Pašvaldības iekasē nodevas, pamatojoties uz nolikumu. Nolikumā it īpaši nosaka nodevu maksātāju kategoriju, nodevas objektu, apmēru un likmi, kā arī nodevas parāda rašanās un maksāšanas termiņu.

22 b) Savienības tiesības

23 Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (PVN direktīva) 9. panta 1. punkts

1. “Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību. [..]

24 PVN direktīvas 168. panta a) punkts

Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs; [...]

25 2. Par pirmo prejudiciālo jautājumu

- a) Senāta skatījumā nav neiespējami, ka šajā lietā – pretēji abu pušu vienprātīgajam viedoklim – jau šobrīd nav saimnieciskās darbības PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.
- 26 aa) Tiesības atskaitīt priekšnodokli paredz, lai strīdīgie saņemtie pakalpojumi būtu saistīti ar pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Interpretējot atbilstoši direktīvai, *UStG* 15. panta 1. punkta pirmās daļas 1) apakšpunktā ir paredzēts, ka uzņēmējs plāno izmantot pakalpojumus sava uzņēmuma vajadzībām (*UStG* 2. panta 1. punkts, PVN direktīvas 9. pants) un tādējādi savai saimnieciskajai darbībai, lai sniegtu pakalpojumus par atlīdzību (*UStG* 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkts, PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts) (pastāvīgā judikatūra, skat., piemēram, *Bundesfinanzhof* [Federālās Finanšu tiesas] – *BFH* – spriedumus, 2012. gada 9. februāris – V R 40/10, *BFHE* 236, 258. lpp., *BStBl. II* 2012, 844. lpp., 19. un nākamie punkti; 2015. gada 15. aprīlis – V R 44/14, *BFHE* 250, 263. lpp., *BStBl. II* 2015, 679. lpp., 10. punkts; 2015. gada 21. oktobris – XI R 28/14, *BFHE* 252, 460. lpp., *BStBl. II* 2016, 550. lpp., 28. punkts; 2015. gada 2. decembris – V R 15/15, *BFHE* 252, 472. lpp., *BStBl. II* 2016, 486. lpp., 14. punkts; 2019. gada 18. septembris – XI R 19/17, *BFHE* 267, 98. lpp., *BStBl. II* 2020, 172. lpp., 15. punkts).
- 27 bb) Tas, vai ir izpildīti pakalpojumu apmaiņas nosacījumi, šajā gadījumā ir jāvērtē nevis saskaņā ar civiltiesībām, bet tikai un vienīgi saskaņā ar Savienības tiesībās noteiktajiem PVN kritērijiem (skat. *BFH* spriedumus, 2009. gada 17. decembris – V R 1/09, *BFH/NV* 2010, 1869, 17. punkts; 2014. gada 16. janvāris – V R 22/13, *BFH/NV* 2014, 736, 22. punkts; *Bundesgerichtshof* [Federālās Augstākās tiesas] spriedums, 2011. gada 18. maijs – VIII ZR 260/10, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2011, 813, 11. punkts; attiecīgi ar tajos minēto judikatūru; *BFH* spriedums, 2019. gada 22. maijs – XI R 20/17, *BFH/NV* 2019, 1256, 18. punkts). Rodas Savienības tiesību jautājums, kas jārisina neatkarīgi no valsts tiesībās sniegtā vērtējuma, par to, vai atlīdzība tiek sniegta kā samaksa par pakalpojumu sniegšanu (skat. Tiesas spriedumu *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, 2018. gada 22. novembris, C-295/17, EU:C:2018:942, 68. punkts; *BFH* spriedumus, 2016. gada 21. decembris – XI R 27/14, *BFHE* 257, 154. lpp., *BStBl. II* 2021, 779. lpp., 29. punkts; attiecīgi ar tajos minēto judikatūru; 2019. gada 13. februāris – XI R 1/17, *BFHE* 263, 560. lpp., *BStBl. II* 2021, 785. lpp., 18. punkts; izdevumā *BFH/NV* 2019, 1256. lpp., 18. punkts).

