

ENERĢLADVOKĀTA NĒLO JĀSKINENA [NIILO JÄÄSKINEN]

SECINĀJUMI,

sniegti 2015. gada 25. jūnijā (1)

Lieta C-174/14

Saudaçaor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA
pret

Fazenda Pública

(Supremo Tribunal Administrativo (Portugāle) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – PVN – Direktīva 2006/112/EK – 13. panta 1. punkts – Neaplikšana ar nodokli – Jādziena “citi publisko tiesību subjekti” – Azoru salu autonomais reģions – Vienība, kuru katra akciju sabiedrība ir dibinājis reģions, kam tajā pieder pilnībā viss kapitāls, un kurai ir uzticēta vispārējās tautsaimnieciskās nozāmes pakalpojumu sniegšana reģiona veselības aprāpes dienesta pārvaldības jomā – Šo pakalpojumu sniegšanas kārtības, tostarp to atlīdzības, noteikšana plānošanas lūgumos, kas noslēgti starp vienību un reģionu

I – Ievads

1. Izskatām lieta attiecas uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direktāvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistāmu (2) 13. panta 1. punkta interpretāciju un, precāzāk, par jādziena “citi publisko tiesību subjekti” interpretāciju. Minātajā pantā ir paredzēts atbrāvojums no PVN attiecībā uz atsevišķiem darājumiem, ko veic publisko tiesību subjekti.

2. Prasītāja pamatlēt, proti, *Saudaçaor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA* (turpmāk tekstā – “*Saudaçaor*”), ir akciju sabiedrība ar tikai un vienāgi valsts kapitālu, kuras pamatkapitāls pilnībā pieder Azoru salu autonomajam reģionam (turpmāk tekstā – “*RAA*”). Tās pašais tiesiskais režāms, kuru raksturo gan valsts, gan privāts iezāmes, ir izraisājis *Supremo Tribunal Administrativo* [Augstākās administratīvās tiesas] (Portugāle) šaubas par sabiedrības kvalificāšanu par publisko tiesību subjektu Direktāvas 2006/112 13. panta 1. punkta izpratnē.

3. Tiesas judikatūra par šo tiesību normu (agrāk – 4. panta 5. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktāvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozājuma nodokāiem – Kopājo pievienotās vērtības nodokāu sistāma: vienota aprāinu bāze (3)) ir plaša, tāu tādā galvenokārt attiecas uz minātajā pantā norādāto otro kumulatāvo kritāriju, proti, nosacājumu saistībā ar darbābā un darājumiem, kuros publisko tiesību subjekti iesaistās kā “valsts iestādes”. Savukārt jādziena “citi publisko tiesību subjekti” pats par sevi ir ticis retāk izvērtēts.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

1) Direktīva 2004/18

4. Saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2004. gada 31. marta Direktīvas 2004/18/EK par to, kā koordinēt būvdarbu valsts līgumu, piegādes valsts līgumu un pakalpojumu valsts līgumu [būvdarbu, piegādes un pakalpojumu publiskā iepirkuma līgumu] slēgšanas tiesību piešķiršanas procedūru (4), 1. panta 9. punktu:

“Līgumslēdzējas iestādes” ir valsts, reģionu vai vietējo pašvaldību iestādes, publisko tiesību subjekti, apvienības, kurās ietilpst viena vai vairākas šādas iestādes vai viens vai vairāki šādi publisko tiesību subjekti.

“Publisko tiesību subjekts” ir jebkura struktūra:

a) kas nodibināta ar konkrētu mērķi apmierināt vispārīgās vajadzības un neveic rūpnieciskas vai komerciālas darbības;

b) kam ir juridiskas personas statuss un

c) ko galvenokārt finansē valsts, reģionu vai vietējo pašvaldību iestādes vai citi publisko tiesību subjekti, vai ko pārrauga minētie subjekti, vai kam vald?, pārvald? vai uzraudzības padome vairākus nekā pusi locekļu iecē valsts, reģionu vai vietējo pašvaldību iestādes vai citi publisko tiesību subjekti.

Šā punkta otrās daļas a), b) un c) apakšpunktā minētajiem kritērijiem atbilstošu publisko tiesību subjektu un šo subjektu kategoriju neizsmeļošs uzskaitējums sniegts III pielikumā. [..]”

2) Direktīva 2006/112

5. Ar Direktīvu 2006/112 kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelti un aizstāti esošie Kopienas tiesību akti PVN jomā, tostarp Sestā direktīva (5).

6. Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā daļēbvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās.”

7. Saskaņā ar šīs direktīvas 9. panta 1. punktu:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pakalpojuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

8. Minētās direktīvas 13. panta 1. punkts ir noteikts:

“Valstis, reģionāls un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā iekasē nodokļus, nodevas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādas darbības vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, kuru sakarā to uzskaitēšana par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgu konkurences izkropojumus.

Jebkurā gadījumā publisko tiesību subjektus attiecībā uz I pielikumā minētajām darbībām uzskata par nodokļa maksātājiem, ja vien šīs darbības netiek veiktas tik mazā apjomā, lai būtu nenozīmīgas.”

B – *Portugāles tiesības*

1) Tiesiskais regulējums PVN jomā

9. PVN kodeksa 2. panta 2. punkts ir noteikts, ka valsts un citas publisko tiesību juridiskas personas nav PVN maksātājas, ja tās iesaistās darījumos, īstenojot valsts iestādes pilnvaras, pat ja tās šo darījumu sakarā iekasē nodevas vai jebkādu citu atlīdzību, ciktāl to neaplikšana ar nodokli nerada konkurences izkropojumus.

10. Minētā kodeksa 2. panta 3. punkts ir paredzēts, ka valsts vai citas publisko tiesību juridiskas personas visos gadījumos ir PVN maksātājas, ja tās veic noteiktas darbības un no tām izrietošus darījumus, kas ir apliekami ar nodokli, izņemot, ja ir konstatēts, ka tās šos darījumus veic nenozīmīgā apjomā.

2) *Saudačor* tiesiskais režīms

11. *Saudačor* tika dibināta saskaņā ar RAA 2003. gada 17. oktobra Reģionālo leģislatīvo dekrētu Nr. 41/2003/A (6) kā akciju sabiedrību ar tikai un vienīgi valsts kapitālu, kuras pamatkapitāls pilnībā pieder RAA. *Saudačor* tika izveidota, lai *Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores* (RAA Veselības aprūpes finansiālās pārvaldības institūts) pārveidotu par akciju sabiedrību.

12. Atbilstoši minētajai Leģislatīvā dekrēta Nr. 41/2003/A 2. panta 1. punktam *Saudačor* uzdevums ir sniegt vispārīgas tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumus veselības aprūpes jomā. Šo uzdevuma mērķis ir reģionāls veselības aprūpes sistēmas un tajā ietilpstošo informācijas, infrastruktūras un iekārtu sistēmu plānošana un pārvaldība, kā arī veselības aprūpes nodaļu un dienestu būvniecības, saglabāšanas, atjaunošanas un rekonstrukcijas darbu veikšana, it īpaši dabas katastrofu skartajos reģionos un par riska zonu uzskatītajos apgabalos.

13. Saskaņā ar Reģionālās leģislatīvās dekrēta Nr. 41/2003/A 3. pantu:

“Saistībā ar savu uzdevumu sniegt vispārīgas tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumus *Saudačor* kompetences ir šādas:

a) centralizēti īstenot reģionāls veselības aprūpes nozares apgādi;

- b) nodrošināt preces un pakalpojumus iestādēm, kas ir reģionālās veselības aprūpes sistēmas [turpmāk tekstā – “SRS”] locekles;
- c) piešķirt finansējumu veselības aprūpes nodarbinātājiem atbilstoši tādām veselības aprūpes sniegšanas mērķiem, kurus katrā nodarbinātā ir uzņēmies saskaņā ar to parakstītajiem līgumiem;
- d) definēt pamatnoteikumus un pamatprincipus veselības aprūpes nodarbinātājiem budžeta pārvērtēbai, kā arī uzraudzīt to īstenošanu;
- e) izvērtēt to dienestu un iestāžu ekonomisko un finanšu pārvērtību, kuras ir piederīgas SRS vai kuras tās finansē, un sagatavot periodiskus ziņojumus par to finansēto situāciju un par cilvēkresursu un materiālo resursu pārvērtību;
- f) veicināt informācijas sistēmu attīstību attiecībā uz SRS padotībā esošajām iestādēm;
- g) veikt darbus attiecībā uz SRS, kuru īstenošana ir vajadzīga sabiedrības interesēm;
- h) sniegt atbalstu SRS dienestiem un iestādēm jomās, kurās tas ir nepieciešams.”

14. Minētā Reģionālā lēmuma dekrēta Nr. 41/2003/A 4. panta 1. punkts ir noteikts, ka *Saudačor* regulā “šīs tiesību akta noteikumi, pievienotie statūti, valsts uzņēmumu sektora tiesiskais režīms, kas noteikts 1999. gada 17. decembra Dekrētlikuma Nr. 558/99 [(7)], un privāts tiesības”. Saskaņā ar šo panta 2. punktu *Saudačor* savas darbības ietvaros ievieš RAA Reģionālās veselības aprūpes dienesta organizācijas un darbības noteikumus.

