ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [*MACIEJ SZPUNAR*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 8. septembrī [1]

Lieta C-344/15

National Roads Authority
pret
The Revenue Commissioners

(Appeal Commissioners (Apelācijas iestāde muitas un nodokļu lietās, Īrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīva 2006/112/EK — 13. panta 1. punkts — Nodokļu maksātāji — Darbība vai darījumi, ko veic publisko tiesību subjekti kā valsts varas iestādes — Būvniecības un maksas ceļu pārvalde — Konkurences izkropļojumi

Ievads

1. Var šķist, ka pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") uzlikšanai darbībai, ko veic publisko tiesību subjekti, kas rīkojas kā valsts varas iestādes, nav nozīmes. Proti, tas rada būtiskus administratīvus sarežģījumus bez redzamas ietekmes uz valsts finansēm, izņemot naudas līdzekļu pāreju no viena konta uz citu. Tomēr situācijā, kad publisko tiesību subjektu darbība pēc būtības līdzinās parastai saimnieciskajai darbībai, par labu šādai nodokļa uzlikšanai liecina divi būtiski iemesli.

2. Pirmkārt, atbilstoši PVN universāluma principam ar šo nodokli pēc iespējas ir jāapliek jebkāda saimnieciskā darbība. Otrkārt, ja publisko tiesību subjekti veic darbību atbilstoši tiem pašiem principiem, kā to veic vai var veikt privāttiesību subjekti, proti, bez nodokļa maksāšanas, rodas dažāda veida konkurences izkropļojumi [2].

3. Tādēļ Savienības likumdevējs arī ir paredzējis, ka publisko tiesību subjekti ir apliekami ar nodokli situācijā, ja šāda nodokļa neuzlikšanas gadījumā rastos konkurences izkropļojumi. Par šo principu Tiesa jau ir pasludinājusi vairākus spriedumus, tomēr tas joprojām rada grūtības praksē. Šī lieta ļaus izskaidrot dažus no šiem jautājumiem un papildināt līdzšinējo judikatūru.

1 — Oriģinālvaloda – poļu.

2 — Skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus lietā *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, 22.–27. punkts).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

4. Saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [3] 13. panta 1. punktu:

"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 par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgus konkurences izkropļojumus.

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."

Īrijas tiesības

5. Īrijas tiesību norma, ar ko tika transponēts Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkts un kas bija spēkā pamatlietas faktu rašanās laikā, bija *Value Added Tax Act 1972* (1972. gada Pievienotās vērtības nodokļa likums) 8. panta 2.A punkts.

6. *National Roads Authority*, prasītāja pamatlietā (turpmāk tekstā – "*NRA*"), pamatojoties uz *Roads Act 1993* (1993. gada Ceļu satiksmes likums), tika izraudzīta kā neatkarīga valsts varas iestāde, kas ir kompetenta valsts ceļu būvniecības un pārvaldes lietās. Saskaņā ar šā likuma 17. panta 1. punktu tās uzdevums ir nodrošināt drošu un efektīvu valsts ceļu tīklu.

7. Saskaņā ar *Roads Act 1993* 56. un 57. pantu kā valsts "ceļu pārvalde" *NRA* ir tiesīga ieviest maksas sistēmu uz izvēlētajiem valsts ceļiem. Pamatojoties uz minētā likuma 61. pantu, tā ir arī tiesīga pieņemt īstenošanas noteikumus, kas saistīti ar ceļu samaksas sistēmu.

8. Saskaņā ar *Roads Act 1993* 58. pantu *NRA* ir tiesīga iekasēt samaksu par ceļiem tādā apmērā, kuru tā pati nosaka pašas pieņemtajos īstenošanas noteikumos. Tomēr saskaņā ar šī likuma 63. pantu *NRA*, noslēdzot līgumu, šo samaksu iekasēšanu var uzticēt trešajām personām. Šajos līgumos papildus samaksu iekasēšanas tiesībām trešajām personām tiek uzlikti pienākumi ceļa, uz kuru attiecas samaksa, būvniecības un uzturēšanas jomā vai būvniecības un uzturēšanas finansēšanas jomā, kā arī šā ceļa pārvaldes jomā līguma spēkā esamības laikposmā.

3 — OV 2006, L 347, 1. lpp.

Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

9. Lielāko maksas ceļu daļu Īrijā pārvalda privāttiesību subjekti, pamatojoties uz līgumiem, kas noslēgti ar *NRA*. Tomēr divus šādus ceļus, proti, *Westlink Toll Road* (Dublinas apvedceļa daļa) un *Dublin Tunnel* (tunelis, kas saista Dublinu ar ostu) pārvalda *NRA*, un tieši tā iekasē samaksu par tiem [4]. Ir jānorāda, ka līdz 2008. gada augustam arī *Westlink Toll Road* bija ceļš, ko, pamatojoties uz līgumu, kas noslēgts ar *NRA*, pārvaldīja privāttiesību subjekts. Tomēr šis subjekts nepiekrita segt samaksas iekasēšanas sistēmas nomaiņas izmaksas, saistībā ar ko *NRA* lauza ar to līgumu un pārņēma ceļa tiešu pārvaldi.

10. Par samaksu, kas tiek iekasēta no ceļu – gan to, kurus pārvalda privāttiesību subjekti, gan to, kurus pārvalda *NRA*, – lietotājiem, tiek aprēķināts PVN. Tomēr *NRA* vērsās *The Revenue Commissioners* (kompetentā nodokļu iestāde), lūdzot atmaksāt šo nodokli par 2010. gada jūliju un augustu attiecībā uz samaksām par diviem valsts ceļiem, kurus tā pārvaldījusi tieši, un norādot, ka atbilstoši tiesību normām, ar kurām ticis transponēts Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkts, tā nav PVN maksātāja, jo ir publisko tiesību subjekts. Pēc tam, kad *The Revenue Commissioners* atteicās atmaksāt nodokli, *NRA* šo lēmumu pārsūdzēja iesniedzējtiesā.

