GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2022 m. lapkričio 10 d.[1]

Byla C-612/21

Gmina O.
prieš
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 2, 9 ir 13 straipsniai – Paslaugų teikimas už atlygį – Apmokestinamojo asmens sąvoka – Ekonominė veikla – Tipologinis vertinimas – Viešosios teisės reguliuojama įstaiga, organizuojanti atsinaujinančiosios energijos plėtrą savivaldybės teritorijoje gyventojams už jų 25 % įnašą, o 75 % išlaidų atgaunanti iš trečiosios šalies subsidijų forma – Valdžios institucijos vykdomi sandoriai – Didelio konkurencijos iškraipymo nebuvimas“

I. Įžanga

1. Vietos valdžios institucijų, pavyzdžiui, savivaldybės, teikiama parama atsinaujinančiajai energijai šiuo metu atrodo ne tik pageidautina, bet ir kelia įdomių PVM klausimų. Jeigu gyventojas pats būtų iš įmonės užsisakęs, pavyzdžiui, kad jam įrengtų saulės energijos sistemą, apmokestinimo PVM klausimas būtų aiškus. Įmonė jam vykdo apmokestinamąjį tiekimą ar teikimą (t. y. tiekia prekes arba teikia paslaugas). Valstybė gauna atitinkamą PVM. Valstybės subsidija gyventojui, sudaranti 75 % išlaidų, apmokestinimo PVM atžvilgiu neturi jokios reikšmės.

2. Vis dėlto ką daryti, kai savivaldybė organizuoja ir moka už tai, kad įmonė įrengtų šią sistemą vienam iš jos gyventojų priklausančiame žemės sklype? Šiuo atveju valstybė jai priklausantį PVM gauna bent kartą, t. y. iš sistemą sumontavusios įmonės. Tačiau jei savivaldybė gauna 75 % subsidiją iš valstybės lėšų, o gyventojai sumoka apie 25 % kaip įnašą savivaldybei, ar dėl to dar kartą apskaičiuojamas PVM, nes savivaldybė vykdo dar vieną apmokestinamą ir nuo mokesčio neatleistą teikimą gyventojui?

3. Dėl susidarančios teikimų grandinės (sistemą sumontavusios įmonės gyventojui per savivaldybę suteikta paslauga) savivaldybė turėtų sumokėti šį PVM, bet iš esmės galėtų atskaityti pirkimo PVM. Jei subsidijos ir nuosavo įnašo suma yra tokio pat dydžio kaip pirkimo išlaidos, gaunamas nulinis rezultatas, reikalaujantis didelių administracinių sąnaudų. Jei subsidija,

[1] Originalo kalba: vokiečių.

įskaitant nuosavą įnašą, yra mažesnė (arba nepatenka į apmokestinamąją vertę), gaunama pirkimo PVM permoka, o tai sumažina mokestines pajamas. Jei subsidija, įskaitant nuosavą įnašą, būtų didesnė, iš valstybės subsidijų programos būtų gauta papildomų mokestinių pajamų. Visos trys pasekmės kelia nepatogumų, ypač atsižvelgiant į savivaldybės siekiamą visuomenės gerovės tikslą – aplinkos apsaugą ir energetinį saugumą.

4. Taigi valstybės lėšomis remiamos atsinaujinančiosios energijos plėtros vertinimas PVM atžvilgiu kelia kelis esminius klausimus, į kuriuos Teisingumo Teismas turi atsakyti ir [2] šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą. Be kita ko, reikia išsiaiškinti, kaip turi būti nustatomas paslaugos gavėjas ir teikėjas. Ne mažiau svarbus yra klausimas, ar savivaldybė – darant prielaidą, kad ji yra paslaugos teikėja – tokiu atveju vykdo ekonominę veiklą. Jei tai būtų patvirtinta, reikėtų nuspręsti, ar sandorius, kuriais siekiama skatinti atsinaujinančiosios energijos plėtrą, ji vykdo kaip valdžios institucija ir ar dėl to labai iškraipoma konkurencija.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos [3] (toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<…>

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

6. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

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

7. PVM direktyvos 13 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie

[2] Panašių klausimų kyla ir lygiagrečiai nagrinėjamoje byloje C-616/21.

[3] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva (OL L 347, 2006, p. 1); su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2022 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2022/890/ES (OL L 155, 2022, p. 1).

vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau joms vykdant tokią veiklą ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija.

Visais atvejais viešosios teisės reguliuojamos įstaigos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai jos vykdo I priede išvardytą veiklą, jei toji veikla nėra vykdoma tokiu nedideliu mastu, kad ją būtų galima laikyti visiškai nereikšminga.

2. Valstybės narės gali viešosios teisės reguliuojamų įstaigų vykdomą veiklą laikyti veikla, kurią tos įstaigos vykdo kaip valdžios institucijos, kai ta veikla neapmokestinama pagal 132, 135, 136, 371, 374–377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalį, 379 straipsnio 2 dalį arba 380–390c straipsnius.“

8. PVM direktyvos 73 straipsnyje reglamentuojama apmokestinamoji vertė:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

B. Lenkijos teisė

9. Lenkijos Respublika PVM direktyvą į nacionalinę teisę perkėlė *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004 m. kovo 11 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio, *Dz. U.* 2018, 2174 pozicija, su vėlesniais pakeitimais, toliau – PVM įstatymas).

10. PVM įstatymo 29a straipsnio 1 dalis susijusi su apmokestinamąja verte ir joje numatyta:

„Nepažeidžiant 2, 3 ir 5 dalių, 30a–30c straipsnių, 32 straipsnio, 119 straipsnio ir 120 straipsnio 1, 4 ir 5 dalių, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti pardavęs prekes ar paslaugas įsigyjančiam asmeniui arba trečiajai šaliai, įskaitant gautas dotacijas, subsidijas ir kitus panašaus pobūdžio mokėjimus, turinčius tiesioginę įtaką apmokestinamojo asmens tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainai.“

11. *Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska* (2001 m. balandžio 27 d. Aplinkos apsaugos įstatymas, *Dz. U.* 2020, 1219 pozicija, su vėlesniais pakeitimais, toliau – Aplinkos apsaugos įstatymas) 400a straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Aplinkos apsaugos ir vandens ūkio finansavimas apima: <…>

21) priemones, susijusias su oro apsauga;

22) vietinių atsinaujinančiųjų energijos išteklių naudojimo rėmimą ir gamtai žalos nedarančių energetikos produktų įdiegimą; <…>“

12. Aplinkos apsaugos įstatymo 403 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Savivaldybių užduotys apima aplinkos apsaugos finansavimą tiek, kiek nustatyta 400a straipsnio 1 dalies <…> 21–25 <…> punktuose, skiriant sumą, kuri yra ne mažesnė nei iš

mokesčių ir baudų, nustatytų 402 straipsnio 4, 5 ir 6 dalyse, gautos pajamos, kurios yra savivaldybių biudžetų pajamos, atėmus šių pajamų perteklių, pervestą vaivadijų fondams.“

III. Faktinės aplinkybės ir prejudicinio sprendimo procedūra

13. *Gmina O.* (O. savivaldybė, Lenkija, toliau – savivaldybė) – tai vietos savivaldos vienetas. Ji taip pat įregistruota kaip PVM mokėtoja.

14. Ji kartu su trimis kitomis savivaldybėmis sudarė partnerystės sutartį dėl projekto, susijusio su atsinaujinančiosios energijos išteklių (toliau – AEI) sistemų įrengimu tose keturiose savivaldybėse, įgyvendinimo (toliau – projektas).