15. Reģionālā lēmuma dekrēta Nr. 41/2003/A 10. pants ir paredzēts, ka, īstenojot savas kompetences, *Saudačor* ir tās pašas valsts iestādes pilnvaras kā RAA, un tālāk kā piemēri ir uzskaitītas dažas no šīm pilnvarām, tostarp ekspropriācijas pilnvaras.

16. Saskaņā ar Reģionālā lēmuma dekrēta Nr. 41/2003/A 4. panta 1. punktu par *Saudačor* izveidi šo vienību regulā valsts uzņēmumu tiesiskais režīms, kas ir paredzēts Dekrētlikuma Nr. 558/99. Saskaņā ar Dekrētlikuma Nr. 558/99 (8) 3. pantu par valsts uzņēmumiem tiek uzskatītas sabiedrības, kuras ir dibinātas atbilstoši Komerckodeksam un kurās valstij vai citām valsts publiskām struktūrām atsevišķi vai kopā, tieši vai netieši ir dominjoša ietekme, kā arī struktūras uzņēmumu formā, kuras ir paredzētas regulējuma III nodaļā, sauktas par valsts uzņēmējdarbības struktūrām.

17. Saskaņā ar Dekrētlikuma Nr. 558/99 7. pantu, neskarot tiesību aktu noteikumus, kuri ir piemērojami publiskiem reģionālajiem uzņēmumiem (9), pašvaldību savstarpīgi izveidotiem uzņēmumiem un pašvaldību uzņēmumiem, valsts uzņēmumus regulā privāts tiesības, izņemot gadījumus, kas ir paredzēti šajā dekrētlikumā un tiesību aktos par minēto uzņēmumu statūtu pieņemšanu. Valsts uzņēmumiem nodokļi tieši un netieši tiek noteikti un piemēroti atbilstoši kopīgam režīmam (10).

18. *Saudačor* veic savas darbības plānošanas līgumu ietvaros, kuri noslēgti ar RAA atbilstoši tās Statūtu 20. panta 1. punktam un kuros ir paši ir definēti pakalpojumi, kas *Saudačor* ir jāsniedz Reģionālās veselības aprūpes dienesta plānošanas un pārvērtības jomā, un kompensācija, saukta par “finansēto ieguldījumu”, kas ir jāmaksā minētajam reģionam “kā atlīdzība par līguma paredzēto pakalpojumu sniegšanu” un kas “tiek uzskatīta par pietiekamu, lai segtu *Saudačor* darbības izmaksas”.

19. Tādējādi pirmais plānošanas līgums tika noslēgts 2004. gada 23. jūlijā, ietverot laikposmu no 2004. līdz 2008. gadam, kurā bija paredzēta kopējā kompensācija EUR 15 905 000 apmērā,

proti, EUR 3 990 000 attiecībā uz 2007. gadu un EUR 4 050 000 attiecībā uz 2008. gadu. Otrās plānošanas līgums tika noslēgts un stājās spēkā 2009. gada 1. janvārī (11), ietverot laikposmu no 2009. līdz 2012. gadam, kurā bija paredzēta gada kompensācija EUR 8 500 000 apmērā, proti, summa, kura ar 2010. gada 8. marta koplēmumu (12) tika samazināta līdz EUR 6 599 147 attiecībā uz 2009. gadu. Saskaņā ar šo abu plānošanas līgumu 5. punktu minētās summas var tikt pārskatītas, ja, mainoties apstākļiem, šīs apmērs ir acīmredzami nepietiekams plānošanas līguma izpildei.

20. Plānošanas līgumu 3. punkts ir uzskaitītas *Saudačor* līgumiskās saistības un to III pielikumā – *Saudačor* sniegtie vispārīgie nosaukumi pakalpojumi. Šie vispārīgie nosaukumi pakalpojumi ietver triju kategoriju pakalpojumus, proti, atbalstu Reģionālās veselības aprūpes dienesta plānošanai, Reģionālās veselības aprūpes dienesta uzraudzību un finansēšanu, kā arī informācijas un informātikas sistēmas ieviešanu, pārvaldību un uzturēšanu RAA veselības aprūpes nozares atbalstam.

III – Pamatlieta, prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

21. 2011. gada 2. martā Portugāles nodokļu administrācija sagatavoja pārbaudes ziņojuma projektu, ierosinot veikt koriģēšanu attiecībā uz PVN, kas ir jāmaksā *Saudačor* par tās darbību mēģinājuma saistībā ar laikposmu no 2007. līdz 2010. gadam par kopējo summu EUR 4 750 586,24 apmērā.

22. Šis pārbaudes ziņojums tika pieņemts 2011. gada 6. aprīlī pēc *Saudačor* uzklaušanas.

23. Atbilstoši šim ziņojumam, kurš ir citēts līgumā sniegtā prejudiciālā nolēmumā, *Saudačor* attiecīgajā gadu laikā atlīdzības, kuras tai bija saņēmusi no RAA, iegrāmatoja kā subsīdijas, kas ir atbrīvotas no PVN. Tiesvedības laikā *Saudačor* tomēr atteicās no subsīdijas kvalifikācijas un paredzēja, ka tai var tikt uzskatīta par “publisko tiesību juridisku personu” PVN kodeksa 2. panta 2. punkta izpratnē, proti, tās tiesību normas izpratnē, ar kuru ir transponēta Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta pirmā daļa, kuras saturs atbilst Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmās daļas saturam.

24. Minētajā pārbaudes ziņojumā nodokļu administrācija it īpaši uzskatīja, ka, ņemot vērā *Saudačor* tiesisko režīmu, uz to attiecas parastais PVN regulējums un tā nevar atsaukties uz noteikumu par publisko tiesību subjektu neaplikšanu ar PVN, kas paredzēts PVN kodeksa 2. panta 2. punktā. Turklāt *Saudačor* esot uzņēmies savu pienākumu maksāt PVN, jo tā ir pieprasījusi kopējo summu EUR 2 300 273,17 apmērā saistībā ar PVN atskaitījumiem par savām preču un pakalpojumu iegādēm, tomēr neapņēmusi PVN saistībā ar summām, kuras tai ir saņēmusi no RAA.

25. Nodokļu administrācija atsaucās uz 2006. gada 21. marta saistošo Atzinumu Nr. 1271 (13), kurā noteikts, ka PVN kodeksa 2. panta 2. punkts izslēgšana no nodokļa piemērošanas jomas tajā paredzētajos apstākļos tiek attiecināta tikai uz valsti vai publisko tiesību juridiskām personām. Citas iestādes nevar to izmantot, pat ja runa ir par valsts uzņēmumiem valsts uzņēmumu sektora tiesiskā režīma izpratnē, kā šajā lietā tas ir akciju sabiedrības ar tikai un vienīgi valsts kapitālu gadījumā, lai gan tai ir uzticēti konkrēti darījumi, uz kuriem attiecas deleģēto valsts iestādes pilnvaru īstenošana, kas nerada konkurences izkropojumu.

26. Turklāt šī administrācija uzskata, ka *Saudačor* plānošanas līgumu ietvaros sniegtie pakalpojumi Reģionālās veselības aprūpes dienesta plānošanas un pārvaldības jomā attiecas uz darbības jomām, kuras ietilpst privātajā iniciatīvā, kas turklāt nozīmē, ka neaplikšana ar PVN varētu izraisīt konkurences izkropojumus. Tāds, piemēram, esot reģiona veselības aprūpes informātikas sistēmas ieviešanas, pārvaldības un uzturēšanas gadījums.

27. Pēc tam *Saudačor* saņēma paziņojumu par piedziņas pasākumiem. 2011. gada 27. jūlijā tā tika uzaicināta ierasties saistībā ar nodokļu piedziņas procedūru par PVN piedziņu un kompensācijas procentiem.

28. *Saudačor* cēla prasību *Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada* [Pontadelgadas Administratīvā un nodokļu tiesā] par šiem PVN piedziņas pasākumiem un kompensācijas procentiem attiecībā uz laikposmu no 2007. līdz 2010. gadam, par kuriem tai ir pieprasīta kopējā summa EUR 5 157 249,72 apmērā.

29. Minētā pirmās instances tiesa prasību noraidīja, it īpaši pamatojoties uz to, ka noteikums par publisko tiesību subjektu neaplikšanu ar PVN, kods ir paredzēts Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmajā daļā, neattiecas uz tādū vienību kā *Saudačor*, kura ir akciju sabiedrība, kas, lai gan to ir izveidojusi RAA, ir nošķirta no reģiona, un kurai tiek piemēroti privāto tiesību noteikumi, kā arī kura patstāvīgi īsteno savas kompetences un mērķus.

