

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2012. gada 15. novembr? (*)

Sest? PVN direkt?va – Atbr?vojumi no nodok?a – 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkts un 2. punkts – Pakalpojumi, kas ir cieši saist?ti ar soci?lo pal?dz?bu un soci?lo nodrošin?jumu un ko sniedz publisko ties?bu organiz?cijas vai citas organiz?cijas, kuras ir atz?tas par soci?la rakstura organiz?cij?m – Atz?šana – Nosac?jumi, kas nav piem?rojami organiz?cij?m, kuras nav publisko ties?bu organiz?cijas – Dal?bvalstu r?c?bas br?v?ba – Robežas – Nodok?u neitralit?tes princips

Lieta C-174/11

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2011. gada 2. mart? un kas Ties? re?istr?ts 2011. gada 13. apr?l?, tiesved?b?

Finanzamt Steglitz

pret

Ines Zimmermann.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: A. Ross [A. Rosas], kas pilda otr? pal?tas priekšs?d?t?ja funkcijas, tiesneši U. Lehmuß [U. L?hmus] (referents), M. Ileši?s [M. Ileši?], A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev] un K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund],

?ener?ladvok?ts J. Mazaks [J. Mazák],

sekret?re A. Impellic?ri [A. Impellizzeri], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2012. gada 23. maija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- I. Zimmermann v?rd? – U. Behr, Rechtsanwalt,
- V?cijas vald?bas v?rd? – T. Henze un K. Petersen, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – W. Mölls un C. Soulay, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2012. gada 19. j?lija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 13. panta A da?as 1. punkta g)

apakšpunktu un 2. punkta a) apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *I. Zimmermann* un *Finanzamt Steglitz* (Šteglīcas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas jāmaksā par 1993. un 1994. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkts ir noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprētgā izmantošanu:

[..]

b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kas iedzīvēs apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtībā atzītas iedzīvotāju iestādes;

[..]

g) tādā pakalpojumu sniegšanā un tādā preču piegādē, kas ir cieši saistīti ar sociālās aprūpes un sociālās nodrošināšanas darbu, ieskaitot tos, ko veic veco āžu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas organizācijas, ko attiecīgā dalībvalsts atzinusi par labdarības organizācijām;

[..].”

4 Sestās direktivas 13. panta A daļas 2. punkts ir paredzēts:

“a) Dalībvalstis var piešķirt organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, katru šā panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, katrā atsevišķā gadījumā pakāaujot to vienam vai vairākiem no šiem nosacījumiem:

– tās pastāvīgi necenšas gūt peļņu, tādu jebkuru peļņu, kas tomēr rodas, nesadala, bet gan novirza sniegto pakalpojumu turpināšanai vai uzlabošanai,

– tās pilnīgi brīvprātīgi pārvalda un vada personas, kuras pašas vai caur starpniekiem nav tieši vai netieši ieinteresētas attiecīgā darbību iznākumā,

– tās nosaka cenas, ko apstiprinājušas valsts iestādes vai kas nav augstākas par šādam apstiprinātam cenām, vai attiecībā uz pakalpojumiem, kas nav jāapstiprina, – zemākas cenas par tām, ko iedzīvotājiem pakalpojumiem nosaka komercuzņēmumi, kuriem jāmaksā [PVN],

– attiecīgā pakalpojumu atbrīvojums nedrīkst radīt konkurences traucējumus, piemēram, nostādot neizdevīgā stāvoklī komercuzņēmumus, kuriem jāmaksā [PVN].

b) preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

- tas nav būtiski svarīgs atbrīvotajiem darījumiem,
- to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, kuriem jāmaksā [PVN].”

Vācijas tiesības

5 1993. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 1993*, turpmāk tekstā – “*UStG*”), redakcijā, kas bija spēkā strīdīgajos 1993. un 1994. gadā, 4. pantā bija noteikts:

“No nodokļa ir atbrīvotas [...] šādas darbības:

[..]

16. darbības, kam ir cieša saikne ar tūdu iestāžu [...] pārvaldību, kas ļauj nodrošināt slimnieku vai kopjamu personu ambulatoru aprūpi, ja

a) šīs iestādes pārvalda publisko tiesību juridiskas personas vai

[..]

e) [...] iestāžu, kas ambulatori veic slimnieku vai kopjamu personu kopšanu, aprūpes izmaksas un izdevumus par zālēm iepriekšējā kalendārā gada vismaz divus trešdaļas gadījumu pilnībā vai lielākajā daļā ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes;

[..]

18. valsts atzītu brīvprātīgo sociālā nodrošinājuma apvienību vai juridisko personu, personu apvienību un pašuma apvienību, kas darbojas kā brīvprātīgās sociālā nodrošinājuma organizācijas un kas kā biedri ir pievienojušās kādai labdarības apvienībai, sniegtie pakalpojumi, ja

a) šīs organizācijas darbojas tikai un tieši vispārīgās intereses, labdarības vai reliģiskiem mērķiem;

b) pakalpojumus tieši saņem personas, kas minētas šo organizāciju statūtos, nolikumos vai citos dibināšanas dokumentos,

c) un atlīdzība par attiecīgajiem pakalpojumiem ir zemāka par vidējo atlīdzību, ko par līdzvērtīgiem pakalpojumiem prasa komercuzņēmumi. [...]”