15. Viena iš savivaldybių, kaip projekto vadovė, visų partnerių vardu sudarė su vaivadija (administracine apygarda) projekto finansavimo sutartį. Pačios lėšos skiriamos iš ES fondo. Gauta subsidija pervedama partneriams pagal jiems priklausančias dalis.

16. Subsidija buvo skirta tik daliai tinkamų finansuoti išlaidų padengti. Kiekviena savivaldybė turėjo spręsti savo nuožiūra, kaip finansuoti likusias projekto išlaidas. Savivaldybės gauta subsidija padengia su projektu susijusias išlaidas ir gali būti naudojama tik išlaidoms, būtinoms projektui įgyvendinti. Savivaldybė gavo 75 % visų tinkamų finansuoti projekto išlaidų subsidiją.

17. Pagrindinis projekto tikslas yra padidinti AEI dalį bendroje energijos gamyboje ir sumažinti teršalų išmetimą į atmosferą, skatinti saulės energijos naudojimą, didinti AEI naudojančių atskirų vartotojų skaičių, įrengiant ekologiškus ir aplinkai draugiškus AEI. Įgyvendindama projektą savivaldybė vykdo 2009 m. lapkričio 10 d. Ministrų Tarybos patvirtintą „Lenkijos energetikos politiką iki 2030 m.“, pagal kurią AEI turi sudaryti 20 % gaminamos energijos.

18. Vykdant projektą gyventojams ir juridiniams asmenims priklausančiose valdose montuojamos fotovoltinės plokštės, oro šilumos siurbliai, skirti vandeniui šildyti, ir saulės kolektoriai. Savivaldybė sudarė sutartis su fiziniais asmenimis (gyventojais) kaip nekilnojamojo turto savininkais, kurie siekė gauti naudos iš atsinaujinančiosios energijos plėtros. Nekilnojamojo turto savininkai per sutartą laikotarpį privalo sumokėti įnašą į savivaldybės banko sąskaitą.

19. Pagal sutartį, sudarytą su nekilnojamojo turto savininkais, visos AEI sistemos projekto vykdymo metu, t. y. 5 metus nuo dienos, kai savivaldybė gaus paskutinį mokėjimą pagal finansavimo sutartį ir partnerystės sutartį, priklausys savivaldybei. Vėliau AEI sistemos nuosavybė bus perduota nekilnojamojo turto savininkui. Projekto įgyvendinimo laikotarpiu nekilnojamojo turto savininkas negalės parduoti AEI sistemos. O savivaldybė per šį laikotarpį taip pat negalės parduoti ar išmontuoti įrenginio, nes dėl to atsirastų prievolė grąžinti subsidiją. Savininkai gali be papildomų mokėjimų naudotis AEI sistema pagal sutarties sąlygas. Nekilnojamojo turto savininkas suteikia savivaldybei teisę veikti jo vardu kompetentingose administravimo institucijose, siekiant gauti įstatymuose numatytus leidimus, būtinus įrenginiui jo žemės sklype sumontuoti.

20. Savivaldybė įsipareigoja pasirinkti rangovą, sudaryti darbų grafiką, vykdyti einamąją įrengimo darbų priežiūrą, atlikti galutinį projekto priėmimą ir finansinį atsiskaitymą.

21. Nekilnojamojo turto savininkų sumokėtas nuosavas įnašas yra vienintelis jų mokėjimas savivaldybei įgyvendinant projektą. Šis įnašas yra rangovo nurodytos konkrečios AEI sistemos tinkamų finansuoti išlaidų, t. y. rangovo atlygio už tą konkrečią sistemą, dalis. Ši dalis sudaro 25 % tinkamų finansuoti išlaidų, be to, sutartyje su nekilnojamojo turto savininku nurodyta maksimali nuosavo įnašo suma. Tai reiškia, kad faktinis nuosavas įnašas taip pat gali būti mažesnis nei 25 % tinkamų finansuoti išlaidų.

22. Nekilnojamojo turto savininkų įnašai negali būti naudojami priežiūros ir reklamos išlaidoms dengti. Šias tinkamas finansuoti išlaidas savivaldybė dengia iš savo lėšų ir iš subsidijos. AEI sistemas montuoja rangovas – subjektas, atrinktas atvirame konkurse, remiantis viešųjų pirkimų nuostatomis.

23. Sutartis su rangovu yra penkiašalė. Šalys yra rangovas ir keturios savivaldybės užsakovės. Sutartyje nurodoma atskiroms savivaldybėms diegiamų AEI sistemų apimtis ir tipas. Kiekviena savivaldybė su rangovu atsiskaitys atskirai, todėl jis išrašys sąskaitas faktūras atskiroms savivaldybėms pagal kiekvienos užsakymą.

24. Jeigu rangovas siūlo didesnę kainą, nei tikėtasi, didesnės subsidijos gauti neįmanoma. Bet subsidija yra mažesnė, jeigu rangovui mokėtina kaina bus mažesnė, nei buvo numatyta paraiškoje dėl subsidijos. Projekto finansavimo sutartyje savivaldybei nenustatoma pareigos gauti nuosavą įnašą iš nekilnojamojo turto savininkų ir nenurodomas jų įnašų dydis.

25. Subsidija skiriama bendrai tinkamoms finansuoti įgyvendinant projektą savivaldybės išlaidoms (įskaitant reklamos ir priežiūros išlaidas) padengti ir už tas išlaidas savivaldybė atsiskaito su subsidiją suteikiančia institucija. Subsidijos dydis priklauso nuo tinkamų finansuoti išlaidų, kurių savivaldybė patiria įsigydama su projektu susijusius pirkinius.

26. Savivaldybė paprašė išankstinio sprendimo dėl jos prievolės mokėti PVM už paslaugas, suteiktas diegiant AEI sistemas. Jos nuomone, teikiamos paslaugos nėra PVM objektas, nes jos yra viešosios paslaugos, o ne ekonominė veikla. Todėl nuosavas įnašas ir subsidija nėra atlygis už suteiktas paslaugas.

27. 2019 m. rugpjūčio 7 d. išankstiniu sprendimu mokesčių institucija nusprendė, kad savivaldybės pozicija yra neteisinga. Ji pažymėjo, kad savivaldybė turi sumokėti su šia veikla susijusį PVM. Nei savivaldybės užduočių atlikimas, nei projekto tikslas negali lemti neapmokestinimo PVM. Aprašytos veiklos vykdymui, mokesčių institucijos nuomone, taip pat turėtų būti taikoma speciali viešosios teisės tvarka, galiojanti valstybei įgyvendinant savo valdžią.

28. Dėl šio išankstinio mokestinio sprendimo savivaldybė pateikė skundą. Pirmosios instancijos teismas jį atmetė. Pasak teismo, nuosavų įnašų neatitikimas yra iš esmės visų civilinių teisinių santykių, kuriuose gaunama vadinamoji prekių ar paslaugų kainos subsidija, bruožas. Teismas taip pat nepritarė savivaldybės pozicijai, kad vykdoma veikla siekiama ne pelno, o didinti AEI dalį bendroje energijos gamyboje. Teismo vertinimu, antrojo tikslo įgyvendinimas netrukdo pasiekti pirmojo tikslo. Savivaldybė iš nekilnojamojo turto savininkų susigrąžina 25 % tinkamų finansuoti išlaidų, todėl įrengimas neįvyksta, jei nekilnojamojo turto savininkai finansiškai nedalyvauja. Tai, kad savivaldybė negauna pelno, taip pat neturi įtakos vertinant, ar ši veikla patenka į ekonominės veiklos sritį.