30. Saņēmēji apelācijas sūdzību par šo spriedumu, iesniedzot tiesa uzskata, ka šajā lietā galvenais jautājums ir par to, vai tādā vienībā kā *Saudačor* var atsaukties uz PVN kodeksa 2. panta 2. punktā paredzēto noteikumu par publisko tiesību subjektu neaplikšanu ar PVN, kura saturs atbilst Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktam, un vai summas, kuras saistītas ar strādātajiem PVN piedziņas pasākumiem, ir budžeta pārvērtumi starp valsts iestādēm.

31. Tā uzskata, ka, lai gan Tiesas judikatūra skaidri ir noteikts, ka no aplikšanas ar PVN ir izslēgtas vienīgi publisko tiesību subjektu, kas rīkojas kā valsts iestādes, darbības, šā judikatūra neaizliedz noteikt to, vai uz tādū vienību kā *Saudačor*, ņemot vērā tās kā akciju sabiedrības, kas izveidota, reorganizējot valsts iestādi, juridisko statusu, ir attiecināms minētais publisko tiesību subjekta jēdziens un vai šajā kontekstā šā jēdziena piemērojamība sakrīt ar publisko tiesību subjekta jēdziena, kas definēts Direktīvas 2004/18 1. panta 9. punktā, piemērojamību, kā apgalvo *Saudačor*.

32. Šaubdamās par Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta interpretāciju, *Supremo Tribunal Administrativo* ar 2014. gada 12. marta lēmumu nolēma apturēt tiesvedību pamatlietā un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai publisko tiesību subjekta jēdzienam Direktīvas [2006/112] 13. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē valsts tiesa var skaidrot, atsaucoties uz Direktīvas [2004/18] 1. panta 9. punkta noteikto publisko tiesību subjekta jēdzienu?

2) Vai publisko tiesību subjekta, kas rīkojas kā valsts iestāde, jēdzienam Direktīvas [2006/112] 13. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē atbilst vienība, kura ir dibināta kā akciju sabiedrība ar tikai un vienīgi valsts kapitālu un pilnībā pieder Azoru salu autonomajam reģionam un kuras darbības mērķis ir veikt konsultatīvu darbību un pārvērtību saistībā ar Reģionālo veselības aprūpes dienestu, lai to attīstītu un racionalizētu atbilstoši ar Azoru salu autonomo reģionu noslēgtajiem plānošanas līgumiem, un kurai šis autonomais reģions – kam saskaņā ar to ir pienākums nodrošināt veselības aprūpes sabiedrisko pakalpojumu – ir deleģējis savas valsts iestādes pilnvaras šajā jomā?

3) Vai, ņemot vērā šo direktīvu, var uzskatīt, ka sabiedrības šo plānošanas līgumu izpildei vajadzīgo finanšu līdzekļu piešķiruma formā saņemta atlīdzība ir samaksa, kas saņemta par sniegtajiem pakalpojumiem, lai to kvalificētu par PVN maksājumu?

4) Ja atbilde uz šo jautājumu ir apstiprinoša, vai minētā sabiedrība atbilst nepieciešamajiem nosacījumiem, lai atsauktos uz Direktīvas [2006/112] 13. panta 1. punkta minēto noteikumu par

neaplikšanu ar PVN?”

33. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Saudačor*, Portugāles un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Eiropas Komisija, kuras visas bija pārstāvētas tiesas sēdē, kas notika 2015. gada 19. martā.

IV – Analīze

A – Ievada apsvērumi

34. Pirms pieņemšanas prejudiciālo jautājumu pārbaudei es izvērtēju kārtību, kādā tie ir jāizskata. *Saudačor* piedāvāja vispirms izskatīt trešo jautājumu, kas attiecas uz to, vai RAA samaksātā atlīdzība ir samaksa, kas saņemta par sniegtajiem pakalpojumiem. *Saudačor* uzskata, ka tas ir jautājums, kas skar tās darbību raksturu, kuras neesot “saimnieciskas” Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē.

35. Direktīvas 2006/112 9. un 13. pants ietilpst minētās direktīvas III sadaļā “Nodokļa maksājumi”. Šajā III sadaļā ir ietverti noteikumi par aplikšanu ar nodokli kopumā, kā arī tādā pašā gadījumā kā PVN maksājumu grupa un noteikumi par valsts iestādi.

36. Šajā ziņā es norādu, ka Direktīvas 2006/112 9. pantā ir minēts vispārīgais noteikums, savukārt 13. pants ir noteikums par atbrīvojumu (14). Saskaņā ar Tiesas judikatūru, lai varētu piemērot Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktu, iepriekš ir jākonstatē aplūkots darbs saimnieciskais raksturs (15).

37. Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā ietvertais saimnieciskās darbības jēdziens ir saistīts ar minētās direktīvas 2. pantu, jo, lai darbību varētu kvalificēt par saimniecisku darbību, tā ir jāveic par atlīdzību. Ja pakalpojumu sniedzēja darbība sastāv tikai no pakalpojumu sniegšanas bez tiešas atlīdzības, nodokļa bāze nepastāv un līdz ar to par minētajiem pakalpojumiem nav jāmaksā PVN. Apliekamās saimnieciskās darbības nenovērstami tiek veiktas, lai gūtu tām atbilstošu samaksu vai lai tās tiktu kompensētas ar samaksu (16).

38. Tādējādi, lai iesniedzējtiesai varētu sniegt lietderīgas atbildes, manuprāt, Tiesai būtu jāizskata tikai divi tiesību jautājumi.

39. Proti, pirmkārt, pamatlietas risinājums ir atkarīgs no jautājuma, vai tāda vienība kā *Saudačor* ir jāuzskata par nodokļa maksātāju, un savukārt atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no tā, vai tās darbība piemērt vai nepiemērt saimnieciskais raksturs Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē. Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāizvērtē, vai samaksa, ko veikusi RAA, ir atlīdzība, kas ir izmaksāta par *Saudačor* sniegtajiem pakalpojumiem.

40. Otrkārt, ja *Saudačor* ir jāuzskata par nodokļa maksātāju, būtu jāpārbauda, vai tā tomēr būtu atbrīvojama no PVN, piemērojot Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktu, kā publisko tiesību subjekts, kas attiecīgajos darījumos iesaistās kā valsts iestāde.

41. Tātad tieši šādā kārtībā es piedāvāju izskatīt *Supremo Tribunal Administrativo* uzdotos prejudiciālos jautājumus.

42. Turklāt es norādu, ka Portugāles valdība, lai pamatotu savu apgalvojumu, ka Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkts neesot atbilstošs pamatlietā, ir precizējusi, ka, tā kā *Saudačor* veica darījumus, kuri – kā tā to pati ir atzinusi – tai ir īpaši atskaitīt PVN par savām iegādām, tā vairs nevarot atsaukties uz tiesību par neaplikšanu ar PVN saistībā ar šiem pašiem darījumiem. Šajā ziņā minētā valdība atsauca uz spriedumiem *Cantor Fitzgerald International* (17) un *MDDP* (18). Tomēr man šķiet, ka šajos spriedumos ietvertā informācija nav ne tieši piemērojama šajā

liet?, ne ar? atbilstoša pamatlietas atrisin?šanai.

43. Proti, man š?iet, ka saimniecisk?s darb?bas j?dziens Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratn?, k? ar? citu publisko ties?bu subjektu j?dziens min?t?s direkt?vas 13. panta 1. punkta pirm?s da?as izpratn? ir j?dzieni, kuri ir balst?ti uz objekt?viem elementiem. Personas, kura ir vai nav PVN maks?t?ja, r?c?ba nevar main?t šo pantu tv?rumu un piem?rošanas jomu (19).

B – *Par Sauda?or darb?bu saimniecisko raksturu un par t?s aplikšanu ar PVN*

44. Iesniedz?jtiesas šaubas par Sauda?or sniegto pakalpojumu raksturu, kas par?d?s t?s trešaj? prejudici?laj? jaut?jum?, izriet no Sauda?or apgalvojuma, ka atl?dz?bas, kuras tai ir samaks?jusi RAA, atbilstot budžeta ie??mumu dot?cijai starp div?m publisko ties?bu juridisk?m person?m, kuras m?r?is ir ?aut Sauda?or nodrošin?t nekomerci?lu pakalpojumu sniegšanu Re?ion?l? vesel?bas apr?pes dienesta att?st?bas un p?rvald?bas jom?.

45. Savuk?rt citi lietas dal?bnieki, kuri ir iesnieguši apsv?rumus, uzskata, ka summ?m, kuras RAA ir samaks?jusi Sauda?or, ir tieša saikne ar pakalpojumiem, kurus Sauda?or ir pien?kums sniegt RAA.

46. Atg?din?šu, ka Sauda?or uzdevums ir sniegt visp?r?jas tautsaimnieciskas noz?mes pakalpojumus vesel?bas apr?pes jom?, kuru m?r?is ir re?ion?l?s vesel?bas apr?pes sist?mas un taj? ietilpstošo inform?cijas, infrastrukt?ras un iek?rtu sist?mu pl?nošana un p?rvald?ba, k? ar? vesel?bas apr?pes noda?u un dienestu b?vniec?bas, saglab?šanas, atjaunošanas un rekonstrukcijas darbu veikšana (20).

