Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA NĪLO JĒSKINENA [*NIILO 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 — Saimnieciskas darbības, kurās pašvaldības organizatoriska vienība iesaistās, būdama citā statusā, kas nav valsts iestādes statuss — Pašvaldības organizatoriska vienība, kuras saimnieciskā darbība 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 organizatoriska vienība, kuras saimnieciskā darbība 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 šī iestāde veic pašvaldības labā.

2. It īpaši iesniedzējtiesa jautā Tiesai, vai šis patstāvības jēdziens 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 problēmjautājums ir saistīts ar to, ka Polijā pašvaldības savus sabiedrisko pakalpojumu uzdevumus īsteno autonomi, izmantojot organizatoriskas vienības, kuras ir izveidotas šim nolūkam, proti, pašvaldību budžeta iestādes [3], kuras līdz šim ir tikušas uzskatītas par PVN maksātājām, kas ir nošķirtas no pašvaldības. Tādējādi izskatāmajā 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.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

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

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

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

5. Kā ir uzsvēruši lietas dalībnieki, kuri šajā lietā iesniedza apsvērumus, Tiesas judikatūra par šo patstāvīguma kritēriju attiecas uz tā piemērojamību fizisko personu, kuras izpilda valsts uzticētas funkcijas, darbībām un privāto tiesību subjektiem. Tādējādi iesniedzējtiesa ir lūgusi 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. punktā 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 īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

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

“Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā paredzētais nosacījums, ka saimniecisku darbību veic “patstāvīgi”, atbrīvo no PVN nodarbinātas un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas 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 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 šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, kuru sakarā to uzskaitīšana [uzskatīšana] par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgus konkurences izkropļojumus.

4 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”). Lai arī ir tikuši izdarīti vairāki redakcionāli grozījumi, Direktīvas 2006/112 atbilstošās tiesību normas būtībā ir identiskas attiecīgajām Sestās direktīvas tiesību normām. Šajā ziņā skat. spriedumu *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 6. punkts).

5 — Attiecībā uz Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta vairāku valodu redakciju atšķirībām, kā arī jēdziena “citi publisko tiesību subjekti” analīzi skat. manus secinājumus lietā *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:430, 68.–82. punkts).

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 – *Polijas tiesības*

10. Ar 2004. gada 11. marta Likuma par nodokli precēm un pakalpojumiem [6] 15. panta 1. punktu Polijas tiesībās 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. punktā ir paredzēts, ka valsts pārvaldes struktūras un to institūcijas neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz uzdevumiem, kas ir ieviesti ar īpašām tiesību normām un kuru īstenošanai tās ir nodibinātas, neietverot darbības, kas veiktas uz privāttiesību līgumu pamata.

III – **Pamatlieta, prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā**

12. Polijas administratīvajā sistēmā 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 pēdējās 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 lūgumi par nodokļu tiesību interpretāciju, kurus ir iesniegusi šī 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. Šī 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 līdz ar to tās nevarot tikt reģistrētas atsevišķi. Turklāt pašvaldības budžeta iestāžu reģistrēšana atsevišķi no pašvaldības izraisītu zināmas praktiskas neērtības [9].

6 — *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U* Nr. 54, 535. pozīcija, ar grozījumiem; turpmāk tekstā – "valsts likums par PVN".

7 — *Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym*, 2001. gada *Dz. U* Nr. 142, 1591. pozīcija, konsolidētā redakcija. Šī likuma 9. panta 1. punktā ir noteikts, ka, "lai izpildītu savus uzdevumus, pašvaldība var izveidot organizatoriskas vienības un noslēgt līgumus arī ar citām organizācijām, tostarp NVO [nevalstiskajām organizācijām]".

8 — Budžeta iestāžu izveide ir reglamentēta Likumā par valsts finansēm (*ustawa o finansach publicznych*, 2013. gada *Dz. U*, 885. pozīcija, tās redakcijā ar grozījumiem).