29. Savivaldybė pateikė apeliacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija). Šis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį:

„1. Ar PVM direktyvos nuostatos, visų pirma 2 straipsnio 1 dalis, 9 straipsnio 1 dalis ir 13 straipsnio 1 dalis, turi būti aiškinamos taip, kad savivaldybė (valdžios institucija), įgyvendinama projektą, kuriuo siekiama padidinti atsinaujinančiųjų energijos išteklių dalį, ir pagal civilinės teisės reglamentuojamą sutartį, sudarytą su nekilnojamojo turto savininkais, įsipareigodama įrengti jų valdose atsinaujinančiųjų energijos išteklių sistemas ir po tam tikro laiko perduoti šių sistemų nuosavybę nekilnojamojo turto savininkams, veikia kaip PVM mokėtojas?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas: ar į apmokestinamąją vertę, kaip tai suprantama pagal direktyvos 73 straipsnį, turi būti įskaičiuotas savivaldybės (valdžios institucijos) iš Europos Sąjungos lėšų gautas finansavimas projektams, susijusiems su atsinaujinančiaisiais energijos ištekliais, įgyvendinti?“

30. Rašytines pastabas procese Teisingumo Teisme pateikė savivaldybė, Lenkijos Respublika, Lenkijos mokesčių administratorius ir Europos Komisija. Remdamasis Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi Teisingumo Teismas nusprendė nerengti teismo posėdžio.

IV. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų

31. Jei abu pateiktus prejudicinius klausimus suprastume pažodžiui, iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui rūpi konkrečios situacijos vertinimas pagal PVM direktyvą. Tačiau bet koks faktinių aplinkybių vertinimas yra tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo kompetencija[4]. Vis dėlto teismas iš esmės klausia, kaip turi būti aiškinami šios direktyvos 2, 9, 13 ir 73 straipsniai, kad vėliau galėtų nuspręsti, ar savivaldybė šiuo atveju, kaip mano mokesčių administratorius, apskritai vykdo apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, ir kas sudaro apmokestinamąją vertę.

32. Tam, kad savivaldybės veiklai būtų taikoma PVM direktyva, savivaldybės veikla skatinant atsinaujinančiąją energiją turi būti prekių tiekimas ar paslaugų teikimas gyventojams už *atlygį* (PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai, žr. B dalį). Kad savivaldybė taip pat veiktų kaip apmokestinamasis asmuo, šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas turėtų būti atliekamas *vykdant ekonominę veiklą* (PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis, žr. C dalį). Tačiau tam tikromis aplinkybėmis savivaldybės nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei vykdo ekonominę veiklą *kaip valdžios institucijos* (PVM direktyvos 13 straipsnis). Todėl reikia išnagrinėti ir šią išimtį (žr. D dalį).

[4] Žr., pavyzdžiui, 2022 m. sausio 13 d. Sprendimą *Termas Sulfurosas de Alcafache* (C-513/20, EU:C:2022:18, 36 punktas), 2020 m. spalio 8 d. Sprendimą *Universitatea „Lucian Blaga” Sibiu ir kt.* (C-644/19, EU:C:2020:810, 47 punktas) ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendimą *Vernaza Ayovi* (C-96/17, EU:C:2018:603, 35 punktas).

B. Dėl prekių tiekėjo ir paslaugų teikėjo bei jų gavėjo nustatymo

33. PVM, kaip bendruoju vartojimo mokesčiu, siekiama apmokestinti vartotojo finansinį pajėgumą, kurio išraiška yra jo turto panaudojimas vartojamai naudai įgyti[5]. Tai reiškia, kad gavėjas turėjo gauti vartojamą naudą. Tai vienodai pasakytina ir apie prekių tiekimą, ir paslaugų teikimą, kaip taip suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus.

34. Šiuo atveju nagrinėjama vartojama nauda yra atsinaujinančiųjų energijos išteklių sistemos įrengimas. Šios sistemos nuosavybės teisės perdavimas yra prekių tiekimas (PVM direktyvos 14 straipsnis), o leidimas naudotis šia sistema yra paslaugos teikimas (PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalis).

35. Vis dėlto reikia išsiaiškinti, kas ir kam suteikė šią naudą (prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą). Gali būti, kad sistemą įrengusi įmonė įvykdė tiekimą ar teikimą savivaldybei, nes savivaldybė pateikė užsakymą, sumokėjo rangovui ir gavo nuosavybės teisę į sistemą. Tačiau taip pat galima svarstyti galimybę, kad įmonė įvykdė tiekimą ar teikimą gyventojui, kurio žemės sklype sistema buvo įrengta ir kuris gali ja naudotis ateinančius penkerius metus, o tada tampa šios sistemos savininku, todėl padengia 25 % išlaidų. Pastarasis atvejis reikštų, kad savivaldybė nevykdė apmokestinamo sandorio. Pirmuoju atveju galima kalbėti apie dar vieną savivaldybės paslaugą gyventojui, nes su gyventoju buvo sudaryta atitinkama sutartis dėl sistemos įrengimo, naudojimo ir vėlesnio nuosavybės teisės į ją perdavimo. Tuo remdamasi savivaldybė (pasitelkusi subrangovą) jo žemės sklype įrengė sistemą, už kurią sumokėjo gyventojas (25 %) ir vaivadija (75 %).

1. Teikėjo ar teikėjo ir gavėjo nustatymo nuorodos

36. Kadangi PVM yra skirtas prievolės gavėjo išlaidoms, patirtoms įsigyjant vartojimo prekę, apmokestinti, *gavėjas* iš esmės gali būti *nustatomas* pagal tai, kuris asmuo sumokėjo už paslaugą. Pastarasis patyrė atitinkamų išlaidų. Tačiau tai yra tik netiesioginė nuoroda. Tam, kad paslauga būtų teikiama „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą ir kaip matyti iš jos 73 straipsnio, nebūtina, kad atlygis už šią paslaugą būtų gautas tiesiogiai iš jos gavėjo. Veikiau jis gali būti gautas ir iš trečiosios šalies[6]. Todėl faktas, kad už ją mokėjo ne tik gyventojas, bet ir vaivadija ar savivaldybė, netrukdo daryti prielaidos, kad paslauga buvo suteikta gyventojui.

37. Kadangi pagal PVM teisės aktus prievolę vykdantis verslininkas veikia kaip mokesčių rinkėjas į valstybės biudžetą[7], *nustatant teikėją* visada reikia remtis tuo, kuris asmuo gavo atlygį. Taip yra todėl, kad tik šis asmuo gali pervesti valstybei į atlygį įskaičiuotą PVM. Šiuo atžvilgiu savivaldybė gali būti laikoma teikėja, nes tam tikrą sumą sistemoms įrengti ji gauna ir iš gyventojo, ir iš vaivadijos. Nesvarbu, kad sistemas įrengia ne savivaldybės darbuotojai, o savivaldybė įgaliojo tai

[5] Žr., pavyzdžiui, 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimą *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 23 punktas), 2007 m. spalio 11 d. Sprendimą *KÖGÁZ ir kt.* (C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598, 37 punktas – „jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai“) ir 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 ir 23 punktai – „[r]eikia atsižvelgti tik į prisiimto įsipareigojimo pobūdį: kad toks įsipareigojimas būtų įtrauktas į bendrą PVM sistemą, jis turi reikšti vartojimą“).

