

GENERALINIO ADVOKATO

NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,

pateikta 2015 m. birželio 25 d.(1)

Byla C-174/14

**Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA
prieš**

Fazenda Pública

(*Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Direktyva 2006/112/EB – 13 straipsnio 1 dalis – Neapmokestinimas – Sūvoka „viešosios teisės reguliuojamos kitos ūstaigos“ – Azorų autonominis regionas – Subjektas, kurį regionas steigia kaip jam visiškai priklausančią akcinę bendrovę ir kuriam paveda teikti regionui visuotinai svarbos paslaugas regiono sveikatos sistemos valdymo srityje – Ši paslauga ypatumai, skaitant atlygą už jas, nustatymas subjekto ir regiono sudarytose bendrosiose sutartyse“

I – **Įvadas**

1. Ši byla susijusi su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) 13 straipsnio 1 dalies, konkrečiau – sūvokos „viešosios teisės reguliuojamos kitos ūstaigos“, išaiškinimu. Tame straipsnyje numatytas kai kurių viešosios teisės reguliuojamų ūstaigų vykdymo sandorių neapmokestinimas PVM.

2. Pagrindinis bylos ieškovas *Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA* (toliau – *Saudaçor*) yra išimtinai viešojo kapitalo akcinė bendrovė, jos ūstatinis kapitalas 100 % priklauso Azorų autonominiam regionui (toliau – AAR). Dėl ypatingo šios bendrovės reguliavimo, kuris turi ir viešosios, ir privačiosios srities bruožų, *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) kilo abejonių dėl šios bendrovės kvalifikavimo kaip viešosios teisės reguliuojamos ūstaigos, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį.

3. Teisingumo Teismo praktika dėl šios nuostatos (anksčiau tai buvo 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčio ūstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(3) 4 straipsnio 5 dalis) yra labai gausi, tačiau ji iš esmės susijusi su šiame straipsnyje nurodytu antruoju kumuliaciniu kriterijumi, t. y. sūlyga dėl viešosios teisės reguliuojamų ūstaigų „kaip valdžios institucijų“ vykdomos veiklos ir sandorių. Tačiau pati sūvoka „viešosios teisės reguliuojamos kitos ūstaigos“ nagrinėjama rečiau.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

1. Direktyva 2004/18

4. Pagal 2004 m. kovo 31 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2004/18/EB dėl viešojo darbų, prekių ir paslaugų pirkimo sutarčių sudarymo tvarkos derinimo(4) 1 straipsnio 9 dalį:

„Perkančiosios institucijos“ – tai valstybės, regionų ar vietos valdžios institucijos, kurios veikia reglamentuoja viešoji teisė, tų institucijų ir (arba) sąstaigų, kurios veikia reglamentuoja viešoji teisė, asociacijos.

„Sąstaiga, kurios veikia reglamentuoja viešoji teisė“ reiškia bet kuri sąstaiga, kuri:

- a) skirta specialiai viešiesiems interesams, kurie yra nepramoninio ir nekomercinio pobūdžio, tenkinti;
- b) turi juridinio asmens statusą; ir
- c) didžiąja dalimi yra finansuojama iš valstybės, regionų ar vietos valdžios institucijų arba kitų sąstaigų, kurios veikia reglamentuoja viešoji teisė, išsų; arba yra valdoma ši institucijų ir kitų minėtų sąstaigų; arba turinti administraciją, valdymo ar priežiūros organą, kurio daugiau kaip pusė narių yra paskirti valstybės, regiono ar vietos valdžios institucijų arba kitų sąstaigų, kurios veikia reglamentuoja viešoji teisė.

Negalutinis sąstaiga ir jos kategorijų, kurios veikia reglamentuoja viešoji teisė, ir kurios atitinka kriterijus, nurodytus šios dalies antros pastraipos a, b ir c punktuose, sąrašas pateikiamas III priede. <...>

2. Direktyva 2006/112

5. Nuo 2007 m. sausio 1 d. Bendrijos teisės aktai PVM srityje, būtent Šeštoji direktyva, buvo panaikinti ir pakeisti Direktyva 2006/112(5).

6. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta:

PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

- c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

7. Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

8. Tos pa?ios direktyvos 13 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybin?s, regionin?s ir vietin?s valdžios institucijos ir viešosios teis?s reguliuojamos kitos ?staigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veikl? ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokes?ius, rinkliavas, ?mokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokes?ius.

Ta?iau joms vykdam toki? veikl? ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis b?t? labai iškraipoma konkurencija.

Visais atvejais viešosios teis?s reguliuojamos ?staigos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai jos vykdo I priede išvardyt? veikl?, jei toji veikla n?ra vykdoma tokiu smulkiu mastu, kad j? b?t? galima laikyti visiškai nereikšminga.“

B – *Portugalijos teis?*

1. Reglamentavimas PVM srityje

9. PVM kodekso 2 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad valstyb? ir kiti viešosios teis?s reglamentuojami juridiniai asmenys n?ra apmokestinami PVM, kai vykdo sandorius ?gyvendindami valdžios ?galiojimus, nors šiuo atveju ir gauna užmokest? ar kok? nors kit? atlyg?, jeigu tik j? neapmokestinimas nesukelia konkurencijos iškraipym?.

10. Min?to kodekso 2 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad valstyb? ir kiti viešosios teis?s reglamentuojami juridiniai asmenys visais atvejais apmokestinami PVM, kai vykdo tam tikr? veikl? ir iš jos atsirandan?ius apmokestinamuosius sandorius, nebent nustatoma, kad ši j? vykdoma veikla yra nereikšminga.

2. *Sauda?or* teisinis reglamentavimas

11. *Sauda?or* buvo ?steigta 2003 m. spalio 17 d. AAR ?statyminiu dekretu Nr. 41/2003/A(6) kaip išimtinai viešo kapitalo akcin? bendrov?, kurios 100 % akcij? priklauso AAR. *Sauda?or* buvo ?steigta siekiant pertvarkyti *Instituto de Gest?o Financeira da Sa?de da Regi?o Aut?noma dos A?ores* (AAR sveikatos finans? valdymo institutas) ? akcin? bendrov?.

12. Pagal min?to ?statyminio dekreto Nr. 41/2003/A 2 straipsnio 1 dal? *Sauda?or* užduotis – teikti visuotin?s ekonomin?s svarbos paslaugas sveikatos srityje. Šios užduoties tikslas – planuoti ir valdyti regionin? sveikatos sistem? ir jai priklausan?ias informacines, infrastrukt?ros ir ?rengin? sistemas, taip pat atlikti sveikatos objekt? ir tarnyb? statybos, išsaugojimo, atk?rimo ir rekonstrukcijos darbus, vis? pirma stichini? nelaimi? ištiktose ir didesn?s rizikos zonose.

13. ?statyminio dekreto Nr. 41/2003/A 3 straipsnyje nustatyta:

„?gyvendinant užduot? teikti visuotin?s ekonomin?s svarbos paslaugas, *Sauda?or* suteikiamos tokios funkcijos:

a) centralizuotai apr?pinti regionin? sveikatos sektori?;

b) tiekti prekes ir teikti paslaugas regioninei sveikatos sistemai [toliau – RSS] priklausan?iems subjektams;

- c) skirti finansavimą sveikatos įstaigoms laikantis priežiūros paslaugų teikimo tikslų, kuri kiekviena įstaiga įsipareigoja siekti pagal savo pasirašytas sutartis;
- d) apibrėžti pagrindines sveikatos įstaigų biudžeto valdymo taisykles ir principus ir prižiūrėti jų gyvendinimą;
- e) vertinti RSS integruotą arba šios sistemos finansuojamą institucijų ir įstaigų ekonominį ir finansinį valdymą ir rengti periodines savo finansinių padėties ir žmogiškųjų ir materialinių išteklių valdymo ataskaitas;
- f) skatinti RSS priklausančių institucijų informacinių sistemų plėtrą;
- g) atlikti darbus, susijusius su RSS, jeigu juos atlikti yra tikslinga dėl viešojo intereso;
- h) teikti paramą RSS tarnyboms ir įstaigoms tose srityse, kur tai reikalinga.“

14. Minuto Regioninio dekreto įstatymo Nr. 41/2003/A 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad *Saudačor* yra reglamentuojama „pagal šio dekreto įstatymo nuostatas, prie jo pridėtus status, valstybės monių sektoriui taikomą teisiniu reglamentavimą, apibrėžtą 1999 m. gruodžio 17 d. Dekreto įstatymo Nr. 558/99(7), ir pagal privatinę teisę“. Pagal to paties straipsnio 2 dalį, vykdydama veiklą, *Saudačor* laikosi AAR regioninės sveikatos sistemos organizavimo ir veiklos taisyklių.