6 *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunktā paredzētā divu trešdaļu robeža (turpmāk tekstā – “divu trešdaļu robeža”) kopš 1995. gada 1. janvāra ir samazināta līdz 40 %.

7 *UStG* 4. panta 18. punktā ietvertais jēdziens “sociālais nodrošinājums” Nodokļu kodeksa (*Abgabenordnung, BGBl. 1976 I, 613. lpp., un BGBl. 1977 I, 269. lpp.*) 66. panta 2. punktā ir definēts šādi:

“Sociālais nodrošinājums ir plānota personu, kam ir nepieciešama palīdzība vai kas ir apdraudētas, aizsardzības sabiedrības intereses, nevis peļņas gūšanai. Šā aizsardzība var attiekties arī uz labklājību no veselības, morāles, izglītības vai ekonomiskās situācijas viedokļa, un tās mērķis var būt konkrētas situācijas novēršana vai labošana.”

8 1993. gada *UStG* piemērošanas noteikumu (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993*,

turpmāk tekstā – “UStDV”) 23. pantā ir uzskaitītas 11 grupas, kas atbilstoši UStG 4. panta 18. punktam tiek uzskaitītas par valsts atzītām sociālās nodrošinājuma apvienībām.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 *I. Zimmermann* ir sertificēta medicīnas māsa, un 1992. gadā viņa strādāja par aprūpes dienesta vadītāju sociālās aprūpes centrā. Paralēli šai darbībai kopš 1993. gada sākuma viņa individuāli aprūpēja atsevišķus pacientus un 1993. gada 1. jūnijā reģistrēja savu ambulatorās aprūpes dienestu. Pamatojoties uz viņas 1993. gada 27. augusta iesniegumu, 1993. gada 1. oktobrī viņa sāma atļauju piedalīties slimokašu sistēmā ar slimnieku kopšanas mējas apstākļos pakalpojumiem. Savās apgrozījumā nodokļa deklarācijās par 1993. un 1994. gadu *I. Zimmermann* veiktās darbības bija norādījusi kā atbrīvotas no PVN atbilstoši UStG 4. panta 16. punkta e) apakšpunktam.

10 1999. gadā *Finanzamt* konstatēja, ka *I. Zimmermann* kopā ar savu personu 1993. gadā kopumā ir aprūpējusi 76 personas, no kurām 52 personas (68 %) par pakalpojumiem maksājušas privāti. Tādējādi *Finanzamt* atteicās atbrīvot no PVN atbilstoši UStG 4. panta 16. punkta e) apakšpunktam piemērot pakalpojumiem, ko prasījusi 1993. gadā.

11 Tā norādīja, ka saskaņā ar šo tiesību normu izmaksas vismaz divās trešdaļās gadījumā bija pilnā apmērā vai lielākas, ja daļēji sedz valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestāde. *Finanzamt* atbrīvot no nodokļa atbilstoši UStG 4. panta 16. punkta e) apakšpunktam atteicās piemērot arī pakalpojumiem, ko prasījusi 1994. gadā, tāpēc ka šajā tiesību normā bija iemanta vērā situācija iepriekšējā kalendārā gadā. Tomēr *Finanzamt* uzskata, ka UStG 4. panta 14. punkts paredztais atbrīvotums no nodokļa bija piemērojams, ciktāl *I. Zimmermann* bija sniegusi terapeitiskas aprūpes pakalpojumus. Ar 1999. gada 27. aprīļa lēmumu *Finanzamt* atzina, ka šie aprūpes pakalpojumi veido vienu trešdaļu no pakalpojumiem.

12 Pēc noraidītās sūdzības prasītāja par šiem lēmumiem iesniedza prasību *Finanzgericht* [Finanšu tiesā]. Tiesvedības ietvaros viņa iesniedza tai adresētu Berlīnes Veselības, sociālo lietu un patērētāju aizsardzības lietu departamenta 2005. gada 19. oktobra apstiprinājumu, saskaņā ar kuru, pirmkārt, *I. Zimmermann* vismaz kopš 1988. gada ir sniegusi tos pašus pakalpojumus un veikusi tās pašas darbības kā Berlīnes brīvprātīgo labdarības organizāciju līgā (*Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege*) pārraudzībā esošie aprūpes centri (sociālās aprūpes centri) un, otrkārt, *I. Zimmermann*, kā arī viņas uzņēmums saskaņā ar sociālo tiesību aktiem ir ticis atzīts par sociāla rakstura organizāciju.

13 *Finanzgericht* lielākoties daļēji prasību apmierināja. Tā norādīja, ka *I. Zimmermann* darbības, kas veiktas 1993. gadā līdz 1. oktobrim, ciktāl runa bija par terapeitisku aprūpi, bija atbrīvotas no nodokļa atbilstoši UStG 4. panta 14. punkta pirmajam teikumam. *Finanzgericht* atzina, ka šīs darbības veidoja 75 %.

