GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2015 m. gruodžio 23 d.[1]

**Byla C-520/14**

**Gemeente Borsele**
**prieš**
**Staatssecretaris van Financiën**

(Hoge Raad der Nederlanden (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai — Pridėtinės vertės mokestis [PVM] — Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalis — Apmokestinamasis asmuo — Ekonominė veikla — Moksleivių vežimas savivaldybės užsakymu — Finansinis tėvų įnašas savivaldybei atsižvelgiant į pajamas“

## I – **Įžanga**

1. Galima teigti, kad Nyderlandų savivaldybės yra gerai administruojamos. Bet kuriuo atveju bent jau kelių savivaldybių administracija dažnai aiškiai suplanuoja, kaip sutaupyti iš mokesčių savo piliečių labui. Kadangi ne visada tai pavyksta padaryti be konfliktų su *Staatssecretaris Financiën* (Nyderlandų mokesčių inspekcija), Teisingumo Teismo jau kelintą kartą prašoma išnagrinėti prašymus priimti prejudicinį sprendimą, susijusius su Sąjungos pridėtinės vertės mokesčio teisės aktų išaiškinimu[2].

2. Šioje byloje nagrinėjamas klausimas, ar *Gemeente Borsele* (Borselės savivaldybė), veždama moksleivius į mokyklas, užsiima veikla, apmokestinama PVM. Tai atitiktų *Gemeente Borsele* pageidavimą. Naudodamasi su tuo susijusia teise į sumokėto PVM atskaitą ji norėtų sutaupyti didelę dalį PVM, kurį sumoka už transporto įmonių, vežančių moksleivius, paslaugas.

3. Dėl PVM būtina išsiaiškinti, ar *Gemeente Borsele* šiuo aspektu vykdo „ekonominę veiklą“. Šios sąvokos apibrėžtį Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas pirmiausia į valstybinę ir į ją panašią veiklą, nagrinėjo jau kelis kartus[3]. Tačiau teismo praktikoje šiuo aspektu nustatyti vertinimo kriterijai turi būti toliau tikslinami.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — Dėl PVM atskaitos žr. sprendimus *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263) dėl sporto aikštelių nuomos, *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188) dėl biuro pastato statybos ir dar nagrinėjamą bylą *Gemeente Woerden* (C-267/15) taip pat dėl pastato statybos; be to, žr. sprendimus *Gemeente Emmen* (C-468/93, EU:C:1996:139) dėl statyboms suteikiamos žemės neapmokestinimo ir *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698) sporto aikštelių sklypo naudojimo apmokestinimo.

3 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121), *Komisija / Nyderlandai* (235/85, EU:C:1987:161), *University of Huddersfield* (C-223/03, EU:C:2006:124), *T-Mobile Austria ir kt.* (C-284/04, EU:C:2007:381), *Hutchison 3G ir kt.* (C-369/04, EU:C:2007:382), *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789), *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C-267/08, EU:C:2009:619), *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671) ir *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733).

## II – **Teisinis pagrindas**

4. PVM rinkimas Sąjungoje reglamentuojamas 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio [4] (toliau – PVM direktyva). Iki 2006 m. gruodžio 31 d. taikytina Šeštoji direktyva [5] pagrindinei bylai tiesiogiai nėra svarbi. Tačiau remiantis iš esmės sutampančiomis nuostatomis [6] šiuo atveju reikia atsižvelgti ir į Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su Šeštąja direktyva.

5. Remiantis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktu, be kita ko, PVM apmokestinamas „paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

6. „Apmokestinamojo asmens“ apibrėžtis nustatyta PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje (prieš tai Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse):„1. „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 straipsnio 1 dalyje (prieš tai – Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmoje–trečioje pastraipose) nustatyta speciali schema:„1. Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie 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 smulkiu mastu, kad ją būtų galima laikyti visiškai nereikšminga.“

8. PVM direktyvos I priedo, į kurį nurodoma 13 straipsnio 1 dalies trečioje pastraipoje, 5 punkte numatyta „keleivių vežimo“ veikla.

## III – **Pagrindinė byla**

9. Pagrindinė byla susijusi su Nyderlandų *Gemeente Borsele* (toliau – *Gemeente*) mokėtinu apyvartos mokesčiu už 2008 m. gruodžio mėn. ir išmokomis, kurios *Gemeente* priklauso iš PVM kompensacijų fondo už 2008 m.