47. Portug?les vald?ba ir preciz?jusi, ka pamatlieta attiecoties tikai uz maks?jumiem, kuri ir min?ti pl?nošanas l?gumu, kas paredz?ti laikposmiem no 2004. l?dz 2008. gadam un no 2009. l?dz 2012. gadam, 2. punkta a) apakšpunkt?, 5. punkta 1. punkt? un I pielikum?, par pakalpojumiem, kurus Sauda?or ir ap??musies sniegt RAA, jo pamatliet? apstr?d?tie pazi?ojumi par PVN piedzi?u attiecoties tikai uz min?tajiem maks?jumiem (21). Turkl?t š? vald?ba uzskata, ka attiec?gie pakalpojumi ir vien?gi tehniska un administrat?va atbalsta pakalpojumi, kas bieži tiek kvalific?ti par t? sauktajiem “back office” pakalpojumiem.

48. Attiec?b? uz finansi?l? ieguld?juma samazin?šanu 2009. gadam ar kopl?mumu, kas pie?emts 2010. gada 8. mart?, Portug?les vald?ba ir paskaidrojusi, ka t? attiecoties uz b?tiskas k??das, kas ir pie?auta pl?nošanas l?gumu? laikposmam no 2009. l?dz 2012. gadam (22), labojumu, nevis vienpus?ju izmaks?jam?s atl?dz?bas noteikšanu attiec?b? uz Sauda?or, kurai turkl?t pašai esot sava autonoma valde, k? ar? visas sarunu un l?gumu sl?gšanas pilnvaras.

49. Vispirms ir j?atg?dina, ka atbilstoši Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta otrajai da?ai par “saimniecisku darb?bu” uzskata jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu un it ?paši materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošanu ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus. Atbilstoši judikat?rai šo defin?ciju anal?ze atkl?j, ka j?dziena “saimniecisk? darb?ba” piem?rošanas joma ir ?oti plaša un tam ir objekt?vs raksturs t?d?j?di, ka darb?ba tiek izskat?ta pati par sevi, neatkar?gi no t?s m?r?iem vai rezult?tiem. T?d?? darb?ba visp?r?gi tiek uzskat?ta par saimniecisku, ja t? ir ilgstoša un ja par t?s veikšanu tiek sa?emta atl?dz?ba, kuru sa?em persona, kas veic šo darb?bu (23).

50. Saska?? ar past?v?go judikat?ru, lai dar?jumu kvalific?tu par dar?jumu par atl?dz?bu, pietiek vien?gi ar to, ka past?v tieša saikne starp pre?u pieg?di vai pakalpojuma sniegšanu un atl?dz?bu, ko par tiem faktiski ir sa??mis nodok?a maks?t?js. T?d?j?di pakalpojums tiek sniegts par atl?dz?bu un l?dz ar to ir aplikams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedz?ju un t?

sa??m?ju past?v tiesiskas attiec?bas, kur?s ir savstarp?js izpild?jums, un pakalpojuma sniedz?ja sa?emt? samaksa ir faktiska atl?dz?ba par pakalpojuma sa??m?jam sniegto pakalpojumu (24).

51. Tam, ka tirgus dal?bnieka darb?bu veido ar likumu noteikto un reglament?to funkciju veikšana visp?r?j?s interes?s, nav noz?mes (25). T?ad valsts iest?des visp?r?j?s interes?s veiktais maks?jums var b?t atl?dz?ba par pakalpojumu sniegšanu Direkt?vas 2006/112 izpratn?. Pakalpojumu sniegšanas j?dziens nav atkar?gs no m?r?a, ko pakalpojumam pieš?ir tas, kurš par to atl?dzina. Ir j??em v?r? vien?gi attiec?go saist?bu raksturs t?d?j?di, ka, lai var?tu tikt piem?rota kop?j? PVN sist?ma, š?d?m saist?b?m ir j?b?t saist?t?m ar pat?ri?u (26).

52. Turkl?t, lai pakalpojumu sniegšanu uzskat?tu par veiktu par atl?dz?bu Direkt?vas 2006/112 izpratn?, atl?dz?bai par šo pakalpojumu sniegšanu nav oblig?ti j?b?t sa?emtai tieši no sa??m?ja – to var sa?emt ar? no treš?s personas (27). Tom?r tas t? nav pamatlietas gad?jum?, jo *Sauda?or* sniegto pakalpojumu sa??m?ja ir RAA, proti, par Azoru salu re?ion?lo vesel?bas apr?pes sist?mu atbild?g? valsts iest?de, kura veic šo maks?jumu un kura ir šo pakalpojumu sa??m?ja.

53. Visbeidzot no Tiesas judikat?ras izriet, ka, ja attiec?gajam pakalpojumam it ?paši ir rakstur?gs tas, ka pakalpojumu sniedz?js ir visu laiku pieejams, lai vajadz?gaj? br?d? sniegtu nepieciešamos pakalpojumus, tad, lai atz?tu tiešu saikni starp min?to pakalpojumu sniegšanu un sa?emto atl?dz?bu, nav nepieciešams pier?d?t, ka maks?jums attiecas uz individualiz?tu un konkr?t? br?d? sniegtu pakalpojumu (28).

54. Manupr?t, no pl?nošanas l?gumiem, kuros tieši ir paredz?ta kompens?cija “k? atl?dz?ba par l?gum? paredz?to pakalpojumu sniegšanu”, vispirms izriet, ka past?v tieša saikne starp RAA maks?jumiem un visp?r?jas noz?mes pakalpojumu sniegšanu, ko veic *Sauda?or*. Ir j?atg?dina, ka tas, ka valsts iest?de veic maks?jumu visp?r?j?s interes?s, neizsl?dz iesp?ju uzskat?t to par atl?dz?bu par pakalpojumu sniegšanu Direkt?vas 2006/112 izpratn? (29).

55. Turkl?t saska?? ar Tiesas judikat?ru ekonomisk?s un komerci?l?s situ?cijas ?emšana v?r? ir uzskat?ma par pamatkrit?riju kop?j?s PVN sist?mas piem?rošanai. Lai izpild?tu tiesisk?s noteikt?bas pras?bas, ?emot v?r?, ka l?gumisk? situ?cija princip? atspogu?o dar?jumu ekonomisko un komerci?lo realit?ti, atbilstošie l?guma noteikumi parasti ir uzskat?mi par elementu, kas ir j??em v?r?, ja vien neizr?d?s, ka min?tie l?guma noteikumi ir vien?gi fikt?vs dar?jums, kurš neatbilst ekonomiskajai un komerci?lajai realit?tei (30). Š?iet, ka pamatliet? tas t? nav. T?d?j?di l?guma noteikumi var tikt ?emti v?r? k? v?rt?juma elements.

56. T?pat šaj? liet? nekas nenor?da, ka *Sauda?or* sa?emtais ieguld?jums ac?mredzami neatbilst re?lajai sniegt? pakalpojuma v?rt?bai (31). Tieši pret?ji, saska?? ar pl?nošanas l?gumiem ieguld?juma apm?rs var tikt p?rskat?ts, ja tas ir nepietiekams min?t? pl?nošanas l?guma izpildei. Man š?iet, ka š?das p?rskat?šanas, kas palielina apm?ru, nav notikušas laikposm? no 2007. l?dz 2010. gadam. Savuk?rt finansi?l? ieguld?juma 2009. gadam p?rskat?šana min?t? ieguld?juma samazin?šanas veid? tika veikta apst?k?os, kuros pl?nošanas l?guma par attiec?go gadu parakst?šanas br?d? summas, par kur?m *Sauda?or* jau bija izrakst?jusi r??inus, bija gandr?z par diviem miljoniem euro maz?kas nek? summa, kas paredz?ta 2010. gad? parakst?taj? pl?nošanas l?gum?.

57. *Sauda?or* darb?bas, ko veido pl?nošanas, p?rvald?bas un konsult?ciju pakalpojumi, ir ilgstošas, un *Sauda?or* sa?em samaksu k? atl?dz?bu par šiem pakalpojumiem. L?dz ar to attiec?gaj?m *Sauda?or* darb?b?m ir saimniecisks raksturs un t?s ir pakalpojumu sniegšana, kas veikta par atl?dz?bu. Turkl?t ir j?uzsver, ka *Sauda?or* nek?di nesniedz vesel?bas apr?pes sabiedriskos pakalpojumus Azoru salu iedz?vot?jiem. Šos p?d?jos min?tos pakalpojumus sniedz iest?des, kuras ir re?ion?l?s vesel?bas apr?pes sist?mas locekles.

58. T? k? pamatliet? apl?kot? pakalpojumu sniegšana, ko veic *Sauda?or*, ir j?uzskata par t?du, kurai ir saimniecisks raksturs, *Sauda?or* ir j?uzskata par PVN maks?t?ju Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratn?. T?d?? Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmaj? da?? ietvertais publisko ties?bu subjekta j?dziens ir j?interpret?, lai var?tu izv?rt?t, vai tom?r *Sauda?or* var tikt atbr?vota no PVN k? publisko ties?bu subjekts, kas r?kojas k? valsts iest?de.