- 28 cc) Lai pakalpojums tiktu sniegts par atlīdzību, starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju ir jāpastāv tiesiskām attiecībām, kurās tiek veikts savstarpējs izpildījums, un pakalpojuma sniedzēja saņemtajai samaksai ir jābūt faktiskai atlīdzībai par pakalpojuma saņēmējam individuāli sniegto pakalpojumu (skat. piemēram, Tiesas spriedumus *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, 2007. gada 18. jūlijs, C-277/05, EU:C:2007:440, 19. punkts; *Air France-KLM* un *Hop!-Brit Air*, 2015. gada 23. decembris, C-250/14 un C-289/14, EU:C:2015:841, 22. punkts; *Cesky rozhlas*, 2016. gada 22. jūnijs, C-11/15, EU:C:2016:470, 21. punkts; *SAWP*, 2017. gada 18. janvāris, C-37/16, EU:C:2017:22, 25. punkts; *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:942, 39. punkts; *BFH* spriedumus izdevumā *BFHE* 257, 154. lpp., *BStBl. II* 2021, 779. lpp., 16. punkts; izdevumā *BFHE* 263, 560. lpp., *BStBl. II* 2021, 785. lpp., 16. punkts; izdevumā *BFH/NV* 2019, 1256, 15. punkts). Pakalpojuma saņēmējam ir jābūt identificējamam. Tam ir jāgūst priekšrocība, kas rada patēriņu kopējās PVN sistēmas izpratnē (skat., piemēram, *BFH* spriedumus, 2005. gada 7. jūlijs – V R 34/03, *BFHE* 211, 59. lpp., *BStBl. II* 2007, 66. lpp., II.1. nodaļā 14. punkts un tajā minētā Tiesas judikatūra; izdevumā *BFH/NV* 2014, 736. lpp., 20. punkts; izdevumā *BFH/NV* 2019, 1256. lpp., 16. punkts).
- 29 dd) Atbilstoši *BFH* judikatūrai izšķirošais faktors patērējamas priekšrocības esamībai ir tas, ka individuālais pakalpojuma saņēmējs no pakalpojuma gūst konkrētu labumu (skat. *BFH* spriedumus, 2008. gada 18. decembris – V R 38/06, *BFHE* 225, 155. lpp., *BStBl. II* 2009, 749. lpp., II daļas 3. nodaļas b) apakšnodaļas 38. punkts; 2013. gada 28. maijs – XI R 32/11, *BFHE* 243, 419. lpp., *BStBl. II* 2014, 411. lpp., 49. punkts). Ja pakalpojumu finansē no (obligātajām) iemaksām, nav pakalpojuma par atlīdzību, ja no pakalpojuma izrietošās priekšrocības ir (tikai) netieši atvasinātas no priekšrocībām, ko parasti gūst visa tautsaimniecības nozare vai tamlīdzīgi (skat. Tiesas spriedumu *Apple and Pear Development Council*, 1988. gada 8. marts, C-102/86, EU:C:1988:120; *BFH* spriedumu, 2020. gada 23. septembris – XI R 35/18, *BFHE* 271, 243. lpp., 53. un nākamie punkti un tajos minētā judikatūra).
- 30 ee) Pamatojoties uz to, var noliegt pakalpojuma par atlīdzību esamību. Tas tādēļ, ka prasītājas kūrorta objekti ir pieejami plašai sabiedrībai bez maksas un ieejai nav nepieciešama ar kūrorta ieejas karte. Tādējādi kūrorta objektus bez maksas var izmantot arī personas, kurām nav jāmaksā kūrorta nodoklis (piemēram, pašvaldības iedzīvotāji vai dienas viesi, kas nakšņo kaimiņu pašvaldībās). Šādā skatījumā pakalpojuma saņēmējs nav identificējams, jo saskaņā ar *FG* konstatētajiem faktiem ar kūrorta nodokli apliekamā persona nav guvusi nekādu patērējamu konkrētu priekšrocību, kas būtu lielāka par priekšrocību, ko gūst plaša sabiedrība, kas arī var izmantot prasītājas kūrorta objektus. *FG* nav konstatējusi, ka kūrorta nodokļa samaksa radītu tiesības uz kādiem pakalpojumiem, kas nav pieejami plašai sabiedrībai. Šajā saistībā *BFH* jau bija arī nospriedusi, ka līdz ar nodošanu vispārējai lietošanai kūrorta objektus (attiecīgajā lietā: pastaigu un pārgājienu taka) vairs nevar pieskaitīt pie objektiem, par kuru izmantošanu var iekasēt kūrorta maksu kā atlīdzību par lietošanu (skat. *BFH* spriedumu, 1990. gada 26. aprīlis – V R 166/84, *BFHE* 161, 182. lpp., *BStBl. II* 1990, 799. lpp.; arī *FG*

München [Minhenes Finanšu tiesas] spriedumu, 2013. gada 24. jūlijs – 3 K 3274/10, *Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst* 2014, 1065., 1067. lpp.).

