

ENERĢĻADVOKĀTA NĒLOJŠKINENA [NIILLO JÄÄSKINEN]

SECINĀJUMI,

sniegti 2015. gada 30. jūnijā (1)

Lieta C-276/14

Gmina Wrocław

pret

Minister Finansów

(Naczelny Sąd Administracyjny (Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 9. un 13. pants – LES 5. panta 3. punkts un 4. panta 2. punkts – Saimnieciskās darbības, kurās pašvaldības organizatoriskā vienība iesaistās, bēdama citā statusā, kas nav valsts iestādes statuss – Pašvaldības organizatoriskā vienība, kuras saimnieciskās darbības neatbilst patstāvīguma kritērijam – Iespēja šādu vienību kvalificēt par pievienotās vērtības nodokļa maksātāju Direktīvas 2006/112 tiesību normu izpratnē

I – Ievads

1. Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, kuru ir iesniegusi Naczelny Sąd Administracyjny (Polijas Augstākā administratīvā tiesa), ir izvirzīts jautājums, vai pašvaldības organizatoriskā vienība, kuras saimnieciskās darbības neatbilst patstāvīguma kritērijam Direktīvas 2006/112/EK (2) 9. panta 1. punkta izpratnē, var tikt kvalificēta par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) maksātāju atsevišķi no pašvaldības, kurā tā ietilpst, attiecībā uz saimnieciskiem darījumiem, ko šā iestāde veic pašvaldības labā.

2. It paši iesniedzētāja jautā Tiesai, vai šis patstāvības jautājums Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē ir jāņem vērā, lai par PVN maksātājiem varētu kvalificēt tādus publisko tiesību subjektus kā pašvaldības budžeta iestādes, kuras ir norādītas lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, ņemot vērā šīs direktīvas 13. panta 1. punktu, kā arī LES 4. panta 2. punktu un 5. panta 3. punktu saistībā ar subsidiaritātes un institucionālās autonomijas principiem.

3. Polijas Republika uzskata, ka lietas problējums ir saistīts ar to, ka Polijā pašvaldības savus sabiedrisko pakalpojumu uzdevumus īsteno autonomi, izmantojot organizatoriskās vienības, kuras ir izveidotas šim nolūkam, proti, pašvaldību budžeta iestādes (3), kuras līdz šim ir tikušas uzskatītas par PVN maksātājiem, kas ir nošķirtas no pašvaldības. Tādējādi izskatāmā lietā ir izvirzīts jautājums par Direktīvas 2006/112 9. un 13. panta interpretāciju, kas nozīmē noteikt, kā ir jāizvērtē veids, kā šīs organizatoriskās vienības, proti, pašvaldību budžeta iestādes, veic savu saimniecisko darbību.

4. Jautājumu par subsidiaritātes un institucionālās autonomijas principiem, kuri ir noteikti LES 5. panta 3. punktā un 4. panta 2. punktā, iesniedzāt tiesa ir izvirzījusi, jo tā uzskata, ka tas, ka tādās pašvaldības budžeta iestādes kā tās, kas ir norādītas pamatlīdī, nav iespējams reālistiski par PVN maksātājiem atsevišķi no pašvaldības, varētu ietekmēt pašvaldību darbības modeli Polijā. Tad ir jāizvērtē, vai šīs primārās tiesību normas šajā ziņā ietekmē atbilstošo Direktīvas 2006/112 tiesību normu interpretāciju.

5. Kā ir uzsvēruši lietās dalībnieki, kuri šajā lietā iesniedza apsvērumus, Tiesas judikatūra par šo patstāvīguma kritēriju attiecas uz tā piemērojamību fizisko personu, kuras izpilda valsts uzticētas funkcijas, darbībā un privāto tiesību subjektiem. Tādējādi iesniedzāt tiesa ir līgusi Tiesu izvērtēt, vai šī judikatūra tāpat ir jāpiemēro publisko tiesību subjektiem.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Direktīva 2006/112

6. Ar Direktīvu 2006/112 no 2007. gada 1. janvāra ir atcelti un aizstāti esošie Kopienas tiesību akti PVN jomā, tostarp Sestā direktīva (4).

7. Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts ir noteikts:

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

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

8. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 10. pantu:

“Šīs direktīvas 9. panta 1. punkts paredztais nosacījums, ka saimniecisku darbību veic “patstāvīgi”, atbrīvo no PVN nodarbinātās un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādās citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja tiesiskās attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.”

9. Minētās direktīvas 13. panta 1. punkts ir formulēts šādi (5):

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

Tomēr, iesaistoties šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, kuru sakarā to uzskaitēšana [uzskatēšana] par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgus konkurences izkropojumus.

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

B – Polijas tiesības

10. Ar 2004. gada 11. marta Likuma par nodokli precēm un pakalpojumiem (6) 15. panta 1. punktu Polijas tiesības ir transponēts Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts, un tas ir formulēts šādi:

“Nodokļa maksātāji ir juridiskas personas, organizatoriskas vienības bez juridiskās personas statusa un fiziskas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.”

11. Valsts likuma par PVN 15. panta 6. punkts ir paredzēts, ka valsts pārvaldes struktūras un to institūcijas neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz uzdevumiem, kas ir ieviesti ar pašmērķa tiesību normu un kuru īstenošanai tās ir nodibinātas, neietverot darbības, kas veiktas uz privāttiesību līgumu pamata.

III – Pamatlieta, prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā

12. Polijas administratīvās sistēmas uzdevumus, kuri pašvaldībām ir uzticēti saskaņā ar 1990. gada 8. marta Likumu par vietējām pašvaldībām (7), tās pilda sadarbībā ar teritoriālajām budžeta iestādēm un pašvaldību budžeta iestādēm (8). Šīs pārdziņas minētās iestādes, kurām nav juridiskās personas statusa, galvenokārt ir paredzētas pašvaldību uzdevumu izpildei, un to mērķis nav saimnieciskās darbības veikšana, kas labākajā gadījumā var notikt sakarā ar citu darbību, kura ir uzskatāma par galveno darbību. Šo pašvaldību budžeta iestāžu ienākumi un izdevumi, tostarp tie, kuri ir saistīti ar šo iestāžu saimnieciskajām darbībām, kas ir apliekamas ar PVN, ietilpst pašvaldības budžetā. Šīs iestādes citu starpā ietver skolas un kultūras centrus.

13. Pamatlietas saistībā ar tiesvedību starp *Gmina Wrocław* (Vroclavas pašvaldība) un *Minister Finansów* (Polijas finanšu ministrs, turpmāk tekstā – “finanšu ministrs”) pamatā ir līgumi par nodokļu tiesību interpretāciju, kurus ir iesniegusi šā pašvaldība.