14 *Finanzgericht* uzskata, ka *I. Zimmermann* var pretendēt uz UStG 4. panta 16. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvotumu no nodokļa attiecībā uz laika posmu no 1993. gada 1. oktobra līdz 1994. gada 31. decembrim. Tā ir pārliecināta, ka, sākot no šī laikposma, vismaz divas trešdaļas no viņas darbībām bija saistītas ar personām, kuru aprūpes izmaksas pilnībā vai lielākoties daļēji ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes. *Finanzgericht* arī uzskata, ka UStG 4. panta 16. punkta e) apakšpunkts saskaņā ar direktīvu ir interpretējams tā, ka var tikt ņemta vērā tikai laikposms pēc 1993. gada septembra.

15 Savā “Revision” prasībā *Finanzamt* līdz atcēlta *Finanzgericht* lēmumu un noraidīta prasību, ciktāl tā minējajusi lēmumu, pamatojoties uz šo tiesību normu, ir apmierināta attiecībā uz laikposmu no 1993. gada 1. oktobra līdz 1994. gada 31. decembrim. *I. Zimmermann* līdz šo

prasību noraidīt.

16 *Bundesfinanzhof* [Federālais finanšu tiesa] atšķirībā no *Finanzgericht* uzskata, ka *UStG* 4. panta 16. punkta e) apakšpunktā paredzētie nosacījumi nav izpildīti. Tomēr pastāvot šaubas, vai divu trešdaļu robeža var tikt pamatota ar *Sestās direktīvas* 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu vai ar šo pašu panta 2. punkta a) apakšpunktu. Turklāt Tiesa 2006. gada 8. jūnija spriedumā lietā C-106/05 *L.u.P.* (Krājums, I-5123. lpp.) neesot tieši apstiprinājusi *UStG* 4. panta 16. punkta c) apakšpunktā paredzēto nosacījumu, saskaņā ar kuru 40 % robežai ir jābūt sasniegtai iepriekšējā gadā. Turklāt neitralitātes principa nozīme PVN tiesību jomā šajā gadījumā esot neskaidra.

17 Lai piemērotu *UStG* 4. panta 18. punktu paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, kas ir piemērojams tikai 11 *UStDV* 23. pantā uzskaitītajām organizācijām, kas sniedz pakalpojumus, kuri ir līdzīgi vai pat identiski tiem, ko sniedz *I. Zimmermann*, neesot nozīmes tam, ka zināmu daļu aprīpes izmaksu ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes. Šajā ziņā neesot jāņem vērā arī situācija iepriekšējā kalendrajā gadā.

18 Šajos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [Sestās direktīvas] 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkts un/vai 2. punkta a) apakšpunkts atļauj valsts likumdevējam slimniekiem vai kopjamām personām sniegto ambulatorās aprīpes pakalpojumu atbrīvojumu no nodokļa pakāut nosacījumam, ka šo pakalpojumu sniedzēju “aprīpes izmaksas iepriekšējā kalendrajā gadā vismaz divās trešdaļās gadījumu pilnā apmērā vai lielākajā daļā ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes” ([*UStG*] 4. panta 16. punkta e) apakšpunkts)?

2) Vai, ņemot vērā [PVN] neitralitātes principu, atbildot uz šo jautājumu, ir būtiski, ka valsts likumdevējs tādus pašus pakalpojumus citā situācijā uzskata par atbrīvotiem no nodokļa, ja tos sniedz valsts atzītas brīvprātīgās sociālās nodrošinājuma apvienības vai juridiskās personas, personu apvienības un pašuma apvienības, kas darbojas kā brīvprātīgās sociālās nodrošinājuma organizācijas un kas kā biedri ir pievienojušās kādai labdarības organizācijai ([*UStG*] 4. panta 18. punkts)?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

19 Uzdotot savus jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai *Sestās direktīvas* 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkts un/vai 2. punkta a) apakšpunkts, kas interpretēti, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, nepieļauj, ka atbrīvojumam no PVN par ambulatoro aprīpi, ko nodrošinājuši komercpakalpojumu sniedzēji, ir izvirzīts tāds nosacījums, kāds tiek aplūkots pamatlietā un saskaņā ar kuru ar šo aprīpi saistītās izmaksas iepriekšējā kalendrajā gadā vismaz divās trešdaļās gadījumu pilnā apmērā vai lielākajā daļā ir segušas valsts sociālās apdrošināšanas vai sociālās palīdzības iestādes (turpmāk tekstā – “pamatlietā aplūkotais nosacījums”), it īpaši, ja šis nosacījums ir piemērojams ne visiem iepriekš minētajā veida pakalpojumu sniedzējiem.

20 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka saskaņā ar *UStG* pamatojuma izklāstu gan tās 4. panta 16. punkta e) apakšpunktā, gan tās 4. panta 18. punktā ir paredzēts transponēt *Sestās direktīvas* 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu.