11. Tā kā šai tiesai radās šaubas par Direktīvas 2006/112 noteikumu pareizu interpretāciju, tā nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai tad, ja publisko tiesību subjekts veic tādu darbību kā piekļuves ceļam nodrošināšana par ceļu samaksu un dalībvalstī pastāv privāttiesību subjekti, kuri iekasē ceļu samaksu uz dažādiem maksas ceļiem saskaņā ar līgumu, kas noslēgts ar attiecīgo publisko tiesību subjektu atbilstoši valsts tiesību aktiem, Padomes Direktīvas 2006/112 13. panta [1. punkta] otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka attiecīgais publisko tiesību subjekts ir jāuzskata par konkurējošu ar attiecīgajiem privātajiem uzņēmumiem, jo, ja publisko tiesību subjekts tiktu uzskatīts par personu, kas nav nodokļa maksātāja, tas radītu nozīmīgu konkurences izkropļojumu, neraugoties uz to, ka: a) starp publisko tiesību subjektu un attiecīgajiem privātajiem uzņēmumiem nav un nevar būt faktiskas konkurences un b) nav pierādīts, ka pastāv reāla iespēja, ka kāds privāts uzņēmums varētu ienākt tirgū, lai būvētu un apsaimniekotu maksas ceļu, kas konkurētu ar maksas ceļu, ko apsaimnieko publisko tiesību subjekts?

2) Ja nepastāv neviens šāda veida pieņēmums, kāds kritērijs būtu jāpiemēro, lai noteiktu, vai pastāv nozīmīgs konkurences izkropļojums Direktīvas 2006/112 13. panta [1. punkta] otrās daļas izpratnē?"

12. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā tika reģistrēts 2015. gada 6. jūlijā. Rakstveida apsvērumus iesniedza pamatlietas puses un Eiropas Komisija. Šie paši lietas dalībnieki un Vācijas un Polijas valdības tika pārstāvēti 2016. gada 25. maija tiesas sēdē.

Analīze

13. Prejudiciālie jautājumi šajā lietā, kas ir jāizskata kopā, ir balstīti uz iesniedzējtiesas lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu tieši izteiktu pieņēmumu, ka *NRA*, iekasējot ceļu samaksu, rīkojas kā valsts iestāde Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē. Ņemot vērā iepriekš minēto, iesniedzējtiesa uzskata, ka *NRA* iespējami var tikt atzīta par nodokļa maksātāju tikai tādēļ, ka tad, ja tās darbība netiktu aplikta ar nodokli, rastos nozīmīgi konkurences izkropļojumi. Tādēļ iesniedzējtiesa

4 — Kā izriet no iesniedzējtiesas nolēmuma, *NRA* iekasē samaksu par tehniskajām darbībām, kas ir saistītas ar trešo personu veiktu samaksu iekasēšanu, tomēr tas notiek atbilstoši citiem principiem nekā tādu līgumu par pārvaldi gadījumā, kas noslēgti, pamatojoties uz *Roads Act 1993* 63. pantu, tāpat arī ienākumi no samaksas par ceļiem ienāk *NRA* kontā.

arī vērsās Tiesā saistībā ar Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta otrās daļas interpretāciju, uzskatot, ka tās 13. panta 1. punkta pirmā daļa acīmredzami ir piemērojama. Tomēr neesmu pilnībā pārliecināts, vai iesniedzējtiesas pieņēmums ir pareizs. Tādēļ ievadā vēlētos pievērst zināmu uzmanību šim jautājumam [5].

Ceļu samaksas iekasēšana kā valsts iestādes darbība

14. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktu publisko tiesību subjekti nav atzīstami par nodokļa maksātājiem tikai attiecībā uz darbību, kuru tie veic kā "valsts iestādes". Līdz ar to rodas jautājums, vai, iekasējot samaksu par braukšanu pa valsts ceļiem, tādi subjekti kā *NRA* rīkojas kā valsts iestādes.

15. Šķiet acīmredzams, ka nodrošināt tādas atbilstošas valsts infrastruktūras pastāvēšanu un darbību kā ceļu infrastruktūra ir valsts varas uzdevums un tādēļ par šā uzdevuma īstenošanu atbildīgie subjekti rīkojas tieši kā valsts varas pārstāvji. Tomēr vienlaikus Tiesa vairākos spriedumos ir atzinusi, ka ceļu infrastruktūras nodrošināšana par samaksu ir pakalpojumu sniegšana Savienības tiesību normu par PVN izpratnē [6]. Tas it īpaši būtu izskaidrojams ar to, ka tad, kad tāda veida samaksa tiek iekasēta par braukšanu pa noteiktiem ceļu posmiem, nevis par visa valsts ceļu tīkla izmantošanu kopumā vai par visiem noteiktas kategorijas ceļiem, runa ir par augstāka standarta ceļiem (piemēram, autostrādēm) vai neparastas izmantošanas ceļiem (piemēram, tuneļiem, noteikta garuma tiltiem). Šādos gadījumos parasti ir arī tāda alternatīva kā bezmaksas ceļi, kas ved līdz šīm pašām vietām. Šādu ceļu pieejamības nodrošināšana pārsniedz valsts varas uzdevuma ceļu infrastruktūras nodrošināšanas jomā robežas un ir pielīdzināma komerciāla rakstura pakalpojumam [7].