14. Vroclavas pašvaldība finanšu ministram ir uzdevusi jautājumu par to, vai pašvaldības budžeta iestāde var tikt reģistrēta par PVN maksātāju atsevišķi no pašvaldības attiecībā uz darījumiem, kuri ir apliekami ar PVN, vai arī šai pašvaldībai pašai ir jāreģistrējas par nodokļa maksātāju saistībā ar darījumiem, ko veic tās budžeta iestāde. Šā pašvaldība uzskata, ka šīs pašvaldības budžeta iestādes neatbilstot patstāvīguma kritērijam attiecībā uz to aplikšanu ar PVN, kurš ir paredzēts valsts likuma par PVN 15. panta 1. un 2. punktā, un lūdz ar to tās nevarot tikt reģistrētas atsevišķi. Turklāt pašvaldības budžeta iestāžu reģistrāšana atsevišķi no pašvaldības izraisītu zināmas praktiskas neērtības (9).

15. Savas saistošajās izziņās finanšu ministrs ir uzskatījis, ka, tā kā pašvaldības budžeta iestādes, kas ir nodalītas no pašvaldības struktūras, patstāvīgi veic saimniecisko darbību, tādēļ tās objektīvi kritērijus, un šāds sakarā iesaistās ar PVN apliekamās darbības, tās esot jāuzskata par PVN maksātājām, kas ir nošķirtas no pašvaldības.

16. Vroclavas pašvaldība par šīm finanšu ministra saistošajām izziņām iesniedza prasības *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavas Administratīvā tiesa). Tā kā šā tiesa prasības noraidīja, minētā pašvaldība iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

17. Ar 2013. gada 30. janvāra rīkojumu *Naczelny Sąd Administracyjny* parastājā sastāvā nosūtīja šīs pašas tiesas paplašinātajam sastāvam jautājumu, vai pašvaldības budžeta iestādei ir jāmaksā nodoklis par precēm un pakalpojumiem. Minētā tiesa paplašinātā sastāvā ar 2013. gada 24. jūnija nolikumu, kurā ir ietverta atbilde uz šīs pašas tiesas parastās palātas uzdoto jautājumu, ir atzinusi, ka minētajā lietā norādītās pašvaldības budžeta iestādes nav PVN maksātājas, jo tās neveic saimniecisko darbību autonomi vai neatkarīgi no pašvaldības, lai gan

organizatoriskā ziņā šādas iestādes ir nošķirtas no pašvaldības.

18. Savukārt no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu nav skaidrs, kādā mērā atbilstoši Savienības tiesību publisko tiesību subjektiem ir jāpiemēro Direktvas 2006/112 9. panta 1. punktā ietvertais patstāvīguma nosacījums. Turklāt iesniedzējtiesa šaubas par šo patstāvīguma nosacījuma atbilstību LES 5. panta 3. punktā un 4. panta 2. punktā noteiktajiem subsidiaritātes un institucionālās autonomijas principiem, saskaņā ar kuriem pašvaldību struktūra un to kompetenču sadalījums ietilpst dalībvalstu kompetencē.

19. Šaubāmās par Direktvas 2006/112 9. panta 1. punkta un 13. panta 1. punkta interpretāciju *Naczelny Sąd Administracyjny* tās parastāj sastāvā ar 2013. gada 10. decembra nolikumu nolikuma apturēt tiesvedību pamatlietā un uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu, kas ir formulēts šādi:

“Vai, ņemot vērā [LES] 4. panta 2. punktu, ņemot to kopā ar 5. panta 3. punktu, pašvaldības organizatorisku vienību (vietēja valsts iestāde Polijā) var uzskatīt par PVN maksātāju, ja tā veic darbības, bēdama citā statusā, kas nav valsts iestādes statuss, Direktvas [2006/112] 13. panta izpratnē, lai gan tā neatbilst šīs direktvas 9. panta 1. punktā izvirzītajam autonomijas (patstāvīguma) priekšnoteikumam?”

20. Rakstveida atbildē iesniedza Vroclavas pašvaldība, finanšu ministrs, Polijas un Grieķijas valdības, kā arī Eiropas Komisija, un tās visas, izņemot Grieķijas valdību, tika pārsvērtas tiesas sēdē, kas notika 2015. gada 5. maijā.

IV – Analīze

A – Ievada atbildē

21. Iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma pamatā ir pieņēmums, ka pamatlietā aplūkots pašvaldību organizatoriskās vienības, proti, pašvaldību budžeta iestādes, neatbilst patstāvīguma kritērijam, kas paredzēts Direktvas 2006/112 9. panta 1. punktā. Iesniedzējtiesa tās paplašinātajā sastāvā jau ir konstatējusi šo faktu savā atbildē uz jautājumu, kuru ir uzdevusi šā tiesa parastājā sastāvā (10).

22. Vispirms ir jāprecizē, ka pamatlietā ir norādīts tikai Vroclavas pašvaldības budžeta iestādes, lai gan prejudiciālais jautājums vispārīgāk attiecas uz pašvaldību organizatoriskām vienībām, kuras neatbilst patstāvīguma kritērijam. Pašvaldību organizatoriskās vienības ir apvienotas vairāku veidu iestādes, kuru patstāvīguma līmenis, tām veicot savas darbības, var atšķirties. Tātad šie secinājumi attiecas tikai uz pašvaldības budžeta iestādēm, kas tiek aplūkotas pamatlietā.

23. Tādējādi prejudiciālais jautājums attiecas uz to, vai pamatlietā aplūkots pašvaldības budžeta iestādes var tikt kvalificētas par nodokļa maksātāju, lai gan tām, veicot savas darbības, trūkst neatkarības. Šajā ziņā finanšu ministrs apgalvo, ka patstāvīguma kritērijs nevar tikt piemērots publisko tiesību subjektiem, jo šis nosacījuma ieviešana varētu izraisīt nesamērīgu iejaukšanos dalībvalstīm attiecībā institucionālajā autonomijā. Tas uzskata, ka šāda dzinējuma ar Direktvas 2006/112 9. panta 1. punktu šīs direktvas 13. pants esot jākvalificē par šādu tiesību normu. Līdz ar to patstāvīguma izvērtēšana attiecībā uz publisko tiesību subjektiem neesot ne vajadzīga, ne piemērojama.

24. Savukārt Polijas valdība ierosināja pārformulēt prejudiciālo jautājumu, lai vispirms izvērtētu jautājumu, vai pašvaldības budžeta iestādes, kas tiek aplūkotas pamatlietā, atbilst tām piemērojamajam patstāvīguma kritērijam. Tā uzskata, ka šīs iestādes atbilst šim kritērijam. Ja

Tiesa uzskatītu, ka attiecībā uz pašvaldības budžeta iestāžu patstāvīguma kritērijs nav izpildīts, tad tikai pakārtoti tai būtu jāizvērtē jautājums, vai tās tomēr varētu tikt kvalificētas par nodokļa maksātāju saskaņā ar Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktu.

25. Es savukārt uzskatu, ka, lai iesniedzītiesai sniegtu lietderīgu atbildi, prejudiciālais jautājums nav jāpārformulē, bet gan drīzāk ir jāizvērtē, vai – un apstiprinot šas atbildes gadījumā, kā – Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā minētā jādziens “nodokļa maksātājs” definīcija, kurā ir ietverts saimnieciskās darbības patstāvīguma kritērijs, ir jāpiemēro Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktā norādītajiem publisko tiesību subjektiem. Manuprāt, atbilde ir rodama Tiesas judikatūrā, kuru es izvērtēšu turpinājumā. Savu analīzi es sākšu, izvērtējot, pirmkārt, Direktīvas 2006/112 9. un 13. panta mijiedarbību un, otrkārt, jādzienu “nodokļa maksātājs”, kas ir ietverts Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā.