21 Šajā pētījumā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams pakalpojumu sniegšanai un preču piegādei, kas, pirmkārt, ir “cieši saistītas ar sociālo palīdzību un sociālo nodrošinājumu” un ko, otrkārt, “ir nodrošinājušas publisko tiesību organizācijas vai

citas organizācijas, kuras attiecas? dalībvalsts ir atzinusi par sociāla rakstura organizāciju”.

22 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka formulējums, kas ir izmantots, lai aprakstītu Sestās direktīvas 13. pantā ietvertos atbrīvojumus no nodokļa, ir interpretējams šauri. Tomēr šā formulējuma interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu no nodokļa mērķiem un tajā ir jāievēro kopējai PVN sistēmai raksturīgā nodokļu neitralitātes principa prasības. Tādējādi šīs šauras interpretācijas noteikums nenozīmē, ka formulējums, kas ir izmantots, lai definētu minētajā 13. pantā paredzētos atbrīvojumus no nodokļa, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas zaudētu savu iedarbību (šajā ziņā it īpaši skat. 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-445/05 *Haderer*, Krājums, I-4841. lpp., 18. punkts un tajā minētā judikatūra; 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, Krājums, I-11079. lpp., 25. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2010. gada 10. jūnija spriedumu lietā C-262/08 *CopyGene*, Krājums, I-5053. lpp., 26. punkts).

23 Tiesa lietā, kas attiecas uz agrāko UStG 4. panta 16. punkta redakciju, jau ir atzinusi, ka vispārīgā aprāpe un palīdzība mājās, ko ambulatorās aprūpes dienests sniedz personām, kuras ir fiziski vai ekonomiski atkarīgas [no citu palīdzības], ir cieši saistīta ar sociālo palīdzību un sociālo nodrošinājumu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē (skat. 2002. gada 10. septembra spriedumu lietā C-141/00 *Kügler*, *Recueil*, I-6833. lpp., 8., 17., 44. un 61. punkts).

24 Šajā gadījumā nav apstrīdēts, ka *I. Zimmermann* sniegtā ambulatorā aprūpe var tikt uzskatīta par “cieši saistītu ar sociālo palīdzību un sociālo nodrošinājumu” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē. Valsts tiesai šīs jautājums ir jānovērtē, ņemot vērā šo sprieduma 22. un 23. punktā minēto judikatūru.

25 No lietas materiāliem un it īpaši no Vācijas valdības atbildēm izriet, ka pamatlietā aplūkotais nosacījums attiecas uz “sociāla rakstura” atzīšanu organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē.

26 Šajā pētījumā tiesību normā nav precizēti ne minētās atzīšanas nosacījumi, ne kārtība (2005. gada 26. maija spriedums lietā C-498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 49. punkts). Tādējādi principā katras dalībvalsts tiesības ir jāparedz noteikumi, saskaņā ar kuriem šādam organizācijām var tikt atzīts šāds raksturs. Dalībvalstīm šajā ziņā ir rīcības brīvība (šajā ziņā it īpaši skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Kügler*, 54. punkts, un lietā *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 49. un 51. punkts, kā arī 2006. gada 9. februāra spriedumu lietā C-415/04 *Stichting Kinderopvang Enschede*, Krājums, I-1385. lpp., 23. punkts).

27 Šajā kontekstā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktā dalībvalstīm ir piešķirta iespēja šā paša panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēt atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanu organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, padarīt atkarīgu no tā, vai ir ievērots viens vai vairāki no minētā 2. punkta a) apakšpunktā uzskaitētajiem nosacījumiem. Šos fakultatīvos nosacījumus attiecas? atbrīvojuma piešķiršanai dalībvalstis var izvirzīt brīvi un papildu kārtā (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 38. un 50. punkts, un lietā *L.u.P.*, 43. punkts, kā arī 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-434/05 *Horizon College*, Krājums, I-4793. lpp., 45. punkts).

28 No tā izriet, ka pamatlietā galvenokārt ir jānoskaidro, vai, organizējot atzīšanas kārtību Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē, Vācijas Federatīvā Republika ir ievērojusi tai piešķirtās rīcības brīvības robežas (pēc analoģijas skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Kügler*, 55. punkts).

29 Šajā jautājumā Vācijas valdība norāda, ka Vācijas Federatīvajai Republikai bija tiesības

paredzēt, ka organizāciju, kas nav publisko tiesību subjekti, atzīšana Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa ietvaros pilnībā tiek reglamentēta valsts tiesību aktos nodokļu jomā, nepiešķirot administratīvajām iestādēm rīcības brīvību šajā ziņā.

30 Protams, Sestās direktīvas 13. panta A daļā ir atļauts piemērt valsts tiesību normas par nosacījumiem un kārtību, kādā organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, tiek atzīts sociālais raksturs (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 50. punkts).