C – *Par iesp?ju piem?rot Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkt? paredz?to atbr?vojumu Sauda?or saimnieciskajai darb?bai*

1) Par j?dziena “publisko ties?bu subjekts” Direkt?vas 2004/18 izpratn? neatbilst?bu, lai interpret?tu Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmo da?u

59. Pamatliet? *Sauda?or* sist?mas iekš?j?s saska?ot?bas d?? pied?v?ja interpret?t j?dzienu “citi publisko ties?bu subjekti” Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkta pirm?s da?as izpratn?, ?emot v?r? j?dzienu “publisko ties?bu subjekts” Direkt?vas 2004/18 1. panta 9. punkta izpratn?. *Sauda?or* uzskata, ka publisko ties?bu subjekta j?dziens Savien?bas ties?b?s esot š??rsgriezumā j?dziens. Ar savu pirmo prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai š?da interpret?cija ir paredzama.

60. T?pat k? Portug?les un Apvienot?s Karalistes vald?ba, k? ar? Komisija, es uzskatu, ka š?da interpret?cija nevar tikt izmantota t?l?k nor?d?to iemeslu d??.

61. Ir j?atg?dina, ka Direkt?vas 2006/112 9. un 13. pant? ir noteikta ?oti plaša PVN piem?rošanas joma. Tiesa vair?kk?rt ir nospriedusi, ka no Direkt?vas 2006/112 sist?mas un m?r?a, k? ar? š?s direkt?vas 13. panta vietas ar Sesto direkt?vu izveidotaj? kop?j? PVN sist?m? izriet, ka visas saimniecisk?s darb?bas princip? tiek apliktas ar nodokli (32).

62. Proti, Savien?bas likumdev?js ir paredz?jis ierobežot gad?jumus, kuros no publisko ties?bu subjektiem netiek iekas?ts nodoklis, lai tiktu iev?rots šis visp?r?jais noteikums (33). T?d?j?di Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkta m?r?is ir atbr?vot no PVN tikai t?s saimniecisk?s darb?bas, kur?s publisko ties?bu subjekti iesaist?s k? valsts iest?des, izsl?dzot situ?cijas, kad atbr?vojums izrais?tu “noz?m?gus konkurences izkrop?ojumus” (34).

63. Tiesas judikat?r? 13. pants tiek uzskat?ts par noteikumu, kas attiecas uz atbr?vojumu, kurš ir j?apl?ko visp?r?gaj? kop?j?s PVN sist?mas kontekst? (35). T?d?j?di k? atk?pe no principa, ka visas saimniecisk?s darb?bas tiek apliktas ar nodokli, Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkta pirm? da?a ir j?interpret? šauri (36). Tas, protams, attiecas ar? uz min?t? 13. panta 1. punkta pirmaj? da?? ietvert? j?dziena “citi publisko ties?bu subjekti” interpret?ciju.

64. Savuk?rt, ?emot v?r? m?r?us, k?di ir paredz?ti Savien?bas ties?bu norm?s par to, k? koordin?t publisk? iepirkuma l?guma sl?gšanas ties?bu pieš?iršanas proced?ru, it ?paši dubulto m?r?i – atv?rt?bas konkurencei un p?rskat?m?bas m?r?i, ir j?izmanto j?dziena “publisko ties?bu subjekts” Direkt?vas 2004/18 1. panta 9. punkta izpratn? plaša un funkcion?la interpret?cija (37).

65. Ir j?konstat?, ka, pirmk?rt, j?dziena “publisko ties?bu subjekts” Direkt?vas 2004/18 izpratn? un, otrk?rt, j?dziena “citi publisko ties?bu subjekti” Direkt?vas 2006/112 izpratn? noz?mes nevar b?t identiskas, jo šo abu direkt?vu m?r?i ir ?oti atš?ir?gi. Proti, k? ir uzsv?rusi Portug?les vald?ba, kop?j?s PVN sist?mas m?r?i tiktu apdraud?ti, ja saist?b? ar šo nodokli b?tu iesp?jams izmantot j?dziena “citi publisko ties?bu subjekti” plašu interpret?ciju, k?da t? tiek izmantota attiec?b? uz “publisko ties?bu subjektu” Direkt?v? 2004/18 funkcion?lu iemeslu d??, lai iev?rotu publisk? iepirkuma l?guma sl?gšanas ties?bu pieš?iršanas noteikumus. Š?da tuvin?šana faktiski izrais?tu nepamatotu atbr?vojumu no PVN attiec?b? uz saimniecisko darb?bu, ko veic Direkt?vas 2004/18

1. panta 9. punktā minētā publisko vai privāto tiesību subjekti.

66. Ir jāpiebilst, ka pamatoti ir norādījuši Apvienotās Karalistes valdība, ka Savienības likumdevēja izvēle Direktīvā 2006/112 neizdarīt atsauci uz Direktīvā 2004/18 ietvertu jēdzienu “publisko tiesību subjekts” ir tīša. Proti, citos apstākļos, kad Savienības likumdevējs ir uzskatījis par piemērotu saistīt divus Savienības tiesību instrumentus, tas ir izvēlējies pieņemt Direktīvā 2004/18 izmantoto definīciju, izmantojot savstarpēju atsauci (38).

67. Līdz ar to jēdziens “citi publisko tiesību subjekti”, kas ietverts Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmajā daļā, ir jāinterpretē, tikai ņemot vērā minētās direktīvas sistēmu un mērķi, kā arī minētās tiesību normas vietu ar Sesto direktīvu izveidotajā kopējā PVN sistēmā (39).

2) Par jēdziena “citi publisko tiesību subjekti” interpretāciju un *Saudačor* juridisko kvalifikāciju šajā ziņā?

68. Attiecībā uz otro un ceturto prejudiciālo jautājumu galvenais jautājums, lai interpretētu jēdzienu “citi publisko tiesību subjekti” Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē, ir par to, vai runa ir par autonomu Savienības tiesību jēdzienu, kā to apgalvo Apvienotās Karalistes valdība, vai drīzāk par netiešu atsauci uz dalībvalstu iekšējo tiesību m.

69. Vispirms es atgādinu, ka Savienības likumdevējs ir izvēlējies nedefinēt šo jēdzienu Direktīvā 2006/112 un neizdarīt atsauci uz publisko tiesību subjekta jēdzienu, kāds tas ir paši ir ietverts Direktīvā 2004/18, kā jau esmu izklāstījis šo secinājumu 66. punktā.

70. Jēdziens “citi publisko tiesību subjekti” jau bija ietverts Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta pirmajā daļā, kur tika formulējums ir identisks Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmās daļas formulējumam. Šā agrākā panta franču valodas versijā bija minēti “les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public [valstis, reģioni, departamenti, pašvaldības un citi publisko tiesību subjekti]”.

71. Vēcu un angļu valodas versijās šajā ziņā arī ir saglabāts Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta un Sestās PVN direktīvas 4. panta 5. punkta pirmās daļas vienāds formulējums. Vēcu valodā uzskaitījums ir šāds: “Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts”, savukārt angļu valodā tas ir formulēts šādi: “states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law”.

72. Tomēr ir jānorāda, ka dažādu valodu versijas nav pilnīgi līdzīgas, jo franču valodas versijā papildus citiem publisko tiesību subjektiem ir uzskaitīti ietruktie publisko tiesību subjekti, savukārt vēcu un angļu valodas versijās ir uzskaitītas tikai trīs kategorijas. Kas attiecas uz citām minētām pantā oriģinālo valodu versijām, dāņu un itāļu valodas versijās tiepat kā franču valodas versijā ir uzskaitītas ietras tiesību subjektu kategorijas, savukārt nīderlandiešu valodas versijā ir uzskaitītas piecas kategorijas: “de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen”.

73. Pieeja, kas ir izmantota, lai izveidotu šo sarakstu, nav tikusi paskaidrota priekšlikuma Sestajai PVN direktīvai paskaidrojuma rakstā (40), bet vairākās Sestās direktīvas saskaņotajā priekšlikuma versijās (41) ir tikušas grozītas pirms minētās direktīvas pieņemšanas, lai pievienotu vārdus “citi” (42).

74. ņemot vērā valodu versiju atšķirības, kā arī vārda “citi” esamību sarakstā, man šķiet skaidrs, ka minētā saraksta mērķis ir neizsmeļoši uzskaitīt struktūras, kuras var tikt atbrīvotas no PVN saskaņā ar Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmo daļu. Tādējādi valstis, reģioni,

departamenti un pašvaldības ir tikai to tiesību subjektu piemēri, kuri var tikt atbrīvoti no nodokļa.

75. Tādēļ es uzskatu, ka attiecīgajās tiesību normās ietvertā jādziens "citi publisko tiesību subjekti" vienīgais uzdevums ir norādīt uz minētā panta ilustrājošo raksturu. Valodu versiju atšķirību esamība attiecībā uz struktūru un iestāžu, kuras var tikt atbrīvotas no nodokļa, skaitu un noteikšanu apstiprina šo analīzi.