15. Regioninio įstatyminio dekreto Nr. 41/2003/A 10 straipsnyje numatyta, kad *Saudačor* funkcijoms vykdyti suteikti tie patys valdžios įgaliojimai kaip AAR ir tuomet kaip pavyzdys nurodomi kai kurie valdžios įgaliojimai, tarp jų – ekspropriacija.

16. Pagal Regioninio įstatyminio dekreto Nr. 41/2003/A 4 straipsnio 1 dalį, susijusį su *Saudačor* steigimu, šis subjektas yra reglamentuojamas pagal valstybės monių teisinį režimą, numatytą Dekrete įstatyme Nr. 558/99. Pagal Dekreto įstatymo Nr. 558/99(8) 3 straipsnį viešosiomis monėmis laikomos bendrovės, steigtos pagal Prekybos kodeksą, kurioms valstybės ar kiti valstybiniai viešieji subjektai atskirai ar bendrai, tiesiogiai ar netiesiogiai turi dominuojančiątaką, taip pat subjektai, kurie yra III skyriuje numatytos monės, vadinamos viešaisiais verslo subjektais.

17. Pagal Dekreto įstatymo Nr. 558/99 7 straipsnį, nepažeidžiant viešosioms regionų, savivaldybių ir vietos monių taikytiną teisės aktų nuostatą(9), viešosios monės yra reglamentuojamos pagal privatinę teisę, išskyrus šiame dekrete įstatyme ir dokumentuose, kuriais patvirtinami šie monių statai, numatytus atvejus. Viešosios monės yra tiesiogiai ir netiesiogiai apmokestinamos bendra tvarka(10).

18. *Saudačor* vykdo veiklą pagal bendrąsias sutartis, sudarytas su AAR pagal savo įstatų 20 straipsnio 1 dalį; jose konkrečiai apibrėžiamos paslaugos, kurias *Saudačor* turi teikti regioninės sveikatos sistemos planavimo ir valdymo srityje, o šis regionas „atlygindamas už paslaugų teikimą, kuris yra sutarties dalykas,“ turi mokėti atlygą, vadinamą „finansiniu atlygiu“, „laikomą pakankamu *Saudačor* veiklos išlaidoms padengti“.

19. Taigi pirma bendroji sutartis buvo sudaryta 2004 m. liepos 23 d. 2004–2008 m. laikotarpiui ir joje buvo numatytas bendras 15 905 000 EUR atlygis, t. y. 3 990 000 EUR už 2007 m. ir 4 050 000 EUR už 2008 m. Antra bendroji sutartis buvo sudaryta 2009 m. sausio 1 d.(11) 2009–2012 m. laikotarpiui, numatant joje metinę 8 500 000 EUR atlygą, kuris 2010 m. kovo 8 d. bendru nutarimu(12) 2009 metams buvo sumažintas iki 6 599 147 EUR. Remiantis šiuo dviejų bendrųjų sutarčių 5 punktais, šios sumos gali būti peržirimos, jeigu dėl pasikeitusių aplinkybių šios sumos

akivaizdžiai nepakanka bendrajai sutarčiai įvykdyti.

20. Bendrąją sutartį 3 punktuose išvardyti *Saudačor* sutartiniai įsipareigojimai, o jį III prieduose – *Saudačor* teikiamos visuotinės svarbos paslaugos. Šias visuotinės svarbos paslaugas eina trys kategorijos paslaugos, būtent: pagalba planuojant regioninę sveikatos sistemą, regioninės sveikatos sistemos priežiūra ir finansavimas, AAR sveikatos sektoriaus informacinės ir IT sistemos diegimas, valdymas ir techninė priežiūra.

III – Pagrindinės bylos ginčas, prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

21. 2011 m. kovo 2 d. Portugalijos mokesčių administratorius parengė patikrinimo akto projektą, kuriame pasiūlyta ištaisyti duomenis, susijusius su *Saudačor* mokėtina PVM už jos veiklą, susijusią su 2007–2010 m., iš viso nurodant 4 750 586,24 EUR sumą.

22. 2011 m. balandžio 6 d. išklausus *Saudačor* šį kontrolės ataskaita buvo priimta.

23. Remiantis minėtu aktu, kuris yra nurodytas sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *Saudačor* nagrinėjama finansiniais metais iš AAR gautą atlygą apskaitą kaip PVM neapmokestinamas subsidijas. Tačiau per procedūrą *Saudačor* jau nebelaikė šio atlygio subsidija ir pageidavo būti laikoma „viešosios teisės reglamentuojamu juridiniu asmeniu“, kaip tai suprantama pagal PVM kodekso 2 straipsnio 2 dalį, kuria nacionalinė teisė perkelta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirma pastraipa, kurios turinys atitinka Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos turinį.

24. Minėtame patikrinimo akte mokesčių administratorius laikėsi nuomonės, kad, atsižvelgiant į *Saudačor* teisinį reglamentavimą, jai taikomas prastas PVM reglamentavimas ir ji negali remtis viešosios teisės reglamentuojamo subjekto neapmokestinimo PVM taisykle, numatyta PVM kodekso 2 straipsnio 2 dalyje. Be to, *Saudačor* leido suprasti, kad yra apmokestinama PVM, nes iš viso pirkdama prekes ir paslaugas atskaitė traukė 2 300 273,17 EUR PVM sumą, tačiau neapskaičiavo PVM už sumas, gautas iš AAR.

25. Mokesčių institucija rėmėsi 2006 m. kovo 21 d. privalomuoju informaciniu pranešimu Nr. 1271(13), pagal kurį, vadovaujantis PVM kodekso 2 straipsnio 2 dalimi, šio mokesčio taikymo sritis šiame straipsnyje numatytomis sąlygomis nepatenka tik valstybės ir viešosios teisės reglamentuojami juridiniai asmenys. Kitiems subjektams ši nuostata negali būti taikoma, net jei tai yra viešosios įmonės, kaip tai suprantama pagal valstybės įmonių sektoriaus teisinį reglamentavimą, kaip šioje byloje yra išimtinai viešojo kapitalo akcinės bendrovės atveju, ir net jei šiems subjektams patikėta vykdyti tam tikrus sandorius, kurie priskiriami konkurencijos neiškreipiančių deleguotosios valdžios galiojimų įgyvendinimui.

26. Be to, minėtos institucijos teigimu, *Saudačor* pagal šias bendras sutartis teikiamos regioninės sveikatos sistemos planavimo ir valdymo paslaugos yra susijusios su veiklos sritimis, priskiriamomis privačiai iniciatyvai, o tai taip pat reiškia, kad neapmokestinimas PVM galėtų sukelti konkurencijos iškraipymą. Taip, pavyzdžiui, yra regiono IT sveikatos sistemos diegimo, valdymo ir techninės priežiūros atveju.

27. Tuomet *Saudačor* gavo išieškojimo dokumentus. 2011 m. liepos 27 d. ji buvo iškviesta dalyvauti mokesčių išieškojimo procedūroje, susijusioje su PVM ir delspinigių išieškojimu.

28. *Saudačor* pareiškė ieškinį *Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada* dėl PVM išieškojimo dokumentų ir delspinigių, susijusių su 2007–2010 finansiniais metais, už kuriuos iš jos buvo reikalaujama sumokėti iš viso 5 157 249,72 EUR.

29. Min?tas pirmosios instancijos teismas atmet? jos ieškin? remdamasis vis? pirma tuo, kad Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta viešosios teis?s reguliuojam? ?staig? neapmokestinimo PVM taisykl? netaikoma tokiam subjektui kaip *Sauda?or*, kuris, nors j? ?steig? AAR, yra nuo regiono atskira akcin? bendrov?, kuriai taikomos privatin?s teis?s normos ir kuri nepriklausomai ?gyvendina savo funkcijas ir tikslus.

30. Nagrin?damas apeliacin? skund? d?l min?to sprendimo, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas laikosi nuomon?s, kad svarbiausias klausimas šioje byloje yra tas, ar toks subjektas kaip *Sauda?or* gali remtis PVM kodekso 2 straipsnio 2 dalyje numatyta viešosios teis?s subjekt? neapmokestinimo PVM taisykle, kurios turinys atitinka Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies turin?, ir ?vertinti, ar sumos, susijusios su gin?ijamais PVM išieškojimo dokumentais, yra biudžeto l?š? perk?limas tarp vieš?j? subjekt?.