B – *Par saistību starp Direktīvas 2006/112 9. un 13. pantu un par jādziens “nodokļa maksātājs” plašo definīciju*

26. Kopējā PVN sistēmā Direktīvas 2006/112 9. un 13. pants ir iekārti šīs minētās direktīvas III sadaļā “Nodokļa maksātāji”. Šajā III sadaļā ir ietverti noteikumi par aplikšanu ar nodokli kopumā, kā arī tādā pašā gadījumā kā PVN maksātāju grupa un noteikumi par valsts iestāžu. Šajā ziņā šis 9. pants ir vispārīgs noteikums saistībā ar PVN maksātājiem, savukārt 13. pants ir noteikums par atbrīvojumu (11).

27. No Tiesas judikatūras izriet, ka vienveidīgai Direktīvas 2006/112 piemērošanai ir jāpašī nozīmīgi, lai jādziens “nodokļa maksātājs” tiktu interpretēts autonomi un vienveidīgi (12).

28. Saskaņā ar šo jādziens vispārīgo definīciju, kas paredzēta Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā, nodokļa maksātājs ir “jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību” (13). Šis ir plašais jādziens ietver visas – gan publiskas, gan privātas – fiziskās un juridiskās personas.

29. Turklāt ir jānorāda, ka šo jādziens “nodokļa maksātājs” plašā definīcija tūpat var attiekties uz iestādi, kurai nav juridiskās personas statusa (14). Tādējādi tam, ka pašvaldības budžeta iestāžu, kas tiek aplikotas pamatlietā, nav juridiskās personas statusa, nav nozīmes attiecībā uz iespēju tās reģistrēt par nodokļa maksātāju, kas ir nošķirtas no pašvaldības.

30. Savukārt saskaņā ar Tiesas judikatūru, lai varētu piemērot Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktu, iepriekš ir jākonstatē aplikotās darbības saimnieciskais raksturs (15). Ja saimnieciskās darbības esamība Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē ir pierādīta, tādā kā ir jāizvērtē šīs direktīvas 13. panta 1. punkta pirmajā daļā paredzētā izņēmuma piemērojamība attiecībā uz publisko tiesību subjektiem (16).

31. Spriedumā lietā Komisija/Spānija (17) saistībā ar iespējamu dalībvalsts pienākuma neizpildi Tiesa ir precizējusi, ka ir jāizvērtē, pirmkārt, vai attiecīgās darbības ir saimnieciskas darbības, otrkārt, vai minētās darbības tiek veiktas patstāvīgi un, treškārt, vai noteikums par neaplikšanu ar PVN (18) katrā ziņā var tikt piemērots attiecībā uz darbībām, ko publisko tiesību subjekts veic kā valsts iestāde (19).

32. Tādējādi Tiesa jau ir skaidri konstatējusi, ka saimnieciskās darbības patstāvīgā rakstura vērtējums ir jāveic pirms vērtējuma, kas tiek veikts saskaņā ar Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktu.

33. Taču iesniedzītiesa jautā, vai šo judikatūru ir atbilstošā attiecībā uz publisko tiesību subjektiem, jo līdz šim darbības patstāvīguma kritēriju Tiesa esot pārbaudījusi tikai saistībā ar

fiziskām personām, kuras izpilda valsts uzticētas funkcijas (20). Iesniedzējtiesa uzskata, ka tad, kad runa ir par publisko tiesību juridiskām personām, nebūtu noteikti jēdzinātie darbības patstāvīgums. Es nepiekrītu šim iesniedzējtiesas uzskatam.

34. Proti, no kopējās PVN sistēmas struktūras, Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta formulējuma, kurā nav ietverti ierobežojumi (21), kā arī no iepriekš minētās judikatūras izriet, ka nodokļa maksātāja pilnīga definīcija, kas ietverta šajā 9. pantā, ir jāpiemēro vienveidīgi un konsekventi attiecībā uz ikvienu personu (22).

35. Saistībā ar kopējās PVN sistēmas struktūru ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 9. un 13. pantā ir noteikta ļoti plaša PVN piemērošanas joma. Proti, Savienības likumdevējs ir paredzējis ierobežot gadījumus, kuros no publisko tiesību subjektiem netiek iekasēts nodoklis, lai tiktu ievērots šis vispārīgais noteikums (23).

36. Tādējādi, ja fiziska vai juridiska persona neatbilst Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā noteiktajiem kritērijiem, lai to varētu kvalificēt par nodokļa maksātāju, ir jānosacījumu, ka saimnieciskā darbība tiek veikta "patstāvīgi", nav jāpārbauda, vai šā persona varētu tikt atbrīvota no PVN saskaņā ar Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktu.

37. Līdz ar to, kā to apgalvo finanšu ministrs, nevar tikt uzskatīts, ka nav lietderīgi izvērtēt jautājumu, vai publisko tiesību subjekti Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē saimniecisko darbību veic patstāvīgi, pamatojoties uz to, ka valstij esot tiesības piešķirt publisko tiesību subjekta statusu iestādēm. Manuprāt, iestādes publisko tiesību subjekta statusam šajā ziņā nav nozīmes, ja šā struktūra saimniecisko darbību katrā ziņā neveic patstāvīgi.

38. Tomēr lietas dalībnieki, kuri iesnieguši apsvērumus, ir izteikuši šaubas par to, vai šīs darbības patstāvīguma kritērijs ir jāpiemēro publisko tiesību subjektiem *tāpat* kā privātiem uzņēmumiem. Tādā tīklā ir jāizvērtē Tiesas judikatūra saistībā ar šo kritēriju, kā arī tās piemērošanu publisko tiesību subjektiem.

C – Par Tiesas judikatūru attiecībā uz saimniecisko darbību patstāvīguma kritēriju Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē un par tās piemērošanu publisko tiesību subjektu saimnieciskajām darbībām

39. Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā minētais nosacījums, ka saimnieciskā darbība tiek veikta "patstāvīgi", šīs direktīvas 10. pantā ir definēts noraidoši. Saskaņā ar 10. pantu darbība netiek veikta patstāvīgi un tādējādi PVN nav jāiekasē, ja starp personu un tās darba devēju pastāv pakāutības attiecības, kuras ir pielīdzināmas tādām attiecībām, kas ir radītas ar darba līgumu. Minētajā tiesību normā ir paredzēti trīs kritēriji attiecībā uz pakāutības saikni, kura ir saistīta ar atkarības situācijās esamību saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu, kā arī atbildības jomu (24).