16. Šajos pašos spriedumos Tiesa tomēr noraidīja Komisijas tēzi, saskaņā ar kuru valsts iestādes jēdziens šobrīd spēkā esošās Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmās daļas nozīmē [8] būtu jāinterpretē šauri, proti, kā tāds, kas attiecas tikai uz valsts varas pilnvarām un izslēdz ceļu infrastruktūras nodrošināšanas par samaksu [9] darbību. Šāda Tiesas nostāja ir saprotama, ņemot vērā, ka saskaņā ar Savienības tiesību normām PVN jomā nodokļa maksātāji ir personas, kas veic saimniecisko darbību [10]. Tādējādi atbilstoši Direktīvas 2006/112 13. pantam ar nodokli netiek aplikta saimnieciska rakstura darbība, jo nebūtu nozīmes izslēgt darbību, kurai nav šāda rakstura [11].

17. Tiesa atgādināja, ka saskaņā ar tās judikatūru darbība, ko veic publisko tiesību subjekts kā valsts iestāde, ir darbība, kas tiek veikta atbilstoši īpaši šim subjektam piemērojamajām tiesību normām, izslēdzot darbību, kas tiek veikta atbilstoši tādiem pašiem principiem kā tie, kas ir saistoši privāttiesību saimnieciskās darbības subjektiem [12].

5 — Kārtības labad būtu vēl jānorāda, ka ir izslēgta Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta trešās daļas piemērošana pamatlietā, jo ceļu samaksas iekasēšana neattiecas uz šīs direktīvas I pielikumā minētajiem darbības veidiem. It īpaši tas neietilpst darbības preču un personu pārvadājumu jomā (I pielikuma 3. un 5. punkts) – skat. spriedumu, 2000. gada 12. septembris, Komisija/Īrija (C-358/97, EU:C:2000:425, 4. punkts).

6 — Skat. spriedumus, 2000. gada 12. septembris, Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424, 36. punkts); 2000. gada 12. septembris, Komisija/Īrija (C-358/97, EU:C:2000:425, 34. punkts); 2000. gada 12. septembris, Komisija/Apvienotā Karaliste (C-359/97, EU:C:2000:426, 46. punkts), un 2000. gada 12. septembris, Komisija/Nīderlande (C-408/97, EU:C:2000:427, 30. punkts).

7 — Līdzīgi skat. ģenerāladvokāta Z. Albēra [*S. Alber*] secinājumus lietā Komisija/Nīderlande (C-408/97, EU:C:2000:43, 52. punkts).

8 — Minētie spriedumi tika pasludināti, pamatojoties uz Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.). Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkts atbilst Sestās direktīvas 4. panta 5. punktam.

9 — Skat. spriedumus, 2000. gada 12. septembris, Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424, 41. punkts); 2000. gada 12. septembris, Komisija/Īrija (C-358/97, EU:C:2000:425, 39. punkts); 2000. gada 12. septembris, Komisija/Apvienotā Karaliste (C-359/97, EU:C:2000:426, 51. punkts), un 2000. gada 12. septembris, Komisija/Nīderlande (C-408/97, EU:C:2000:427, 36. punkts).

10 — Skat. Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktu.

11 — Skat. spriedumu, 2009. gada 16. jūlijs, Komisija/Īrija (C-554/07, EU:C:2009:464, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 — Skat. spriedumus, 2000. gada 12. septembris, Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424, 40. punkts); 2000. gada 12. septembris, Komisija/Īrija (C-358/97, EU:C:2000:425, 38. punkts); 2000. gada 12. septembris, Komisija/Apvienotā Karaliste (C-359/97, EU:C:2000:426, 50. punkts), un 2000. gada 12. septembris, Komisija/Nīderlande (C-408/97, EU:C:2000:427, 35. punkts).

18. Noraidot Komisijas nostāju, Tiesa netieši pieļāva, ka ceļu samaksas iekasēšana var tikt uzskatīta gan par valsts iestādes darbību, gan par privāttiesību subjektu saimniecisko darbību pat valstīs, kurās šīs divas samaksas iekasēšanas sistēmas pastāv vienlaikus [13]. Tomēr neuzskatu, ka no šiem spriedumiem būtu jāsecina, ka publisko tiesību subjekts, kas iekasē ceļu samaksu, vienmēr rīkojas kā valsts iestāde Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmās daļas izpratnē.

19. Minētie spriedumi tika pieņemti tiesvedībās par dalībvalsts pienākumu neizpildi. Kā nosprieda Tiesa, šajās tiesvedībās Komisija nav pierādījusi un pat nav centusies pierādīt, ka publisko tiesību subjekti konkrētajās atbildētājās dalībvalstīs iekasēja ceļu samaksu, rīkojoties atbilstoši tiem pašiem principiem kā privāttiesību subjekti [14]. Šādā situācijā, ņemot vērā, ka tiesvedības par pienākumu neizpildi ir balstītas uz sacīkstes principu, Tiesai neatlika nekas cits kā nospriest, ka atbildētājas dalībvalstis, neapliekot ar PVN ceļu samaksu, ko ir iekasējuši publisko tiesību subjekti, nav izpildījušas Līgumos paredzētos pienākumus.