- 31 b) Tomēr no Savienības tiesību viedokļa šis viedoklis nav neapšaubāms LESD 267. panta trešās daļas izpratnē.
- 32 Prasītāja pareizi norāda, ka, aplūkojot prasītājas un kūrorta viesu tiesiskās attiecības izolēti, kūrorta viesi maksā kūrorta nodokli noteiktas summas apmērā par uzturēšanās dienu, pamatojoties uz nolikumu par kūrorta objektu (piemēram, kūrorta parks, kūrorta ēka, takas) nodrošināšanu, tādējādi, aplūkojot šīs tiesiskās attiecības izolēti, maksājumi ir atlīdzība par iespēju izmantot kūrorta objektus. Neatkarīgi no II daļas 2. nodaļas a) apakšnodaļā minētās judikatūras Senāts neuzskata, ka no Savienības tiesību viedokļa nav šaubu par to, vai situācija ir citāda, ja arī iedzīvotājiem, kas nav kūrorta nodokļa maksātāji, vai citām personām, kas nav kūrorta nodokļa maksātāji, ir bezmaksas piekļuve kūrorta objektiem. Piemēram, lietā *Gemeente Borsele* (skat. Tiesas spriedumu *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën*, 2016. gada 12. maijs, C-520/14, EU:C:2016:334, 27. punkts) Tiesa izskatīja pakalpojumu apmaiņu skolēnu pārvadājumu jomā, lai gan tikai trešdaļa vecāku piedalījās transporta izmaksu segšanā. Tāpēc Senāts apšaubā, vai – aplūkojot kūrorta nodokļa likmi izolēti – pakalpojumu apmaiņa starp prasītāju un attiecīgo kūrorta viesi ir noliedzama, pamatojoties uz visaptverošu vērtējumu, jo ikviens, t.i., arī personas, kas nav kūrorta nodokļa maksātāji, var izmantot objektus vienādi, bez ierobežojumiem un bez maksas, un tāpēc kūrorta viesi negūst patērējamu priekšrocību salīdzinājumā ar sabiedrību kopumā.
- 33 No tā izriet pirmais prejudiciālais jautājums.
- 34 c) Saistībā ar pirmo jautājumu Senāts norāda, ka *FG*, kas apstiprināja saimniecisko darbību ar iesaistītajām pusēm, no savas puses attiecīgi nav noskaidrojusi, kādā procentuālajā apmērā prasītājas iekasētais kūrorta nodoklis sedz kūrorta objektu nodrošināšanas izmaksas. Nevar izslēgt, ka pastāv pastāvīga finansiāli nerentabla darbība, jo kūrorta nodoklis nesedz kūrorta objektu darbības izmaksas (skat. par darbības izmaksu nesegšanas kā saimnieciskās darbības neesamības kritērija nozīmi Tiesas spriedumus *Komisija/Somija*, 2009. gada 29. oktobris, C-246/08, EU:C:2009:671, 50. punkts; *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2016:334, 33. punkts; *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft*, 2018. gada 22. februāris, C-182/17, EU:C:2018:91, 38. punkts; *Administration de l'Enregistrement, des Domaines un de la TVA*, EQ, 2021. gada 15. aprīlis, C-846/19, EU:C:2021:277, 49. punkts). Ja pretēji iesniedzējtiesas viedoklim atbilde uz pirmo jautājumu ir atkarīga no tā, vai kūrorta nodoklis sedz darbības izmaksas, Senāts lūdz sniegt attiecīgu norādi atbildes ietvaros.

35 3. Par otro prejudiciālo jautājumu

Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, varētu apgalvot, ka prasītāja kā publisko tiesību juridiska persona, nodrošinot kūrorta objektus, nerīkojās kā uzņēmēja, jo tās uzskatīšana par personu, kas nav nodokļa maksātāja, nerada nozīmīgus konkurences izkropļojumus. Tomēr no Savienības tiesību viedokļa arī tas nav neapšaubāmi.