31. Jis laikosi nuomon?s, kad nors Teisingumo Teismo praktikoje aiškiai nustatyta, kad PVM neapmokestinama tik viešosios teis?s reglamentuojam? subjekt?, veikian?i? kaip viešosios valdžios institucij?, veikla, ši teismo praktika neleidžia nustatyti, ar toks subjektas kaip *Sauda?or*, atsižvelgiant ? jo, kaip akcin?s bendrov?s, ?steigtos pertvarkant valstyb?s ?mon?, teisin? pad?t?, patenka ? min?t? viešosios teis?s reglamentuojamo subjekto s?vok? ir ar šiomis aplinkyb?mis šios s?vokos taikymo sritis sutampa su Direktyvos 2004/18 1 straipsnio 9 dalyje apibr?žtos ?staigos, kurios veikt? reglamentuoja viešojo teis?, s?vokos taikymo sritimi, kaip teigia *Sauda?or*.

32. Kilus abejoni? d?l Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies aiškinimo, *Supremo Tribunal Administrativo* 2014 m. kovo 12 d. sprendimu nutar? sustabdyti pagrindin?s bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar s?vok? „viešosios teis?s reguliuojamos ?staigos“, kaip ji suprantama pagal direktyvos [2006/112] 13 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip?, nacionalinis teismas gali aiškinti atsižvelgdamas ? s?vok? „?staigos, kuri? veikt? reglamentuoja viešojo teis?“, kaip ji suprantama pagal direktyvos [2004/18] 1 straipsnio 9 dal??

2. Ar viešosios teis?s reguliuojam? ?staig?, veikian?i? kaip valdžios institucij?, s?voka, kaip ji suprantama pagal direktyvos [2006/112] 13 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip?, apima subjekt?, kurio paskirtis – vykdyti su šiuo regionu sudarytose bendrosiose sutartyse numatytas patariam?ias ir valdymo funkcijas regionin?s sveikatos sistemos srityje, skirtas šiai sistemai pl?toti ir racionalizuoti, ?steigt? kaip akcin? bendrov?, kurios visas kapitalas yra viešas ir kurios 100 % akcij? priklauso Azor? autonominiam regionui, ir kuriai suteikti šioje srityje autonominio regiono, pirmiausia užtikrinan?io vieš?sias sveikatos prieži?ros paslaugas, turimi viešosios valdžios ?galiojimai?

3. Ar šios bendrov?s gaunamas atlygis, kur? sudaro finansini? ištekli?, b?tin? šioms bendrosioms sutartims vykdyti, suteikimas, atsižvelgiant ? Direktyvos 2006/112/EB nuostatas gali b?ti laikomas PVM apmokestinamu atlygiu už paslaugas?

4. Jei atsakymas ? š? klausim? b?t? teigiamas, ar ši bendrov? atitinka reikalavimus, kad gal?t? remtis direktyvos [2006/112] 13 straipsnio 1 dalyje numatyta taisykle d?l neapmokestinimo PVM?“

33. Pastabas raštu pateik? *Sauda?or*, Portugalijos, Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s ir Europos Komisija, kurioms visoms buvo atstovaujama 2015 m. kovo 19 d. ?vykusiame pos?dyje.

IV – Analiz?

A – Pirminės pastabos

34. Prieš nagrinėdamas prejudicinius klausimus nustatysiu, kokia tvarka reikėtų juos analizuoti. *Saudačor* siūlo pirmiausia nagrinėti trečiąjį klausimą, susijusį su tuo, ar AAR mokamas atlygis yra užmokestis, gaunamas už suteiktas paslaugas. *Saudačor* teigimu, šis klausimas susijęs su jos veikos pobūdžiu, nes tai nėra „ekonominė“ veikla, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį.
35. Direktyvos 2006/112 9 ir 13 straipsniai eina į jos III antraštinę dalį „Apmokestinamieji asmenys“. Šioje antraštinėje dalyje yra taisyklės, susijusios su apmokestinimu apskritai ir su konkrečiais atvejais, pavyzdžiui, PVM grupe ir taisyklėmis, susijusiomis su viešosios valdžios institucijomis.
36. Šiuo atžvilgiu norėčiau pažymėti, kad Direktyvos 2006/112 9 straipsnyje nustatyta bendroji taisyklė, o 13 straipsnyje – neapmokestinimo taisyklė(14). Pagal Teisingumo Teismo praktiką taikant Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį reikia iš anksto konstatuoti atitinkamos veiklos ekonominę pobūdį(15).
37. Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje esanti ekonominės veiklos sąvoka susijusi su šios direktyvos 2 straipsniu, nes tam, kad veikla būtų galima laikyti ekonomine, ji turi būti vykdoma už atlygą. Kai paslaugų teikėjo veikla apima tik paslaugų teikimą be tiesioginio atlyginimo, neegzistuoja apmokestinamoji vertė ir šis paslaugų teikimas neapmokestinamas PVM. Apmokestinamųjų asmenų ekonominė veikla nebūtinai vykdoma siekiant gauti lygiavertį atlygą ir už ją nebūtinai turi būti galima kompensuoti lygiavertiu atlygiu(16).
38. Taigi, mano nuomone, Teisingumo Teismui reikia išnagrinėti tik du teisinius klausimus, kad jis galėtų pateikti naudingus atsakymus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
39. Iš tiesų pagrindinės bylos ginčo sprendimas priklauso, pirma, nuo to, ar tokie subjektai kaip *Saudačor* reikia laikyti apmokestinamuoju asmeniu, ir atsakymas į šį klausimą savo ruožtu priklauso nuo to, ar jo veikla turi ekonominę pobūdį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį. Norint atsakyti į šį klausimą, reikia išnagrinėti, ar AAR sumokėtas užmokestis yra atlygis, kurį *Saudačor* gavo už savo suteiktas paslaugas.
40. Antra, jeigu *Saudačor* reikia laikyti apmokestinamuoju asmeniu, tuomet reikėtų išnagrinėti, ar ji vis dėlto yra neapmokestinama PVM pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį kaip viešosios teisės reguliuojama įstaiga, vykdanči nagrinėjamus sandorius kaip viešosios valdžios institucija.
41. Taigi siūlau būtų tokia tvarka nagrinėti *Supremo Tribunal Administrativo* pateiktus prejudicinius klausimus.
42. Be to, pažymiu, jog Portugalijos vyriausybė palaikė savo teiginį, kad Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalis neturi reikšmės pagrindinei bylai, ir tvirtino, jog dėl to, kad *Saudačor* vykdo sandorius, kurie, jos pačios žodžiais tariant, leido jai atskaityti PVM už įsigijimus, ji nebegali remtis teise į tokio sandorio neapmokestinimą PVM. Šiuo atžvilgiu minėta vyriausybė nurodo sprendimus *Cantor Fitzgerald International*(17) ir *MDDP*(18). Tačiau man atrodo, kad šiuose sprendimuose esančios informacijos negalima tiesiogiai pritaikyti šiai bylai ir ji nėra svarbi pagrindinės bylos ginčiui išspręsti.
43. Iš tiesų, mano nuomone, ekonominės veiklos sąvoka, kaip ji suprantama pagal Direktyvos

2006/112 9 straipsnio 1 dalį, ir viešosios teisės reguliuojamą kitą sąstaigą savaime, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipį, yra objektyviais požymiais grindžiamos sąvokos. PVM apmokestinamo arba neapmokestinamo asmens elgesys negali pakeisti šio straipsnio apimtį ir taikymo srities(19).

B – *Dėl Saudačor veiklos ekonominio pobūdžio ir jos apmokestinimo PVM*

44. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo abejonų, susijusių su *Saudačor* paslaugų pobūdžiu ir išreikšta trečiajame jo prejudiciniame klausime, atsirado dėl *Saudačor* teiginio, kad užmokestis, kurį jai sumokėjo AAR, atitinka biudžeto asignavimų skyrimą dviem viešosios teisės reglamentuojamiems juridiniams asmenims, o tai *Saudačor* galėtų užtikrinti ne rinkos paslaugų teikimą regioninės sveikatos sistemos įgyvendinimo ir valdymo srityje.

45. Tačiau, kaip teigia kitos pastabas pateikusių šalys, sumos, kurias AAR išmokėjo *Saudačor*, turi tiesioginį ryšį su paslaugomis, kurias *Saudačor* yra įsipareigojusi teikti AAR.