40. Piemērojot šos kritērijus, Tiesa ir izstrādājusi elementus, kuri ir jāņem vērā, izvērtējot saimnieciskās darbības patstāvīgo raksturu Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē. Kritēriji, kuri ir jāņem vērā un kuri ir jānoskaitēti spriedumā *van der Steen* (25), tādējādi ietver to, ka persona veic darbības savā vārdā, savas intereses un pati par sevi atbild, kā arī to, ka tā uzņemas ekonomisko risku, kas saistīts ar tās darbību veikšanu (26).

41. Lai konstatētu darbības patstāvīgo raksturu, Tiesa ir jānoskaidro, ka saistībā ar uzņēmumiem, kuri nav integrēti valsts pārvaldē, nepastāv nekāda hierarhiskas pakāutības saikne attiecībā uz valsts iestādi, kā arī to, ka viņi darbojas savas intereses un paši par sevi atbild, brīvi organizē sava darba izpildes kārtību un paši iekasē atlīdzības, kas ir viņu ienākumi (27).

42. Tiesa uzskata, ka uz saimnieciskās darbības patstāvību norāda arī tas, ka uzņēmji likumā paredz tajās robežās paši autonomi meklēt un organizēt personālu un materiālos resursus, kuri ir nepieciešami viņu darbību veikšanai, kā arī tas, ka viņi uzņem atbildību, kas izriet no līgumiskajām attiecībām, kuras, veicot savu darbību, starp viņiem ir nodibinātas, un atbildību par trešajām personām nodarīto kaitējumu, ja viņi nerīkojas kā valsts iestādes pārstāvji (28).

43. Nosacījums par ekonomisku risku ir ticis izskatīts spriedumā *FCE Bank* (29), kurā tika nospriests, ka bankas filiāle nav autonoma kā banka, jo, tā kā tai nav pašu kapitāla, tā pati neuzņem ekonomiskos riskus, kas saistīti ar tās darbības veikšanu. Tādējādi tā nevar tikt uzskatīta par PVN maksātāju (30).

44. Es atgādinu, ka nodokļa maksātāja jēdziens ir jāpiemēro vienveidīgi un konsekventi (31). Saistībā ar nosacījumu par patstāvīgu galu galā runa ir par jautājumu par *veidu, kādā tiek veikta saimnieciskā darbība*, un neko citu. Protams, iepriekš minētie judikatūra, kurā ir noteikti vērējuma kritēriji, kas piemērojami saimnieciskās darbības patstāvīgam, attiecas tikai uz fiziskām personām, kuras izpilda valsts uzticētas funkcijas, kā arī privāto tiesību juridiskām personām. Tomēr, manuprāt, nekas nenorāda, ka šie paši vērtēšanas kritēriji nebūtu piemērojami arī saimnieciskām darbībām, kuras veic Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktā minētie publisko tiesību subjekti. Proti, ja šie kritēriji it īpaši var tikt piemēroti privāto tiesību subjektiem, kuru iekšējās struktūras un komercprakse bieži var būt daudzveidīgākas un sarežģītākas nekā publisko tiesību subjektu iekšējās struktūras un komercprakse, man šķiet, ka šie kritēriji tūpat ir jāpiemēro publisko tiesību subjektiem. Šajā ziņā publisko tiesību subjektu īpatnība drīzāk ir saistīta ar to darbībām, kurās šie subjekti iesaistās kā valsts iestāde un kuras atsevišķi tiek ērtas vērēt Direktīvas 2006/112 13. pantā paredzētajā noteikumā par atbrīvojumu.

45. Polijas valdība apgalvoja, ka ekonomiskā riska kritērijs nevar tikt izmantots attiecībā uz publisko tiesību subjektiem, jo pašvaldībai un tās budžeta iestādēm nevarot tikt piemērota maksātnespējas procedūra. Tādējādi tā uzskata, ka publisko tiesību subjekti nav pakāuti tādēļ ekonomiskajiem riskiem, kas būtu saļādzināmi ar tiem, kurus ir uzņēmies privāto tiesību subjekti, kas veic saimniecisko darbību (32). Minētie valdība uzskata, ka patstāvīga kritērija piemērošana publisko tiesību subjektiem tūpat kā privāto tiesību subjektiem nozīmētu, ka ne budžeta iestādes, ne arī pašas pašvaldības neatbilstu nosacījumiem, lai tās tiktu kvalificētas par "nodokļa maksātjiem" Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē.

46. Manuprāt, ekonomiskā riska esamība ir jāsaprot plašāk, nekā to izklāsta Polijas valdība. Proti, ekonomiskā riska iestāšanās var izpausties dažādos veidos, bet, manuprāt, personas, kura uzņem risku, rīcībā ir jābūt kādam aktīvu veidam, ko tā var zaudēt. Piemēram, kredītiestādei ekonomisks risks var būt klienta aizņēmuma neatmaksāšana (33). Konstatējums, ka uzņēmjs uzņem ekonomisko risku, kas saistīts ar tās darbību, var izrietēt arī no tā, ka no šīs darbības gūtā peļņa ir atkarīga ne tikai no summām, kas tieši saistītas ar darbību, bet citu faktoru starpā arī no izdevumiem, kuri ir saistīti ar personāla un materiālo resursu organizēšanu darbības nodrošināšanai (34).

47. Turklāt Direktīvas 2006/112 pamatā ir ideja, ka tās 13. panta 1. punktā minētie publisko tiesību subjekti, piemēram, valsts un pašvaldības, var būt PVN maksātji attiecībā uz darbībām, kurās tie iesaistās, bēdami citā statusā, kas nav valsts iestādes statuss. Tie var būt PVN maksātji pat attiecībā uz darbībām, kuras tie veic valsts iestādes statusā un "kuru sakarā to uzskatīšana par personām, kas nav nodokļa maksātjas, radītu nozīmīgus konkurences izkropojumus" (35). Tādējādi tas, vai uz iestādi varētu tikt attiecināta maksātnespējas procedūra, nav noteicošais kritērijs, lai pārbaudītu tās nodokļa maksātjas statusu saskaņā ar Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktu.

48. Manupr?t, iest?des saimniecisko darb?bu patst?v?gais raksturs no risku viedok?a nav atkar?gs ne no jaut?juma, vai š? iest?de uz?emas ekonomisko risku, kas izriet no t?s darb?b?m, ne ar? no jaut?juma, vai paties?b? k?da cita iest?de t?s viet? un ar saviem akt?viem uz?emas ar pirm?s iest?des saimnieciskaj?m darb?b?m saist?to risku (36).

49. Visbeidzot, fakts, ka iest?de uz?emas ekonomisku risku, ir viens no elementiem, kas ir j??em v?r?, izv?rt?jot veidu, k?d? š? iest?de veic savu saimniecisko darb?bu. Citi judikat?r? min?tie elementi, kuri var tikt ?emti v?r?, it ?paši ir tas, ka iest?de darb?bu veic sav? v?rd? un sav?s interes?s, pašu kapit?la esam?ba, darba izpildes k?rt?bas br?va organiz?cija, person?la un materi?lie resursi, k? ar? tas, ka iest?de uz?emas l?gumisku atbild?bu un atbild?bu par trešaj?m person?m nodar?to kait?jumu. Saimniecisk?s darb?bas patst?v?g? rakstura v?rt?jums Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratn? ir j?veic katr? gad?jum? atseviš?i, ?emot v?r? visus lietas apst?k?us.