9 — Vroclavas pašvaldība tiesas sēdē precizēja, kādi, pēc tās uzskata, ir lietas praktiskie problēmjautājumi. Tā uzskata, ka, ja pašvaldība kopā ar tās budžeta iestādēm būtu reģistrēta kā viena PVN maksātāja, tai būtu vieglāk kontrolēt visus PVN maksājumus, tā būtu labi informēta par tās budžeta iestāžu darbībām, tai būtu vieglāk piemērot vienotu nodokļu politiku pašvaldībā un novērst šaubas un neskaidrības attiecībā uz pašvaldības iekšējo darījumu aplikšanu ar nodokli. Savukārt ar pašvaldības un tās budžeta iestāžu sadalīšanu vairākos PVN maksātājos tiktu ietekmēts PVN neitralitātes princips. Piemēram, ja pašvaldība deleģē ieguldījumu darbību pirmajai budžeta iestādei, lai gan otrā budžeta iestāde ir tā, kura veic ar nodokli apliekamu saimniecisko darbību, izmantojot šo ieguldījumu, nav acīmredzams, ka pirmajai budžeta iestādei ir tiesības uz PVN atskaitījumiem, lai gan abas iestādes ietilpst vienas un tās pašas pašvaldības organizatoriskajā struktūrā.

15. Savās saistošajās izziņās finanšu ministrs ir uzskatījis, ka, tā kā pašvaldības budžeta iestādes, kas ir nodalītas no pašvaldības struktūras, patstāvīgi veic saimniecisko darbību, ņemot vērā objektīvus kritērijus, un šajā sakarā iesaistās ar PVN apliekamās darbībās, 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 šī tiesa prasības noraidīja, minētā pašvaldība iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

17. Ar 2013. gada 30. janvāra rīkojumu *Naczelny Sąd Administracyjny* parastajā 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 nolēmumu, 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 lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu nav skaidrs, kādā mērā atbilstoši Savienības tiesībām publisko tiesību subjektiem ir jāpiemēro Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā ietvertais patstāvīguma nosacījums. Turklāt iesniedzējtiesa šaubās par šī 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. Šaubīdamās par Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta un 13. panta 1. punkta interpretāciju *Naczelny Sąd Administracyjny* tās parastajā sastāvā ar 2013. gada 10. decembra nolēmumu nolēma apturēt tiesvedību pamatlietā un uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu, kas ir formulēts šādi:

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

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

IV – **Analīze**

A – *Ievada apsvērumi*

21. Iesniedzējtiesas uzdotā jautājuma pamatā ir pieņēmums, ka pamatlietā aplūkotās pašvaldību organizatoriskās vienības, proti, pašvaldību budžeta iestādes, neatbilst patstāvīguma kritērijam, kas paredzēts Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā. Iesniedzējtiesa tās paplašinātajā sastāvā jau ir konstatējusi šo faktu savā atbildē uz jautājumu, kuru ir uzdevusi šī tiesa parastajā sastāvā [10].

10 — Skat. šo secinājumu 17. punktu.

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

23. Tādējādi prejudiciālais jautājums attiecas uz to, vai pamatlietā aplūkotās pašvaldības budžeta iestādes var tikt kvalificētas par nodokļa maksātājām, lai gan tām, veicot savas darbības, trūkst neatkarības. Šajā ziņā finanšu ministrs apgalvo, ka patstāvīguma kritērijs nevar tikt piemērots publisko tiesību subjektiem, jo šī nosacījuma ievērošana varētu izraisīt nesamērīgu iejaukšanos dalībvalstīm atzītajā institucionālajā autonomijā. Tas uzskata, ka salīdzinājumā ar Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktu šīs direktīvas 13. pants esot jākvalificē par īpašu tiesību normu. Līdz ar to patstāvīguma izvērtēšana attiecībā uz publisko tiesību subjektiem neesot ne vajadzīga, ne piemērota.

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 iestādēm patstāvīguma kritērijs nav izpildīts, tad tikai pakārtoti tai būtu jāizvērtē jautājums, vai tās tomēr varētu tikt kvalificētas par nodokļa maksātājām saskaņā ar Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktu.

25. Es savukārt uzskatu, ka, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi, prejudiciālais jautājums nav jāpārformulē, bet gan drīzāk ir jāizvērtē, vai – un apstiprinošas atbildes gadījumā, kā – Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā minētā jēdziena "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, jēdzienu "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 jēdziena "nodokļa maksātājs" plašo definīciju*

26. Kopējā PVN sistēmā Direktīvas 2006/112 9. un 13. pants ir iekļauti šīs minētās direktīvas III sadaļā "Nodokļa maksātāji". Šajā III sadaļā ir ietverti noteikumi par aplikšanu ar nodokli kopumā, kā arī tādi īpaši gadījumi kā PVN maksātāju grupa un noteikumi par valsts iestādēm. 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 īpaši nozīmīgi, lai jēdziens "nodokļa maksātājs" tiktu interpretēts autonomi un vienveidīgi [12].