*10. Gemeente* 2008–2009 mokslo metais organizavo tam tikrų moksleivių, gyvenančių savivaldybėje, vežimą į mokyklas. Tam ji užsakė paslaugą iš įvairių transporto įmonių, o šios *Gemeente* pateiktose sąskaitose faktūrose už vežimą nurodė apyvartos mokestį. *Gemeente* dėl to susidarė 458 231 EUR išlaidų.

4 — OL L 347, p. 1.

5 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (OL L 145, p. 1; 2004 m. *specialusis leidimas* lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

6 — Žr. PVM direktyvos 3 konstatuojamąją dalį.

11. Iš moksleivių tėvų, kurie turėjo užsakyti vežimą į mokyklą, *Gemeente* ėmė įnašus. Jų dydis, kai atstumas nuo 6 iki 20 km, buvo nustatomas pagal išlaidas, kurios būtų susidariusios vykstant viešuoju transportu 6 km atstumą; be to, jei atstumas didesnis negu 20 km, buvo atsižvelgiama į tėvų pajamas. Galiausiai įnašus mokėjo tik trečdalis tėvų. 2008 m. šių įnašų bendra suma sudarė 13 958 EUR.

*12. Gemeente* mano, kad jos veiklai, susijusiai su moksleivių vežimu į mokyklą, taikytinas PVM. Todėl, viena vertus, ji turi mokėti apyvartos mokestį nuo iš tėvų gautų 13 958 EUR įnašų, kita vertus, turi teisę į apyvartos mokesčio atskaitą, susijusią su apyvartos mokesčio dalimi, įskaičiuota į 458 231 EUR, kuriuos transporto įmonės įtraukė į jai pateiktą sąskaitą už vežimo paslaugą. Todėl galiausiai *Gemeente* susigrąžino mokestį. Tačiau *Staatssecretaris Financiën* laikosi nuomonės, kad savivaldybės organizuojamam moksleivių vežimui į mokyklą neturi būti taikomas apyvartos mokestis, nes tai nėra ekonominė veikla.

## IV – **Procesas Teisingumo Teisme**

13. Bylą nagrinėjantis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) Sąjungos PVM teisės aktus laiko lemiamais sprendžiant ginčą, todėl pagal SESV 267 straipsnį 2014 m. lapkričio 18 d. Teisingumo Teismui pateikė šiuos prejudicinius klausimus:

„Ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą ir 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad, kiek tai susiję su moksleivių vežimu pagal šiame teismo sprendime nurodytą tvarką, savivaldybė turi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu pagal šią direktyvą? Ar atsakant į šį klausimą reikia atsižvelgti į visą tvarką apskritai, ar reikia patikrinti kiekvieną vežimo paslaugą atskirai? Jeigu ją reikia tikrinti atskirai: ar šiuo atveju būtina daryti skirtumą pagal tai, ar moksleiviai vežami nuo 6 iki 20 km arba daugiau kaip 20 km?“

14. Vykstant procesui Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė Nyderlandų Karalystė, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė ir Europos Komisija. Be to, 2015 m. lapkričio 26 d. teismo posėdyje dalyvavo *Gemeente*.

## V – **Teisinis vertinimas**

15. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimais nori sužinoti, kiek *Gemeente*, organizuodama aprašytą moksleivių vežimą į mokyklą, šiuo atveju veikė kaip apmokestinamasis asmuo pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį ir dėl to jai turi būti taikomas PVM.

16. Pagal šios nuostatos pirmą pastraipą tai priklauso nuo dviejų dalykų. Pirma, *Gemeente* turėjo vykdyti „ekonominę veiklą“ ir, antra, tai daryti „savarankiškai“. Šioje byloje abejonių kelia tik pirmoji iš dviejų sąlygų, būtent – ar *Gemeente*, organizuodama moksleivių vežimą į mokyklą, vykdė ekonominę veiklą.

17. Teisinė ekonominės veiklos apibrėžtis pateikta PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje. Pagal ją ekonominė veikla, kiek reikšminga[7] šioje byloje, yra „[visokia] gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų [bei į jas panašių profesijų] veiklą“.

7 — PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antros pastraipos antrame sakinyje nurodyta, kad visų pirma ekonomine veikla laikomas „materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas“, tačiau jai priskirti nagrinėjamo moksleivių vežimo į mokyklą organizavimo jokiu būdu negalima.