31 Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai noteiktu organizācijas, kuru “sociālais raksturs” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē ir jāatzīst atbilstoši šai tiesību normai, valsts iestādēm saskaņā ar Savienības tiesību un valsts tiesu uzraudzībā ir jāņem vērā vairāki apstākļi. Šādi apstākļi var būt specifisku valsts vai reģionālu, normatīvu vai administratīvu, ar nodokļiem vai sociālo nodrošinājumu saistītu noteikumu esamība, attiecīgā nodokļu maksātāja darbības piemērošais vispārējais interešu raksturs, tas, ka citiem nodokļu maksātājiem, kas veic tādas pašas darbības, jau ir atzīts līdzīgs raksturs, kā arī tas, ka attiecīgo pakalpojumu izmaksas lielā daļā, iespējams, sedz slimokases vai citas sociālās nodrošinājuma iestādes (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Kügler*, 57. un 58. punkts, kā arī lietā *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 53. punkts; tāpat arī pāc analoģijas skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā *C-45/01 Dornier, Recueil*, I-12911. lpp., 72. un 73. punkts; kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *L.u.P.*, 53. punkts, un lietā *CopyGene*, 65. un 71. punkts).

32 Turklāt uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa nodokļu maksātājs var atsaukties valsts tiesā, lai iebilstu pret valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar šo tiesību normu. Šādā gadījumā valsts tiesai, ņemot vērā visus attiecīgos apstākļus, ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs ir organizācija, kas minētās tiesību normas nozīmē ir atzīta par sociāla rakstura organizāciju (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kügler*, 61. punkts).

33 Tādējādi, ja nodokļu maksātājs apstrīd sociāla rakstura organizācijas statusa atzīšanu vai atzīšanas neesamību Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē, valsts tiesā ir jāpārbauda, vai kompetentās iestādes ir ievērojušas šajā pantā piešķirtās rīcības brīvības robežas, ievērojot Savienības tiesību principus, tostarp it īpaši vienlīdzīgas attieksmes principu, kas PVN jomā izpaužas kā nodokļu neitralitātes princips (šajā ziņā it īpaši skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Kügler*, 56. punkts; lietā *Kingscrest Associates* un *Montecello*, 52. un 54. punkts, kā arī lietā *L.u.P.*, 48. punkts).

34 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa vispirms, ņemot vērā Sesto direktīvu, vēlas noskaidrot, vai likumīgi ir pamatlietā aplūkojamā nosacījuma divi aspekti, proti, pirmkārt, divu trešdaļu robeža un, otrkārt, tas, ka vērtījumam par šo nosacījuma izpildi saskaņā ar šīs tiesas interpretāciju noteikti ir jāattiecas uz situāciju, kādā pastāvja iepriekšējais kalendārajais gadā (turpmāk tekstā – “pienākums ņemt vērā tikai iepriekšējais kalendāro gadu”).

35 Pirmkārt, runājot par divu trešdaļu robežu, ir jānorāda, ka saskaņā ar šo sprieduma 31. punktu minēto judikatūru tas, ka attiecīgo pakalpojumu izmaksas, iespējams, lielākajā daļā sedz slimokases vai citas sociālās nodrošinājuma iestādes, ir apstākļi, kas var tikt ņemti vērā, lai noteiktu organizācijas, kuru “sociālais raksturs” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē ir jāatzīst atbilstoši šai tiesību normai.

36 Šajos apstākļos Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa kontekstā Tiesa būtībā jau ir atzinusi, ka tikai tāpēc vien, ka tiek

piepras?ts, lai laboratoriju atz?šanai par priv?to ties?bu laboratorij?m š?s ties?bu normas piem?rošanas nol?k? attiec?go laboratoriju veikt?s medic?nisk?s anal?zes vismaz 40 % gad?jumu b?tu paredz?tas soci?l?s apdrošin?šanas iest?d? apdrošin?taj?m person?m, attiec?g? dal?bvalsts nep?rsniedz r?c?bas br?v?bu, kas tai ir pieš?irta ar min?to ties?bu normu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *L.u.P.*, 53. un 54. punkts).

37 L?dz?gi ir j?p?rbauda pras?ba par divu trešda?u robežu, kas apl?kota pamatliet?, lai var?tu piem?rot min?t?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunktu. Tas, ka tiek piepras?ta š?da robeža, l?dz?gi atbilst vajadz?bai atz?t organiz?ciju soci?lo raksturu š?s p?d?j?s ties?bu normas piem?rošanas nol?k?. T?pat ar?, pieprasot, lai ar? saist?b? ar pamatliet? apl?koto nosac?jumu attiec?g?s ar ambulatoro apr?pi saist?t?s izmaksas piln? apm?r? vai liel?kaj? da?? b?tu segušas valsts soci?l?s apdrošin?šanas vai soci?l?s pal?dz?bas iest?des, dal?bvalsts princip? nep?rsniedz r?c?bas br?v?bu, kas tai ir pieš?irta Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkt?.

38 Otrk?rt, run?jot par pien?kumu ?emt v?r? tikai iepriekš?jo kalend?ro gadu, iesniedz?jtiesa v?las uzzin?t, vai šis pien?kums var?tu b?t pamatots ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta ievadteikumu, saska?? ar kuru ir j??em v?r? “god?ga” turpm?k šaj? punkt? paredz?to atbr?vojumu piem?rošana.