[6] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 40 punktas), 2014 m. kovo 27 d. Sprendimas *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 34 punktas) ir 2010 m. spalio 7 d. Sprendimas *Loyalty Management UK* (C-53/09 ir C-55/09, EU:C:2010:590, 56 punktas).

[7] Tokia yra suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija: 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimas *ELVOSPOL* (C-398/20, EU:C:2021:911, 31 punktas), 2020 m. spalio 15 d. Sprendimas *E. (Pridėtinės vertės mokestis – PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas)* (C-335/19, EU:C:2020:829, 31 punktas), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 punktas), 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas), 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 punktas).

padaryti privatų asmenį. Subrangovo pasitelkimas yra gana įprastas verslo praktikoje, kai subrangovas įvykdo teikimą įgaliotojui, o šis tą teikimą atlieka savo klientui kaip savo. Teisingumo Teismas tai jau yra aiškiai nustatęs [8].

38. Tai, kad savivaldybė, skatindama atsinaujinančiosios energijos plėtrą, vykdo viešąjį uždavinį (aplinkos apsauga, energetinis saugumas), bet kuriuo atveju nekliudo manyti, kad savivaldybė vykdo teikimą gyventojams. Taip yra todėl, kad pagal jurisprudenciją prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį taip pat gali būti pagal įstatymą priskirtų ir reglamentuojamų uždavinių vykdymas bendrojo intereso tikslais [9].

2. Teikėjo ir gavėjo teisiniai santykiai

39. Veikiau Teisingumo Teismas yra aiškiai nurodęs, kad, siekiant nustatyti apmokestinamo tiekimo ar teikimo gavėją, būtina išsiaiškinti, kas yra susiję abipusiu teisiniu santykiu, kuriuo remiantis abipusiai pasikeičiama prievolėmis [10]. Tokį teisinį santykį Teisingumo Teismas preziumuoja jau tuomet, kai tarp tiekimo ar teikimo ir gauto atlygio yra pakankamai tiesioginis ryšys [11]. Reikšmingos sutarties sąlygos šiuo atžvilgiu yra elementas, į kurį reikia atsižvelgti, nes sutartinė padėtis paprastai atspindi sandorių ekonominį ir finansinį turinį [12]. Šiuos teisinius santykius ir sutarties nuostatas galiausiai turės įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

40. Šiuo atveju savivaldybė su sistemą sumontavusia įmone sudarė sutartį dėl sistemos įrengimo ir nuosavybės teisės į ją perdavimo savivaldybei. Taigi neabejotina yra tai, kad sistemą sumontavusi įmonė suteikė paslaugą savivaldybei. Kita vertus, akivaizdu, kad savininkas su sistemą sumontavusia įmone neturi jokių sutartinių santykių. Tačiau tarp savivaldybės ir atitinkamo gyventojo yra sudaryta sutartis dėl sistemos naudojimo jo žemės sklype ir vėlesnio nuosavybės teisės jam perdavimo. Tai rodo, kad savininkui yra svarbu tai, kad savivaldybė įrengia ir perduoda jam sistemą, t. y. jis gauna iš to vartojamos naudos. Tai patvirtina faktas, kad jis moka savivaldybei savo dalį – 25 % su sistema susijusių išlaidų. Sprendžiant atlygio klausimą, galima net neatsižvelgti į tai, kad trečioji šalis papildomai finansuoja 75 % su sistema susijusių išlaidų.

41. Teisingumo Teismas jau ne kartą yra nusprendęs, kad aplinkybė, jog ekonominis sandoris sudaromas už didesnę ar mažesnę kainą nei savikaina, taigi už didesnę ar mažesnę kainą nei įprasta rinkos kaina, neturi reikšmės kvalifikuojant kaip sandorį už atlygį. Ši aplinkybė negali turėti įtakos tiesioginiam suteiktų ar teiktinų paslaugų ir gauto ar gautino atlygio, kurio suma

[8] 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimas *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 34 ir paskesni punktai): prekiautojas telefono kortelėmis teikia telekomunikacijų paslaugą, kurią jam prieš tai suteikia telefono ryšio paslaugas teikianti įmonė (kaip subrangovas).

[9] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 39 punktas) ir 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, 42 punktas).

[10] 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimas *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 33 punktas), panašiai ir 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Valstybinė mokesčių inspekcija (Jungtinės veiklos sutartis)* (C-312/19, EU:C:2020:711, 40 ir paskesni punktai).

[11] 2022 m. sausio 20 d. Sprendimas *Apcoa Parking Danmark* (C-90/20, EU:C:2022:37, 27 punktas), 2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Balgarska natsionalna televizia* (C-21/20, EU:C:2021:743, 31 punktas), 2021 m. sausio 20 d. Sprendimas *Finanzamt Saarbrücken* (C-288/19, EU:C:2021:32, 29 punktas), 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942, 39 punktas).

[12] 2020 m. birželio 18 d. Sprendimas *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 66 punktas); panašiai yra 2013 m. birželio 20 d. Sprendime *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 43 punktas).

nustatoma iš anksto pagal nustatytus kriterijus, ryšiui [13]. Šiuo atžvilgiu, kaip pabrėžia Lenkija, 25 % paties gyventojo dalies pakanka daryti prielaidą, kad savivaldybė gyventojui už atlygį tiekia prekes ar teikia paslaugas.

3. Tarpinė išvada

42. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai turi būti aiškinami taip, kad sprendžiant, tarp kurių šalių vyksta prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį, lemiamą reikšmę turi bendras esamų teisinių santykių įvertinimas. Jei šis bendras vertinimas rodo tiesioginį ryšį tarp (šiuo atveju gyventojo) mokėjimo ir prekės tiekimo ar paslaugos teikimo (šiuo atveju savivaldybė įrengė sistemą, perdavė naudotis ir vėliau perdavė nuosavybės teisę į ją gyventojui), tai reiškia, kad ir savivaldybė įvykdė tiekimą ar teikimą (tiekė prekes ar teikė paslaugas) „už atlygį“.

C. Ekonominės veiklos sąvoka, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį

43. Tam, kad savivaldybė šiuo atžvilgiu veiktų kaip apmokestinamasis asmuo, ji taip pat turėjo vykdyti ekonominę veiklą, konkrečiu atveju įrengdama sistemą, perduodama ją naudoti ir vėliau perduodama nuosavybės teisę į ją. Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą „ekonominė veikla“ apima visą gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą, žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą.

44. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją ši formuluotė rodo, kad „ekonominės veiklos“ sąvoka apima plačią sritį ir yra objektyvaus pobūdžio, nes vertinama pati veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus [14].

45. Dėl „turto naudojim[o]“ PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje aiškiai nurodyta, kad siekis gauti nuolatinių pajamų iš šios veiklos yra *laikomas* ekonomine veikla. Todėl ir paprastas turto valdymas, jei vykdomas nuolat, taip pat gali būti svarbus apmokestinimo PVM tikslais. Tačiau nagrinėjamu atveju kyla abejonių, ar sistemų perdavimas penkeriems metams su vėlesniu nuosavybės teisės perdavimu apskritai laikytinas „turto naudojimu“ [15]. Manau, kad veikiau tai prekių perdavimas. Be to, tikėtina, kad planuojama ir ilgalaikė atsinaujinančiųjų energijos išteklių sistemų plėtra dideliam skaičiui žmonių visoje savivaldybėje bus pakankamai tvari. Savivaldybės atsinaujinančiosios energijos plėtros skatinimo programa buvo įtraukta į „Lenkijos energetikos politiką iki 2030 m.“.

46. Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad siekiant nustatyti, ar paslaugos teikimas buvo atliktas už atlygį, t. y. kad ši veikla turėtų būti laikoma ekonomine veikla, taigi įvykdyta už atlygį, reikia išnagrinėti *visas sąlygas*, kurioms esant ji įvykdyta [16].

[13] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 43 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimą *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, 45 ir 46 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

[14] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 47 punktas); panašiai yra 2021 m. vasario 25 d. Sprendime *Gmina Wrocław (Uzufrukto teisės pakeitimas)* (C-604/19, EU:C:2021:13269, 69 punktas) ir 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendime *Valstybinė mokesčių inspekcija (Jungtinės veiklos sutartis)* (C-312/19, EU:C:2020:711, 39 punktas).

[15] Nėra turto, taigi, ir panašumo su sprendimais, kuriuose Teisingumo Teismas turėjo atskirti nenuolatinį turto valdymą nuo ekonominės veiklos – žr., pavyzdžiui, 2021 m. sausio 20 d. Sprendimą *AJFP Sibiu ir DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, 24 ir paskesni punktai).

[16] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 48 punktas) ir 2016 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 29 punktas); šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Rēdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, 34 punktas) ir 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, 27 punktas).

47. Tai patvirtina PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies tekstas. Jame apibrėžiama ekonominė veikla, dėl kurios asmuo laikomas apmokestinamuoju asmeniu, nurodant įvairias konkrečias profesijas ir „laisvąsias profesijas“, kurių veikla laikoma ekonomine veikla.

48. Atsižvelgiant į tai, kad sunku tiksliai apibrėžti ekonominę veiklą, jos apibūdinimas tipiniais profesiniais profiliais („gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų“ veikla, įskaitant „kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą“) apibrėžia apmokestinamojo asmens sąvoką ir tam būtiną ekonominę veiklą.

49. Toks tipologinis apibrėžimas yra atviresnis nei abstraktus terminas [17]. Prie tam tikro tipo veiklos gali būti priskiriama ne pagal abstrakčią logiką, o pagal panašumo į prototipą (pavyzdį) laipsnį. Toks priskyrimas reikalauja bendro įvertinimo kiekvienu konkrečiu atveju, atsižvelgiant į įprastinį traktavimą.

50. Šiuo atžvilgiu, remiantis ankstesne Teisingumo Teismo jurisprudencija, gali būti reikšminga tai, ar kompensacijos dydis nustatomas pagal kriterijus, kurie užtikrina, jog kompensacijos pakaks paslaugos teikėjo veiklos išlaidoms padengti [18]. Tas pats pasakytina ir apie pajamų dydį bei kitus aspektus, pavyzdžiui, klientų skaičių [19]. Vien aplinkybės, kad už kiekvieną atskirai vertinamą paslaugą nėra atlyginama tokiu lygiu, kuris atitiktų dėl jos patiriamas išlaidas, nepakanka įrodyti, kad už visą veiklą nėra atlyginama pagal kriterijus, užtikrinančius paslaugų teikėjo veiklos išlaidų padengimą [20]. Tačiau Teisingumo Teismas atsisakė pripažinti ekonominę veiklą, visų pirma remdamasis tuo, kad atitinkamų gavėjų sumokėtos sumos buvo skirtos tik nedidelei teikėjų visų veiklos išlaidų daliai padengti [21].

51. Tokiu tipologiniu požiūriu, pavyzdžiui, grindžiamas Teisingumo Teismo sprendimas dėl stebėtojų tarybos nario ekonominės veiklos; šis buvo gavęs atlygį už savo, kaip kapitalo bendrovės stebėtojų tarybos nario, veiklą. Teisingumo Teismas galiausiai palygino šią veiklą su tipinio apmokestinamojo asmens veikla ir paneigė ekonominės veiklos buvimą, remdamasis jos ypatumais (atlygis nepriklauso nuo dalyvavimo susirinkimuose ar darbo krūvio, nėra ekonominės rizikos, nedidelis ir fiksuotas atlyginimas) [22]. Šį tipologinį metodą Teisingumo Teismas taikė dar Sprendime *Gemeente Borsele* [23], o prieš tai bendrais bruožais – Sprendime *Enkler* [24].

[17] Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, 25 punktas).

[18] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 49 punktas); žr. ir 2018 m. vasario 22 d. Sprendimą *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.* (C-182/17, EU:C:2018:91, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[19] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 49 punktas); žr. ir 2016 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 31 punktas), 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Rēdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, 38 punktas) ir 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, 29 punktas).

[20] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 51 punktas).

[21] 2016 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 33 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 50 punktas). Tai pabrėžiama ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendime *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 52 punktas).

[22] 2019 m. birželio 13 d. Sprendimas *IO (Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Stebėtojų tarybos nario veikla)* (C-420/18, EU:C:2019:490, 44 punktas).

[23] 2016 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 29 ir paskesni punktai). Aplinkybės buvo tokios, kad savivaldybė nedalyvavo tipinėje rinkoje – žr. mano išvadą byloje *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, 62 ir paskesni punktai).

[24] 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, 28 punktas – „sąlygų palyginimas“); remiantis tuo, taip pat 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *Rēdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, 35 ir 36 punktai).

52. Vertinant savivaldybės veiklą nagrinėjamu atveju, krinta į akis tai, kad – kitaip, nei mano Lenkijos mokesčių administratorius – ji skiriasi nuo tipinio apmokestinamojo asmens, turinčio panašią profesiją (šiuo atveju – „saulės energijos sistemų montuotojo profesiją“) veiklos. Viena vertus, savivaldybė nevykdo veiklos šioms paslaugoms teikti. Ji neturi nei savo montuotojų, nei panašios platinimo struktūros. Atvirkščiai, sutartys sudaromos tik su jos gyventojais, kurie nori pasinaudoti atsinaujinančiosios energijos plėtra ir dėl to kreipiasi į savivaldybę. Iš pradžių jie gali naudotis sistema už palyginti nedidelį įnašą, o po penkerių metų gauna nuosavybės teisę į ją. Tai reiškia, kad savivaldybė organizuoja likusį finansavimą per valstybinę instituciją, kuri padengia didžiąją dalį išlaidų. Ji taip pat suranda privačią įmonę, kuri įrengia sistemą. Pastaroji atrenkama viešojo konkurso būdu. Tipinis saulės energijos sistemos montuotojas subrangovo šitaip nesirenka.

53. Taigi savivaldybės veikla yra tik sėkmingo finansavimo organizavimas ir naujų atsinaujinančiosios energijos gamybos sistemų įrengimo savivaldybės teritorijoje, kurį vykdo privatus subjektas, įgyvendinimas. Tai visų pirma apima nuolatinę įrengimo darbų priežiūrą ir finansinius atsiskaitymus. Už šias organizacinės paslaugas atsiskaitoma proporcingai; vaivadija kompensuoja ne daugiau kaip 75 % tinkamų finansuoti išlaidų. Gyventojas padengia ne daugiau kaip 25 % pasamdyto „subrangovo“ išlaidų. Tipinis verslininkas prie savo paslaugos kainos pridėtų ne tik šias organizacines išlaidas, bet ir pelno maržą. Bet kuriuo atveju savivaldybė, teikdama tarpininkavimo organizacines paslaugas, nekonkuruoja su kitais privačiais paslaugų teikėjais.