76. Līdz ar to, manuprāt, ar sarakstu Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmajā daļā attiecībā uz jādzienu "citi publisko tiesību subjekti" netieši tiek izdarīta atsauce uz dalībvalstu tiesību aktiem.

77. Tiesas sēdē Apvienotās Karalistes valdība apgalvoja, ka publisko tiesību subjekta jādziens ir autonomas Savienības tiesību jādziens. Šī valdība uzskata, ka, ja šis jādziens būtu atkarīgs tikai no dalībvalstu tiesību aktiem, tas varētu tam piešķirt pārāk plašu tvērumu. Vienības kvalificēšanai par publisko tiesību subjektu valsts tiesību aktu izpratnē esot nozīme, tādu tē neesot izšķiroša.

78. Taisnība, ka Tiesas judikatūrā sākotnēji, šķiet, ir apstiprināts šis Apvienotās Karalistes valdības apgalvojums. Proti, pēc Tiesas ieskata, lai gan struktūras izraudzēšanās par publisko tiesību subjektu, ņemot vērā dalībvalsts administratīvās tiesības, protams, ir atbilstoša, lai noteiktu, kā tē ir aplūkojama PVN piemērošanas aspektā, tē nevar tikt uzskatīta par izšķirošu, ja darbības, ko veic šī struktūra, reālais raksturs un būtība parāda, ka nav izpildīti stingrie nosacījumi, lai piemērotu minēto noteikumu par neaplikšanu ar nodokli (43).

79. Tomēr šī lieta Komisija/Spēnija attiecībā uz situāciju, kurā struktūras izraudzēšanās par publisko tiesību subjektu, ņemot vērā valsts tiesību aktus, neatbilda tās raksturam un šīs struktūras reāli veiktajam darbībām, jo attiecīgā uzņēmējā neietilpa valsts pārvaldes organizācijā un veica savas darbības profesijas, kas ir pielīdzināma brīvai profesijai, ietvaros. Tādējādi šajā konkrētajā lietā izmantotā interpretācija bija nepieciešama, lai nodrošinātu jebkura noteikuma par atbrīvojumu, kāds ir Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkts, šauru interpretāciju (44).

80. Turpretī man šķiet grūti saprotams, ka struktūra, uz kuru saskaņā ar valsts tiesību aktiem attiecas privāts tiesības, varētu tikt kvalificēta par publisko tiesību subjektu Savienības tiesību izpratnē. Tā kā Savienības tiesību lēmēji nepastāv "publisko tiesību" definīcija, būtībā ir jāatsaucas uz katras dalībvalsts publiskajām tiesībām.

81. Kā jau es esmu norādījis šo secinājumu 63. punktā, Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmajā daļā kā atkāpe no principa, ka visas saimnieciskās darbības ir apliekamas ar nodokli, ir jāinterpretē šauri. Tādējādi šo noteikumu kopā ar kumulatīvo kritēriju par darbību veikšanu valsts iestādes statusā var izmantot, lai ierobežotu, nevis paplašinātu kvalificēšanu par publisko tiesību subjektu valsts tiesībās, ja tē izraisītu tēdu atbrīvojumu no PVN, kas neatbilst Direktīvas 2006/112 garam un tās 13. panta mērķiem.

82. Manuprāt, no minētā izriet, ka Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmajā daļā nevar tikt interpretēta tādējādi, ka privāta struktūra valsts tiesību aktu izpratnē varētu tikt kvalificēta par publisko tiesību subjektu saskaņā ar Savienības tiesībām. Dalībvalstīm ir jānodrošina tiesības definēt "citus publisko tiesību subjektus" šauri, un šo definīciju ar Savienības tiesībām nevar attiecināt uz citām struktūrām, kurām atbilstoši piemērojamajām valsts tiesību normām ir privāts raksturs. Manuprāt, ar Tiesas nostāju minētajā spriedumā Komisija/Spēnija (45) netiek apšaubīts šis secinājums.

83. Turklāt, ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, man šķiet, ka publisko tiesību subjekta tēdas valsts definīcijas ierobežošanu, kas neatspoguotu šādas struktūras darbību reālo

raksturu un b?t?bu, var?tu ?stenot, izmantojot ar? otru kumulat?vo nosac?jumu, kurš izvirz?ts attiec?b? uz min?t? noteikuma par neaplikšanu ar nodokli piem?rošanu, proti, nosac?jumu, ka attiec?gajai strukt?rai ir j?r?kojas k? valsts iest?dei. Darb?bu veikšana "valsts iest?žu" status? Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkta pirm?s da?as izpratn? ir autonomas Savien?bas ties?bu j?dziens. Proti, atbilstoši spriedumam Komisija/Sp?nija, lai piem?rotu šo noteikumu par strukt?ras neaplikšanu ar nodokli, papildus valsts ties?b?s nor?d?tajai š?s strukt?ras noteikšanai ir j??em v?r? "š?s strukt?ras veikt?s darb?bas re?lais raksturs un b?t?ba" (46). "Darb?bas b?t?ba", manupr?t, var tikt saprasta k? tieša atsauce uz nosac?jumu par darb?bu veikšanu "valsts iest?des" status?.

84. Attiec?b? uz kumulat?vo krit?riju par darb?bu veikšanu valsts iest?des status? no iedibin?t?s judikat?ras izriet, ka darb?bas, kas tiek veiktas valsts iest?des status? Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkta pirm?s da?as izpratn?, ir darb?bas, ko publisko ties?bu subjekti veic tiem specifiska tiesisk? rež?ma ietvaros, izsl?dzot darb?bas, ko tie š?dos pašos tiesiskos apst?k?os veic k? priv?ti saimniecisk?s darb?bas subjekti. Attiec?g?s darb?bas, ?emot v?r? šo krit?riju, ir j?kvalific? valsts tiesai (47).

85. Šaj? zi?? saska?? ar judikat?ru darb?bu veikšanas nosac?jumi ?auj noteikt publisko ties?bu subjektu neaplikšanas ar nodokli piem?rojam?bu. Proti, t? k? Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmaj? da?? attiec?b? uz publisko ties?bu subjektu neaplikšanu ar nodokli ir izvirz?ts nosac?jums, ka tie r?kojas k? "valsts iest?des", tas izsl?dz nodok?a neiekas?šanu par darb?b?m, kur?s š?s strukt?ras iesaist?s nevis k? publisko ties?bu subjekti, bet gan k? priv?to ties?bu subjekti. Ta?u vien?gais krit?rijs, kas droši ?auj noš?irt š?s divu kategoriju darb?bas, t?d?j?di ir saska?? ar valsts ties?b?m piem?rojamais tiesiskais rež?ms (48). T?d?? dar?juma kvalific?šana par "darb?bu valsts iest?des status?" ar? zin?m? m?r? ir atkar?ga no piem?rojamaj?m valsts ties?b?m.

86. Ir j?atg?dina, ka judikat?r? skaidri ir noteikts princips, ka *priv?tie tirgus dal?bnieki* nevar tikt atbr?voti no PVN saska?? ar Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmo da?u, pat ja to darb?bu veido t?du darb?bu izpilde, kur?m piem?rojamais valsts iest?des prerogat?vas (49). T?d?j?di, ja attiec?gais tirgus dal?bnieks neietilpst valsts p?rvaldes organiz?cij?, t? darb?ba tiek veikta nevis publisko ties?bu subjekta status?, bet gan t?das darb?bas form?, ko veic profesijas, kas ir piel?dzin?ma br?vai profesijai, ietvaros (50). L?dz ar to Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkts nevar tikt piem?rots priv?tai sabiedr?bai, pat ja t? piln?b? pieder publisko ties?bu subjektam (51).

87. Es atg?dinu, ka *Sauda?or* ir akciju sabiedr?ba un saska?? ar Re?ion?l? le?islat?v? dekr?ta Nr. 41/2003/A 4. panta 1. punktu to it ?paši regul? valsts uz??mumu sektora tiesiskais rež?ms un *priv?t?s ties?bas*. T?pat saska?? ar Dekr?tlikuma Nr. 558/99, kur? ir reglament?ts valsts uz??mumu tiesiskais rež?ms, 7. pantu valsts uz??mumus regul? *priv?t?s ties?bas*.

88. T?d?j?di, t? k? *Sauda?or* k? akciju sabiedr?bu ar tikai un vien?gi valsts kapit?lu, kura saska?? ar piem?rojamajiem valsts ties?bu aktiem neietilpst valsts p?rvaldes organiz?cij?, regul? priv?t?s ties?bas, kas jebkur? gad?jum? ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai, un tai nodoklis tiek noteikts un piem?rots atbilstoši kop?jam rež?mam, t? neapšaub?mi ir priv?ts uz??m?js.