39 Šaj? zi??, kaut ar? saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta ievadteikumu dal?bvalst?m ir j?paredz nosac?jumi atbr?vošanai no nodok?a, lai nodrošin?tu to pareizu un god?gu piem?rošanu un nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu un ?aunpr?t?gu izmantošanu, šie nosac?jumi neattiecas uz paredz?to atbr?vojumu satura defin?ciju (it ?paši skat. 1982. gada 19. janv?ra spriedumu liet? 8/81 *Becker, Recueil*, 53. lpp., 32. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Kingscrest Associates un Montecello*, 24. punkts, k? ar? 2006. gada 14. decembra spriedumu liet? C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, Kr?jums, I-12121. lpp., 26. punkts).

40 L?dz ar to iesniedz?jtiesai vajadz?bas gad?jum? b?tu j?nov?rt?, vai situ?cij?s, kad no attiec?go darb?bu uzs?kšanas br?ža “soci?lais raksturs” Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkta noz?m? b?tu j?atz?st saska?? ar š? sprieduma 31. punkt? min?to judikat?ru, pien?kumam ?emt v?r? tikai iepriekš?jo kalend?ro gadu ir t?das sekas, ka saist?b? ar pirmo kalend?ro gadu, kur? ir veiktas min?t?s darb?bas, vai pat pirmajiem diviem kalend?rajiem gadiem, kuros t?s ir veiktas, attiec?g? pakalpojumu sniedz?ja “soci?l? rakstura” atz?šana š?s ties?bu normas noz?m? autom?tiski un neizb?gami ir izsl?gta.

41 Ja pien?kumam ?emt v?r? tikai iepriekš?jo kalend?ro gadu b?tu š?das sekas, tas neb?tu pamatojams ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta ievadteikumu.

42 P?c tam iesniedz?jtiesa v?las uzzin?t, k?das ir nodok?u neitralit?tes principa sekas pamatliet?, ?emot v?r?, ka *UStG* 4. panta 18. punkt?, kas ir piem?rojams tikai 11 *UStDV* 23. pant? uzskait?taj?m organiz?cij?m, t?du pakalpojumu atbr?vojumam no nodok?iem, k?dus ir sniegusi *I. Zimmermann*, pamatliet? apl?kotais nosac?jums nav izvirz?ts.

43 No š? sprieduma 22. un 33. punkt? min?t?s judikat?ras izriet, ka, ?stenojot Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a, nodok?u neitralit?tes principa iev?rošanas nol?k? princip? ir nepieciešams, lai visas organiz?cijas, kas nav publisko ties?bu subjekti, b?tu nost?d?tas vienl?dz?g? situ?cij? no atz?šanas viedok?a l?dz?gu pakalpojumu sniegšanas zi?? (p?c analo?ijas ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunktu skat. ar? iepriekš min?tos spriedumus liet? *L.u.P.*, 50. punkts, un liet? *CopyGene*, 71. punkts).

44 V?cijas vald?ba uzskata, ka konkr?ti Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g)

apakšpunkta kontekstā runa ir par vienlīdzīgu attieksmi no sociāla rakstura organizācijas atzīšanas viedokļa, lai pārdziļinātu minētās pielīdzinātās publisko tiesību organizāciju. Šajā nolūkā, kā uzskata šī valdība, nodokļu neitralitātes princips var tikt saprasts nevis tā, ka identisku pakalpojumu saturs ar nodokļiem ir jāaplīdzina identiski, bet gan, ka identiski nodokļu maksātāji ir pakārtoti vieniem un tiem pašiem nosacījumiem, lai saņemtu atbrīvojumu no nodokļa.

45 Minētā valdība norāda, ka tiek uzskatīts, ka pamatlietā aplūkots nosacījums, kāpaši ieskaitot divu trešdaļu robežu, garantē, ka attiecīgais pakalpojumu sniedzējs faktiski ir sociāla rakstura organizācija un palīdz to nostādīt vienlīdzīgā situācijā ar publisko tiesību organizāciju. Šī valdība savukārt uzskata, ka, tā kā *UStG* 4. panta 18. punkts atšķirībā no šī panta 16. punkta attiecas tikai uz bezpeļņas juridiskām personām, kuru sociālais raksturs ir formāli konstatēts, Vācijas tiesiskajā regulājumā nav paredzēts atšķirīgs regulējums identiskiem nodokļu maksātājiem, bet tikai paredzēti atšķirīgi nosacījumi dažādu nodokļu maksātāju, kas atrodas dažādos materiālos un juridiskos apstākļos, atzīšanai par sociāla rakstura organizāciju.

46 Attiecībā uz šiem jautājumiem ir jāatgādina, ka neitralitātes jēdziens PVN jomā ir izmantots dažādos nozīmēs.

47 Pirmkārt, atgādinot, ka Sestajā direktīvā paredzēta atskaitēšanas mehānisma mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no tās PVN sloga, kas jāmaksā vai samaksāts par visām tā saimnieciskajām darbībām, Tiesa ir atzinusi, ka kopējās PVN sistēmas mērķis ir garantēt neitralitāti attiecībā uz nodokļu slogu par visām saimnieciskajām darbībām, ar nosacījumu, ka principā par to ir jāmaksā PVN (šajā ziņā it īpaši skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark*, Krājums, I-10567. lpp., 27. punkts, un 2010. gada 22. decembra spriedumu lietā C-277/09 *RBS Deutschland Holdings*, Krājums, I-13805. lpp., 38. punkts).