46. Primenu, kad *Saudačor* užduotis yra teikti visuotinės ekonominės svarbos paslaugas sveikatos srityje, o jas sudaro regioninės sveikatos sistemos ir jai priklausančių informacinių, infrastruktūros ir techninių sistemų planavimas ir valdymas, taip pat sveikatos sąstaigų ir tarnybų statybos, išsaugojimo, atkūrimo ir rekonstrukcijos darbai(20).

47. Portugalijos vyriausybė patikslino, kad pagrindinė byla susijusi tik su mokėjimais, nurodytais bendrąjį sutarties 2 punkto a papunktyje, 5 punkto 1 dalyje ir I priede, atliktais 2004–2008 m. ir 2009–2012 m. ir susijusiais su paslaugomis, kurias *Saudačor* įsipareigojo teikti AAR, taigi pagrindinėje byloje ginčijami PVM išieškojimo pranešimai yra susiję tik su šiais mokėjimais(21). Be to, minėtos vyriausybės teigimu, nagrinėjamos paslaugos tėra techninės ir administracinės pagalbos paslaugos, kurios dažnai laikomos vadinamosiomis „back office“ paslaugomis.

48. Dėl finansinio našo sumažinimo už 2009 m. 2010 m. kovo 8 d. nutarimu Portugalijos vyriausybė paaiškino, kad taip buvo ištaisyta reikšminga 2009–2012 m. bendrosios sutarties klaida(22) ir kad AAR vienašališkai nenustatė atlygio, mokėtino *Saudačor*, kuri, be to, turėjo savarankiškai veikiančią valdybą ir visus įgaliojimus vesti derybas ir sudaryti sutartis.

49. Iš karto reikėtų priminti, kad pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipį „ekonominė veikla“ laikoma visokia gamintojų, prekybininkų ir paslaugas teikiančių asmenų veikla, visų pirma materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinį pajamą. Pagal teismo praktiką ši apibrėžčių analizė parodo ekonominės veiklos sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį, t. y. vertinama pati veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus. Todėl paprastai veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygą, kurį gauna jos atlikęs subjektas(23).

50. Pagal nusistovėjusį teismo praktiką, kad sandorą būtų galima laikyti atlygintinu, taikoma vienintelė sąlyga – turi būti tiesioginiai ryšys su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, o apmokestinamasis asmuo turi būti realiai gavęs atlygą. Taigi paslaugos yra teikiamos už atlygą ir todėl yra apmokestinamos tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja abipusis teisinis ryšys ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą(24).

51. Tai, kad subjektas vykdo veiklą vykdydamas įstatymo suteiktas ir reglamentuojamas funkcijas, siekdamas bendrojo intereso tikslo, neturi reikšmės(25). Taigi viešosios valdžios institucijos siekiant bendrojo intereso atliktas mokėjimas gali būti atlygis už paslaugų teikimą, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2006/112. Paslaugų teikimo sąvoka nepriklauso nuo to, kaip ši paslauga naudojama, kas už ją atlygina. Reikia atsižvelgti tik į priimtą įsipareigojimo pobūdį, taigi, kad toks įsipareigojimas būtų trauktas bendrą PVM sistemą, jis turi reikšti vartojimą(26).

52. Be to, kad paslaugų būtų galima laikyti suteikta už atlygą, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2006/112, nebūtina ir tai, kad atlygis už šią paslaugą teikimą būtų gautas tiesiogiai iš jo gavėjo, – atlygis taip pat gali būti gautas iš trečiojo asmens(27). Tačiau taip nėra pagrindinėje byloje, nes *Saudačor* suteiktą paslaugą gavėjas yra AAR, viešasis subjektas, atsakingas už Azorų regiono sveikatos sistemą, kuris atlieka mokėjimą ir yra ši paslauga gavėjas.

53. Galiausiai iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad jeigu nagrinjamam paslaugų teikimui, be kita ko, būdingas nuolatinis paslaugų teikimo pasirengimas prireikus teikti reikiamas paslaugas, kad būtų pripažintas tiesioginio šios paslaugos ir gauto atlygio ryšio egzistavimas, nebūtina patvirtinti, kad mokėjimas susijęs su tam tikru metu suteikta individualizuota paslauga(28).

54. Mano nuomone, iš pažiūros bendrąjį sutarimą, kuriose aiškiai numatytas atlygis „už sutarties paslaugą, kurios yra sutarties dalykas, teikimą“, aišku, kad tarp AAR mokėjimo ir *Saudačor* vykdomo visuotinės svarbos paslaugų teikimo yra tiesioginis ryšys. Primintina, kad viešosios valdžios institucijos siekiant bendrojo intereso atliktas mokėjimas gali būti laikomas atlygiu už paslaugų teikimą, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2006/112(29).

55. Be to, pagal Teisingumo Teismo praktiką, atsižvelgimas į ekonominį ir komercinį tikrovę yra esminis kriterijus taikant bendrą PVM sistemą. Kadangi sutartinį padėtis paprastai atspinti sandorių ekonominį ir komercinį tikrovę, siekiant patenkinti teisinio saugumo reikalavimus, reikšmingos sutarties sąlygos yra tai, ką reikia atsižvelgti, nebent paaiškėtų, kad šios sutarties nuostatos yra vien dirbtinis susitarimas, kuris neatspindi sandorių ekonominės ir komercinės tikrovės(30). Neatrodo, kad taip būtų pagrindinėje byloje nagrinjamu atveju. Tad vertinant gali būti atsižvelgta į sutarties nuostatas.

56. Be to, šioje byloje niekas nerodo, kad *Saudačor* gautas atlygis akivaizdžiai neatitinka suteiktos paslaugos tikrosios vertės(31). Tačiau pagal bendrąsias sutartis atlygio suma gali būti peržiūrėta paaiškėjus, kad jos nepakanka minėtai bendrajai sutarčiai vykdyti. Man atrodo, kad 2007–2010 m. tokie peržiūrėjimai, po kurių suma būtų padidinta, nebuvo atlikti. Vis dėlto 2009 m. finansinis atlygis buvo peržiūrėtas ir sumažintas taip, kad sumos, už kurias *Saudačor* nagrinjamą metų bendrosios sutarties pasirašymo momentu jau buvo išrašiusi sąskaitas fakturas, buvo beveik 2 mln. EUR mažesnės už 2010 m. pasirašytoje bendrojoje sutartyje numatytą sumą.

57. *Saudačor* veikla, kuri apima planavimo, valdymo ir konsultavimo paslaugas, yra nuolatinio pobūdžio ir *Saudačor* gauna užmokestį už šias paslaugas. Taigi nagrinjama *Saudačor* veikla yra ekonominio pobūdžio ir reiškia paslaugų teikimą už atlygą. Be to, reikia pažymėti, kad *Saudačor* neteikia jokių viešosios sveikatos paslaugų Azorų gyventojams. Šias paslaugas teikia regioninei sveikatos sistemai priklausančys subjektai.

58. Kadangi pagrindinėje byloje nagrinjamą paslaugų teikimą, kurį vykdo *Saudačor*, reikia laikyti ekonominio pobūdžio paslaugų teikimu, pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį *Saudačor* reikia laikyti apmokestinama PVM. Taigi, kad būtų galima išnagrinėti, ar *Saudačor* vis dėlto gali būti neapmokestinama PVM kaip viešosios teisės reguliuojama įstaiga, veikianti kaip valdžios institucija, reikia išaiškinti Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje

esan?i? viešosios teis?s reguliuojamos ?staigos s?vok?.

C – *D?l galimyb?s Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalyje numatyt? neapmokestinim? taikyti „Sauda?or“ ekonominei veiklai*

1. D?l s?vokos „?staiga, kurios veikl? reglamentuoja viešoji teis?“, kaip ji suprantama pagal Direktyv? 2004/18, nereikšmingumo aiškinant Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip?

59. Pagrindin?je byloje *Sauda?or* d?l sistemos vidaus darnos priežas?i? s?vok? „viešosios teis?s reguliuojamos kitos ?staigos“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip?, si?l? aiškinti atsižvelgiant ? s?vok? „?staiga, kurios veikl? reglamentuoja viešoji teis?“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2004/18 9 straipsnio 1 dal?. *Sauda?or* teigimu, viešosios teis?s reguliuojamos ?staigos s?voka S?jungos teis?je sutinkama ?vairiose srityse. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pateikdamas pirm?j? prejudicin? klausim? nori sužinoti, ar toks aiškinimas galimas.