18. Ši apibrėžtis nagrinėjamai bylai iš pradžių atrodo gana siaura. Jau vien pagal formuluotę abejotina, ar savivaldybę galima priskirti prie kurio nors iš išvardytų verslininkų ir profesijų. Tačiau Teisingumo Teismas pagal nusistovėjusią teismo praktiką ekonominės veiklos sąvoką aiškina plačiai [8] ir toks aiškinimas būtent šios bylos atveju papildomai patvirtinamas taikant specialią valstybinės veiklos schemą, įtvirtintą PVM direktyvos 13 straipsnyje.

19. PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje būtent nustatyta, kad viešosios teisės reguliuojamos įstaigos, prie kurių aiškiai priskiriamos ir savivaldybės, nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai jos vykdo veiklą kaip valdžios institucijos. Taigi nuostata reiškia, kad valstybė ir jos įvairios viešosios teisės reguliuojamos įstaigos taip pat gali vykdyti ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, todėl jai gali būti taikomas PVM. Nagrinėjamu valstybinio keleivių vežimo atveju tai netgi tiesiogiai matyti iš PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies trečios pastraipos, siejamos su I priedo 5 punktu. Pagal ją viešosios teisės reguliuojamos įstaigos, net jeigu jos pagal nuostatos pirmą pastraipą vykdo veiklą kaip valdžios institucijos, laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei vykdo keleivių vežimą, kurio apimtis nėra nereikšminga.

20. Tačiau remiantis paskiausiai minėta nuostata negalima daryti išvados, kad keleivių vežimo veikla viešosios teisės reguliuojamą įstaigą visada daro apmokestinamuoju asmeniu. Mat Teisingumo Teismas nuolat pabrėždavo, jog norint taikyti specialią valstybinės veiklos schemą pagal PVM direktyvos 13 straipsnį būtina sąlyga, kad valstybė konkrečiu atveju apskritai vykdytų ekonominę veiklą [9]. Taigi tik tada, kai viešosios teisės reguliuojama įstaiga užsiima keleivių vežimu, kuris taip pat yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, ši įstaiga pagal PVM direktyvos I priedo 5 dalį ir 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą veikia kaip apmokestinamasis asmuo, net jei keleivių vežimą vykdo kaip viešosios valdžios institucija.

21. Kadangi paskiausiai minėta nuostata priešingu atveju netektų paskirties, dėl pagal ją nagrinėjamo tyrimo dalyko bet kuriuo atveju reikia daryti išvadą, kad valstybinis keleivių vežimas *gali* būti ekonominė veikla. Tačiau būtina išsiaiškinti, kada konkrečiu atveju galima daryti tokią prielaidą.

## A – *Įžanginės pastabos dėl valstybinės veiklos apmokestinimo prasmės*

22. Ši byla suteikia progą iš principo pasvarstyti apie tai, kokiomis būtent aplinkybėmis valstybinė veikla yra ekonominė veikla ir dėl to jai gali būti taikomas PVM.

23. Kaip jau kartą kitomis aplinkybėmis yra nustatęs generalinis advokatas F. G. Jacobs, valstybinių paslaugų apmokestinimo prasmė dar nėra aiški. Jei įvairios valstybinės įstaigos yra PVM neapmokestinamieji ir apmokestinamieji asmenys, galiausiai kalbama tik apie sudėtingą finansavimo paskirstymą tarp valdžios institucijų [10]. Taip yra ir šioje byloje. Privalumas arba trūkumas, kurį *Gemeente* gauna iš savo veiklos apmokestinimo, yra kartu trūkumas arba privalumas mokestinėms pajamoms, kurias surenka *Staatssecretaris Financiën*. Todėl Nyderlandų valstybės finansams apskritai nesvarbu, ar *Gemeente* veiklai šiuo atveju taikomas PVM, ar ne.

24. Tačiau, kaip *a contrario* matyti iš PVM direktyvos 13 straipsnio specialios schemos, Sąjungos teisės aktų leidėjas nusprendė iš principo apmokestinti PVM ir valstybinę veiklą, jeigu ji kartu yra ekonominė, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą. Tam yra du tinkami motyvai.