28. Saskaņā ar šī jēdziena 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 ļoti plašais jēdziens ietver visas – gan publiskas, gan privātas – fiziskās un juridiskās personas.

11 — Skat. attiecībā uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punktu, kuram šobrīd atbilst minētais Direktīvas 2006/112 13. pants, spriedumu Komisija/Nīderlande (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 izcēlums.

29. Turklāt ir jānorāda, ka šī jēdziena "nodokļa maksātājs" plašā definīcija tāpat var attiekties uz iestādi, kurai nav juridiskās personas statusa [14]. Tādējādi tam, ka pašvaldības budžeta iestādēm, kas tiek aplūkotas pamatlietā, nav juridiskās personas statusa, nav nozīmes attiecībā uz iespēju tās reģistrēt par nodokļa maksātājām, kas ir nošķirtas no pašvaldības.

30. Savukārt saskaņā ar Tiesas judikatūru, lai varētu piemērot Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktu, iepriekš ir jākonstatē aplūkotās darbības saimnieciskais raksturs [15]. Ja saimnieciskās darbības esamība Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē ir pierādīta, tālāk 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 iesniedzējtiesa jautā, vai šī judikatūra ir atbilstoša 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 jāizvērtē 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].

14 — Skat. spriedumu *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 8. punkts) un ģenerāladvokāta F. Ležē [*P. Léger*] secinājumus lietā *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2005:582, 36. punkts). Jēdziens "any person", kas ir izmantots šī Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta angļu valodas redakcijā, tādējādi būtu jālasa kā tāds, kas nozīmē "any one", tāpat kā vairākās citās šī panta valodu redakcijās (šajā ziņā skat. Terra, B., un Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, 1. sēj., 469. lpp.).

15 — Šajā ziņā 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), kā arī Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 34. un 39. punkts). Šāda izskatīšanas kārtība ir tikusi izmantota arī spriedumos Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424), Komisija/Īrija (C-358/97, EU:C:2000:425), kā arī Komisija/Apvienotā Karaliste (C-359/97, EU:C:2000:426). Šajos spriedumos jautājums par saimnieciskās darbības patstāvīgumu tomēr nav ticis izvirzīts.

16 — Rīkojums *Gmina Wrocław* (C-72/13, EU:C:2014:197, 19. punkts).

17 — C-154/08, EU:C:2009:695, 86. punkts.

18 — Minētajā lietā atbilstošais pants bija Sestās direktīvas 4. panta 5. punkts, kas pašlaik atbilst Direktīvas 2006/112 13. pantam.

19 — Turklāt šī izskatīšanas kārtība jau ir tikusi izmantota spriedumos Komisija/Nīderlande (235/85, EU:C:1987:161) un *Ayuntamiento de Sevilla* (C-202/90, EU:C:1991:332). Šajā ziņā skat. arī rīkojumu *Mihal* (C-456/07, EU:C:2008:293, 21. un 22. punkts).

20 — Šie gadījumi ietver notārus, tiesu izpildītājus, nodokļu iekasētājus un Spānijas "registradores-liquidadores". Šajā ziņā skat. šo secinājumu 41. un 42. punktu.

21 — Šajā ziņā skat. šo secinājumu 28. punktu. No judikatūras par Sestās direktīvas 4. pantu izriet, ka, ņemot vērā šīs direktīvas mērķi it īpaši izveidot kopējo PVN sistēmu, pamatojoties uz jēdziena "nodokļa maksātājs" vienveidīgu definīciju, šis statuss ir jāizvērtē, pamatojoties tikai un vienīgi uz minētās direktīvas 4. pantā norādītajiem kritērijiem (šajā ziņā skat. spriedumus *van Tiem* (C-186/89, EU:C:1990:429, 25. punkts), *BBL* (C-8/03, EU:C:2004:650, 37. punkts), kā arī *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 41. punkts). Sestās direktīvas 4. pantā bija aptverti panti, kuriem pašlaik it īpaši atbilst Direktīvas 2006/112 9. un 13. pants.