60. Kaip Portugalijos, Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s ir Komisija, laikausi nuomon?s, kad toks aiškinimas negalimas d?l toliau nurodyt? priežas?i?.

61. Reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 9 ir 13 straipsniuose numatyta labai plati PVM taikymo sritis. Teisingumo Teismas yra daug kart? pripažin?s, jog iš Direktyvos 2006/112 sistemos ir tikslo, taip pat jos 13 straipsnio vietos Šešt?ja direktyva nustatytoje bendroje PVM sistemoje matyti, kad iš principo yra apmokestinama bet kokia ekonominio pob?džio veikla(32).

62. Iš ties? S?jungos teis?s akt? leid?jas nusprend? apriboti viešosios teis?s reglamentuojam? subjekt? neapmokestinimo taikymo srit?, kad b?t? paisoma šios bendrosios taisykl?s(33). Taigi Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies tikslas yra neapmokestinti PVM tik tokios ekonomin?s veiklos, kuri? viešosios teis?s reguliuojamos ?staigos vykdo kaip valdžios institucijos, neapimant atvej?, kai d?l apmokestinimo „b?t? labai iškraipoma konkurencija“(34).

63. Teisingumo Teismo praktikoje 13 straipsnis laikomas tokia neapmokestinimo norma, kuri? reikia vertinti atsižvelgiant ? bendr? bendros PVM sistemos kontekst?(35). Taigi Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip? kaip nuo bendrojo bet kokios ekonominio pob?džio veiklos apmokestinimo principo nukrypti leidžian?i? nuostat? reikia *aiškinti siaurai*(36). Akivaizdu, kad tas pats taikoma to paties 13 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje esan?iai s?vokai „viešosios teis?s reguliuojamos kitos ?staigos“.

64. Ta?iau, atsižvelgiant ? S?jungos teis?s nuostatose, susijusiose su vieš?j? pirkim? proced?r? koordinavimu, numatytus tikslus ir vis? pirma dvejop? atv?rimo konkurencijai ir skaidrumo tiksl?, s?vok? „?staiga, kurios veikl? reglamentuoja viešoji teis?“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2004/18 9 straipsnio 1 dal?, reikia aiškinti pla?iai ir pagal jos funkcij?(37).

65. Reikia pripažinti, kad s?vokos „?staiga, kurios veikl? reglamentuoja viešoji teis?“ aiškinimas pagal Direktyv? 2004/18 ir s?vokos „viešosios teis?s reguliuojamos kitos ?staigos“ aiškinimas pagal Direktyv? 2006/112 negali b?ti vienodas, nes labai skiriasi ši? dviej? direktyv? tikslai. Iš ties?, kaip pažym?jo Portugalijos vyriausyb?, bendros PVM sistemos tikslams b?t? pakenkta, jeigu šio mokes?io tikslais s?vok? „viešosios teis?s reguliuojamos kitos ?staigos“ b?t? galima aiškinti taip pat pla?iai kaip ir Direktyvos 2004/18 s?vok? „?staiga, kurios veikl? reglamentuoja viešoji teis?“ d?l funkcini? priežas?i?, kad b?t? laikomasi vieš?j? pirkim? taisykli?. Vadovaujantis tokiu poži?riu iš tikr?j? b?t? nepagr?stai neapmokestinama PVM ekonomin? veikla, kuri? vykdo Direktyvos 2004/18 9 straipsnio 1 dalyje nurodyti viešieji ir privatieji asmenys.

66. Be to, kaip teisingai pažymi Jungtinės Karalystės vyriausybė, Sąjungos teisės aktų leidėjas sėmoningai nusprendė Direktyvoje 2006/112 nepateikti nuorodos į Direktyvos 2004/18 sąvoką „staiga, kurios veiklą reglamentuoja viešoji teisė“. Iš tiesų kitokiomis aplinkybėmis Sąjungos teisės aktų leidėjas, kai manė, kad yra tinkama susieti du Sąjungos teisės aktus, nusprendė pateikti kryžminį nuorodą į Direktyvoje 2004/18 vartojamą apibrėžtį(38).

67. Todėl Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje esanti sąvoką „viešosios teisės reguliuojamos kitos staigos“ reikia aiškinti atsižvelgiant tik į šios direktyvos sistemą, tikslą ir šios nuostatos vietą. Šeštąją direktyva nustatytoje bendroje PVM sistemoje(39).

2. Dėl sąvokos „viešosios teisės reguliuojamos kitos staigos“ aiškinimo ir *Saudaçor* teisinio kvalifikavimo šiuo atžvilgiu

68. Kalbant apie antrąją ir ketvirtąją prejudicinius klausimus, esminis klausimas aiškinant sąvoką „viešosios teisės reguliuojamos kitos staigos“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą, yra tas, ar tai yra savarankiška Sąjungos teisės sąvoka, kaip tvirtina Jungtinės Karalystės vyriausybė, ar ją veikiau netiesiogiai daroma nuoroda į valstybių narių vidaus teisę.

69. Iš karto norėčiau priminti, kad, kaip jau minėjau šios išvados 66 punkte, Sąjungos teisės aktų leidėjas nusprendė neapibrėžti šios sąvokos Direktyvoje 2006/112 ir nepateikti nuorodos bent į Direktyvos 2004/18 sąvoką „staigos, kurios veiklą reglamentuoja viešoji teisė“.

70. Sąvoka „viešosios teisės reguliuojamos kitos staigos“ jau buvo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje, kuri suformuluota taip pat kaip Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa. Minėto ankstesnio straipsnio versijoje prancūzų kalba buvo nurodyta „les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public“.

71. Be to, šiuo atžvilgiu Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalis ir Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 5 dalis liko vienodai suformuluotos versijose vokiečių ir anglų kalbomis. Vokiečių k. ji suformuluota taip: „Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts“, o anglų k.: „states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law“.

72. Tačiau reikia pažymėti, kad kai kurios kalbinės versijos nėra visiškai panašios, nes versijoje prancūzų kalba, be „autres organismes de droit public“, išvardyti keturi viešosios teisės reguliuojamų staigų lygmenys, o versijose vokiečių ir anglų kalbomis išvardyti tik trys lygmenys. Kalbant apie kitas pradines šio straipsnio kalbines versijas, pažymėtina, kad versijose danų ir italų kalbomis, kaip ir versijoje prancūzų kalba, išvardytos keturios staigų kategorijos, o versijoje nyderlandų kalba išvardytos penkios jų kategorijos: „de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen“.

73. Požiūris, kuriuo vadovautasi sudarant šį sąrašą, Šeštosios PVM direktyvos pasiūlymo aiškinamajame memorandume nepaaiškintas(40), tačiau dauguma pradinio pasiūlymo kalbinių versijų(41) prieš priimant šią direktyvą buvo pakeistos siekiant traukti žodį „kitos“(42).

74. Atsižvelgiant į kalbinių versijų skirtumus ir žodžio „kitos“ buvimą sąrašė, man atrodo aišku, kad šiuo sąrašu siekiama neišsamiai išvardyti subjektus, kurie gali būti neapmokestinami PVM pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą. Taigi valstybės, regiono ir vietos valdžios institucijos yra subjektai, kurie gali būti neapmokestinami, pavyzdžiai.

75. Todėl manau, kad vienintelė nagrinėjamoje nuostatoje esančios sąvokos „viešosios teisės reguliuojamos kitos sąstaigos“ funkcija yra parodyti pavyzdinį šios nuostatos pobūdį. Ši analizė patvirtina kalbinę versiją skirtumai, susiję su sąstaiga ar subjektu, kurie gali būti neapmokestinami, skaičiumi ir pavadinimu.

76. Todėl man atrodo, kad Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos sąrašu netiesiogiai daroma nuoroda į valstybių narių teisės aktus, kiek tai susiję su sąvoka „viešosios teisės reguliuojamos kitos sąstaigos“.

77. Per posėdį Jungtinės Karalystės vyriausybė teigė, kad viešosios teisės reguliuojamos sąstaigos sąvoka yra savarankiška Sąjungos teisės sąvoka. Šios vyriausybės teigimu, jeigu ši sąvoka priklausytų tik nuo valstybių narių teisės aktų, jos taikymo sritis galėtų tapti pernelyg plati. Subjekto kvalifikavimas kaip viešosios teisės reguliuojamos sąstaigos pagal nacionalinę teisę aktus negali būti nereikšmingas, tačiau jis negali būti lemiamas.