- 36 a) Juridiskais pamats ir *UStG* 2. panta 3. punkts iepriekšējā redakcijā (*UStG* 27. panta 22. un 22.a punkts); strīdīgajos gados vēl nav piemērojams (PVN direktīvas 13. pantam lielā mērā atbilstīgais) *UStG* 2.b panta 1. punkts (*UStG* 27. panta 22. punkta otrais teikums).
- 37 b) Tomēr, pat interpretējot iepriekšējās redakcijas *UStG* 2. panta 3. punktu atbilstoši Savienības tiesībām – neraugoties uz tā formulējumu, kas būtiski atšķiras no PVN direktīvas 13. panta –, publisko tiesību juridiska persona bija uzņēmēja tikai tad, ja tā veica saimniecisko darbību un līdz ar to ilgtspējīgu pakalpojumu sniegšanas darbību par atlīdzību (saimnieciskā darbība). Ja tā rīkojās saskaņā ar privāttiesībām, noslēdzot līgumu, papildu prasības nebija nepieciešamas. Turpretim, ja tā rīkojās saskaņā ar publiskajām tiesībām, tā bija uzņēmēja tikai tad, ja tās uzskatīšana par personu, kas nav uzņēmējs, būtu radījusi nozīmīgus konkurences izkropļojumus (skat., piemēram, *BFH* spriedumus, 2010. gada 15. aprīlis – V R 10/09, *BFHE* 229, 416. lpp., *BStBl. II* 2017, 863. lpp., 14.-48. punkts un tajos minētā judikatūra par Tiesas judikatūru; 2011. gada 3. marts – V R 23/10, *BFHE* 233, 274. lpp., *BStBl. II* 2012, 74. lpp., 21. punkts; 2011. gada 1. decembris – V R 1/11, *BFHE* 236, 235. lpp., *BStBl. II* 2017, 834. lpp., 15. punkts; 2012. gada 14. marts – XI R 8/10, *BFH/NV* 2012, 1667. lpp., 28. punkts; 2014. gada 13. februāris – V R 5/13, *BFHE* 245, 92. lpp., *BStBl. II* 2017, 846. lpp., 15. lpp.; 2017. gada 3. augusts – V R 62/16, *BFHE* 259, 380. lpp., *BStBl. II* 2021, 109. lpp., 23. punkts).
- 38 c) Šajā gadījumā saskaņā ar Savienības tiesībām nav apšaubāms, ka prasītāja ir veikusi darbību, kas tai jāveic kā valsts iestādei PVN direktīvas 13. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē (šajā ziņā skat. Tiesas spriedumus *Saudacor*, 2015. gada 29. oktobris, C-174/14, EU:C:2015:733, 70. un nākamie punkti; *Gmina Wrocław*, 2021. gada 25. februāris, C-604/19, EU:C:2021:132, 76. un nākamie punkti). Nodrošinot kūrorta pakalpojumus, tā rīkojās saskaņā ar īpašu publisko tiesību regulējumu (*StrG* 13. panta 1. punkts; *GemO* 10. panta 2. un 3. punkts) un šajā gadījumā īstenoja savas suverēnās tiesības iekasēt pašvaldības nodevas (*GemO* 4. pants, lasot to kopā ar *KAG* 2. pantu, 8. panta 2. punktu un 43. pantu).
- 39 d) Prasītājas kā uzņēmējas darbību neliedz tas, ka tā iekasē nodevas saistībā ar savu darbību, kā norādīts c) apakšnodaļā (PVN direktīvas 13. panta 1. punkta pirmās daļas pēdējā teikuma daļa). Darījumu aplikšanu ar nodokli, ja Tiesa to apstiprina savā atbildē uz pirmo jautājumu, neizslēdz arī tas, ka darījumi tiek veikti, pamatojoties uz tiesību vai administratīvajiem aktiem (*UStG* 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkta otrais teikums).