89. L?dz ar to š?da akciju sabiedr?ba nevar tikt kvalific?ta par publisko ties?bu subjektu Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkta pirm?s da?as izpratn?, un t?d?j?di t?s attiec?g?s darb?bas nevar tikt atbr?votas no PVN saska?? ar min?to pantu. Tas, ka *Sauda?or*, lai izpild?tu konkr?tus savus uzdevumus, ir t?das pašas valsts iest?des pilnvaras k? RAA, neietekm? šo konstat?jumu.

90. Ir j?atg?dina, ka, lai Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkta pirm? da?a b?tu

piemērojama, kumulatīvi ir jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem, proti, darbība ir jāveic publisko tiesību subjektam un darbībai ir jātiek veiktai valsts pārvaldes iestādes statusā (52). Tā kā šajā lietā pirmais nosacījums nav izpildīts, *Saudaçor* darbība saistībā ar otro nosacījumu nav jāizskata.

V – Secinājumi

91. Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz *Supremo Tribunal Administrativo* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Attiecībā uz trešo jautājumu – tādā situācijā, kāda tiek aplūkota pamatlietā, “finansilais ieguldījums”, ko saskaņā ar plānošanas līgumu “kā atlīdzību par līguma paredzēto pakalpojumu sniegšanu” valsts iestāde maksā akciju sabiedrībai, kuru regulē privāts tiesības un kurā tai pieder pilnībā viss kapitāls, ir atlīdzība par pakalpojumiem, kurus šī akciju sabiedrība ir sniegusi minētajai valsts iestādei.

Attiecībā uz pirmo jautājumu – jūdziens “citi publisko tiesību subjekti” Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 13. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē nevar tikt interpretēts, Ēmot vērā jūdzienu “publisko tiesību subjekts”, kā tas ir definēts 1. panta 9. punktā Parlamenta un Padomes 2004. gada 31. marta Direktīvā 2004/18/EK par to, kā koordinēt būvdarbu valsts līgumu, piegādes valsts līgumu un pakalpojumu valsts līgumu slēgšanas tiesību piešķiršanas procedūru.

Attiecībā uz otro un ceturto jautājumu – piemērojot Direktīvu 2006/112, akciju sabiedrība ar tikai un vienīgu valsts kapitālu, kura neietilpst valsts pārvaldes organizācijā un kuru regulē privāts tiesības, kā arī kurai saskaņā ar piemērojamajiem valsts tiesību aktiem nodoklis tiek noteikts un piemērots atbilstoši kopīgajam režīmam, nevar tikt kvalificēta par publisko tiesību subjektu šīs direktīvas 13. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē.

1 – Oriģinālvārdā – franču.

2 – OV L 347, 1. lpp.

3 – OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”.

4 – OV L 134, 114. lpp.

5 – Lai arī tika izdarīti vairāki redakcionāli grozījumi, Direktīvas 2006/112 atbilstošās tiesību normas pēc būtības ir identiskas attiecīgajam Sestās direktīvas tiesību normām. Šajā ziņā skat. spriedumu *Le Rayon d’Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 6. punkts).

6 – *Diário da República* I, A sērija, Nr. 257, 2003. gada 6. novembris, 7430. lpp.

7 – *Diário da República* I, A sērija, Nr. 292, 1999. gada 17. decembris, 9012. lpp.

8 – Kas ir grozīts. Minētais dekrētlukums no 2013. gada 2. decembra tika atcelts ar 2013. gada 3. oktobra Dekrētlukumu Nr. 133/2013 (*Diário da República* I, A sērija, Nr. 191, 2013. gada 3. oktobris, 5988. lpp.), tomēr Dekrētlukums Nr. 558/99 bija spēkā pamatlietas faktu norises laikā, proti, no 2007. līdz 2010. gadam.

9 – Atbilstoši Portugāles valdības apsvērumiem šī iebilde attiecas nevis uz uzņēmumiem, kuri ir izveidoti pēc autonomo reģionu iniciatīvas, bet gan uz uzņēmumiem, kuri ir dibināti pēc administratīvo reģionu iniciatīvas un kuri pamatlietas apstākļu rašanās laikā nav tikuši izveidoti.

10 – Papildus šim valsts uz??mumu rež?mam, kas ir piem?rojams *Sauda?or* saska?? ar Re?ion?l? le?islat?v? dekr?ta Nr. 41/2003/A 4. panta 1. punktu, Eiropas Komisija atsauc?s uz RAA valsts uz??mumu tiesisko rež?mu, kas noteikts Re?ion?laj? le?islat?vaj? dekr?t? Nr. 7/2008/A (*Diário da República I*, A s?rija, Nr. 58, 2008. gada 24. marts, 1649. lpp.). Š? re?ion?l? le?islat?v? dekr?ta 9. pant? ir ietvertas ties?bu normas, kas b?t?b? ir identiskas Dekr?tlikuma Nr. 558/99 7. panta norm?m.

11 – Savuk?rt šis otrais pl?nošanas l?gums tika apstiprin?ts un parakst?ts tikai 2010. gada mart?.

12 – Azoru salu re?ion?l?s vald?bas priekšs?d?t?ja vietnieka un Re?ion?l? vesel?bas apr?pes sekretari?ta l?mums.

13 – L?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu šaj? zi?? ietvert?s nor?des nav ?paši skaidras, bet man š?iet, ka runa ir par saistošu inform?ciju, kuru nodok?u administr?cija ir sagatavojusi proced?r? A200 2005045, lai tiktu noskaidrots, vai *Sauda?or* darb?ba ir uzskat?ma par ietilpstošu valsts p?rvaldes iest?žu pilnvaru jom?, uz kuru attiecas PVN kodeksa 2. panta 2. punkts, vai ar? pret?j? gad?jum? tiktu noskaidrots t?s darb?bai un uz??mumam piem?rojamais PVN rež?ms. Tiesas s?d? Portug?les vald?ba ir apstiprin?jusi, ka *Sauda?or* ir pati piepras?jusi šo saistošo inform?ciju.

14 – Skat. attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 4. panta 5. punktu, kas atbilst pašreiz?jam Direkt?vas 2006/112 13. pantam, spriedumu Komisija/N?derlande (235/85, EU:C:1987:161, 18. punkts).

15 – Šaj? zi?? skat. spriedumus *T?Mobile Austria* u.c. (C?284/04, EU:C:2007:381, 48. punkts); *Götz* (C?408/06, EU:C:2007:789, 15. punkts) un Komisija/Somija (C?246/08, EU:C:2009:671, 34. un 39. punkts).

16 – Spriedumi *Hong?Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, 10. un 11. punkts) un *Tolsma* (C?16/93, EU:C:1994:80, 12. punkts).

17 – Saska?? ar šo spriedumu (C?108/99, EU:C:2001:526, 33. punkts) nodok?a maks?t?jam, kam konkr?ta ekonomiska m?r?a sasniegšanai ir izv?le starp dar?jumiem, uz kuriem attiecas atbr?vojums, un dar?jumiem, kuriem piem?ro nodok?us, pašam sav?s interes?s ir pien?c?gi j?pie?em l?mums, ?emot v?r? objekt?vo PVN rež?mu. Nodok?u neitralit?tes princips nenoz?m?, ka nodok?a maks?t?js, kam ir izv?le starp diviem dar?jumiem, var izv?l?ties vienu no tiem un g?t labumu no otra dar?juma sek?m.

18 – Šaj? spriedum? (C?319/12, EU:C:2013:778, 45. punkts un rezolut?v? da?a) Tiesa ir nospriedusi, ka nodok?a maks?t?js nevar atsaukties uz ties?b?m atskait?t priekšnodokl? samaks?to pievienot?s v?rt?bas nodokli, ja, ?emot v?r? atbr?vojumu no nodok?a, kas valsts ties?b?s paredz?ts, p?rk?pjot Savien?bas ties?bu normas, t? v?l?k sniegtie pakalpojumi netiek aplikti ar pievienot?s v?rt?bas nodokli.

19 – Turkl?t ir j?nor?da, ka jebkur? gad?jum? valsts tiesai ir ties?bas atteikt uz??m?jam ties?bu uz PVN atskait?jumu izmantošanu, ja uz objekt?vu pier?d?jumu pamata ir atz?ts, ka š?s ties?bas tiek izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi (šaj? zi?? skat. spriedumu *Fini H*, C?32/03, EU:C:2005:128, 33. un 34. punkts).

20 – Skat. šo secin?jumu 12. punktu.

21 – Šī pati valdība norāda, ka *Saudačor* var saņemt no RAA arī citas summas saskaņā ar plānošanas līgumu 2., 5. un 7. punktu, it īpaši subsīdijas, kuras RAA izmaksā *Saudačor*, lai sasniegtu konkrētus un specifiskus vispārīgo interešu mērķus.

22 – Tā kā šīs plānošanas līgums tika parakstīts tikai 2010. gada 5. martā, līgumam iekārt attiecīgā ieguldījuma summa neatbilda reālajai summai, par kuru reizi mēnesī jau bija izrakstīti un apmaksāti rēķini attiecībā uz *Saudačor* faktiski sniegtajiem pakalpojumiem 2009. gadā.