78. Iš pirmo žvilgsnio tikrai atrodo, kad Teisingumo Teismo praktika patvirtina tokį Jungtinės Karalystės teiginį. Iš tiesų, Teisingumo Teismo teigimu, nors tai, kad sąstaiga pagal valstybės narės administracinę teisę apibrėžiama kaip viešosios teisės reguliuojama sąstaiga, yra tikrai svarbu nustatant jos vertinimą PVM tikslais, šis apibrėžimas negali būti lemiamas, jeigu šios sąstaigos vykdomos veiklos tikrasis pobūdis ir esmė atskleidžia, kad nėra tenkinamos griežtos šios neapmokestinimo taisyklės taikymo sąlygos(43).

79. Tačiau minėta byla *Komisija / Ispanija* buvo susijusi su atveju, kai sąstaigos apibrėžimas nacionalinė teisės aktuose kaip viešosios teisės reguliuojamos sąstaigos neatitiko šios sąstaigos pobūdžio ir realiai vykdomos veiklos, nes nagrinjamieji subjektai nepriklausė viešosios administracijos struktūrai ir vykdė savo veiklą panašiai kaip laisvosios profesijos atstovai. Taigi toje konkrečioje byloje pateiktas aiškinimas buvo būtinas siekiant užtikrinti siaurą bet kokios neapmokestinimo taisyklės, kaip antai Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies, aiškinimą(44).

80. Tačiau man atrodo sunkiai suvokiama, kad sąstaiga, kuri pagal nacionalinę teisę aktus yra reglamentuojama privatinės teisės, pagal Sąjungos teisę galėtų būti vertinama kaip viešosios teisės reglamentuojama sąstaiga. Jeigu Sąjungos teisės lygmeniu sąvoka „viešoji teisė“ neapibrėžta, reikia remtis kiekvienos valstybės narės viešosios teisės normomis.

81. Vis dėlto, kaip nurodžiau šios išvados 63 punkte, Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą kaip nuostatą, kuria leidžiama nukrypti nuo visos ekonominio pobūdžio veiklos apmokestinimo principo, reikia aiškinti siaurai. Taigi pagal šią nuostatą, kartu taikant kumuliacinį kriterijų, kad sąstaiga turi vykdyti veiklą kaip valdžios institucija, viešosios teisės reguliuojamos sąstaigos kvalifikavimą pagal nacionalinę teisę galima apriboti, bet ne išplėsti, nes išplėstus šį kvalifikavimą neapmokestinimas PVM neatitiktų Direktyvos 2006/112 esmės ir jos 13 straipsnio tikslą.

82. Mano nuomone, iš to darytina išvada, kad Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos negalima aiškinti taip, kad privatinės teisės reglamentuojama sąstaiga, kaip tai suprantama pagal nacionalinę teisę aktus, pagal Sąjungos teisę galėtų būti laikoma viešosios teisės reglamentuojama sąstaiga. Valstybės narės turi galėti turėti teisę siaurai apibrėžti „viešosios teisės reguliuojamas kitas sąstaigas“, Sąjungos teisėje nesant galimybės išplėsti šios apibrėžties apimant kitas sąstaigas, kurios pagal taikytinas nacionalinės teisės nuostatas yra privataus pobūdžio. Mano nuomone, Teisingumo Teismo pozicija Sprendime *Komisija / Ispanija*(45) neleidžia suabejoti šia išvada.

83. Be to, atsižvelgiant į visus pateiktus svarstymus, man atrodo, kad apriboti nacionalinę

viešosios teisės reguliuojamos įstaigos apibrėžtą taip, kad ji neatspindėtų tikrojo šios įstaigos veiklos pobūdžio ir esmės, taip pat būtų galima pasitelkus antrąjį kumuliacinį sąlygą, kurios reikalaujama taikant šią neapmokestinimo taisyklę, t. y. sąlygą, pagal kurią nagrinėjama įstaiga turi veikti „kaip valdžios institucija“. Veikla, vykdoma „kaip valdžios institucijos“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą, yra savarankiška Sąjungos teisės sąvoka. Iš tiesų pagal minėtą Sprendimą *Komisija / Ispanija*, siekiant taikyti šią neapmokestinimo taisyklę įstaigai, be to, kaip ši įstaiga yra apibrėžiama pagal nacionalinę teisę, reikia atsižvelgti ir į „šios įstaigos vykdomos veiklos tikrąjį pobūdį ir esmę“ (46). Mano nuomone, „veiklos esmę“ gali būti suprantama kaip tiesiogiai nurodanti sąlygą, susijusią su veiklos vykdymu veikiant „kaip valdžios institucijai“.

84. Kalbant apie veiklos vykdymo veikiant kaip valdžios institucijai kumuliacinį kriterijų, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad veikla, vykdoma veikiant kaip valdžios institucijai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą, yra tokia veikla, kurią viešosios teisės reguliuojamos įstaigos vykdo pagal joms būdingą teisinį reglamentavimą, išskyrus veiklą, kurią jos vykdo tomis pačiomis sąlygomis kaip privatūs ūkio subjektai. Nacionalinis teismas turi įvertinti nagrinjamą veiklą atsižvelgdamas į šį kriterijų (47).

85. Šiuo atžvilgiu pagal teismo praktiką būtų veiklos vykdymo būdai leidžia nustatyti viešosios teisės reguliuojamą įstaigą neapmokestinimo apimtį. Iš tiesų, kadangi Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą viešosios teisės reguliuojamą įstaigą neapmokestinimui nustatoma sąlyga, kad jos veiktų „kaip valdžios institucijos“, pagal ją nėra neapmokestinama veikla, kurią šios įstaigos vykdo ne kaip viešosios teisės reguliuojami subjektai, bet kaip privatinės teisės reglamentuojami subjektai. Tačiau vienintelis kriterijus, kuriuo remiantis galima tiksliai atskirti šias dvi kategorijas, yra teisinis reglamentavimas, taikomas pagal nacionalinę teisę (48). Taigi veiklos kvalifikavimas kaip tokios, kurią subjektas vykdo „kaip valdžios institucija“, taip pat tam tikru mastu priklauso nuo taikytinos nacionalinės teisės.

86. Reikia priminti, kad teismo praktikoje aiškiai įtvirtintas principas, kad *privatinės teisės reglamentuojami subjektai* negali būti neapmokestinami PVM pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį, net jei jie veikia pasireiškia veiksmu, priklausančiu viešosios valdžios kompetencijai, vykdymu (49). Taigi jei konkretus subjektas nėra viešojo administravimo sistemos dalis, jis savo veiklą vykdo ne kaip viešosios teisės reguliuojama įstaiga, o veikdamas panašiai kaip laisvosios profesijos atstovas (50). Taigi Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos negalima taikyti privačiai bendrovei, nors ji visiškai priklauso viešosios teisės reglamentuojamai įstaigai (51).

87. Primenu, kad pagal Regioninio įstatyminio dekreto Nr. 41/2003/A 4 straipsnio 1 dalį *Saudačor* yra reguliuojama būtų pagal valstybės ūkio sektoriui taikomą teisinį reglamentavimą ir *pagal privatinę teisę*. Be to, pagal Dekreto įstatymo Nr. 558/99 7 straipsnį, kuriame reglamentuojamas valstybės ūkio teisinis režimas, viešosios ūkio yra reglamentuojamos *pagal privatinę teisę*.

88. Taigi todėl, kad *Saudačor*, kaip akcinė bendrovė, nepriklausanti viešojo administravimo sistemai, pagal taikytinus vidaus teisės aktus yra reglamentuojama privatinės teisės, o tai bet kuriuo atveju turėtų patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ir yra apmokestinama pagal bendrą sistemą, akivaizdu, kad ji yra privatinės teisės subjektas.

89. Taigi tokia akcinė bendrovė negali būti laikoma viešosios teisės reguliuojama įstaiga, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį, todėl ir nagrinėjama jos veikla pagal šį straipsnį negali būti neapmokestinama PVM. Tai, kad *Saudačor* kai kurioms savo užduotims vykdyti turi tuos pačius valdžios galiojimus kaip AAR, šiai išvadai neturi reikšmės.

90. Primintina, kad tam, jog būtų taikoma Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą, turi būti kartu įgyvendintos dvi sąlygos, t. y. veikla turi vykdyti viešosios teisės įstaiga ir ji turi vykdyti kaip valdžios institucija(52). Nagrinėjamu atveju pirmą sąlyga nėra įgyvendinta, todėl nebūtina nagrinėti, ar *Saudaçor* veikla atitinka antrą sąlygą.