- 40 e) Revīzijas tiesvedībā saskaņā ar tajā piemērojamiem kritērijiem var uzskatīt, ka *FG* faktiskais vērtējums, ka prasītājas uzskatīšana par personu, kas nav uzņēmējs, nerada nozīmīgus konkurences izkropļojumus, saskaņā ar revīzijas noteikumiem nav apstrīdams. To būtībā var pamatot ar Tiesas spriedumiem *Isle of Wight Council* u.c., 2008. gada 16. septembris, C-288/07 (EU:C:2008:505), *Saudacor* (EU:C:2015:733, 74. punkts) un *National Roads Authority*, 2017. gada 19. janvāris, C-344/15 (EU:C:2017:28, 44. punkts), kā arī *BFH* spriedumu izdevumā *BFHE* 259, 380. lpp., *BStBl. II* 2021, 109. lpp., 24. punkts, un *FG* faktiskajiem secinājumiem. *FG* norādīja, ka prasītājas pakalpojumus pilnībā nevar sniegt privāti pakalpojumu sniedzēji prasītājas teritorijā, jo privātie pakalpojumu sniedzēji nespēj apmierināt tādas pašas kūrorta viesu vajadzības. Pat ja privātie pakalpojumu sniedzēji varētu piedāvāt (vismaz daļēji) līdzīgus objektus – piemēram, kā prasītāja – kūrorta un atpūtas vajadzībām, tie nevarētu par to iekasēt kūrorta nodokli, jo par šādām nodevām var lemt un tās iekasēt tikai valsts iestādes. Tāpēc *FG* pārbaudīja konkurenci prasītājas teritorijā, neiedziļinoties situācijā kaimiņu pašvaldībās, Bādenes-Virtembergas federālajā zemē vai federālajā teritorijā, un noliedza iespējamu konkurenci prasītājas teritorijā. Galu galā *FG* nebija noskaidrojusi, vai var rasties konkurences izkropļojumi, piemēram, attiecībā uz kaimiņu pašvaldībām.
- 41 Tomēr tiesas sēdē prasītāja nu apgalvoja, ka pastāv konkurence ar kaimiņu X un Y pašvaldībām (abas pašvaldības atrodas aptuveni 10 km attālumā no prasītājas). Šīs divas pašvaldības arī esot kūrortpilsētas, kurās kūrorta pakalpojumus tomēr sniedz sabiedrība ar ierobežotu atbildību (*GmbH*) saskaņā ar privāttiesībām. Tāpēc *FG* juridiskais atskaites punkts, ka par tirgu tiek uzskatīta tikai prasītājas pašvaldības teritorija, esot nepareizs.
- 42 f) Pamatojoties uz šiem iebildumiem, Senāts šaubās, vai *FG* savā faktiskajā vērtējumā ir ņēmusi vērā pareizos Savienības tiesību principus.
- 43 (1) Iesniedzējtiesa uzskata, ka šī lieta ir nedaudz līdzīga lietai *Isle of Wight Council* u.c. (EU:C:2008:505).
- 44 *Isle of Wight Council* [Vaitas salas Padome] pārvaldīja salu un iekasēja maksu par autostāvvietu uz šīs salas, par ko *Isle of Wight Council* skatījumā nedrīkstēja iekasēt PVN. Apvienotās Karalistes pirmās instances tiesa prasību apmierināja, izvērtējot katru pašvaldību atsevišķi un noliedzot, ka attiecībā uz katru no tām, tostarp arī *Isle of Wight Council*, rodas nozīmīgi konkurences izkropļojumi.
- 45 Turpretim Tiesas virspalāta nolēma, ka vērtējums ir atkarīgs tieši no konkrētās darbības, īpaši neņemot vērā vietējo tirgu. PVN iekasēšana no publisko tiesību subjektiem notiekot tieši konkrētās darbības veikšanas dēļ neatkarīgi no tā, vai attiecīgajam subjektam ir vai nav konkurence vietējā tirgū, kurā tas veic šo darbību (Tiesas spriedums *Isle of Wight Council* u.c., EU:C:2008:505, 40. punkts). Turklāt šo secinājumu apstiprinot nodokļu neitralitātes un tiesiskās drošības principi (Tiesas spriedums *Isle of Wight Council* u.c., EU:C:2008:505, 41. punkts). Pašvaldību paustais viedoklis nozīmējot, ka PVN būtu jāiekasē tikai