20. Tomēr, manuprāt, tas nenozīmē, ka šobrīd spēkā esošais Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkts būtu jāinterpretē tādējādi, ka publisko tiesību subjekti, kas iekasē ceļu samaksu, vienmēr rīkojas kā valsts iestādes. Šis jautājums ir jāanalizē katrā gadījumā atsevišķi, piemērojot kritēriju, kas minēts šo secinājumu 17. punktā. Jāatgādina, ka saskaņā ar šo kritēriju ir jānosaka, vai publisko tiesību subjekts rīkojas, pamatojoties uz īpaši šim subjektam piemērojamajām tiesību normām, vai arī atbilstoši vispārējiem principiem, kas tiek piemēroti vai var tikt piemēroti arī privāttiesību subjektiem.

21. Atgriežoties pie šīs lietas, jānorāda, ka tas, vai publisko tiesību subjekts, kas iekasē ceļu samaksu, rīkojas, pamatojoties uz tiesību normām, kas ir piemērojamas tikai tam, vai arī atbilstoši vispārējiem principiem, ir jānosaka valsts tiesām. Tomēr es gribētu pievērst uzmanību šādiem jautājumiem.

22. Kā izriet no informācijas, kas sniegta lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, *NRA* tika pilnvarota, pamatojoties uz *Roads Act 1993*, kurā arī ir noteikti tās darbības principi. Saskaņā ar šā likuma noteikumiem *NRA* ir tiesīga ieviest uz tās pārvaldītajiem valsts ceļiem samaksas sistēmu. Tāpat tā ir tiesīga pieņemt īstenošanas noteikumus, kuros tiek reglamentēta šādas samaksas sistēmas darbība. Tā var arī pati iekasēt šo samaksu vai arī uzticēt tās iekasēšanu privāttiesību subjektam [15].

23. Līdz ar to varētu šķist acīmredzams, ka, iekasējot ceļu samaksu, *NRA* rīkojas, pamatojoties uz īpaši tai piemērojamajām tiesību normām, kas neapšaubāmi ir *Roads Act 1993* noteikumi. Tomēr ir jāatceras, ka privāttiesību subjekti, kas, pamatojoties uz līgumu ar *NRA*, pārvalda maksas ceļus, rīkojas, pamatojoties uz šo pašu likumu, kā arī *NRA* izdotajiem īstenošanas noteikumiem. Arī pašai *NRA* – tāpat kā privāttiesību subjektiem –, iekasējot šo ceļu samaksu, ir saistoši pašas pieņemtie īstenošanas noteikumi, kas ir saistoši attiecībā uz konkrēto maksas sistēmu (proti, attiecībā uz maksas sistēmu konkrētajā valsts ceļa posmā).

24. Nav izslēgts, ka *NRA* rīkojas kā valsts varas iestāde tikai tad, kad nolemj ieviest maksas sistēmu konkrētajā ceļa posmā un pieņemt īstenošanas noteikumus, kas attiecas uz šo sistēmu, tomēr tad, kad tā iekasē šo samaksu, tā rīkojas atbilstoši tiem pašiem principiem kā privāttiesību subjekti. Šādā situācijā Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmajā daļā paredzētais izņēmums nebūtu piemērojams. Uzskatu, ka iesniedzējtiesai, ņemot vērā iepriekš minēto, būtu no jauna jāanalizē sava nostāja, saskaņā ar kuru *NRA*, iekasējot ceļu samaksu, rīkojas kā valsts iestāde un tādēļ tai ir piemērojams iepriekš minētais izņēmums. Ja šīs jaunās analīzes rezultātā iesniedzējtiesa secinātu, ka *NRA*, iekasējot ceļu samaksu, nerīkojas kā valsts varas iestāde, prejudiciālie jautājumi šajā lietā zaudētu savu priekšmetu.

13 — It īpaši skat. spriedumu, 2000. gada 12. septembris, Komisija/Apvienotā Karaliste (C-359/97, EU:C:2000:426, 56. un 57. punkts).

14 — Skat. spriedumus, 2000. gada 12. septembris, Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424, 42. punkts); 2000. gada 12. septembris, Komisija/Īrija (C-358/97, EU:C:2000:425, 40. punkts); 2000. gada 12. septembris, Komisija/Apvienotā Karaliste (C-359/97, EU:C:2000:426, 52. punkts), un 2000. gada 12. septembris, Komisija/Nīderlande (C-408/97, EU:C:2000:427, 37. punkts).

15 — Skat. šo secinājumu 6.–8. punktu.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

25. Uzdodot prejudiciālus jautājumus šajā lietā, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka situācijā, kad atbilstoši dalībvalsts tiesībām ceļu samaksu var iekasēt un faktiski iekasē gan publisko tiesību subjekti, gan privāttiesību subjekti, publisko tiesību subjekti ir uzskatāmi par PVN maksātājiem nozīmīgu konkurences izkropļojumu dēļ, pat ja nepastāv reāla tiešas konkurences iespēja starp ceļiem, uz kuriem ceļu samaksu iekasē publisko tiesību subjekts, un ceļiem, uz kuriem samaksu iekasē privāttiesību subjekts.

26. Lai pareizi interpretētu Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta otro daļu, šī tiesību norma ir jāiekļauj kopējā PVN sistēmā. Saskaņā ar šīs direktīvas 9. panta 1. punkta pirmo daļu nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas patstāvīgi veic saimniecisko darbību. Tādēļ ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru [16] ceļu infrastruktūras nodrošināšana par samaksu ir šāda darbība. Subjekts, kas veic šādu darbību, tātad principā ir nodokļa maksātājs. Tomēr Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts, ka publisko tiesību subjekti, kas rīkojas kā valsts iestādes, nav atzīstami par nodokļa maksātājiem. Saskaņā ar iepriekš minēto Tiesas judikatūru [17] darbība, ko veic publisko tiesību subjekts kā valsts iestāde, ir darbība, kas tiek veikta atbilstoši īpaši šim subjektam piemērojamajām tiesību normām. Šī izslēgšana ir balstīta uz pieņēmumu, ka publisko tiesību subjekta darbība tiek veikta atbilstoši sava veida monopolam, – tā kā to reglamentē īpaši šim subjektam piemērojami tiesību akti, tad principā to nevar veikt citi subjekti, it īpaši privāttiesību subjekti. Šādā gadījumā arī nerodas konkurences izkropļošanas risks, jo konkurence principā ir izslēgta.