23 – Spriedumi Komisija/Nīderlande (C-235/85, EU:C:1987:161, 8., 9. un 15. punkts); Komisija/Grieķija (C-260/98, EU:C:2000:429, 26. un 28. punkts), kā arī Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 – Spriedumi *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, 11. un 12. punkts); *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 13. un 14. punkts); *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 39. punkts); Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 44. punkts); *GFKL Financial Services* (C-93/10, EU:C:2011:700, 18. un 19. punkts), kā arī *Serebryannay vek* (C-283/12, EU:C:2013:599, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 – Spriedumi Komisija/Nīderlande (235/85, EU:C:1987:161, 10. punkts); Komisija/Īrija (C-358/97, EU:C:2000:425, 31. punkts) un Komisija/Apvienotā Karaliste (C-359/97, EU:C:2000:426, 43. punkts).

26 – Spriedums *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. punkts).

27 – Spriedumi *Loyalty Management UK* un *Baxi Group* (C-53/09 un C-55/09, EU:C:2010:590, 56. punkts) un *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 34. punkts).

28 – Spriedumi *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 40. punkts) un *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 36. punkts). Šajā lietā saskaņā ar plānošanas līgumiem RAA ieguldījums *Saudačor* tiek izmaksāts reizi mēnesī un, kā norāda Portugāles valdība, arī par *Saudačor* pakalpojumiem reizi mēnesī tiek izrakstīti rēķini.

29 – Spriedums *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. punkts).

30 – Spriedums *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 42.–45. punkts).

31 – Šajā ziņā skat. spriedumu Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 49.–51. punkts), kurā saikne starp valsts juridiskās palīdzības biroju sniegtajiem juridiskās palīdzības pakalpojumiem un to saņēmēju maksājamo samaksu šajā lietā nebija pietiekami tieša, lai to varētu uzskatīt par atlīdzību par šiem pakalpojumiem un lai tādējādi tie tiktu uzskatīti par saimniecisku darbību, jo daļēji atlīdzība, ko valsts birojiem maksā pakalpojumu saņēmēji, tikai daļēji bija atkarīga no reālās sniegto pakalpojumu vērtības.

32 – Spriedumi *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 25.–28. punkts un 38. punkts); Komisija/Īrija (C-554/07, EU:C:2009:464, 39. punkts) un Komisija/Nīderlande (C-79/09, EU:C:2010:171, 76. punkts).

33 – Spriedums *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 38. punkts).

34 – Direktīvas 2006/112 13. panta 2. punkts.

35 – Spriedums Komisija/Nīderlande (235/85, EU:C:1987:161, 18. punkts).

36 – Skat. šaj? zi?? spriedumus *Isle of Wight Council* u.c. (C?288/07, EU:C:2008:505, 60. punkts); Komisija/?rija (C?554/07, EU:C:2009:464, 42. punkts), k? ar? Komisija/Sp?nija (C?154/08, EU:C:2009:695, 119. punkts) un r?kojumu *Gmina Wroc?aw* (C?72/13, EU:C:2014:197, 19. punkts).

37 – Skat. it ?paši spriedumus *Adolf Truley* (C?373/00, EU:C:2003:110, 43. punkts) un Komisija/Sp?nija (C?214/00, EU:C:2003:276, 53. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 – Skat., piem?ram, 2. panta 8. punktu Eiropas Parlamenta un Padomes 2012. gada 25. oktobra Direkt?v? 2012/27/ES par energoefektivit?ti, ar ko groza Direkt?vas 2009/125/EK un 2010/30/ES un atce? Direkt?vas 2004/8/EK un 2006/32/EK (OV L 315, 1. lpp.); 2. panta 16. punktu Eiropas Parlamenta un Padomes 2013. gada 17. decembra Regul? (ES) Nr. 1303/2013, ar ko paredz kop?gus noteikumus par Eiropas Re?ion?l?s att?st?bas fondu, Eiropas Soci?lo fondu, Koh?zijas fondu, Eiropas Lauksaimniec?bas fondu lauku att?st?bai un Eiropas J?rlietu un zivsaimniec?bas fondu un visp?r?gus noteikumus par Eiropas Re?ion?l?s att?st?bas fondu, Eiropas Soci?lo fondu, Koh?zijas fondu un Eiropas J?rlietu un zivsaimniec?bas fondu un atce? Padomes Regulu (EK) Nr. 1083/2006 (OV L 347, 320. lpp.), k? ar? 2. panta i) punktu Padomes 2005. gada 20. septembra Regul? (EK) Nr. 1698/2005 par atbalstu lauku att?st?bai no Eiropas Lauksaimniec?bas fonda lauku att?st?bai (ELFLA) (OV L 277, 1. lpp.). Š? p?d?j? min?t? regula tika pie?emta pirms Direkt?vas 2006/112 pie?emšanas un abi pirmie min?tie ties?bu akti – p?c t?s pie?emšanas, kas pier?da, ka Savien?bas likumdev?ja prakse šaj? zi?? nav main?jusies.

39 – Spriedums *Isle of Wight Council* u.c. (C?288/07, EU:C:2008:505, 25. punkts).

40 – *Explanatory Memorandum* (1973. gada 20. j?nija COM(73) 950).

41 – It ?paši fran?u, v?cu, it??u un n?derlandiešu valodas versij?s.

42 – Skat. Priekšlikumu Padomes Sestajai direkt?vai par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?j? pievienot?s v?rt?bas sist?ma: vienota apr??inu b?ze, kuru Komisija iesniedza Padomei 1973. gada 29. j?nij? (OV C 80, 1. lpp.).

43 – Spriedums Komisija/Sp?nija (C?154/08, EU:C:2009:695, 119. punkts).

44 – Skat. šo secin?jumu 63. punktu. Tom?r ir j?nor?da, ka “šaura” interpret?cija oblig?ti nenoz?m? “ierobežojošu” interpret?ciju. Proti, atbr?vojumi no PVN b?tu j?interpret? šauri, tom?r tie ar interpret?cijas pal?dz?bu nav j?samazina. Atbr?vojumu no PVN ierobežojumi nav j?interpret? sašaurin?ti, bet tie nav ar? j?tulko t?, lai p?rsniegtu to robežas. Gan atbr?vojumi no nodok?a, gan ar? to iesp?jamie ierobežojumi ir j?interpret? t?d?j?di, lai atbr?vojums no nodok?a attiektos uz to, kam tas ir bijis paredz?ts, bet ne vair?k (šaj? zi?? skat. ?ener?ladvok?ta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] secin?jumus liet? *Zoological Society*, C?267/00, EU:C:2001:698, 19. punkts)).

45 – C?154/08, EU:C:2009:695.

46 – Turpat (119. punkts).

47 – Skat. it ?paši spriedumus *Comune di Carpaneto Piacentino* u.c. (231/87 un 129/88, EU:C:1989:381, 16. punkts); *Comune di Carpaneto Piacentino* u.c. (C?4/89, EU:C:1990:204, 8. punkts); Komisija/Francija (C?276/97, EU:C:2000:424, 40. punkts); Komisija/?rija (C?358/97, EU:C:2000:425, 38. punkts); Komisija/Apvienot? Karaliste (C?359/97, EU:C:2000:426, 50. punkts); *Fazenda P?blica* (C?446/98, EU:C:2000:691, 17. punkts) un *Isle of Wight Council* u.c. (C?288/07, EU:C:2008:505, 21. punkts).

48 – Šaj? zi?? skat. spriedumus *Comune di Carpaneto Piacentino* u.c. (231/87 un 129/88, EU:C:1989:381, 15. punkts) un *Comune di Carpaneto Piacentino* u.c. (C?4/89, EU:C:1990:204, 10. punkts).

49 – Spriedumi Komisija/Francija (C?276/97, EU:C:2000:424, 45. un 46. punkts); Komisija/?rija (C?358/97, EU:C:2000:425, 43. un 44. punkts), k? ar? Komisija/Apvienot? Karaliste (C?359/97, EU:C:2000:426, 55. un 56. punkts).

50 – T?pat, k? ar? spriedums Komisija/Sp?nija (C?154/08, EU:C:2009:695, 115. punkts). Spriedum? *CO.GE.P.* (C?174/06, EU:C:2007:634, 24. un 25. punkts) Tiesa ir konstat?jusi, ka t?das valsts saimnieciskas strukt?rvien?bas situ?cij?, kura r?kojas nevis valsts v?rd?, bet gan sav? v?rd?, pie?emot patst?v?gus l?mumus, netika izpild?ti izvirz?tie kumulat?vie nosac?jumi, lai b?tu sp?k? Sest?s direkt?vas 4. panta 5. punkt? ietvertais noteikums par neaplikšanu ar nodokli.

51 – Šaj? zi?? skat. Komisijas 2011. gada 1. marta gal?go zi?ojumu “VAT in the public sector and exemptions in the public interest”, Final report for TAXUD/2009/DE/316, 41. lpp.

52 – Skat. tostarp spriedumus Komisija/Francija (C 276/97, EU:C:2000:424, 39. punkts) un *Isle of Wight Council* u.c. (C 288/07, EU:C:2008:505, 19. punkts).