D – *Par subsidiarit?tes un institucion?l?s autonomijas principiem, kuri ir paredz?ti LES 5. panta 3. punkt? un 4. panta 2. punkt?*

50. Visbeidzot ir j?uzsver, ka Direkt?vas 2006/112 9. pant? min?tais patst?v?gums tiek nov?rt?ts sal?dzin?jum? ar *saimniecisko darb?bu veikšanu*. Jaut?jums nav par to, vai publisko ties?bu subjekts ir patst?v?gs vai autonomš dal?bvalsts teritori?lo pašvald?bu strukt?r? un k?ds ir t? statuss, ?emot v?r? iekš?j?s administrat?v?s ties?bas. L?dz ar to iepriekš izdar?tie konstat?jumi nek?di neietekm? dal?bvalstu institucion?lo autonomiju LES 4. panta 2. punkta izpratn?.

51. Grie?ijas vald?ba uzskat?ja, ka šaj? zi?? sajukums izskat?maj? liet? izriet no iesniedz?jtiesas min?taj?m valodu redakciju atš?ir?b?m Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkt?. Iesniedz?jtiesa uzskata, ka fran?u un ang?u valodas redakcij?s ir izmantots v?rds “*neatkar?gi*” (ang?u valod? “independently”), savuk?rt po?u valodas redakcij? ir izmantots v?rds “*autonomi*” (po?u valod? “samodzielnie” (37)). Es nor?du, ka v?rds “neatkar?gi” ir izmantots ar? vair?k?s cit?s valodu redakcij?s (38).

52. Attiec?b? uz valodu redakciju atš?ir?b?m no iedibin?t?s judikat?ras izriet, ka Savien?bas ties?bu normas formul?jums vien? no valodu redakcij?m nevar b?t vien?gais pamats š?s ties?bu normas interpret?cijai vai ar? tam nevar pieš?irt priorit?ru noz?mi sal?dzin?jum? ar p?r?jo valodu redakcij?m. Savien?bas ties?bu normas ir interpret?jamas un piem?rojamas vienveid?gi, ?emot v?r? visu Eiropas Savien?bas ofici?lo valodu redakcijas. Gad?jum?, ja Savien?bas ties?bu teksts daž?du valodu redakcij?s atš?iras, attiec?g? norma ir j?interpret? saist?b? ar t? tiesisk? regul?juma visp?r?jo sist?mu un m?r?i, kur? š? norma ietilpst (39).

53. No min?t? izriet, ka po?u valodas redakcij? lietotais formul?jums viens pats nevar tikt izmantots, lai interpret?tu Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punktu. Šaj? zi?? šo secin?jumu 40.–43. punkt? es jau esmu atg?din?jis Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta interpret?ciju judikat?r?. Katr? zi??, ?emot v?r? Tiesas judikat?ru par šo krit?riju, manupr?t, ir gr?ti saskat?t, k?da b?tu atš?ir?ba starp “patst?v?gi” veiktu darb?bu un “autonomi” veiktu darb?bu. Turkl?t es atg?dinu, ka lieta attiecas nevis uz attiec?g?s iest?des patst?v?go vai autonomo raksturu, bet uz veidu, k? t? veic saimniecisko darb?bu.

54. T?pat es atg?dinu, ka no Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta izrietošie krit?riji saist?b? ar aplikšanu ar PVN ir objekt?vi krit?riji, kuri ir j?iev?ro. Proti, dal?bvalsts nevar main?t Direkt?vas 2006/112 piem?rošanas jomu, izmantojot iekš?j?s ties?bu normas par pašvald?bu organiz?ciju.

55. K? ir konstat?jusi ar? Komisija, dal?bvalstis var br?vi organiz?t savu publisko ties?bu

subjektu struktūru un darbības, tostarp to iekšējo struktūru optimizāciju attiecībā uz PVN noteikumiem. Dalībvalsts izvēlēm attiecībā uz publisko tiesību subjektu organizatorisko struktūru var būt dažādas sekas PVN kontekstā, tomēr neierobežojot brīvību, kura ir šai dalībvalstij, izdarot savas izvēles. Taču, lai gan dalībvalstīm ir LES 4. panta 2. punktā minētās izvēles brīvība, atsevišķu izvēļu sekas iepriekš ir noteiktas Savienības tiesībās (40).

56. Turklāt ir jāatgādina, ka ir uzsvērusi pati Polijas Republika, ka publisko tiesību subjektu mērķis principā nav saimnieciskās darbības veikšana, tiem esot citā statusā, kas nav valsts iestādes statuss. Iespējams saimnieciskā darbība, kuru veic publisko tiesību subjekti, ir papildu darbība un bieži ir saistīta ar sabiedrisko pakalpojumu uzdevumu izpildi. Publisko tiesību subjektu aplikšana ar PVN attiecībā uz saimnieciskām darbībām, kurās tie iesaistās, būdami citā statusā, kas nav valsts iestādes statuss, ir tikai elements, kuru dalībvalstis var ņemt vērā tad, kad tās definē savas pārvaldes organizatorisko struktūru.

57. Attiecībā uz subsidiaritātes principu – no Direktīvas 2006/112 preambulas 65. apsvēruma (41) skaidri izriet, ka Savienības likumdevējs ir ņēmis vērā šo principu, izstrādājot šo direktīvu.

58. Es atgādinu, ka pamatlietā *Naczelny Sąd Administracyjny* tās paplašinātajā sastāvā, šķiet, jau ir izvērtējusi Iģumā sniegt prejudiciālu nolikumu norādīto pašvaldības budžeta iestāžu darbību patstāvīgo raksturu. Ņemot vērā veicamās analīzes būtību un nepieciešamību noskaidrot Polijas vietējās pārvaldes sistēmas patērbas, tieši valsts tiesa, Ņemot vērā Tiesas izstrādātos kritērijus (42), pati vislabāk var izvērtēt, vai tādās pašvaldības budžeta iestādes kā tās, kuras ir norādītas pamatlietā, veic savas darbības patstāvīgi. Tā kā Tiesas rīcībā nav visas nepieciešamās informācijas par vietējo pārvaldi Polijā, lai varētu veikt šādu vērtējumu, tas ir jādara iesniedzējtiesai.

E – *Par Iģumu saistību ar sprieduma iedarbības laiku ierobežošanu*

59. Polijas valdība, norādot uz smagu ekonomisko seku risku, ir Iģusi ierobežot Tiesas sprieduma iedarbību laiku, ja Tiesa uzskatītu, ka budžeta iestādes nevar tikt kvalificētas par atsevišķām PVN maksātājām. Minētā valdība uzskata, ka šāda nostāja būtuiski ietekmētu Polijā esošo vietējās pārvaldes darbības modeli, kam varētu būt nelabvēlīgas sekas uz visu valsts finanšu sektoru Polijā. Turklāt Polijas Republika labticīgi esot uzskatījusi un joprojām uzskata, ka budžeta iestādes var tikt kvalificētas par PVN maksātājām.