22 — Tādējādi kvalificēšana par nodokļa maksātāju nav atkarīga no personas, kas veic saimnieciskas darbības, privāto tiesību vai publisko tiesību rakstura (Terra, B., un Kajus, J., minēti iepriekš, 431. lpp.).

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, it īpaši nosacījumu, ka saimnieciskā darbība tiek veikta "patstāvīgi", nav jāpārbauda, vai šī 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 šī struktūra saimniecisko darbību katrā ziņā neveic patstāvīgi.

38. Tomēr lietas dalībnieki, kuri iesnieguši apsvērumus, ir izteikuši šaubas par to, vai šis darbību patstāvīguma kritērijs ir jāpiemēro publisko tiesību subjektiem *tāpat* kā privātiem uzņēmējiem. Tātad tālāk ir jāizvērtē Tiesas judikatūra saistībā ar šo kritēriju, kā arī tā piemērošanu publisko tiesību subjektiem.

C – *Par Tiesas judikatūru attiecībā uz saimniecisko darbību patstāvīguma kritēriju Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē un par tā 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 pakļautības attiecības, kuras ir pielīdzināmas tādām attiecībām, kas ir radītas ar darba līgumu. Minētajā tiesību normā ir paredzēti trīs kritēriji attiecībā uz pakļautības saikni, kura ir saistīta ar atkarības situācijas 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 it īpaši ir uzskaitīti spriedumā *van der Steen* [25], tādējādi ietver to, ka persona veic darbības savā vārdā, savās interesēs 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 ņēmusi vērā, ka saistībā ar uzņēmējiem, kuri nav integrēti valsts pārvaldē, nepastāv nekāda hierarhiskas pakļautības saikne attiecībā uz valsts iestādi, kā arī to, ka viņi darbojas savās interesēs un paši par sevi atbild, brīvi organizē sava darba izpildes kārtību un paši iekasē atlīdzības, kas ir viņu ienākumi [27].

23 — Spriedumi *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 25.–28. un 38. punkts), Komisija/Īrija (C-554/07, EU:C:2009:464, 39.–41. punkts), kā arī Komisija/Nīderlande (C-79/09, EU:C:2010:171, 76. un 77. punkts).

24 — Ģenerāladvokāta F. Ležē secinājumi lietā *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 kritērijiem skat. arī spriedumu *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 18. punkts).

27 — Spriedums Komisija/Nīderlande (235/85, EU:C:1987:161, 14. punkts) un ģenerāladvokāta F. Ležē secinājumi lietā *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2005:582, 40. punkts). Tiesa ir izmantojusi šo pašu interpretāciju attiecībā uz Slovākijas tiesu izpildītājiem rīkojumā *Mihal* (C-456/07, EU:C:2007:673, 21. punkts).

42. Tiesa uzskata, ka uz saimnieciskās darbības patstāvību norāda arī tas, ka uzņēmēji likumā paredzētajās robežās paši autonomi meklē un organizē personālu un materiālos resursus, kuri ir nepieciešami viņu darbību veikšanai, kā arī tas, ka viņi uzņemas 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 neuzņemas 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 patstāvīgumu galu galā runa ir par jautājumu par *veidu, kādā tiek veikta saimnieciskā darbība*, un neko citu. Protams, iepriekš minētā judikatūra, kurā ir noteikti vērtējuma kritēriji, kas piemērojami saimnieciskās darbības patstāvīgumam, 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 tāpat 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 ņemtas vērā Direktīvas 2006/112 13. pantā paredzētājā 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 pakļauti tādiem ekonomiskajiem riskiem, kas būtu salīdzināmi ar tiem, kurus ir uzņēmušies privāto tiesību subjekti, kas veic saimniecisko darbību [32]. Minētā valdība uzskata, ka patstāvīguma kritērija piemērošana publisko tiesību subjektiem tāpat kā privāto tiesību subjektiem nozīmētu, ka ne budžeta iestādes, ne arī pašas pašvaldības neatbilstu nosacījumiem, lai tās tiktu kvalificētas par "nodokļa maksātājiem" Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē.