V – Išvada

91. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) pateiktus prejudicinius klausimus:

Atsakant į trečiąjį klausimą: tokiu atveju, koks nagrinjamas pagrindinis byloje, „finansinis atlygis“, kurį viešasis subjektas pagal bendrąjį sutartį „atlygindamas už paslaugą, kurios yra sutarties dalykas, teikimą“ moka privatinės teisės reglamentuojamai akcinei bendrovei, kurios 100 % akcijų priklauso šiam subjektui, reiškia atlygą už šios akcinės bendrovės šiam viešajam subjektui suteiktas paslaugas.

Atsakant į pirmąjį klausimą: sąvokos „viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos“, kaip jos suprantamos pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 13 straipsnio 1 dalį, negalima aiškinti atsižvelgiant į sąvoką „įstaiga, kurios veiklą reglamentuoja viešojo teisės“, kaip ji apibrėžta 2004 m. kovo 31 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2004/18/EB dėl viešojo darbų, prekių ir paslaugų pirkimo sutarčių sudarymo tvarkos derinimo 9 straipsnio 1 dalyje.

Atsakant į antrąjį ir ketvirtąjį klausimus: pagal Direktyvą 2006/112 išimtinai viešojo kapitalo akcinė bendrovė, kuri nepriklauso viešojo administravimo sistemai ir kuri pagal taikytinus vidaus teisės aktus reglamentuojama privatinės teisės ir apmokestinama pagal bendrą sistemą, negali būti laikoma viešosios teisės reguliuojama įstaiga, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą.

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – OL L 347, p. 1.

3 – OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva.

4 – OL L 134, p. 114; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 7 t., p. 132.

5 – Nepaisant daugelio redakcinio pobūdžio pakeitimų, šiai bylai reikšmingos Direktyvos 2006/112 nuostatos iš esmės nesiskiria nuo atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų. Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 6 punktas).

6 – *Diário da República I*, A serija Nr. 257, 2003 m. lapkričio 6 d., p. 7430.

7 – *Diário da República I*, A serija Nr. 292, 1999 m. gruodžio 17 d., p. 9012.

8 – Su pakeitimais. Minutas dekretas įstatymas 2013 m. gruodžio 2 d. buvo panaikintas 2013 m. spalio 3 d. Dekretu įstatymu Nr. 133/2013 (*Diário da República I*, A serija Nr. 191, 2013 m. spalio 3 d., p. 5988), tačiau laikotarpiu, kai vyko pagrindinis bylos ginčas, t. y. 2007–2010 m. dar galiojo pirmasis dokumentas.

9 – Remiantis Portugalijos vyriausybės pastabomis, ši išlyga netaikoma žmonėms, steigtoms autonominiams regionams iniciatyva, ir taikoma žmonėms, steigtoms administraciniams regionams iniciatyva,

tačiau laikotarpiu, kai klostėsi pagrindinės bylos ginčo aplinkybės, jį nebuvo steigta.

10 – Be šio valstybės įmonių reglamentavimo, kuris taikytinas *Saudačor* pagal Regioninio įstatyminio dekreto Nr. 41/2003/A 4 straipsnio 1 dalį, Europos Komisija nurodė AAR viešąjį įmonių teisinį reglamentavimą, nustatytą Regioniniu įstatyminiu dekretu Nr. 7/2008/A (*Diário da República I*, A serija Nr. 58, 2008 m. kovo 24 d., p. 1649). Šio regioninio įstatyminio dekreto 9 straipsnio nuostatos yra iš esmės tapatinios Dekreto įstatymo Nr. 558/99 7 straipsnio nuostatomis.

11 – Tačiau ši antra bendroji sutartis buvo patvirtinta ir pasirašyta tik 2010 m. kovo mėn.

12 – Azorų regiono vyriausybės vadovo pavaduotojo ir regioninio sveikatos sekretoriato nutarimas.

13 – Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą šiuo atžvilgiu pateikta informacija nėra labai aiški, tačiau man atrodo, kad tai yra privalomasis informacinis pranešimas, kurį mokesčių institucija parengė per procedūrą A200 2005045, susijusią su tuo, ar *Saudačor* veikla buvo laikoma vykdoma gyvendinant valdžios galiojimus, kuriems taikoma PVM kodekso 2 straipsnio 2 dalis, o jeigu ne, tuomet kokia tvarka yra taikoma šios bendrovės veiklai PVM tikslais. Per posūdį Portugalijos vyriausybė patvirtino, kad *Saudačor* pati paprašė šio privalomo informacinio pranešimo.

14 – Dėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies, kuri dabar atitinka Direktyvos 2006/112 13 straipsnis, žr. Sprendimą *Komisija /Nyderlandai* (235/85, EU:C:1987:161, 18 punktą).

15 – Šiuo klausimu žr. sprendimus *T-Mobile Austria ir kt.* (C-284/04, EU:C:2007:381, 48 punktą), *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 15 punktą) ir *Komisija /Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 34 ir 39 punktai).

16 – Sprendimai *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, 10 ir 11 punktai) ir *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 12 punktą).

17 – Pagal šį sprendimą (C-108/99, EU:C:2001:526, 33 punktą) apmokestinamasis asmuo, kuris, kad pasiektų konkretų ekonominį tikslą, gali pasirinkti, ar vykdyti neapmokestinamus, ar apmokestinamus sandorius, dėl savo paties interesų turi tinkamai priimti sprendimą atsižvelgdamas į objektyvų PVM reglamentavimą. Mokesčių neutralumo principas nereiškia, kad apmokestinamasis asmuo, kuris gali pasirinkti vieną iš dviejų sandorių, gali pasirinkti vieną iš jų ir remtis kito sandorio pasekmėmis.

18 – Šiame sprendime (C-319/12, EU:C:2013:778, 45 punktą ir rezoliucinė dalis) Teisingumo Teismas pripažino, kad apmokestinamasis asmuo negali naudotis teise į sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, jei dėl nacionalinioje teisėje pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas numatyto neapmokestinimo jo teikiamoms pardavimo paslaugoms netaikomas pridėtinės vertės mokestis.

19 – Be to, reikia pažymėti, kad nacionalinis teismas bet kuriuo atveju turi atsisakyti suteikti subjektui teisę į PVM atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. Sprendimą *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 33 ir 34 punktai).

20 – Žr. šios išvados 12 punktą.

21 – Šios vyriausybės teigimu, *Saudačor* gali iš AAR gauti kitą sumą taip pat ir pagal bendrąjį sutarčių 2, 5 ir 7 punktus, visų pirma subsidijų, kurias AAR moka *Saudačor*, kad būtų siekiama tam tikrų specifinių tikslų, kurie yra svarbūs viešajam interesui.