8 — Žr. be kita ko, sprendimus *Komisija / Nyderlandai* (235/85, EU:C:1987:161, 8 punktas), *Komisija / Graikija* (C-260/98, EU:C:2000:429, 26 punktas), *University of Huddersfield* (C-223/03, EU:C:2006:124, 47 punktas), *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 34–37punktai) ir *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733, 31 punktas).

9 — Žr. sprendimus *T-Mobile Austria ir kt.* (C-284/04, EU:C:2007:381, 48 punktas), *Hutchison 3G ir kt.* (C-369/04, EU:C:2007:382, 42 punktas), *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 15 punktas), *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 53 punktas) ir *Komisija / Ispanija* (C-154/08, EU:C:2009:695, 99 punktas).

10 — Žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:433, 12 punktas).

25. Pirma, valstybinės ekonominės veiklos apmokestinimu siekiama užkirsti kelią konkurencijos iškraipymui taikant PVM. Jei valstybinės įmonės teikia paslaugas, kurios konkuruoja su privačių ekonominės veiklos vykdytojų paslaugomis, tai valstybinės įstaigos turėtų didelį konkurencinį pranašumą, jeigu jų veikla taip pat nebūtų apmokestinama PVM. Be to, į šį valstybinės veiklos apmokestinimo motyvą atsižvelgiama ir PVM direktyvos 13 straipsnio specialioje schemoje. Nors pagal šios nuostatos pirmą pastraipą valstybės ekonominei veiklai, kuria subjektas užsiima kaip viešosios valdžios institucija, PVM netaikomas, ši išimtis tuoj pat vėl apribojama pagal antrą ir trečią pastraipas, nes būgštaujama dėl konkurencijos iškraipymo atitinkamoje rinkoje.

26. Antra, valstybės ekonominę veiklą reikia apmokestinti taip pat dėl to, kad PVM mokesčio objektas kiek įmanoma būtų apimtas visas. Galiojantis PVM pagal PVM direktyvos 5 konstatuojamąją dalį turi būti taikomas „kiek įmanoma bendresniu būdu“. Remiantis mokesčio rinkimo sistema galiausiai iš principo apmokestinamas tik galutinis vartojimas [11] ir pagal teismo praktiką apmokestinti reikia taip pat tik galutinį vartotoją [12]. Taigi, kai valstybė teikia paslaugas, lemiančias tokį galutinį prekių vartojimą, kurį ji patenkina, tas galutinis vartojimas bent jau iš dalies būtų neapmokestinamas, jei valstybinei ekonominei veiklai taip pat galėtų būti netaikomas PVM. Tai svarbu ir atsižvelgiant į Sąjungos nuosavus išteklius, kurie iš dalies finansuojami iš PVM [13].

27. Tai, kad valstybinės veiklos apmokestinimas PVM nėra savaime suprantamas dalykas ir jam reikalingas specialus pagrindimas, aiškiai pažymėta Teisingumo Teismo praktikoje. Pagal ją tikrinant, ar konkrečiu atveju vykdoma valstybinė, ar į ją panaši ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, taikomi aiškiai griežtesni kriterijai negu privačiai veiklai [14]. Tai yra teisėta. Mat atliekant atitinkamą patikrinimą visada turi būti įvertinami abu specialūs motyvai, kuriuos ką tik išdėsčiau kaip būtinus valstybinei veiklai apmokestinti, siekiant užtikrinti, kad valstybės „apsimokestinimas“ konkrečiu atveju turėtų prasmę.

B – *Ekonominės veiklos sąlygos*

28. Šiomis aplinkybėmis dabar būtina išsiaiškinti, ar šiuo atveju *Gemeente* organizuojamas moksleivių vežimas į mokyklą yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą.

29. Visų pirma reikia aptarti Komisijos argumentą, pagal kurį *Gemeente* apskritai būtų galėjusi vykdyti ekonominę veiklą tik tada, jei į sąskaitą faktūrą moksleivių tėvams už moksleivių vežimo į mokyklą organizavimą būtų įtraukusi PVM. Ji priduria, kad iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo duomenų tai nėra aišku.