48 Otrkārt, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgu izvērtēt līdzīgās preces vai pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence (it īpaši skat. 2005. gada 17. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-453/02 un C-462/02 *Linneweber un Akritidis*, Krājums, I-1131. lpp., 24. punkts, kā arī 2011. gada 10. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-259/10 un C-260/10 *Rank Group*, Krājums, I-10947. lpp., 32. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

49 Šī pārdziļinātā neitralitātes jēdziena nozīme ir svarīga šajā gadījumā. Kā izriet no šī sprieduma 22. punktā minētās judikatūras, Sestās direktīvas 13. pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa interpretācijas kontekstā nodokļu neitralitātes princips ir jāpiemēro vienlaikus ar principu, saskaņā ar kuru šie atbrīvojumi ir interpretējami šauri (šajā ziņā skat. arī 2012. gada 19. jūlija spriedumu lietā C-44/11 *Deutsche Bank*, 45. punkts).

50 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka nodokļu neitralitātes princips, runājot par kādu vienlīdzības principa izpausmi atvasināto Savienības tiesību mērķi un konkrēti nodokļu jomā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *NCC Construction Danmark*, 44. punkts), nav primāro tiesību noteikums, kas var noteikt Sestās direktīvas 13. pantā paredzēto atbrīvojuma spēkā esamību. Tas arī neļauj paplašināt šāda atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomu, ja nav nepārprotama noteikuma (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *VDP Dental Laboratory*, 35.–37. punkts, kā arī lietā *Deutsche Bank*, 45. punkts).

51 Darbības vispārējās intereses, kas ir jāatbrīvo no PVN, tās, kuras no nodokļiem var atbrīvot daļēji, un tās, kas nevar tikt atbrīvotas no nodokļiem, kā arī nosacījumi, kurus daļēji var izvirzīt darbībām, kas var tikt atbrīvotas no nodokļa, ir definēti Sestās direktīvas 13. panta A daļē (skat. 2003. gada 3. aprīļa spriedumu lietā C-144/00 *Hoffmann, Recueil*, I-2921. lpp., 38. punkts, kā arī 2008. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-253/07 *Canterbury Hockey Club*

un *Canterbury Ladies Hockey Club*, Krājums, I-7821. lpp., 38. punkts).

52 Tādējādi nodokļu neitralitātes princips neliedz, piemēram, to, ka publisko tiesību organizāciju sociālā rakstura atzīšana nav nepieciešama, lai tiktu piešķirts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, kaut gan šāda atzīšana ir prasīta attiecībā uz organizāciju, kas nav publisko tiesību subjekti.

53 Sestās direktīvas 13. panta [A daļas] 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojuma no nodokļa ietvaros, kā izriet no šī sprieduma 43. un 52. punkta, nodokļu neitralitātes princips pieprasa vienlīdzīgu attieksmi sociālā rakstura atzīšanas ziņā ne jau saistībā ar publisko tiesību organizāciju, bet gan saistībā ar visām citām organizācijām.

54 Kā Vācijas valdība to apstiprināja tiesas sēdē? Tiesā, organizācijas, uz kurām attiecas UStG 4. panta 18. punkts un kas pilnībā ir uzskaitītas UStDV 23. pantā, – kā nodokļu maksātāji, kuriem ir piemērojams pamatlietā aplūkoto nosacījums, – ir nevis publisko tiesību organizācijas, bet gan privāto tiesību organizācijas.

55 Kā to būtībā apgalvo Vācijas valdība, nodokļu neitralitātes princips kā tās patiešām nevar būt šķērslis atteikumam atbilstoši šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktam piešķirt atbrīvojumu no nodokļa organizācijām, kuru mērķis, tāpat kā prasītājam pamatlietā, ir sistematiski censties gūt peļņu, ievērojot iespēju, kas ir paredzēta šīs direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunkta pirmajā ievilkumā?

56 Tomēr no Tiesai iesniegtās informācijas nekādā ziņā neizriet, ka Vācijas Federatīvā Republika, izmantojot pamatlietā aplūkoto nosacījumu, būtu izmantojusi minēto iespēju. Tieši pretēji – šīet, ka ar šo pašu nosacījumu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanas nolūks ir paredzēta tieši komercorganizāciju, kuru mērķis ir gūt peļņu, sociālā rakstura atzīšana.