28 — Spriedums *Ayuntamiento de Sevilla* (C-202/90, EU:C:1991:332, 11.–15. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumu Komisija/Spānija (C-154/08, EU:C:2009:695, 103.–106. punkts) attiecībā uz Spānijas "registradores-liquidadores".

29 — C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Spriedums *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 35.–37. punkts). Ģenerāladvokāts F. Ležē savos secinājumos, kas sniegti šajā lietā, turklāt ir konstatējis, ka šī filiāle savas darbības neveica savās interesēs (ģenerāladvokāta F. Ležē secinājumi lietā *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2005:582, 46. punkts).

31 — Skat. šo secinājumu 34. punktu.

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 sanācijas 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 *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:430, 61.–65. punkts).

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 uzņemas risku, rīcībā ir jābūt kādam aktīvu veidam, ko tā var zaudēt. Piemēram, kredītiestādei ekonomisks risks var būt klienta aizņēmuma neatmaksāšana [33]. Konstatējums, ka uzņēmējs uzņemas ekonomisko risku, kas saistīts ar tā 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 maksātāji attiecībā uz darbībām, kurās tie iesaistās, būdami citā statusā, kas nav valsts iestādes statuss. Tie var būt PVN maksātāji pat attiecībā uz darbībām, kuras tie veic valsts iestādes statusā un "kuru sakarā to uzskatīšana par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgus konkurences izkropļojumus" [35]. Tādējādi tas, vai uz iestādi varētu tikt attiecināta maksātnespējas procedūra, nav noteicošais kritērijs, lai pārbaudītu tās nodokļa maksātājas statusu saskaņā ar Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktu.

48. Manuprāt, iestādes saimniecisko darbību patstāvīgais raksturs no risku viedokļa nav atkarīgs ne no jautājuma, vai šī iestāde uzņemas ekonomisko risku, kas izriet no tās darbībām, ne arī no jautājuma, vai patiesībā kāda cita iestāde tās vietā un ar saviem aktīviem uzņemas ar pirmās iestādes saimnieciskajām darbībām saistīto risku [36].

49. Visbeidzot, fakts, ka iestāde uzņemas ekonomisku risku, ir viens no elementiem, kas ir jāņem vērā, izvērtējot veidu, kādā šī iestāde veic savu saimniecisko darbību. Citi judikatūrā minētie elementi, kuri var tikt ņemti vērā, it īpaši ir tas, ka iestāde darbību veic savā vārdā un savās interesēs, pašu kapitāla esamība, darba izpildes kārtības brīva organizācija, personāla un materiālie resursi, kā arī tas, ka iestāde uzņemas līgumisku atbildību un atbildību par trešajām personām nodarīto kaitējumu. Saimnieciskās darbības patstāvīgā rakstura vērtējums Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē ir jāveic katrā gadījumā atsevišķi, ņemot vērā visus lietas apstākļus.

D – *Par subsidiaritātes un institucionālās autonomijas principiem, kuri ir paredzēti LES 5. panta 3. punktā un 4. panta 2. punktā*

50. Visbeidzot ir jāuzsver, ka Direktīvas 2006/112 9. pantā minētais patstāvīgums tiek novērtēts salīdzinājumā ar *saimniecisko darbību veikšanu*. Jautājums nav par to, vai publisko tiesību subjekts ir patstāvīgs vai autonoms dalībvalsts teritoriālo pašvaldību struktūrā un kāds ir tā statuss, ņemot vērā iekšējās administratīvās tiesības. Līdz ar to iepriekš izdarītie konstatējumi nekādi neietekmē dalībvalstu institucionālo autonomiju LES 4. panta 2. punkta izpratnē.

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

34 — Spriedumā lietā *Ayuntamiento de Sevilla* nodokļu iekasētāji uzņēmās 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 aplūkotie "registradores-liquidadores" uzņēmās 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 pakļauta 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 šī darbība.

51. Grieķijas valdība uzskatīja, ka šajā ziņā sajukums izskatāmajā lietā izriet no iesniedzējtiesas minētajām valodu redakciju atšķirībām Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktā. Iesniedzējtiesa uzskata, ka franču un angļu valodas redakcijās ir izmantots vārds "*neatkarīgi*" (angļu valodā "independently"), savukārt poļu valodas redakcijā ir izmantots vārds "*autonomi*" (poļu valodā "samodzielnie"[37]). Es norādu, ka vārds "neatkarīgi" ir izmantots arī vairākās citās valodu redakcijās[38].