30. Tačiau toks Komisijos vertinimas grindžiamas klaidingu supratimu. Ar asmuo vykdė ekonominę veiklą, reikia vertinti neatsižvelgiant į aplinkybę, ar jis įtraukė PVM į sąskaitą faktūrą, ar ne. Veikiau prireikus derėtų patikrinti, ar tai buvo padaryta pagal taisykles, ar ne. Tai, be kita ko, kaip tik ir priklauso nuo to, ar asmens veiklą reikia priskirti prie ekonominės, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą. Priešingu atveju bet kuris apmokestinamasis asmuo galėtų išvengti savo mokestinių prievolių jau vien dėl to, kad jis savo klientams į sąskaitą faktūrą neįtraukė PVM.

11 — Žr. PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalį.

12 — Sprendimai *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 25 punktas) ir *Tulică ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas); taip pat žr. Sprendimą *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas ir jame nurodyta teismo praktika) dėl apmokestinamojo asmens, kaip „mokesčių rinkėjo į valstybės iždą“, vaidmens ir Sprendimą *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski* (C-188/09, EU:C:2010:454, 47 punktas ir jame nurodyta teismo praktika) dėl esminių PVM požymių.

13 — Žr. 2007 m. birželio 7 d. Tarybos sprendimo dėl Europos Bendrijų nuosavų išteklių sistemos (2007/436/EB, Euratomas) (OL L 163, p. 17) 2 straipsnio 1 dalies b punktą (OL L 163, p. 17).

14 — Žr. sprendimus *T-Mobile Austria ir kt.* (C-284/04, EU:C:2007:381), *Hutchison 3G ir kt.* (C-369/04, EU:C:2007:382), *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C-267/08, EU:C:2009:619) ir *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 53 punktas); taip pat žr. sprendimus *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72) ir *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627) dėl valstybės remiamų paslaugų apmokestinimo.

1. Paslaugų teikimas

31. Nyderlandų Karalystė abejoja ekonominės veiklos faktu šioje byloje pirmiausia dėl to, kad, jos nuomone, *Gemeente* dar visiškai nesuteikė jokių paslaugų, atsižvelgiant į apmokestinimo momentą pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

32. Nyderlandų Karalystei reikia pritarti tuo aspektu, kad ekonominės veiklos, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, negalima konstatuoti, jei vykdant šią veiklą nėra nė vieno iš PVM direktyvos 2 straipsnyje nustatytų apmokestinimo momentų. Todėl reikia suprasti ir Teisingumo Teismo pakartotines nuorodas į apmokestinimo momentus aiškinant PVM direktyvos 9 straipsnį [15].

33. Iš tikrųjų šioje byloje nagrinėtinas tik apmokestinimo momentas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, pagal kurį teikiant paslaugas už atlygį taikomas PVM. Tuo remiantis, prielaidai, jog *Gemeente* vykdo ekonominę veiklą, būtina sąlyga, kad ji, organizuodama moksleivių vežimą į mokyklą, teiktų paslaugas, kaip jos suprantamos pagal šiam tikslui taikomas apibrėžtis, nustatytas PVM direktyvos 24 ir 25 straipsniuose.

34. Kadangi Nyderlandų Karalystė vis dėlto ginčija tokių paslaugų faktą, nes organizuodama moksleivių vežimą į mokyklą *Gemeente* vykdo tik pagal įstatymą nustatytą pareigą, pakanka nuorodos į PVM direktyvos 25 straipsnio c punktą, pagal kurį PVM apmokestinama paslauga gali būti teikiama ir „laikantis įstatymų“. Todėl Teisingumo Teismas jau nustatė, kad prielaidai, jog savivaldybė vykdo ekonominę veiklą, nėra svarbu, kai veikla bendrojo intereso tikslais reglamentuojama įstatymais [16].

35. Tačiau Nyderlandų Karalystė pareiškė, kad paslaugų ryšiai šioje byloje yra kitokie, negu juos aprašė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Kaip matyti iš Nyderlandų įstatymo dėl pradinio mokymo 4 straipsnio ir atitinkamų *Gemeente* jo įgyvendinimo nuostatų, ši neteikia jokių paslaugų moksleivių tėvams. Mat tėvai nei turi teisę reikalauti iš *Gemeente* vežti jų vaikus į mokyklą, nei jie už tai mokėjo. Veikiau tėvai galėtų reikalauti iš *Gemeente* padengti dalį vežimo išlaidų, kurių patiria dėl to, kad moksleivius veža patys.