57 Turklāt, piemērojot šī sprieduma 22. punkta izklāstītos interpretācijas noteikumus (it īpaši skat. 2010. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-473/08 *Eulitz*, Krājums, I-907. lpp., 42. punkts un tajā minētā judikatūra), Tiesa attiecībā uz jēdzienu “organizācijas, kurām attiecas gādalbvalsts ir atzinusi sociālu raksturu”, ņemot vērā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktu, jau ir atzinusi, ka tas princips ir pietiekami plašs, lai ietvertu arī fiziskas personas un privātas struktūras, kuru mērķis ir gūt peļņu (skat. 1999. gada 7. septembra spriedumu lietā C-216/97 *Gregg, Recueil*, I-4947. lpp., 17. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *Hoffmann*, 24. punkts, un lietā *Kingscrest Associates un Montecello*, 35. un 47. punkts, kā arī 2010. gada 17. jūnija spriedumu lietā C-492/08 Komisija/Francija, Krājums, I-5471. lpp., 36. un 37. punkts).

58 Šajos apstākļos valsts tiesiskajā regulājumā, ņemot vērā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, nevar tikt paredzēti pārbūtābas atšķirīgi nosacījumi, kas attiecas, pirmkārt, uz struktūru, kuru mērķis ir peļņas gūšana, un, otrkārt, uz juridiskām personām, kuru mērķis nav peļņas gūšana un uz kurām attiecas UStG 4. panta 18. punkts.

59 No tā izriet, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta g) apakšpunkts, kas interpretēts, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu, nepieļauj tādus robežus kā divu trešdaļu robeža, ciktāl tādus pakalpojumu kontekstā, kas būtībā ir vieni un tie paši, lai tiktu atzīti “sociāls raksturs” šīs tiesību normas nozīmā, tā tiek piemērota atsevišķiem nodokļu maksātājiem, uz kuriem attiecas privāttiesības, bet citiem tā netiek piemērota.

60 Lai iesniedzājtiesai sniegtu pilnīgu atbildi, ir jāatgādina, ka tai, ņemot vērā visus konkrētos tajā izskatāmās lietas apstākļus, ir jāņem vērā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b)

apakšpunkt? paredz?t?s pras?bas.

61 T?d?j?di, lai ar? k?da b?tu fr?zei “cieši saist?ti” sniegt? interpret?cija Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkta ietvaros, ir j?atg?dina, ka t?s 13. panta A da?as 2. punkta b) apakšpunkta pirmaj? ievilkum? katr? zi?? atbr?vojumam no nodok?a ir paredz?ts nosac?jums, ka attiec?g? pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana ir b?tiski svar?ga no nodok?a atbr?voto darb?bu veikšanai (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Stichting Kinderopvang Enschede*, 25. punkts). Iesniedz?jtiesai ir j?nosaka, vai visi *I. Zimmermann* sniegtie pakalpojumi ir b?tiski svar?gi no nodok?a atbr?voto darb?bu veikšanai š?s p?d?j?s min?t?s ties?bu normas noz?m? (p?c analo?ijas skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Horizon College*, 38.–41. punkts).

62 Turkl?t saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 2. punkta b) apakšpunkta otro ievilkumu pakalpojumu sniegšanai vai pre?u pieg?dei netiek pieš?irts š? paša panta 1. punkta g) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a, ja to pamatm?r?is ir g?t organiz?cijai papildu ien?kumus, veicot dar?jumus, kas tieši konkur? ar komercuz??mumu dar?jumiem, par kuriem j?maks? PVN.

63 ?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkts, kas interpret?ts, ?emot v?r? nodok?u neitralit?tes principu, nepie?auj, ka komercpakalpojumu sniedz?ju nodrošin?t?s ambulator?s apr?pes atbr?vojums no PVN tiek pak?auts t?dam nosac?jumam, k?ds ir apl?kots pamatliet? un saska?? ar kuru ar šo apr?pi saist?t?s izmaksas piln? apm?r? vai liel?kaj? da?? iepriekš?j? kalend?raj? gad? vismaz div?s trešda??s gad?jumu ir segušas valsts soci?l?s apdrošin?šanas vai soci?l?s pal?dz?bas iest?des, ja ar šo nosac?jumu nevar tikt nodrošin?ta vienl?dz?ga attieksme saist?b? ar t?du organiz?ciju soci?la rakstura atz?šanu atbilstoši šai ties?bu normai, kas nav publisko ties?bu subjekti.

Par ties?šan?s izdevumiem

64 Attiec?b? uz pamatlietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 13. panta A da?as 1. punkta g) apakšpunkts, kas interpret?ts, ?emot v?r? nodok?u neitralit?tes principu, nepie?auj, ka komercpakalpojumu sniedz?ju nodrošin?t?s ambulator?s apr?pes atbr?vojums no pievienot?s v?rt?bas nodok?a tiek pak?auts t?dam nosac?jumam, k?ds ir apl?kots pamatliet? un saska?? ar kuru ar šo apr?pi saist?t?s izmaksas piln? apm?r? vai liel?kaj? da?? iepriekš?j? kalend?raj? gad? vismaz div?s trešda??s gad?jumu ir segušas valsts soci?l?s apdrošin?šanas vai soci?l?s pal?dz?bas iest?des, ja ar šo nosac?jumu nevar tikt nodrošin?ta vienl?dz?ga attieksme saist?b? ar t?du organiz?ciju soci?la rakstura atz?šanu atbilstoši šai ties?bu normai, kas nav publisko ties?bu subjekti.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.