52. Attiecībā uz valodu redakciju atšķirībām no iedibinātās judikatūras izriet, ka Savienības tiesību normas formulējums vienā no valodu redakcijām nevar būt vienīgais pamats šīs tiesību normas interpretācijai vai arī tam nevar piešķirt prioritāru nozīmi salīdzinājumā ar pārējo valodu redakcijām. Savienības tiesību normas ir interpretējamas un piemērojamas vienveidīgi, ņemot vērā visu Eiropas Savienības oficiālo valodu redakcijas. Gadījumā, ja Savienības tiesību teksts dažādu valodu redakcijās atšķiras, attiecīgā norma ir jāinterpretē saistībā ar tā tiesiskā regulējuma vispārējo sistēmu un mērķi, kurā šī norma ietilpst[39].

53. No minētā izriet, ka poļu valodas redakcijā lietotais formulējums viens pats nevar tikt izmantots, lai interpretētu Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktu. Šajā ziņā šo secinājumu 40.–43. punktā es jau esmu atgādinājis Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta interpretāciju judikatūrā. Katrā ziņā, ņemot vērā Tiesas judikatūru par šo kritēriju, manuprāt, ir grūti saskatīt, kāda būtu atšķirība starp "patstāvīgi" veiktu darbību un "autonomi" veiktu darbību. Turklāt es atgādinu, ka lieta attiecas nevis uz attiecīgās iestādes patstāvīgo vai autonomo raksturu, bet uz veidu, kā tā veic saimniecisko darbību.

54. Tāpat es atgādinu, ka no Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izrietošie kritēriji saistībā ar aplikšanu ar PVN ir objektīvi kritēriji, kuri ir jāievēro. Proti, dalībvalsts nevar mainīt Direktīvas 2006/112 piemērošanas jomu, izmantojot iekšējās tiesību normas par pašvaldību organizāciju.

55. Kā ir konstatējusi arī Komisija, dalībvalstis var brīvi organizēt savu publisko tiesību 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 minētā izvēles brīvība, atsevišķu izvēļu sekas iepriekš ir noteiktas Savienības tiesībās[40].

56. Turklāt ir jāatgādina, kā ir uzsvērusi pati Polijas Republika, ka publisko tiesību subjektu mērķis principā nav saimnieciskās darbības veikšana, tiem esot citā statusā, kas nav valsts iestādes statuss. Iespējamā 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.

37 — Šis Polijas izteiciens var tikt tulkots kā "viens pats".

38 — It īpaši dāņu, vācu, spāņu, itāļu, maltiešu, holandiešu, portugāļu, rumāņu, somu un zviedru valodas redakcijas.

39 — Skat. it īpaši 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 tiesībās 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 neapšaubāmi attiecas dalībvalstu kompetence. Tomēr no minētā neizriet, ka dalībvalsts var brīvi neaplikt ar PVN pakalpojumus, kurus sniedz šie "registradores", ja ir pierādīts, ka šie pakalpojumi tiek sniegti patstāvīgas saimnieciskās darbības veidā.

41 — Atbilstoši minētajam preambulas 65. apsvērumam, "ņemot vērā to, ka minēto iemeslu dēļ šīs direktīvas mērķus nevar pietiekami labi sasniegt atsevišķās dalībvalstīs, un to, ka tos var labāk sasniegt Kopienas līmenī, Kopiena var pieņemt pasākumus saskaņā ar Līguma 5. pantā noteikto subsidiaritātes principu. Atbilstīgi proporcionalitātes principam, kā noteikts minētajā pantā, šī direktīva nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai".