36. Tačiau kadangi nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos nei tikrinti sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą išdėstytas pagrindinės bylos faktines aplinkybes [17], nei vertinti, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tinkamai aiškina nacionalinę teisę [18], atsakant į prejudicinius klausimus reikia remtis paslaugų ryšiais, kaip juos yra išdėstęs prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Pagal tai, kas išdėstyta, *Gemeente* pati užsakė įvairiose transporto įmonėse vežimo paslaugas ir jas apmokėjo. Šias vežimo paslaugas *Gemeente* teikė moksleivių tėvams jų prašymu. Už tai prireikus ji turėjo teisę reikalauti tėvų įnašų.

37. Vadinasi, remiantis tokia prašymą priimti prejudicinį sprendimą teismo pateikta informacija, galima daryti išvadą, kad organizuodama moksleivių vežimą į mokyklą *Gemeente* teikė paslaugas, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Taigi šiuo aspektu nekyla abejonių dėl jos veiklos ekonominio pobūdžio.

15 — Žr., pavyzdžiui, Sprendimą *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733, 31 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

16 — Sprendimai *Komisija / Nyderlandai* (235/85, EU:C:1987:161, 10 punktas) ir *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 40 punktas).

17 — Žr. tik Sprendimą *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 53 punktas).

18 — Žr. tik Sprendimą *Târşia* (C-69/14, EU:C:2015:662, 13 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

2. Pajamų gavimas

38. Tačiau pagal teismo praktiką veikla laikoma ūkine tik tada, kai ji vykdoma siekiant gauti nuolatinių pajamų [19].

39. Iš dalies Teisingumo Teismas taip pat nustatė, kad pagal šią sąlygą veikla turi būti nuolatinė ir vykdoma „už atlygį“ [20]. Tačiau Teisingumo Teismas ir tada rėmėsi PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antros pastraipos antro sakinio formuluote, pagal kurią turto naudojimas yra ekonominė veikla, jeigu ji vykdoma siekiant „gauti nuolatinių pajamų“. Šis reikalavimas turi būti taikomas būtent ne tik turto naudojimui, bet visai veiklai [21].

40. Šioje byloje dėl *Gemeente* veiklos tęstinumo nekyla abejonių, nebent tik dėl to, ar ji organizavo moksleivių vežimą į mokyklą, kaip tai suprantama pagal teismo praktiką, siekdama gauti pajamų arba už atlygį.

41. Nyderlandų Karalystės ir Komisijos manymu, prielaida, jog *Gemeente* vykdo ekonominę veiklą, bet kuriuo atveju gali būti nepagrįsta dėl to, kad ji moksleivių vežimą į mokyklą organizavo ne už atlygį. Mat įnašai, kuriuos moksleivių tėvai mokėjo *Gemeente*, nebuvo susiję su paslaugos teikimo išlaidomis. Šiam tikslui jos remiasi Komisijos ir Suomijos ginčo sprendimu, kuriame Teisingumo Teismas valstybinei veiklai priskyrė ekonominį pobūdį, nes už ją, atsižvelgiant į paslaugų faktinę vertę, buvo reikalaujama tik dalinio atlygio, kurio dydis priklausė nuo jų gavėjo pajamų ir turto [22].

42. Priešingai, Jungtinė Karalystė tame sprendime bando įžvelgti prieštarą Sprendimui *Urteil Hotel Scandic Gåsabäck*, kuriame Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, jog daryti prielaidą, kad sandoriai vykdomi už atlygį, gali leisti ir mažesnis už savikainą atlygis [23].

a) Atlygio ir pajamų ryšys

43. Šios skirtingos nuomonės rodo, jog minėtus Teisingumo Teismo sprendimus reikia vertinti diferencijuotai, kad jie nebūtų suprantami klaidingai.

44. Pirmiausia reikia atskirti pajamų gavimą, kurio reikalaujama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, ir konkrečios paslaugos teikimo arba prekės tiekimo atlygintinumą, kuris yra sąlyga apmokestinti pagal PVM direktyvos 2 straipsnį ir kartu – apmokestinamoji vertė pagal 73 straipsnį.