27. Tomēr Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta otrajā daļā ir ieviests šā punkta pirmajā daļā paredzētā noteikuma ierobežojums, paredzot atgriešanos pie vispārīgā saimnieciskās darbības aplikšanas ar nodokli principa situācijā, ja publisko tiesību subjekta veiktās darbības neaplikšanas ar nodokli gadījumā nozīmīgi tiktu izkropļota konkurence. Loģiski domājot, otrā daļa būtu jāpiemēro situācijās, kad publisko tiesību subjekta darbībai, lai gan tā tiek veikta atbilstoši īpaši šim subjektam piemērojamajām tiesību normām, nav monopola rakstura, kas nozīmē, ka to var veikt arī citi subjekti, it īpaši privāttiesību subjekti. Šādā gadījumā pieņēmums, ka nepastāv konkurences izkropļojumi, nav piemērojams.

28. Atbilstoši šai loģikai Tiesa attiecībā uz maksas stāvvietu nodrošināšanas darbību, ko veic publisko tiesību subjekti, virspalātas sastāvā nosprieda, ka nozīmīgi konkurences izkropļojumi, kurus izraisa nodokļa neiekasēšana no publisko tiesību subjektiem, ir jānovērtē atkarībā tieši no konkrētās darbības aspekta, nevis no konkrētā tirgus un varbūtības, ar kādu konkrētajā tirgū faktiski var rasties konkurences izkropļojumi [18].

29. Tiesa šādi nosprieda divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, tā uzskatīja, ka šobrīd spēkā esošā Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē šobrīd spēkā esošās šā paša punkta trešās daļas noteikumu gaismā. Pēdējā minētajā ir noteikts, ka publisko tiesību subjekti ikreiz ir atzīstami par nodokļa maksātājiem, ciktāl tie veic kādu no šobrīd direktīvas I pielikumā uzskaitītajiem darbības veidiem, neatkarīgi no tā, vai praksē attiecīgajā tirgū var rasties konkurences izkropļojumi vai nē. Pēc analoģijas tātad šobrīd spēkā esošā Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā attiecas uz darbības veidiem pašiem par sevi, nevis uz situāciju konkrētajos tirgos [19].

16 — Skat. šo secinājumu 15. punktu.

17 — Skat. šo secinājumu 17. punktu.

18 — Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 31.–40. punkts un rezolutīvās daļas 1) punkts).

19 — Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 38.–40. punkts).

30. Otrkārt, Tiesa uzskata, ka tāda šobrīd spēkā esošās Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta otrās daļas interpretācija, saskaņā ar kuru konkurences izkropļojumu rašanās iespēja ir jāizvērtē saistībā ar situāciju konkrētajā tirgū, ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam un tiesiskās noteiktības principam. Proti, tas izraisītu ne tikai atšķirīgu attieksmi pret publisko un privāto tiesību subjektiem, bet arī atšķirīgu attieksmi pret konkrētajiem publisko tiesību subjektiem, no kuriem daži saistībā ar šo pašu darbības veidu varētu tikt atzīti par nodokļa maksātājiem, bet citi nē. Tas būtu PVN neitralitātes principa pārkāpums [20]. Turklāt šāda interpretācija nozīmētu, ka būtu jāveic sarežģīta ekonomiskā analīze konkrētajos tirgos, kuras rezultāti turklāt laika gaitā varētu mainīties, kas būtu pretrunā tiesiskās noteiktības principam [21].

31. Pretēji *NRA* apsvērumos šajā lietā norādītajam uzskatu, ka šis Tiesas konstatējums ir jāinterpretē tādējādi, ka tiek pieņemts, ka rodas konkurences izkropļojumi. Tiesa skaidri ir nospriedusi, ka šobrīd spēkā esošā Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta trešā daļa ir balstīta uz pieņēmumu, ka konkurences izkropļojumi rodas tad, ja publisko tiesību subjekti veic kādu no šobrīd spēkā esošajā direktīvas I pielikumā minētajiem darbības veidiem [22]. Vēl Tiesa ir norādījusi, ka konkrētajās dalībvalstīs var būt citi darbības veidi, kuri nav uzskaitīti direktīvas pielikumā un ko vienlaikus veic gan publisko, gan privāto tiesību subjekti. Tiem ir piemērojami šobrīd spēkā esošā Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta otrā daļa [23]. Visbeidzot, Tiesa ir nospriedusi, ka abas šīs tiesību normas (proti, šobrīd spēkā esošās 13. panta 1. punkta otrā un trešā daļa) ir balstītas uz šo pašu loģiku [24].

32. Manuprāt, šo Tiesas atzinumu var interpretēt tikai tādējādi, ka tad, ja saskaņā ar dalībvalsts tiesībām noteikta veida darbību veic publisko tiesību subjekti atbilstoši īpaši tiem piemērojamiem tiesību aktiem, bet vienlaikus to veic vai var veikt arī privāttiesību subjekti atbilstoši vispārējiem principiem, ir jāpieņem, ka pastāv konkurences izkropļojumi neatkarīgi no faktiskās situācijas konkrētajā tirgū. Tāpēc, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta otro daļu, publisko tiesību subjekti ir jāatzīst par nodokļa maksātājiem attiecībā uz šā veida darbību.