60. Ir jānorāda, ka Polijas valdība tiesas sēdē ir atzinusi, ka šāda risinājuma ietekme uz vietējās pārvaldes darbības modeli drīzāk izpaustos nākotnē. Sprieduma atpakaļejošā iedarbība izriet vienīgi no nepieciešamības pārreģistrēt nodokļus, kuri ir tikuši iekasēti iepriekšējo piecu gadu laikā (43).

61. Šajā ziņā es atgādinu, ka PVN ir nodoklis par patēriņu, ar ko aplik fizisko vai juridisko personu preču vai pakalpojumu galīgās izdevumus vai patēriņu. Teorētiski PVN būtu jāizraisa vienota aplikšana ar nodokli, jo preces vai pakalpojuma nodokļu nastai būtu precīzi jāatbilst PVN, kas ir aprēķināts saistībā ar patērētāja pieprasīto pārdošanas cenu, neatkarīgi no tā darījumu skaita, kuri notikuši iepriekšējā procesā pirms aplikšanas ar nodokli. Tādējādi PVN par pakalpojumiem, kurus pašvaldību budžeta iestādes ir nodrošinājušas sabiedrībai, nebūtu jābūt atkarīgam no pašvaldības reģistrācijas par PVN maksātāju kārtības, proti, no tā, vai pašvaldība kopā ar tās budžeta iestādēm tiek reģistrēta kā vienota nodokļa maksātāja vai, gluži pretēji, budžeta iestādes tiek reģistrētas atsevišķi.

62. Tomēr, kā tiesas sēdē ir norādījusi Vroclavas pašvaldība, Savienības tiesību pašreizējā stāvoklī PVN sistēmā ir ietverti daudzi elementi, kas mazina pilnīgu nodokļu neitralitāti, piemēram, iespēja dalībvalstīm atbrīvot no PVN mazo uzņēmumu saimniecisko darbību (44).

Tādējādi atbildei uz prejudiciālo jautājumu ir nozīme praktiskā līmenī.

63. Tomēr Tiesa tikai šī izvēle muma kārtā, piemērojot Savienības tiesību sistēmai raksturīgo vispārīgo tiesiskās noteiktības principu, var ierobežot iespēju visām ieinteresētajām personām atsaukties uz normu, kuru tā ir interpretējusi, lai apstrīdētu labticīgi nodibinātas tiesiskās attiecības. Lai varētu pieņemt lēmumu par šādu ierobežojumu, ir jābūt izpildītiem diviem būtiskiem kritērijiem, proti, ieinteresēto personu labticības esamībai un būtisku traucējumu rašanās riskam (45).

64. Konkrēti, Tiesa šādu risinājumu ir izmantojusi tikai tādēļ, lai noteiktu, vai ir pastāvīgs risks, ka varētu rasties smagas ekonomiskas sekas, it īpaši saistībā ar tādēļ, ka daudziem tiesiskām attiecībām, kas ir tikušas nodibinātas labticīgi, pamatojoties uz tiesisko regulējumu, kurš ticis uzskatīts par likumīgu spēkā esošu, un ja ir izrādījies, ka privātpersonām un valsts iestādēm ir nācies rīkoties neatbilstoši Savienības tiesību tādēļ, ka ir pastāvīgi objekta un būtiska neskaidrība attiecībā uz Savienības tiesību normu darbības jomu (46).

65. Manuprāt, Polijas valdības norādītie dati neatbilst minētajiem kritērijiem. Proti, Polijas valdība nekādā veidā nav spējusi izvērtēt iespējamo ekonomisko seku apjomu. Ir jāatgādina, ka izskatāmā lieta attiecas tikai uz pamatlīdzekļu norādītajām pašvaldības budžeta iestādēm un uz iespēju noteikt, vai to darbības tiek veiktas patstāvīgi. Katrā ziņā jautājums par sprieduma, kuru pasludina Tiesa, iespējamām sekām, ar attiecībā uz lietas daļēniķu debatēs minētajām valsts budžeta iestādēm un teritoriālajām budžeta iestādēm, ietilpst valsts tiesības.

66. Pamatojoties uz visu iepriekš minēto, es uzskatu, ka šajā lietā Tiesas sprieduma iedarbība laikā nav jāierobežo.

V – Secinājumi

67. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija) jautājumu atbildēt šādi:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pašvaldības organizatoriskā struktūrvienība var tikt kvalificēta par pievienotās vērtības nodokļa maksātāju tikai tad, ja tā savu saimniecisko darbību veic patstāvīgi šā panta izpratnē. Iesniedzējtiesai, ņemot vērā Tiesas izstrādātos kritērijus, ir jāizvērtē, vai pamatlīdzekļu aplūkotās pašvaldības budžeta iestādes veic savu saimniecisko darbību patstāvīgi.

1 – Oriģinālvārdi – franču.

2 – Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

3 – Polijas sistēmā ir paredzētas arī cita veida pašvaldību organizatoriskas vienības, kā arī teritoriālās struktūras. Piemēram, kā norāda Vroclavas [Wrocław] pašvaldība, teritoriālajām budžeta iestādēm ir raksturīga augstāka patstāvības pakāpe nekā pašvaldību budžeta iestādēm.

4 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”). Lai ar? ir tikuši izdar?ti vair?ki redakcion?li groz?jumi, Direkt?vas 2006/112 atbilstoš?s ties?bu normas b?t?b? ir identiskas attiec?gaj?m Sest?s direkt?vas ties?bu norm?m. Šaj? zi?? skat. spriedumu *Le Rayon d’Or* (C?151/13, EU:C:2014:185, 6. punkts).

5 – Attiec?b? uz Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkta vair?ku valodu redakciju atš?ir?b?m, k? ar? j?dziena “citi publisko ties?bu subjekti” anal?zi skat. manus secin?jumus liet? *Sauda?or* (C?174/14, EU:C:2015:430, 68.–82. punkts).

6 – *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug*, Dz. U Nr. 54, 535. poz?cija, ar groz?jumiem; turpm?k tekst? – “valsts likums par PVN”.

7 – *Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorz?dzie gminnym*, 2001. gada Dz. U Nr. 142, 1591. poz?cija, konsolid?t? redakcija. Š? likuma 9. panta 1. punkt? ir noteikts, ka, “lai izpild?tu savus uzdevumus, pašvald?ba var izveidot organizatoriskas vien?bas un nosl?gt l?gumus ar? ar cit?m organiz?cij?m, tostarp NVO [nevalstiskaj?m organiz?cij?m]”.

8 – Budžeta iest?žu izveide ir reglament?ta Likum? par valsts finans?m (*ustawa o finansach publicznych*, 2013. gada Dz. U, 885. poz?cija, t?s redakcij? ar groz?jumiem).