45. Dėl paslaugos atlygintinumo nustatymo atsižvelgiant į apmokestinimo momentą, nurodytą PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte, Teisingumo Teismas Sprendime *Hotel Scandic Gåsabäck* nedviprasmiškai išaiškino, kad paslaugos teikimas arba prekės tiekimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, laikytinas teikiamu ar tiekiamu „už atlygį“ ir tada, kai reikalaujama mažesnė už savikainą kaina [24]. Taip pat nėra pagrindo pardavimams mažesne už savikainą kaina, kurie tam tikromis aplinkybėmis ekonominiame gyvenime yra reikalingi ir racionalūs, netaikyti PVM. Lygiai taip negali būti neapmokestinama dėl kainodaros, kuri tam tikra forma orientuojama pagal kliento pajamas ir turtą, pavyzdžiui, taikant nuolaidas studentams arba pensininkams.

19 — Sprendimas *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:413, 18 punktas).

20 — Sprendimai *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 18 punktas) ir *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 37 punktas); žr. Sprendimą *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121) dėl 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūros ir taikymo tvarkos 4 straipsnio (OL L 71, p. 1303).

21 — Žr. Sprendimą *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 18 punktas); taip pat žr. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 37 punktas), kuriame šiuo aspektu atsižvelgiama į minėtą sprendimą.

22 — Žr. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 47–51 punktai).

23 — Žr. Sprendimą *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, 22 punktas).

24 — Žr. Sprendimą *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, 22–24 punktai).

46. Neabejotinai tokia pati nuostata taikoma nustatant atlygį pagal PVM apmokestinamąją vertę. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką, remiantis PVM direktyvos 73 straipsniu, lemiamas „atlygis“ yra „subjektyvi vertė“, t. y. realiai gauta, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatyta vertė [25]. Teisingumo Teismas taip pažymi, kad mokestis konkrečiu atveju nustatomas pagal atlygį, bet ne pagal „objektyvią“ suteiktos paslaugos arba pristatytos prekės vertę. Tai *e contrario* taip pat aiškiai nurodyta PVM direktyvos 80 straipsnyje nustatytos schemos, pagal kurią tam tikroms valstybėms leidžiama apmokestinamąja verte vietoj realiai gauto atlygio laikyti objektyvią paslaugos rinkos vertę [26].

47. Tačiau nustatant, ar veikla yra laikytina ekonomine pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, taikomi kiti kriterijai.

48. Nors, atrodo, Teisingumo Teismas, minėtame Sprendime *Komisija / Suomija* atsižvelgdamas į PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, sąlygą, ar valstybė vykdė savo veiklą už atlygį ir siekdama gauti pajamų, tikrino vertindamas apmokestinimo momentą, nurodytą PVM direktyvos dabartinio 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose [27], kaip matyti iš formuluotės prancūzų kalba, kuria priimtas sprendimas, jis jokiu būdu nesiremia atlygio sąvokos tapatumu abiejose nuostatose [28]. Apibrėždamas ekonominę veiklą Teisingumo Teismas veikiau kalba apie „atlygį“ už veiklą iš dalies tik dėl to, kad, kaip matyti, ekonominės veiklos sąlyga yra pajamų gavimas. Tačiau pajamų negali būti gaunama, jei veikla vykdoma tik neatlygintinai [29].

49. Tačiau nėra galvojama visiškai apie tą patį, kai Teisingumo Teismas, remdamasis PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi, kalba apie „atlygį“ Sprendime *Komisija / Suomija*, ir tada, kai jis sąvoką „atlygis“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, aiškina Sprendime *Hotel Scandic Gåsabäck*. Nors dažnai galima tikėtis tų pačių išvadų, reikia laikytis griežtos atskirties tarp atlygio, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnį, ir pajamų gavimo pagal 9 straipsnį. Taip išsprendžiami ir tariami prieštaravimai Teisingumo Teismo praktikoje [30].

50. Apibendrinant galima pasakyti, kad, viena vertus, veikla tuomet, kai už ją nereikalaujama *jokio* atlygio apmokestinimo momentu, nustatytu PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje, niekada nelaikytina ekonomine veikla, nes iš jos negaunama pajamų, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antros pastraipos antrą sakinį. Kita vertus, pagal teismo praktiką aplinkybė, kad apmokestinamasis asmuo, vykdydamas veiklą, reikalauja atlygio apmokestinimo momentu, nėra pakankama sąlyga pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį konstatuoti, kad jo veikla vykdoma taip pat siekiant gauti pajamų, ir daryti prielaidą, jog tai ekonominė veikla [31].

b) Pajamų gavimas šioje byloje

51. Taigi dabar šioje byloje reikia patikrinti, ar *Gemeente* moksleivių vežimą į mokyklą organizavo siekdama gauti pajamų.