33. Tiesas nolēmums iepriekš minētajā lietā tika balstīts uz analīzi par Savienības tiesību normām publisko tiesību subjektu veiktas darbības aplikšanas ar nodokli jomā, nevis uz konkrētās darbības, uz kuru attiecās minētā lieta, proti, stāvvietu nodrošināšanas par samaksu, specifikas analīzi. Tādēļ neredzu nekādu iemeslu, lai šo judikatūras virzienu nepiemērotu arī citu veidu darbībai, piemēram, ceļu infrastruktūras nodrošināšanas par samaksu darbībai. Ja šādu darbību veic tikai publisko tiesību subjekts vai subjekti atbilstoši īpaši tiem piemērojamiem tiesību aktiem, tas principā nozīmē monopolu un tad nepastāv konkurences izkropļojumu rašanās draudi. Publisko tiesību subjekti, kas veic šo darbību, tātad nav jāatzīst par nodokļa maksātājiem. Tomēr tad, ja – kā tas ir Īrijā – ceļu samaksu var iekasēt arī privāttiesību subjekti, šāda darbība nav pakļauta publisko tiesību subjekta monopolam, un līdz ar to ir jāpieņem, ka pastāv konkurences izkropļojumi, un attiecīgi jāapliek ar nodokli arī darījumi, ko veic publisko tiesību subjekti. Turklāt nav nozīmes tam, ka ceļi, uz kuriem samaksu iekasē publisko tiesību subjekti, nekonkurē ar ceļiem, uz kuriem šo samaksu iekasē privāttiesību subjekti. Šajā ziņā nozīme ir tam, ka tiek veikta tāda paša veida darbība, nevis situācijai konkrētajā tirgū jeb konkrētajā ceļa posmā vai uz ceļiem, kas saista konkrētas vietas.

34. Dažiem iemesliem, uz kuriem balstījusies Tiesa iepriekš minētajā spriedumā, kas pasludināts lietā par stāvvietu nodrošināšanu par samaksu daudzās Apvienotās Karalistes kopienās, acīmredzami var būt mazāka nozīme šajā lietā, kas attiecas uz piekļuves ceļu infrastruktūrai nodrošināšanu par samaksu, ko veic subjekts ar valsts mēroga kompetencēm. Pirmkārt, nepastāv atšķirīga attieksme pret

20 — Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 42.–45. punkts).

21 — Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 47.–51. punkts).

22 — Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 35. punkts).

23 — Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 36. un 37. punkts).

24 — Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 38. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta M. Pojareša Maduru [*M. Poiares Maduro*] secinājumus lietā *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:345, 18. un 19. punkts).

dažādiem publisko tiesību subjektiem, jo tāds subjekts kā centrālā iestāde pēc definīcijas ir tikai viens. Otrkārt, analīzes, vai pastāv vai nepastāv konkurences izkropļojumi, problēma man šķiet mazāk sarežģīta attiecībā uz ceļa posmu nekā attiecībā uz stāvvietām. Tāpat arī ceļu infrastruktūra parasti ir mazāk mainīga laikā nekā stāvvietu skaits un atrašanās vieta. Lēmums par darbības aplikšanu vai neaplikšanu ar nodokli ceļu infrastruktūras nodrošināšanas darbības gadījumā tātad var radīt mazāk jautājumu no tiesiskās noteiktības viedokļa.

35. No otras puses, Savienības tiesību interpretācijai tomēr nebūtu jābūt atkarīgai no valsts iestāžu struktūras konkrētajās dalībvalstīs, bet universālai un piemērojamai visā Savienības teritorijā. Tādēļ nav izslēgts, ka šīs pašas problēmas, uz kurām Tiesa ir norādījusi attiecībā uz stāvvietu nodrošināšanas darbību, dažās dalībvalstīs var rasties arī attiecībā uz ceļu infrastruktūras nodrošināšanu. Turklāt pat diskusija šajā lietā par to, vai un kādā apmērā maksas ceļa posms ar nosaukumu *Westlink Toll Road*, kas ir Dublinas apvedceļa daļa, konkurē ar šīs pilsētas austrumu apvedceļu, ilustrē, ka arī attiecībā uz ceļu infrastruktūras nodrošināšanu iespējamo konkurences izkropļojumu analīze ne vienmēr ir vienkārša un acīmredzama.

36. Tomēr vēl ir papildu arguments, kas, manuprāt, liecina par labu tādai Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta otrās daļas interpretācijai, saskaņā ar kuru tas, vai pastāv konkurences izkropļojumi, ir jāizvērtē saistībā ar darbības veidu, par kuru ir runa, nevis ar situāciju konkrētajā tirgū.

37. Iesniedzējtiesa savā nolēmumā ir atzinusi, ka ir konstatēts, ka praksē nav iespējams, ka ceļu posmi, uz kuriem samaksu iekasē *NRA*, var konkurēt ar citiem ceļu posmiem, kas jau pastāv vai pastāvēs nākotnē, uz kuriem samaksu, iespējams, varētu iekasēt privāttiesību subjekti. Veicot šādu konstatējumu, iesniedzējtiesa tomēr ir ņēmusi vērā tikai konkurenci, kāda to starpā var būt no to lietotāju viedokļa, un secinājusi, ka par šāda veida konkurenci nevar būt runas. Šādā perspektīvā šis secinājums acīmredzami ir pareizs – autovadītājs, kurš vēlas aizbraukt no punkta A līdz punktam B, tā vietā nebrauks līdz punktam C tikai tādēļ, ka tad tam būtu jāsamaksā zemāka ceļa samaksa.