54. Be to, tokių sistemų už tokią palankią kainą (ne daugiau kaip 25 %) ekonominę veiklą vykdantis rinkos dalyvis paprastai netiekia, ypač jei pradinė paslauga (sistemos įrengimas) prieš tai buvo įsigyta iš trečiosios šalies už rinkos kainą.

55. Net ir atsižvelgiant į vaivadijos mokėjimus, kurie padengia 75 % tinkamų finansuoti išlaidų, išlieka „įprastam“ apmokestinamajam asmeniui neįprastas neaiškumas dėl atlygio, kuris geriausiu atveju tik padengia išlaidas. Ar ir kokiu mastu trečioji šalis atlygina patirtas išlaidas, lieka neaišku tol, kol trečioji šalis (šiuo atveju – vaivadija) priima sprendimą. Šiuo atžvilgiu savivaldybė nei imasi iniciatyvos, nei turi galimybių gauti pelno[25] – tai teisingai pažymi ir Komisija. Todėl jai tenka tik nuostolių rizika. Joks tipinis apmokestinamasis asmuo savo versle neteiktų organizavimo paslaugų klientui, prisiimdamas tik nuostolių riziką ir neturėdamas jokių galimybių gauti pelno netgi ilguoju laikotarpiu.

56. Savivaldybės veiksmų pagrindas taip pat nėra ekonominis. Savivaldybė nesiekia gauti papildomų pajamų, padidinti esamą pelną ar apskritai jį gauti. Veikiau ji teikia pirmenybę visuomenės gerovei (aplinkos apsaugai ir energetiniam saugumui), kuri būtų naudinga visiems. Tipinis apmokestinamasis asmuo elgiasi kitaip.

57. Taigi sąlygos, kurioms esant teikiamos pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos, skiriasi nuo tų, kuriomis paprastai vykdoma atsinaujinančiosios energijos gamybos sistemų įrengimo veikla. Savivaldybė nesiūlo tokių sistemų įrengimo paslaugų bendroje rinkoje, o veikiau pati veikia kaip galutinis jų naudotojas. Ji jas perka iš sistemas montuojančios įmonės, su kuria (kartu

[25] Dėl ekonominės rizikos prisiėmimo taip pat žr. 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą *Valstybinė mokesčių inspekcija (Jungtinės veiklos sutartis)* (C-312/19, EU:C:2020:711, 41 punktas).

su kitomis dalyvaujančiomis savivaldybėmis) yra sudariusi sutartį, ir suteikia galimybę jomis naudotis savo teritorijos gyventojams, siekdama įgyvendinti arba skatinti aplinkos apsaugos tikslus bei energetinį saugumą [26].

58. Taigi PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad atliekant bendrą vertinimą reikalaujama palyginti konkrečią veiklą su tipinio atitinkamos profesinės grupės apmokestinamojo asmens veikla. Dėl pirma aprašytų aplinkybių kyla abejonių, ar savivaldybė vykdo ekonominę veiklą. Tačiau konkretų sprendimą turės priimti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

D. Alternatyviai: dėl sandorių, kuriuos vykdo viešosios teisės reguliuojama įstaiga „kaip valdžios institucija“

59. Vis dėlto, jei būtų daroma prielaida, kad vykdoma ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, reikėtų išsiaiškinti, ar taikomas PVM direktyvos 13 straipsnis. Jame nurodyta, kad tam tikromis aplinkybėmis viešosios teisės reguliuojamos įstaigos vis dėlto nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, net jeigu vykdo ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį.

1. PVM direktyvos 13 straipsnio pobūdis ir tikslas

60. PVM direktyvos 13 straipsnyje nėra reglamentuojamas neapmokestinimas [27], nes tiek apmokestinimas, tiek neapmokestinimas suponuoja *apmokestinamojo asmens* ekonominę veiklą (žr., pavyzdžiui, neapmokestinimo reglamentavimą direktyvos 131 ir paskesniuose straipsniuose). Sandoriai, kuriems taikomas PVM direktyvos 13 straipsnis, tokie nėra, todėl negali būti apmokestinami. Jiems PVM direktyva netaikoma.

61. Būtina sąlyga yra ta, kad viešosios teisės reguliuojamos įstaigos sandorius „vykdo“ kaip valdžios institucijos (šiuo atveju – savivaldybė) (1 dalis), išskyrus atvejus, kai dėl to labai iškraipoma konkurencija (antra pastraipa).

62. Mano nuomone, ši viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms taikoma išimtis grindžiama prielaida, kad valstybės, kaip mokesčių kreditoriaus, viešosios valdžios kompetencijai priklausanti veikla neturi būti dar kartą apmokestinama valstybės, siekiant išlaikyti konkurencinį neutralumą [28]. Paprastai tokia „oficiali veikla“, taikant tipologinį požiūrį, nėra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį. Jeigu ji vis dėlto yra ekonominė veikla, tuomet direktyvos 13 straipsnis, kaip *supaprastinanti taisyklė*, neleidžia, kad valstybei atsirastų mokestinių prievolių (registravimo, deklaravimo ir pervedimo prievolių). Tačiau tai sunku

[26] Žr. beveik identišką formuluotę 2016 m. gegužės 12 d. Sprendime *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 35 punktas).

[27] Priešingai, nei, rodos, teigiama kai kuriuose Teisingumo Teismo sprendimuose, pavyzdžiui, 2019 m. balandžio 10 d. Sprendime *PSM „K“* (C-214/18, EU:C:2019:301, 38 punktas), 2015 m. spalio 29 d. Sprendime *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733, 71 ir 75 punktai) ir 2007 m. gruodžio 13 d. Sprendime *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 41 punktas), arba kai kuriose išvadose, pavyzdžiui, generalinio advokato M. Poiares Maduro išvadoje byloje *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:345, 10, 12, 16, 18, 30 punktai).

[28] Dėl „valstybės apsimokestinimo“ problemos žr. mano išvadą byloje *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, 23 ir paskesni punktai).

suderinti su pirma nurodyta PVM direktyvoje išsakyta vartojimo mokesčio idėja (šios išvados 33 punktas)[29], nes teisingas galutinio vartotojo apmokestinimas negali priklausyti nuo to, ar tiekimas vartotojui vykdomas valdžios institucijos, ar ne.

63. Vis dėlto PVM direktyvoje numatyta speciali tvarka viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms dėl sandorių, kuriuos jos vykdo kaip valdžios institucijos. Tai gali būti grindžiama mintimi, kad paprastai nėra konkurencijos, kurią reikėtų saugoti vykdant viešosios valdžios funkcijas už mokestį (pavyzdžiui, paso išdavimas už mokestį – darant prielaidą, kad tai būtų ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį), ir kad valstybės apsimokestinimas tokiu atveju nėra prasmingas. Jei vis dėlto būtų labai iškraipoma konkurencija, nes privačios šalys galėtų teikti tas pačias paslaugas, antroje pastraipoje numatyta išimties išimtis neleidžia pažeisti konkurencinio neutralumo tarp panašių paslaugų teikėjų.