9 – Vroclavas pašvald?ba tiesas s?d? preciz?ja, k?di, p?c t?s uzskata, ir lietās praktiskie probl?mjaut?jumi. T? uzskata, ka, ja pašvald?ba kop? ar t?s budžeta iest?d?m b?tu re?istr?ta k? viena PVN maks?t?ja, tai b?tu viegl?k kontrol?t visus PVN maks?jumus, t? b?tu labi inform?ta par t?s budžeta iest?žu darb?b?m, tai b?tu viegl?k piem?rot vienotu nodok?u politiku pašvald?b? un nov?rst šaubas un neskaidr?bas attiec?b? uz pašvald?bas iekš?jo dar?jumu aplikšanu ar nodokli. Savuk?rt ar pašvald?bas un t?s budžeta iest?žu sadal?šanu vair?kos PVN maks?t?jos tiktu ietekm?ts PVN neitralit?tes princips. Piem?ram, ja pašvald?ba dele?? ieguld?jumu darb?bu pirmajai budžeta iest?dei, lai gan otr? budžeta iest?de ir t?, kura veic ar nodokli apliekamu saimniecisko darb?bu, izmantojot šo ieguld?jumu, nav ac?mredzams, ka pirmajai budžeta iest?dei ir ties?bas uz PVN atskait?jumiem, lai gan abas iest?des ietilpst vienas un t?s pašas pašvald?bas organizatoriskaj? strukt?r?.

10 – Skat. šo secin?jumu 17. punktu.

11 – Skat. attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 4. panta 5. punktu, kuram šobr?d atbilst min?tais Direkt?vas 2006/112 13. pants, spriedumu Komisija/N?derlande (235/85, EU:C:1987:161, 18. punkts).

12 – Spriedumi Komisija/Zviedrija (C?480/10, EU:C:2013:263, 34. punkts) un *Skandia America (USA), filial Sverige* (C?7/13, EU:C:2014:2225, 23. punkts).

13 – Mans izc?lums.

14 – Skat. spriedumu *Heerma* (C?23/98, EU:C:2000:46, 8. punkts) un ?ener?ladvok?ta F. Lež? [P. Léger] secin?jumus liet? *FCE Bank* (C?210/04, EU:C:2005:582, 36. punkts). J?dziens “any person”, kas ir izmantots š? Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta ang?u valodas redakcij?, t?d?j?di b?tu j?lasa k? t?ds, kas noz?m? “any one”, t?pat k? vair?k?s cit?s š? panta valodu redakcij?s (šaj? zi?? skat. Terra, B., un Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, 1. s?j., 469. lpp.).

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), *Isle of Wight Council* u.c. (C?288/07, EU:C:2008:505, 28.–30. punkts), k? ar? Komisija/Somija (C?246/08, EU:C:2009:671, 34. un 39. punkts). Š?da izskat?šanas k?rt?ba ir tikusi izmantota ar? spriedumos Komisija/Francija (C?276/97, EU:C:2000:424), Komisija/?rija (C?358/97, EU:C:2000:425), k? ar? Komisija/Apvienot? Karaliste (C?359/97, EU:C:2000:426). Šajos spriedumos jaut?jums par saimniecisk?s darb?bas patst?v?gumu tom?r nav ticis izvirz?ts.

16 – R?kojums *Gmina Wroc?aw* (C?72/13, EU:C:2014:197, 19. punkts).

17 – C?154/08, EU:C:2009:695, 86. punkts.

18 – Min?taj? liet? atbilstošais pants bija Sest?s direkt?vas 4. panta 5. punkts, kas pašlaik atbilst Direkt?vas 2006/112 13. pantam.

19 – Turkl?t š? izskat?šanas k?rt?ba jau ir tikusi izmantota spriedumos Komisija/N?derlande (235/85, EU:C:1987:161) un *Ayuntamiento de Sevilla* (C?202/90, EU:C:1991:332). Šaj? zi?? skat. ar? r?kojumu *Mihal* (C?456/07, EU:C:2008:293, 21. un 22. punkts).

20 – Šie gad?jumi ietver not?rus, tiesu izpild?t?jus, nodok?u iekas?t?jus un Sp?nijas “registradores-liquidadores”. Šaj? zi?? skat. šo secin?jumu 41. un 42. punktu.

21 – Šaj? zi?? skat. šo secin?jumu 28. punktu. No judikat?ras par Sest?s direkt?vas 4. pantu izriet, ka, ?emot v?r? š?s direkt?vas m?r?i it ?paši izveidot kop?jo PVN sist?mu, pamatojoties uz j?dziena “nodok?a maks?t?js” vienveid?gu defin?ciju, šis statuss ir j?izv?rt?, pamatojoties tikai un vien?gi uz min?t?s direkt?vas 4. pant? nor?d?tajiem krit?rijiem (šaj? zi?? skat. spriedumus *van Tien* (C?186/89, EU:C:1990:429, 25. punkts), *BBL* (C?8/03, EU:C:2004:650, 37. punkts), k? ar? *HE* (C?25/03, EU:C:2005:241, 41. punkts). Sest?s direkt?vas 4. pant? bija aptverti panti, kuriem pašlaik it ?paši atbilst Direkt?vas 2006/112 9. un 13. pants.

22 – T?d?j?di kvalific?šana par nodok?a maks?t?ju nav atkar?ga no personas, kas veic saimnieciskas darb?bas, priv?to ties?bu vai publisko ties?bu rakstura (Terra, B., un Kajus, J., min?ti iepriekš, 431. lpp.).

23 – Spriedumi *Isle of Wight Council* u.c. (C?288/07, EU:C:2008:505, 25.–28. un 38. punkts), Komisija/?rija (C?554/07, EU:C:2009:464, 39.–41. punkts), k? ar? Komisija/N?derlande (C?79/09, EU:C:2010:171, 76. un 77. punkts).

24 – ?ener?ladvok?ta F. Lež? secin?jumi liet? *FCE Bank* (C?210/04, EU:C:2005:582, 39. punkts).

25 – C?355/06 P, EU:C:2007:615.

26 – Spriedums *van der Steen* (C?355/06, EU:C:2007:615, 21.–25. punkts). Par šiem pašiem krit?rijiem skat. ar? spriedumu *Heerma* (C?23/98, EU:C:2000:46, 18. punkts).

27 – Spriedums Komisija/N?derlande (235/85, EU:C:1987:161, 14. punkts) un ?ener?ladvok?ta F. Lež? secin?jumi liet? *FCE Bank* (C?210/04, EU:C:2005:582, 40. punkts). Tiesa ir izmantojusi šo pašu interpret?ciju attiec?b? uz Slov?kijas tiesu izpild?t?jiem r?kojum? *Mihal* (C?456/07, EU:C:2007:673, 21. punkts).

28 – Spriedums *Ayuntamiento de Sevilla* (C?202/90, EU:C:1991:332, 11.–15. punkts). Šaj? zi?? skat. ar? spriedumu Komisija/Sp?nija (C?154/08, EU:C:2009:695, 103.–106. punkts) attiec?b? uz Sp?nijas “registradores-liquidadores”.

29 – C-210/04, EU:C:2006:196.

30 – Spriedums *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 35.–37. punkts). Ēenerģladvokāts F. Ležs savos secinājumos, kas sniegti šajā lietā, turklāt ir konstatējis, ka šā filiāle savas darbības neveica savas intereses (ēenerģladvokāta F. Ležs secinājumi lietā *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2005:582, 46. punkts).