38. Privāttiesību subjekti, kas nodrošina ceļu infrastruktūru par samaksu, tomēr ir pakalpojumu sniedzēji ne tikai attiecībā uz šo ceļu lietotājiem, bet arī attiecībā uz valsts varas iestādēm, tādām kā *NRA* Īrijā, kuras tiem uztic šo uzdevumu. Proti, ceļu infrastruktūra ir valsts infrastruktūra, kuras būvniecība un uzturēšana ir valsts iestāžu funkcijas. Šīs iestādes var uzticēt šā uzdevuma izpildi privāttiesību subjektiem apmaiņā pret tiesībām iekasēt samaksu no lietotājiem. Šādā situācijā privāttiesību subjekti rīkojas kā pakalpojumu sniedzēji attiecībās ar valsts iestādēm. Turklāt nav nozīmes tam, ka atlīdzībai par šo pakalpojumu nav sākotnēji noteiktas cenas rakstura, bet tā ir tiesību iekasēt samaksu formā.

39. Lēmums par maksas ceļa posma pārvaldes uzticēšanu privāttiesību subjektam ir atkarīgs no virknes dažādu faktoru. Viens no tiem, neapšaubāmi, ir samaksas apmērs, kādu iekasēs privāttiesību subjekts. No otras puses, no šā privāttiesību subjekta viedokļa iespējamās iekasējamās samaksas apmērs arī ir viens no galvenajiem faktoriem, pieņemot lēmumu par darbības uzsākšanu, un tātad nosaka tās rentabilitāti.

40. Ja vienlaikus valsts iestāde var izvēlēties starp to, vai uzticēt ceļa pārvaldi un samaksas iekasēšanu privāttiesību subjektam vai to darīt pašai, tā automātiski nonāk konkurences stāvoklī attiecībā uz privāttiesību subjektiem, kuri varētu veikt šo darbību. Šādā gadījumā darbības, ko veic publisko tiesību subjekts, neaplikšana ar nodokli tad, ja vienlaikus šī pati darbība, ja to veiktu privāttiesību subjekts, tiktu aplikta ar nodokli, nenovēršami rada konkurences izkropļojumus. Pie vienāda samaksas apmēra lietotājiem darbība būs rentablāka, ja to veiks publisko tiesību subjekts, nekā tad, ja to veic privāttiesību subjekts, kuram no samaksas, ko tas iekasējis no lietotājiem, ir jāatskaita PVN, kas maksājams valsts kasē. Šāda atšķirība rentabilitātē nevar neietekmēt valsts iestādes lēmumu par ceļa pārvaldes uzticēšanu privāttiesību subjektam, un jau pati šī ietekme ir pietiekama, lai konstatētu konkurences izkropļojumus.

41. Šis secinājums ir pareizs vēl jo vairāk situācijā, kad valsts iestāde, kas ir pilnvarota pieņemt lēmumu par iespējamo ceļa pārvaldes un samaksas iekasēšanas uzticēšanu privāttiesību subjektam, var – kā tas ir *NRA* gadījumā – noteikt šīs samaksas augstāko apmēru lietotājiem. Šādā gadījumā privāttiesību subjekti acīmredzami ir neizdevīgākā situācijā, ja no samaksas ar iepriekš noteiktu maksimālo apmēru tiem ir jāsedz ne tikai savas izmaksas un atbilstoša peļņa, bet arī PVN.

42. Tā ir atbilde uz Polijas valdības tiesas sēdē izvirzīto argumentu, saskaņā ar kuru privāttiesību subjekta iespēja ieiet tādā tirgū kā ceļu infrastruktūras nodrošināšanas par samaksu pakalpojumu tirgus ir tikai teorētiska, jo ir atkarīga no valsts iestādes lēmuma. Tieši tādēļ situācija, kad šī valsts iestāde pieņem lēmumu par privāttiesību subjektu pielaišanu tirgum un vienlaikus pati veic darbību šajā tirgū, tomēr citos apstākļos, jo netiek aplikta ar nodokli, ir konkurences izkropļojums, kas pamato Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta otrās daļas piemērošanu.

43. Šo secinājumu neatspēko arī arguments, ko tiesas sēdē izvirzīja *NRA* un atbalstīja Vācijas valdība, saskaņā ar kuru publisko tiesību subjekta, kas rīkojas kā valsts iestāde, veiktai samaksas iekasēšanai ir cits mērķis kā vien peļņas gūšana, un proti, piemēram, satiksmes ierobežošana konkrētajā ceļa posmā vai tās novirzīšana pa citu maršrutu. Turklāt pats šis arguments ir pretrunā apgalvojumam par to, ka dažādie ceļu posmi pilnīgi nekonkurē savā starpā.

44. Pirmkārt, darbības, ko veic publisko tiesību subjekts, aplikšana vai neaplikšana ar nodokli atkarībā no šīs darbības mērķa pilnībā būtu pretrunā tiesiskās noteiktības principam. Ceļu samaksas ieviešanas mērķi faktiski var būt dažādi. Dažreiz runa ir par satiksmes ierobežošanu, dažreiz par ceļa būvniecības izmaksu pārcelšanu uz privāttiesību subjektu apmaiņā pret tiesībām vēlāk iekasēt uz šā ceļa samaksu un dažkārt par līdzekļu piesaistīšanu citu valsts ceļu būvniecībai un uzturēšanai. Šie mērķi var būt patstāvīgi vai saistīti, tie arī var mainīties laika gaitā, piemēram, ja ceļa būvniecības izdevumi ir atmaksājušies, bet samaksa uz tiem paliek. Tātad tas nav kritērijs, kas ļautu droši un *a priori* spriest par to, vai darbība ir apliekama ar nodokli.