2. Sandoriai, įvykdyti kaip valdžios institucijų

64. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, kaip valdžios institucijų įvykdyta veikla pagal šią nuostatą laikoma tokia veikla, kurią pagal joms taikomą specialią viešosios teisės tvarką vykdo viešosios teisės reguliuojamos įstaigos. Prie jos nepriskiriamos veiklos sritys, kurias jos vykdo tomis pačiomis teisinėmis sąlygomis kaip ir privatūs ūkio subjektai[30]. Tačiau vienintelis kriterijus, kuriuo remiantis galima tiksliai atskirti šias dvi kategorijas, yra teisinis reglamentavimas, taikomas pagal nacionalinę teisę[31]. Atsižvelgiant į vertinimą, kurį reikia atlikti, pagrindinėje byloje nagrinėjamą veiklą turi kvalifikuoti nacionalinis teismas, remdamasis pirma nurodytu kriterijumi[32]. Atrodo, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje iš esmės remiamasi teisinio pagrindo pobūdžiu, darant skirtumą pagal tai, ar tai viešosios, ar privatinės teisės nuostata.

65. Šiuo atveju savivaldybė, ko gera, veikė pagal civilinę teisę. Atrodo, kad savivaldybės su gyventoju sudaryta sutartis yra „įprasta“ civilinės teisės reglamentuojama sutartis, kurioje reguliuojamas savivaldybės nuosavybės teisės išlaikymas ateinančius penkerius metus, gyventojo teisė naudotis sistema šiuo laikotarpiu ir nuosavybės teisės į sistemą perdavimas jam pasibaigus. Tai reikštų, kad savivaldybė veiklą vykdė ne pagal specialią viešosios teisės tvarką. Taigi PVM direktyvos 13 straipsnio taikymo sritis neturėtų reikšmės – kitaip nei savivaldybės vykdyto asbesto šalinimo atveju byloje *Gmina L.*[33].

66. Vis dėlto abejoju, ar Teisingumo Teismas tikrai siekia, kad PVM direktyvos 13 straipsnio taikymo sritis priklausytų tik nuo teisinio pagrindo pobūdžio. Tiesa, kad jis yra pabrėžęs, jog vienintelis kriterijus, kuriuo remiantis galima tiksliai atskirti šias dvi kategorijas, yra pagal nacionalinę teisę taikomas teisinis reglamentavimas[34]. Tačiau kartu jis pabrėžė, kad prie

[29] Dėl PVM direktyvos 13 straipsnio kvalifikavimo taip pat žr. mano išvadą byloje *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, 24 ir paskesni punktai).

[30] 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 21 punktas) ir 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, 17 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[31] 1990 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* (C-4/89, EU:C:1990:204, 10 punktas) ir 1989 m. spalio 17 d. Sprendimas *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* (231/87 ir 129/88, EU:C:1989:381, 15 punktas).

[32] Suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija – žr. 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 22 punktas ir jame pateiktos nuorodos).

[33] Ši byla nagrinėjama suteikus numerį C-616/21. Žr. šios dienos mano išvadą.

[34] 1990 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* (C-4/89, EU:C:1990:204, 10 punktas) ir 1989 m. spalio 17 d. Sprendimas *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* (231/87 ir 129/88, EU:C:1989:381, 15 punktas).

sandorių, kuriuos vykdo viešosios teisės reguliuojama įstaiga, kaip valdžios institucija, nepriskiriamos veiklos sritys, kurias ji vykdo tomis pačiomis teisinėmis sąlygomis kaip ir privatūs ūkio subjektai[35].

67. Vis dėlto, kaip minėta kalbant apie ekonominės veiklos vertinimą, savivaldybės veikla šiuo atveju turi tam tikrų ypatumų, kurių neturėtų privataus ūkio subjekto veikla. Mano nuomone, nagrinėjamu atveju vien tai neleidžia veiklos laikyti ekonomine veikla (žr. šios išvados 43 ir paskesnius punktus), todėl klausimo dėl PVM direktyvos 13 straipsnio nebekyla. Tačiau jeigu paaiškėtų, kad ekonominės veiklos sąvoka turi būti aiškinama plačiai, ir jeigu nagrinėjamu atveju būtų patvirtinta, kad savivaldybės vykdoma veikla yra ekonominė veikla, tuomet turėtų būti įmanoma atsižvelgti į pirma minėtus ypatumus bent jau pagal PVM direktyvos 13 straipsnį. Tačiau tai įmanoma tik tuo atveju, jei nesvarbu, kokiu teisiniu pagrindu remdamasi savivaldybė veikė gyventojo atžvilgiu.

68. Be to, vien formalus rėmimasis teisiniu pagrindu kelia abejonių, nes kai kuriose valstybėse narėse viešosios teisės reguliuojamos įstaigos gali užmegzti sutartinius santykius pagal viešąją, o ne pagal civilinę teisę. Tačiau PVM direktyvos taikymo sritis turėtų priklausyti ne nuo veiksmų formos pasirinkimo (viešosios teisės ar civilinės teisės reglamentuojama sutartis), o nuo materialinės teisės kriterijų. Todėl lemiamą reikšmę turėtų turėti teisinio santykio dalykas ir kontekstas, o ne jo priskyrimas viešajai ar privatinei teisei pagal atitinkamos valstybės narės teisę.

69. Būtent nagrinėjamu atveju galima konstatuoti, kad savivaldybė, vertinant iš esmės, veikia ne tokiomis pačiomis teisinėmis sąlygomis kaip kiti privatūs ūkio subjektai, net jeigu, kiek galima spręsti, ji su gyventoju sudarė privatinės teisės reglamentuojamą sutartį. Iš pradžių projektą vykdo savivaldybės, sudariusios atitinkamą subsidijų sutartį su Europos Sąjungos lėšas administruojančia vaivadija tam, kad apskritai galėtų finansuoti projektą. Tuomet savivaldybės veikla apsiriboja atsinaujinančiosios energijos sistemų plėtros skatinimo organizavimu, už kurį vartotojas (gyventojas) nieko nemoka. Tokiu atveju projektą įgyvendina privatus subjektas, tačiau jis būna atrinktas pagal viešąją teisę (pagal viešųjų pirkimų teisę). Todėl, bendrai vertinant iš esmės, galima teigti, kad savivaldybė savo veiklą vykdė ne tokiomis pačiomis teisinėmis sąlygomis kaip kiti privatūs ūkio subjektai, net jeigu sutartis su gyventoju ir buvo privatinės teisės reglamentuojama sutartis.

70. Dėl šios priežasties, bendrai vertinant materialinės teisės atžvilgiu, šis atvejis iš esmės patenka į PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies taikymo sritį, ir savivaldybė nelaikoma apmokestinamuoju asmeniu.

3. Didelių konkurencijos iškraipymų nebuvimas

71. Pagal PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą viešosios teisės reguliuojama įstaiga, net ir vykdydama sandorius kaip valdžios institucija, laikoma apmokestinamuoju asmeniu, jei laikant ją neapmokestinamuoju asmeniu būtų labai iškraipoma konkurencija. Pagal trečią pastraipą visais atvejais viešosios teisės reguliuojama įstaiga laikoma apmokestinamuoju asmeniu, kai ji vykdo I priede išvardytą veiklą, jei ta veikla nėra vykdoma tokiu smulkiu mastu,

[35] 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 21 punktas), 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, 17 punktas) ir 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-359/97, EU:C:2000:426, 50 punktas).

kad ją būtų galima laikyti visiškai nereikšminga. I priede išvardytos tipinės komunalinės paslaugos, teikiamos valstybės narės gyventojams. Tai apima vandens, dujų ir pan. tiekimą, bet ne atsinaujinančiosios energijos sistemų įrengimą.