58. Es atgādinu, ka pamatlietā *Naczelny Sąd Administracyjny* tās paplašinātajā sastāvā, šķiet, jau ir izvērtējusi lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu norādīto pašvaldības budžeta iestāžu darbību patstāvīgo raksturu. Ņemot vērā veicamās analīzes būtību un nepieciešamību noskaidrot Polijas vietējās pārvaldes sistēmas īpatnības, tieši valsts tiesa, ņemot vērā Tiesas izstrādātos kritērijus [42], pati vislabāk var izvērtēt, vai tādas 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 lūgumu saistībā ar sprieduma iedarbības laikā ierobežošanu*

59. Polijas valdība, norādot uz smagu ekonomisko seku risku, ir lūgusi ierobežot Tiesas sprieduma iedarbību laikā, ja Tiesa uzskatītu, ka budžeta iestādes nevar tikt kvalificētas par atsevišķām PVN maksātājām. Minētā valdība uzskata, ka šāda nostāja būtiski 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 atpakaļejoša iedarbība izriet vienīgi no nepieciešamības pārrēķināt nodokļus, kuri ir tikuši iekasēti iepriekšējo piecu gadu laikā [43].

61. Šajā ziņā es atgādinu, ka PVN ir nodoklis par patēriņu, ar ko apliek fizisko vai juridisko personu preču vai pakalpojumu galīgos 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 patērētājam pieprasīto pārdošanas cenu, neatkarīgi no to 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 reģistrēšanas 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 īsta izņēmuma kārtā, piemērojot Savienības tiesību sistēmai raksturīgo vispārējo 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].

42 — Šajā ziņā es piekrītu Polijas valdības analīzei, ka iesniedzējtiesa ir pieļāvusi kļūdu, ja tā ir konstatējusi, kā to apgalvo šī valdība, ka jautājums par saimnieciskās darbības patstāvīgu veikšanu ir jāizvērtē, pamatojoties tikai uz Polijas tiesībām.

43 — Šajā ziņā Vroclavas pašvaldība tiesas sēdē ir apstiprinājusi, ka vairākas Polijas pašvaldības jau kādu laiku esot aizsargājušas savas intereses, finanšu ministram pieprasot saistošas izziņas, proti, galīgās interpretācijas par nodokļiem. Tādējādi šīs pašvaldības varot izvēlēties vai nu ar atpakaļejošu spēku labot savas nodokļu deklarācijas, vai arī izmantot aizsardzību, kas tiek sniegta ar minētajām saistošajām izziņām. Tāpat Vroclavas pašvaldība ir arī apstiprinājusi, ka organizatoriskā līmenī tā var sagatavot centralizētu PVN deklarāciju.

44 — Turklāt, kā jau es esmu norādījis savos secinājumos lietā Komisija/Īrija (C-85/11, EU:C:2012:753, 45. punkts), attiecībā uz PVN maksātāju grupu ekonomiski saistītu vienību reģistrēšana par vienu nodokļa maksātāju var radīt naudas plūsmas priekšrocības kopumā, jo netiek piemērots PVN par iekšējiem darījumiem starp šādām iestādēm.

45 — Spriedumi *Schulz* un *Egbringhoff* (C-359/11 un C-400/11, EU:C:2014:2317, 57. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra) un *Balazs* un *Casa Judeţeană de Pensii Cluj* (C-401/13 un C-432/13, EU:C:2015:26, 50. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

64. Konkrētāk, Tiesa šādu risinājumu ir izmantojusi tikai ļoti specifiskos apstākļos, tostarp tad, ja ir pastāvējis risks, ka varētu rasties smagas ekonomiskas sekas, it īpaši saistībā ar ļoti daudzām tiesiskām attiecībām, kas ir tikušas nodibinātas labticīgi, pamatojoties uz tiesisko regulējumu, kurš ticis uzskatīts par likumīgā spēkā esošu, un ja ir izrādījies, ka privātpersonām un valsts iestādēm ir nācies rīkoties neatbilstoši Savienības tiesībām tādēļ, ka ir pastāvējusi objektīva un būtiska neskaidrība attiecībā uz Savienības tiesību normu darbības jomu [46].

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

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 kopējo 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 šī panta izpratnē. Iesniedzējtiesai, ņemot vērā Tiesas izstrādātos kritērijus, ir jāizvērtē, vai pamatlietā aplūkotās pašvaldības budžeta iestādes veic savu saimniecisko darbību patstāvīgi.

46 — Spriedumi *Schulz* un *Egbringhoff* (C-359/11 un C-400/11, EU:C:2014:2317, 58. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra) un *Balazs* un *Casa Județeană de Pensii Cluj* (C-401/13 un C-432/13, EU:C:2015:26, 51. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).