45. Otrkārt, citu mērķu īstenošana, nevis tikai peļņas gūšana neizslēdz samaksas iekasēšanas uzticēšanu privāttiesību subjektam. Visbeidzot, no ceļa lietotāju viedokļa ir vienalga, kurš par to iekasē samaksu. Līdz ar to vēlamo ceļa lietotāju rīcību var panākt neatkarīgi no subjekta, kurš iekasē samaksu.

46. Treškārt un visbeidzot, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmo daļu nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas veic saimniecisku darbību "neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta". Tātad, tā kā ceļu infrastruktūras nodrošināšana par samaksu, kā zināms [25], ir saimnieciska darbība šīs tiesību normas izpratnē, šīs darbības mērķis un rezultāti nav piemērots vērtēšanas kritērijs tam, vai subjekts, kas veic šo darbību, ir uzskatāms par nodokļa maksātāju.

47. Tādējādi uzskatu, ka katrā situācijā, kurā saskaņā ar valsts tiesībām publisko tiesību subjekts noteikta veida darbību var uzticēt privāttiesību subjektiem, bet var arī šo darbību veikt pats, ir jāpieņem, ka pastāv konkurences izkropļojumi, ja šī darbība netiek aplikta ar nodokli, kad to veic publisko tiesību subjekts, bet tiek aplikta ar nodokli, kad to veic privāttiesību subjekts.

48. Tas nenozīmē, ka šādā gadījumā – kā tiesas sēdē ierosināja Vācijas valdība – jebkura valsts iestāžu darbība, kas tiek veikta par samaksu, ir jāapliek ar nodokli, ja teorētiski to būtu varējis veikt privāttiesību subjekts. Tiesa gan ir nospriedusi, ka, izvērtējot konkurences izkropļojumu rašanās iespēju, ir jāņem vērā ne tikai faktiski pastāvošā konkurence, bet arī iespējamā konkurence [26]. Tomēr vienlaikus Tiesa ir norādījusi, ka hipotētiska iespēja vien, ka konkrēto darbību var veikt privāttiesību subjekti, nav pielīdzināma iespējamās konkurences pastāvēšanai, jo šai iespējai ir jābūt reālai, nevis tikai teorētiskai [27].

25 — Skat. šo secinājumu 15. punktu un tajā minēto judikatūru.

26 — Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 60.–63. punkts).

27 — Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 64. punkts).

49. Šie principi ir jāinterpretē saistībā ar principu, saskaņā ar kuru konkurences izkropļojumu pastāvēšana ir jāanalizē no tā darbības veida aspekta, par kuru ir runa, nevis no situācijas konkrētajā tirgū aspekta. Tātad, ja ceļu samaksu iekasē tikai valsts iestādes (vai to vārdā un uz to rēķina) – kā tas, piemēram, ir Vācijā – nepastāv reāla iespēja, ka šo darbību varētu veikt privāttiesību subjekti, un tātad nepastāv iespējama konkurence, kā arī iespēja, ka radīsies tās izkropļojumi. Tomēr tādā situācijā, kāda ir Īrijā, kur ne tikai tiesību aktos ir paredzēta iespēja, ka samaksu iekasē privāttiesību subjekti, bet arī praksē tā tas visbiežāk notiek, jo *NRA* tikai izņēmuma kārtā iekasē samaksu uz diviem ceļu posmiem, manuprāt, ir acīmredzams, ka iespēja, ka darbību veiks privāttiesību subjekti, nevar tikt uzskatīta par tikai teorētisku.

50. Visbeidzot, Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta otrajā daļā ir paredzēts, ka konkurences izkropļojumiem, kas radušies publisko tiesību subjektu darbības neaplikšanas ar nodokli dēļ, ir jābūt nozīmīgiem. Saskaņā ar Tiesas judikatūru šis jēdziens pēc analoģijas ar Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punkta trešās daļas noteikumiem ir jāinterpretē tādējādi, ka publisko tiesību subjektu neaplikšana ar nodokli ir pieļaujama tikai gadījumos, kad tas radīs tikai nenozīmīgus konkurences izkropļojumus [28].

51. Konstatējums, vai konkurences izkropļojumi konkrētajā gadījumā ir vairāk nekā nenozīmīgi, ir faktu konstatējums, kas acīmredzami ir jāveic valsts iestādēm un tiesām. Norādīšu tikai, ka konstatējums, ka konkurences izkropļojumiem ir nenozīmīgs raksturs, neatspēko pieņēmumu, ka šādi izkropļojumi pastāv, bet gan tikai ļauj neaplikt ar nodokli publisko tiesību subjekta darbību, *neraugoties uz* šiem izkropļojumiem.

Secinājumi

52. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz *Appeal Commissioners* (Apelācijas iestāde muitas un nodokļu lietās, Īrija) jautājumiem atbildēt šādi:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 13. panta 1. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka situācijā, kad atbilstoši dalībvalsts tiesībām ceļu samaksu var iekasēt un faktiski iekasē gan publisko tiesību subjekti, gan privāttiesību subjekti, publisko tiesību subjekti ir uzskatāmi par PVN maksātājiem nozīmīgu konkurences izkropļojumu dēļ, pat ja nepastāv reāla tiešas konkurences iespēja starp ceļiem, uz kuriem ceļu samaksu iekasē publisko tiesību subjekts, un ceļiem, uz kuriem samaksu iekasē privāttiesību subjekts.

28 — Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C-288/07, EU:C:2008:505, 76. punkts un rezolutīvās daļas 3) punkts).