72. Ši išimties išimtis grindžiama tuo, kad pagal nacionalinę teisę iš viešosios teisės reguliuojamos įstaigos gali būti reikalaujama pagal specialią viešosios teisės tvarką vykdyti tam tikrą veiklą, kuri iš esmės yra ekonominio pobūdžio. Tą pačią veiklą lygiagrečiai gali vykdyti ir privatūs ūkio subjektai, todėl šios įstaigos neapmokestinimas PVM gali iškraipyti konkurenciją [36]. Be to, vienais atvejais vartotojams būtų taikomas PVM, o kitais – ne, nors abiem atvejais teikiama ta pati paslauga (ta pati vartojama nauda). Paslaugų teikėjo teisinė forma (privatinės ar viešosios teisės įstaiga) negali pateisinti tokios skirtingos PVM naštos paslaugų gavėjams.

73. Šio nepageidaujamo rezultato teisės aktų leidėjas siekia išvengti PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies trečiojoje pastraipoje, numatydamas, kad tos pačios direktyvos I priede išvardytos veiklos rūšys, net jeigu viešosios teisės reguliuojamos įstaigos jas vykdo kaip valdžios institucijos, „bet kuriuo atveju“ apmokestinamos PVM, nebent yra nereikšmingos [37]. Taigi PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antra ir trečia pastraipos yra glaudžiai susijusios, nes jomis siekiama to paties tikslo, t. y. vartotojo apmokestinimo PVM, net jeigu jo tiekėjas ir veikia kaip valdžios institucija.

74. Taigi šiose pastraipose vadovaujamasi ta pačia logika, pagal kurią bet kokia ekonominio pobūdžio veikla, iš kurios vartotojas gauna vartojamos naudos, iš esmės apmokestinama PVM [38]. Todėl PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antrą ir trečią pastraipas reikia aiškinti kartu [39]. Atliekant šį bendrą aiškinimą, tam tikras konkurencijos iškraipymas dėl viešosios teisės reguliuojamų įstaigų, veikiančių kaip valdžios institucijos, neapmokestinimo PVM turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į veiklą ir nevertinant konkrečios vietinės rinkos [40].

75. Nepaisant šio Teisingumo Teismo išaiškinimo, dėl šio neapibrėžto kriterijaus (didelio konkurencijos iškraipymo nebuvimo) ir toliau kyla praktinių problemų. Teisingumo Teismas, mano supratimu, norėjo pasakyti, kad galiausiai reikia ištirti, ar ir kokiu mastu privatūs ūkio subjektai dėl viešosios teisės reguliuojamos įstaigos veiklos negali dalyvauti tiekiant vartotojams, net jei ši įstaiga veikia tik pagal specialią viešosios teisės tvarką. Tačiau šiuo atveju dėl ypatingų atsinaujinančiosios energijos skatinimo programos sąlygų man atrodo, kad didelių konkurencijos iškraipymų nėra.

76. Esminis aspektas šiuo atveju yra tai, kad, kaip jau paaiškinta C dalyje, savivaldybė neveikia rinkoje ir nesiūlo paslaugų kaip įprasta įmonė, o veikiau pati veikia kaip paslaugų gavėja. Tai patvirtina faktas, kad paslaugai teikti pasitelkiamas privatus subjektas, atrenkamas pagal viešųjų pirkimų teisę. Taigi šiuo atveju savivaldybė ne išstumia privatų konkurentą iš atsinaujinančiosios energijos sistemų įrengimo rinkos, o dėl viešosios teisės sričiai priklausančios visuomenės gerovės (aplinkos apsauga, energetinis saugumas) tik tarpininkauja tarp sistemas įrengiančios įmonės ir galutinio vartotojo (nagrinėjamu atveju – atitinkamo gyventojo) ir iš dalies refinansuoja save iš kitos viešosios teisės reguliuojamos įstaigos valstybinių lėšų.

[36] 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 33 punktas).

[37] 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 34 punktas); panašiai yra 2017 m. sausio 19 d. Sprendime *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, 39 punktas).

[38] 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 38 punktas).

[39] 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 39 punktas).

[40] 2017 m. sausio 19 d. Sprendimas *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, 41 punktas) ir 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 53 punktas).

77. Manau, kad tokioje situacijoje konkurencijos iškraipymų, bent jau didesnių, tikrai nėra. Tai, kad šiuo atžvilgiu gaunamos tokios pat PVM pajamos kaip ir tuo atveju, jei savininkas savo lėšomis (o ne savivaldybė) būtų naudojęsis sistemą įrengusios įmonės paslaugomis, taip pat rodo, kad PVM direktyvos 13 straipsnis turi būti taikomas savivaldybės veiklai, vykdomai pagal konkrečią paramos programą.

4. Tarpinė išvada

78. PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad, viena vertus, nustatant, ar tai yra valdžios institucijos vykdomi sandoriai, turi būti atliekamas bendras vertinimas materialinės teisės atžvilgiu. Todėl neturi reikšmės, kad sutartis su gyventoju yra civilinio pobūdžio, jeigu visos kitos veiklos pagal paramos programą dalys nebuvo vykdomos tokiomis pačiomis teisinėmis sąlygomis, kokios taikomos kitiems privatiems ūkio subjektams.

79. Kita vertus, didelių konkurencijos iškraipymų išvengiama, jeigu viešųjų paslaugų teikimo veiklos sąlygos užtikrina, kad privatūs ūkio subjektai nebūtų išstumti iš tiekimo vartotojams rinkos, bet, kaip šiuo atveju, joje dalyvautų.

E. Subsidija kaip apmokestinamosios vertės dalis

80. Mano nuomone, šiuo atveju savivaldybė nevykdo ekonominės veiklos, o net darant prielaidą, kad vykdoma ekonominė veikla, PVM direktyvos 13 straipsnis reiškia, kad savivaldybė nelaikoma apmokestinamuoju asmeniu, todėl nebereikia atsakyti į pateiktą antrąjį prejudicinį klausimą dėl subsidijos įtraukimo į apmokestinamąją vertę.

V. Išvada

81. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai turi būti aiškinami taip, kad sprendžiant, tarp ko vyksta prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį, visų pirma reikia bendrai įvertinti esamus teisinius santykius. Jei šis vertinimas parodo tiesioginį ryšį tarp trečiosios šalies mokėjimo ir prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, tai reiškia, kad prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos „už atlygį“.

2. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad konkrečią veiklą reikia palyginti su tipinio atitinkamos profesinės grupės apmokestinamojo asmens veikla.

3. PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad, viena vertus, nustatant, ar tai yra valdžios institucijos vykdomi sandoriai, turi būti atliekamas bendras vertinimas materialinės teisės atžvilgiu. Todėl neturi reikšmės, kad viena iš sutarčių yra civilinio pobūdžio, jeigu visos kitos veiklos dalys nebuvo vykdomos tokiomis pačiomis teisinėmis sąlygomis, kokios taikomos kitiems privatiems ūkio subjektams. Kita vertus, didelių konkurencijos iškraipymų išvengiama, jei viešųjų paslaugų teikimo veiklos sąlygos užtikrina, kad iš privačių ūkio subjektų nebūtų atimta galimybė aprūpinti vartotojus, bet jie tame dalyvautų.