- 22 – Ši bendroji sutartis buvo pasirašyta tik 2010 m. kovo 5 d., o sutartyje rašyta nagrinjamos mokos suma neatitinka realios sumos, kuri kas mnes? buvo nurodoma sskaitoje faktroje ir sumokama už paslaugas, kurias Sudaor faktiškai teik? 2009 m.
- 23 – Sprendimas *Komisija / Nyderlandai* (C?235/85, EU:C:1987:161, 8, 9 ir 15 punktai), *Komisija / Graikija* (C?260/98, EU:C:2000:429, 26 ir 28 punktai) ir *Komisija / Suomija* (C?246/08, EU:C:2009:671, 37 punktas ir nurodyta teismo praktika).
- 24 – Sprendimai *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120), *Tolsma* (C?16/93, EU:C:1994:80, 13 ir 14 punktai), *Kennemer Golf* (C?174/00, EU:C:2002:200, 39 punktas), *Komisija / Suomija* (C?246/08, EU:C:2009:671, 44 punktas), *GFKL Financial Services* (C?93/10, EU:C:2011:700, 18 ir 19 punktai) ir *Serebryannay vek* (C?283/12, EU:C:2013:599, 37 punktas ir nurodyta teismo praktika).
- 25 – Sprendimai *Komisija / Nyderlandai* (235/85, EU:C:1987:161, 11 ir 10 punktai), *Komisija / Airija* (C?358/97, EU:C:2000:425, 31 punktas) ir *Komisija / Jungtin? Karalyst?* (C?359/97, EU:C:2000:426, 43 punktas).
- 26 – Sprendimas *Landboden-Agrardienste* (C?384/95, EU:C:1997:627, 20 punktas).
- 27 – Sprendimai *Loyalty Management UK ir Baxi Group* (C?53/09 ir C?55/09, EU:C:2010:590, 56 punktas) ir *Le Rayon d'Or* (C?151/13, EU:C:2014:185, 34 punktas).
- 28 – Sprendimai *Kennemer Golf* (C?174/00, EU:C:2002:200, 40 punktas) ir *Le Rayon d'Or* (C?151/13, EU:C:2014:185, 36 punktas). Šioje byloje pagal bendrsias sutartis AAR moka atlyg? Sudaor kas mnes?, o, kaip teigia Portugalijos vyriausyb?, Sudaor už savo paslaugas sskaitas fakt?ras taip pat išrašo kas mnes?.
- 29 – Sprendimas *Landboden-Agrardienste* (C?384/95, EU:C:1997:627, 20 punktas).
- 30 – Sprendimas *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409, 42–45 punktai).
- 31 – Šiuo atžvilgiu žr. Sprendim? *Komisija / Suomija* (C?246/08, EU:C:2009:671, 49 ir 51 punktai), pagal kur? toje byloje ryšys tarp valstyb?s teisin?s pagalbos tarnyb? teikiam? teisin?s pagalbos paslaug? ir j? gav?j? mokamo atlygio nebuvo reikalaujamo tiesioginio pob?džio, kad š? atlyg? b?t? galima laikyti užmokes?iu už šias paslaugas, o teikiamas paslaugas b?t? galima laikyti ekonomine veikla, nes gav?j? valstybin?ms tarnyboms mokamas dalinis užmokestis tik iš dalies priklaus? nuo tikrosios suteikt? paslaug? vert?s.
- 32 – Sprendimai *Isle of Wight Council ir kt.* (C?288/07, EU:C:2008:505, 25–28 ir 38 punktai), *Komisija / Airija* (C?554/07, EU:C:2009:464, 39 punktas) ir *Komisija / Nyderlandai* (C?79/09, EU:C:2010:171, 76 punktas).
- 33 – Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C?288/07, EU:C:2008:505, 38 punktas).
- 34 – Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 2 dalis.
- 35 – Sprendimas *Komisija / Nyderlandai* (235/85, EU:C:1987:161, 18 punktas).

36 – Išskirta mano. Šiuo atžvilgiu žr. sprendimus *Isle of Wight Council ir kt.* (C?288/07, EU:C:2008:505, 60 punktas), *Komisija /Airija* (C?554/07, EU:C:2009:464, 42 punktas) ir *Komisija / Ispanija* (C?154/08, EU:C:2009:695, 119 punktas), taip pat Nutart? *Gmina Wroc?aw* (C?72/13, EU:C:2014:197, 19 punktas).

37 – Vis? pirma žr. sprendimus *Adolf Truley* (C?373/00, EU:C:2003:110, 43 punktas) ir *Komisija / Ispanija* (C?214/00, EU:C:2003:276, 53 punktas ir nurodyta teismo praktika).

38 – Žr., pvz., 2012 m. spalio 25 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2012/27/ES d?l energijos vartojimo efektyvumo, kuria iš dalies kei?iamos direktyvos 2009/125/EB ir 2010/30/ES bei kuria panaikinamos direktyvos 2004/8/EB ir 2006/32/EB (OL L 315, p. 1), 2 straipsnio 8 punkt?, 2013 m. gruodžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 1303/2013, kuriuo nustatomos Europos regionin?s pl?tros fondai, Europos socialiniam fondui, Sanglaudos fondui, Europos žem?s ?kio fondui kaimo pl?traiai ir Europos j?ros reikal? ir žuvininkyst?s fondui bendros nuostatos ir Europos regionin?s pl?tros fondai, Europos socialiniam fondui, Sanglaudos fondui bei Europos j?ros reikal? ir žuvininkyst?s fondui taikytinos bendrosios nuostatos ir panaikinamas Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1083/2006 (OL L 347, p. 320), 2 straipsnio 16 punkt? ir 2005 m. rugs?jo 20 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1698/2005 d?l Europos žem?s ?kio fondo kaimo pl?traiai (EŽ?FKP) paramos kaimo pl?traiai (OL L 277, p. 1) 2 straipsnio i punkt?. Pastarasis reglamentas buvo priimtas prieš priimant Direktyv? 2006/112 ir du pirmus aktus, priimtus po šios direktyvos pri?mimo, o tai rodo, kad S?jungos teis?s akt? leid?jo praktika šiuo atžvilgiu nepakito.

39 – Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C?288/07, EU:C:2008:505, 25 punktas).

40 – *Explanatory Memorandum*, [COM(73) 950, 1973 m. birželio 20 d.]

41 – Konkre?iai versijos pranc?z?, vokie?i?, ital? ir nyderland? k.

42 – Žr. Šeštosios Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas pasi?lym?, kur? Komisija pateik? Tarybai 1973 m. birželio 29 d. (OL C 80, p. 1).

43 – Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C?154/08, EU:C:2009:695, 119 punktas).

44 – Žr. šios išvados 63 punkt?. Ta?iau reikia pažym?ti, kad „siauras“ aiškinimas neb?tinai reiškia „ribojam?j?“ aiškinim?. Iš ties? neapmokestinimo PVM atvejai turi b?ti aiškinami siaurai, ta?iau pateikiant š? aiškinim? jie neturi b?ti susiaurinti iki minimumo. N?ra priežasties neapmokestinimo PVM atvej? apribojim? aiškinti siaurai, ta?iau j? taip pat negalima aiškinti ir peržengiant j? formuluo?i? ribas. Neapmokestinimo atvejai, kaip ir galimi su jais susij? ribojimai, turi b?ti aiškinami taip, kad neapmokestinimas b?t? taikomas tokiam atvejui, kuriam jis skirtas taikyti, ir ne daugiau (šiuo atžvilgiu žr. generalinio advokato F. Jacobs išvad? byloje *Zoological Society* (C?267/00, EU:C:2001:698, 19 punktas)).

45 – C?154/08, EU:C:2009:695.

46 – Žr. pirmesn? išnaš? (119 punktas).

47 – Žr., be kita ko, sprendimus *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* (231/87 ir 129/88, EU:C:1989:381, 16 punktas), *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* (C?4/89, EU:C:1990:204, 8 punktas), *Komisija /Pranc?zija* (C?276/97, EU:C:2000:424, 40 punktas), *Komisija /Airija* (C?358/97, EU:C:2000:425, 38 punktas), *Komisija /Jungtin? Karalyst?* (C?359/97, EU:C:2000:426, 50 punktas), *Fazenda P?blica* (C?446/98, EU:C:2000:691, 17 punktas) ir *Isle of Wight Council ir kt.* (C?288/07, EU:C:2008:505, 21 punktas).

48 – Šiuo klausimu žr. sprendimus *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* (231/87 ir 129/88, EU:C:1989:381, 15 punktas) ir *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* (C?4/89, EU:C:1990:204, 10 punktas).

49 – Sprendimai *Komisija /Pranc?zija* (C?276/97, EU:C:2000:424, 45 ir 46 punktai), *Komisija /Airija* (C?358/97, EU:C:2000:425, 43 ir 44 punktai) ir *Komisija /Jungtin? Karalyst?* (C?359/97, EU:C:2000:426, 55 ir 56 punktai).

50 – Ten pat, taip pat Sprendimas *Komisija /Ispanija* (C?154/08, EU:C:2009:695, 115 punktas). Sprendime *CO.GE.P.* (C?174/06, EU:C:2007:634, 24 ir 25 punktai) Teisingumo Teismas pripažino, kad ekonominio pob?džio viešojo subjekto, kuris veikia ne valstyb?s vardu ir s?skaita, bet savo vardu ir priimdamas savarankiškus sprendimus, pad?tis neatitinka kumuliacini? s?lyg?, reikaling? tam, kad b?t? taikoma neapmokestinimo taisykl?, nustatyta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalyje.

51 – Šiuo atžvilgiu žr. 2011 m. kovo 1 d. Komisijos galutin? ataskait? „VAT in the public sector and exemptions in the public interest“, *Final report for TAXUD/2009/DE/316*, p. 41.

52 – Žr., be kita ko, sprendimus *Komisija / Pranc?zija* (C?276/97, EU:C:2000:424, 39 punktas) ir *Isle of Wight Council ir kt.* (C?288/07, EU:C:2008:505, 19 punktas).