no dažām pašvaldībām, bet no citām nē atkarībā no konkurences izkropļojumu rašanās katrā no vietējiem tirgiem, kuros darbojas šīs pašvaldības, pat ja attiecīgais pakalpojums būtībā ir vienāds. Tādējādi šāda viedokļa sekas esot arī atšķirīga attieksme pret publisko tiesību subjektiem savā starpā (Tiesas spriedums *Isle of Wight Council* u.c., EU:C:2008:505, 45. punkts). Savukārt, ja konkurences izkropļojumus analizē attiecībā uz konkrēto darbību neatkarīgi no konkurences apstākļiem, kas dominē konkrētā vietējā tirgū, nodokļu neitralitātes princips tiek ievērots, jo no visiem publisko tiesību subjektiem tiek vai netiek iekasēts PVN (Tiesas spriedums *Isle of Wight Council* u.c., EU:C:2008:505, 46. punkts). Uzskats, ka konkurences izkropļojumi ir jāvērtē attiecībā uz katru no vietējiem tirgiem, nozīmējot, ka bieži vien sarežģītās ekonomiskās analizēs būtu sistemātiski jāpārvērtē arī konkurences apstākļi daudzos vietējos tirgos, kuru noteikšana var izrādīties īpaši sarežģīta, jo tie ne vienmēr sakrīt ar pašvaldību teritoriālo kompetenci; turklāt vienas pašvaldības teritorijā var būt arī vairāki vietējie tirgi (Tiesas spriedums *Isle of Wight Council* u.c., EU:C:2008:505, 49. punkts). Tas varot izraisīt daudzus strīdus (Tiesas spriedums *Isle of Wight Council* u.c., EU:C:2008:505, 50. punkts). Ne pašvaldības, ne privātie uzņēmumi nevarot tik precīzi, cik nepieciešams savu darbību veikšanai, paredzēt, vai konkrētā vietējā tirgū pašvaldības pakalpojums būs vai nebūs apliekams ar PVN. Tas radot nodokļu neitralitātes un tiesiskās drošības principu apdraudējuma risku (Tiesas spriedums *Isle of Wight Council* u.c., EU:C:2008:505, 51. un 52. punkts).

- 46 Tādos apstākļos kā pamatlietā, kad pašvaldība kā publisko tiesību juridiska persona saskaņā ar publiskajām tiesībām sniedza pakalpojumu, ko kaimiņu pašvaldībās, iespējams, sniedz *GmbH* kā privāttiesību juridiska persona, kas pieder attiecīgajai pašvaldībai, saskaņā ar privāttiesībām, lai gan tā finansēšanai tomēr tiek iekasēts kūrorta nodoklis, šie Tiesas apsvērumi liek secināt, ka *FG* varētu būt kļūdaini ierobežojusi nozīmīgu konkurences izkropļojumu pārbaudi, ietverot tikai pašvaldības teritoriju.
- 47 (2) Savukārt Tiesa tostarp lietās *Götz*, 2007. gada 13. decembra spriedums, C-408/06 (EU:C:2007:789), un *National Roads Authority* (EU:C:2017:28), uz kurām balstījās *FG*, noliedz, ka pastāv nozīmīgi konkurences izkropļojumi konkrētās “monopola” situācijās attiecībā uz konkrētu attiecīgās dalībvalsts teritoriju, kas rada šaubas no Savienības tiesību viedokļa LESD 267. panta trešās daļas izpratnē. No tā izriet otrais prejudiciālais jautājums.

48 4. Nozīmība lietas izspriešanā

Abi prejudiciālie jautājumi ir nozīmīgi lietas izspriešanā.

- 49 a) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, prasība ir jānoraida. Tāpat būs tad, ja saskaņā ar atbildi uz otro jautājumu konkrētais ģeogrāfiskais tirgus ir tikai pašvaldības teritorija, kā uzskatīja *FG*, atsaukdamās uz Tiesas spriedumu *National Roads Authority* (EU:C:2017:28), kā arī *BFH* spriedumu izdevumā *BFHE* 259, 380. lpp., *BStBl.* II 2021, 109. lpp.

- 50 b) Savukārt, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, bet uz otro jautājumu – noliedzīga, Senātam lieta ir jānodod atpakaļ *FG*, lai *FG* pārbaudītu konkurenci tieši konkrētajā darbībā (ietverot ne tikai prasītājas teritoriju). Attiecībā uz *FG* papildu argumentāciju, ka prasītājam nav tiesību uz prasīto priekšnodokļa atskaitījumu arī tāpēc, ka nav saiknes starp objektu izveides, uzturēšanas un ekspluatācijas izmaksām un (domājamo) saimniecisko darbību (kūrorta uzņēmums), Senātam būtu jāuzdod *FG* atkārtoti veikt šo pārbaudi atbilstoši tiesību principiem, kas izriet no Tiesas spriedumiem *Sveda*, 2015. gada 22. oktobris, C-126/14 (EU:C:2015:712), *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, 2017. gada 14. septembris, C-132/16 (EU:C:2017:683), un *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, 2020. gada 16. septembris, C-528/19 (EU:C:2020:712).

51 **5. Vēršanās Tiesā juridiskais pamats, blakus lēmumi**

Juridiskais pamats vērsties Tiesā ir LESD 267. panta trešā daļa. [...].