31 – Skat. šo secinājumu 34. punktā.

32 – Ir jānorāda, ka attiecībā uz valsts atbalstu par nelikumīgu valsts atbalstu var tikt uzskatīts netiešs un neierobežots valsts galvojums par labu uzņēmumam, uz kuru nav attiecināmas parastās sankcijas un likvidācijas procedūras (šajā ziņā skat. spriedumu Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 97. un 98. punkts). Tomēr šim konstatējumam nav nozīmes, lai interpretētu Direktīvu 2006/112, jo tiesiskā regulējuma par PVN mērķi atšķiras no mērķiem, kuri attiecas uz citām Savienības tiesību jomām, piemēram, valsts atbalstu vai publisko iepirkumu. Šajā ziņā skat. manu analīzi par Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta interpretāciju manos secinājumos lietā *Saudağor* (C-174/14, EU:C:2015:430, 61.–65. punkts).

33 – Spriedums *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 36. punkts).

34 – Spriedumā lietā *Ayuntamiento de Sevilla* nodokļu iekasētāji uzņēmums ekonomisko risku, kas saistīts ar viņu darbību, jo no šīs darbības gūtā peļņa bija atkarīga ne tikai no iekasēto nodokļu apmēra, bet arī no izdevumiem, kuri saistīti ar personāla un materiālo resursu organizēšanu darbības nodrošināšanai (spriedums *Ayuntamiento de Sevilla*, C-202/90, EU:C:1991:332, 13. punkts). Spriedumā lietā Komisija/Spānija Tiesa ir konstatējusi, ka minētajā lietā aplūkoti “registradores-liquidadores” uzņēmums ekonomisko risku, kas saistīts ar viņu darbību, jo no šīs darbības gūtā peļņa bija atkarīga no iekasēto nodokļu apmēra, izdevumiem, kas saistīti ar personāla un materiālo resursu organizēšanu darbības nodrošināšanai, pašu “registradores-liquidadores” efektivitātes un atsevišķos gadījumos pat no sankciju un naudas sodu, kuri ir uzlikti un iekasēti, procentiem, veicot “registrador-liquidador” darbību (spriedums Komisija/Spānija, C-154/08, EU:C:2009:695, 107. punkts).

35 – Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 13. panta 2. punkta otro daļu.

36 – Piemēram, pamatskola, kuras peldbaseinu vakaros un nedēļas nogalēs izmanto sabiedrība, protams, var tikt pakāauta nelabvēlīgām finanšu sekām, kas izriet no šīs saimnieciskās darbības, piemēram, līdzsvara trūkumam starp izdevumiem un ieņēmumiem, bet galu galā tieši pašvaldība ir tā, kas uzņemas šo ekonomisko risku, jo tai ir jāfinansē iespējamie zaudējumi, kurus ir izraisījusi šā darbība.

37 – Šis Polijas izteiciens var tikt tulkots kā “viens pats”.

38 – Itāļu, vācu, spāņu, itāļu, maltiešu, holandiešu, portugāļu, rumāņu, somu un zviedru valodas redakcijas.

39 – Skat. itāļu spriedumu *Ivansson u.c.* (C-307/13, EU:C:2014:2058, 40. punkts).

40 – Šajā ziņā skat. arī spriedumu Komisija/Spānija (C-154/08, EU:C:2009:695, 120.–123. punkts). Saskaņā ar šo spriedumu nekas Savienības tiesības neliedz dalībvalstij vai dalībvalsts reģioniem atbilstoši tiesiskajam regulējumam, kurš tiem ir piemērojams, piesaistīt tādus tiesību subjektus kā “registradores-liquidadores”, kas tiek aplūkoti minētajā lietā, lai iekasētu un savāktu nodokļus, uz kuriem neapšaubami attiecas dalībvalstu kompetence. Tomēr no minētā neizriet, ka dalībvalsts var brīvi neaplikt ar PVN pakalpojumu, kurus sniedz šie “registradores”, ja ir

pierd?ts, ka šie pakalpojumi tiek sniegti patst?v?gas saimniecisk?s darb?bas veid?.

41 – Atbilstoši min?tajam preambulas 65. apsv?rumam, “?emot v?r? to, ka min?to iemeslu d?? š?s direkt?vas m?r?us nevar pietiekami labi sasniegt atseviš??s dal?bvalst?s, un to, ka tos var lab?k sasniegt Kopienas l?men?, Kopiena var pie?emt pas?kumus saska?? ar L?guma 5. pant? noteikto subsidiarit?tes principu. Atbilst?gi proporcionalit?tes principam, k? noteikts min?taj? pant?, š? direkt?va nep?rsniedz to, kas ir vajadz?gs šo m?r?u sasniegšanai”.

42 – Šaj? zi?? es piekr?tu Polijas vald?bas anal?zei, ka iesniedz?jtiesa ir pie??vusi k??du, ja t? ir konstat?jusi, k? to apgalvo š? vald?ba, ka jaut?jums par saimniecisk?s darb?bas patst?v?gu veikšanu ir j?izv?rt?, pamatojoties tikai uz Polijas ties?b?m.

43 – Šaj? zi?? Vroclavas pašvald?ba tiesas s?d? ir apstiprin?jusi, ka vair?kas Polijas pašvald?bas jau k?du laiku esot aizsarg?jušas savas intereses, finanšu ministram pieprasot saistošas izzi?as, proti, gal?g?s interpret?cijas par nodok?iem. T?d?j?di š?s pašvald?bas varot izv?l?ties vai nu ar atpaka?ejošu sp?ku labot savas nodok?u deklar?cijas, vai ar? izmantot aizsardz?bu, kas tiek sniegta ar min?taj?m saistošaj?m izzi??m. T?pat Vroclavas pašvald?ba ir ar? apstiprin?jusi, ka organizatorisk? l?men? t? var sagatavot centraliz?tu PVN deklar?ciju.

44 – Turkl?t, k? jau es esmu nor?d?jis savos secin?jumos liet? Komisija/?rija (C?85/11, EU:C:2012:753, 45. punkts), attiec?b? uz PVN maks?t?ju grupu ekonomiski saist?tu vien?bu re?istr?šana par vienu nodok?a maks?t?ju var rad?t naudas pl?smas priekšroc?bas kopum?, jo netiek piem?rots PVN par iekš?jiem dar?jumiem starp š?d?m iest?d?m.

45 – Spriedumi *Schulz* un *Egbringhoff* (C?359/11 un C?400/11, EU:C:2014:2317, 57. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra) un *Balazs* un *Casa Jude?ean? de Pensii Cluj* (C?401/13 un C?432/13, EU:C:2015:26, 50. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

46 – Spriedumi *Schulz* un *Egbringhoff* (C?359/11 un C?400/11, EU:C:2014:2317, 58. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra) un *Balazs* un *Casa Jude?ean? de Pensii Cluj* (C?401/13 un C?432/13, EU:C:2015:26, 51. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).