25 — Žr. tik sprendimus *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, 13 punktas), *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, 21 punktas) ir *Tulică ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 33 punktas).

26 — Tai yra vadinamoji atviros rinkos kaina, kuri apibrėžta PVM direktyvos 72 straipsnyje.

27 — Žr. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 42–51 punktai); taip pat žr. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-276/97, EU:C:2000:424, 32–36 punktai).

28 — Žr. Sprendimo *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 37 punktas) versiją prancūzų k., kurioje su ekonomine veikla susijusi nuostata „effectuée contre une rémunération“ neatitinka formuluotės „à titre onéreux“, aptariant PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a–c punktus; taip pat žr. Sprendimą *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 18 punktas).

29 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, 12 punktas).

30 — Žr. šios išvados 41 ir 42 punktus.

31 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 21 punktas) ir *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 38 punktas).

– Atlygis, atsižvelgiant į apmokestinimo momentą

52. To visų pirma negalima paneigti faktu, kad *Gemeente* už savo veiklą visiškai nereikalavo atlygio, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį. Nes yra priešingai.

53. Teikiant paslaugą už atlygį, atsižvelgiant į apmokestinimo momentą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus, pagal nusistovėjusią teismo praktiką būtent reikalinga tik sąlyga, kad būtų tiesioginis prekių tiekimo arba paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens tiesiogiai gauto atlygio ryšys [32]. Tam reikalingas tik teisinis paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo ryšys, kuriuo remiantis pasikeičiama paslaugomis [33], ir abipusė paslaugos ir atlygio sąlyga [34].

54. Kadangi trečdalis tėvų už moksleivių vežimą į mokyklą turi mokėti įnašus, akivaizdu, kad šie reikalavimai įvykdyti. Be to, kaip matyti iš jau minėto Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, prielaidai dėl atlygio fakto šiais atvejais neprieštarauja tai, kad *Gemeente* reikalavo atlygio, mažesnio už paslaugos savikainą [35]. Taigi *Gemeente* moksleivių vežimą į mokyklą organizuoja nevisiškai neatlygintinai.

– Pajamų gavimas siauresne prasme

55. Tačiau, kaip jau išdėstyta, atlygio fakto, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, nepakanka siekiant konstatuoti, kad veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antros pastraipos antrą sakinį, vykdoma siekiant gauti pajamų.

56. Veikla siekiant gauti pajamų šiuo atveju abejotina, nes Teisingumo Teismas Sprendime *Komisija / Suomija* valstybinių įstaigų ekonominę veiklą teisinės pagalbos paslaugų srityje paneigė, grįsdamas tuo, kad už veiklą buvo reikalaujama tik dalinio atlygio, kuris priklausė nuo paslaugų gavėjo pajamų ir turto. Panašiai atrodo ir situacija šioje byloje.

57. Vis dėlto Teisingumo Teismas tame sprendime visų pirma orientavosi į tai, kad gautas atlygis visada sudarytų tik dalį pagal įstatymą bendrai nustatyto honoraro už teisinės pagalbos paslaugas [36]. Tačiau šioje byloje, atrodo, nėra jokios įstatyme nustatytos bendros vežimo kainos.

58. Be to, Teisingumo Teismui pasirodė svarbu, kad atlygio dydis priklausė nuo teisinės pagalbos paslaugų gavėjo pajamų ir turto [37]. Šioje byloje toks priklausomumas bent iš dalies yra, nes atsižvelgiama į tėvų pajamas.

59. Be to, Teisingumo Teismas minėtame sprendime veiklos ekonominį pobūdį vis dėlto paneigė tuo, kad pajamos padengė tik nedidelę dalį išlaidų, susidariusių už teisinės pagalbos paslaugų teikimą [38]. Šiuo atveju yra lygiai taip pat. *Gemeente* iš tėvų gauna tik dalinį atlygį, sudarantį maždaug 3 % išlaidų, kurių patiriama teikiant moksleivių vežimo į mokyklas paslaugą.

32 — Žr. tik Sprendimą *Serebryannay vek* (C-283/12, EU:C:2013:599, 37 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

33 — Žr., be kita ko, sprendimus *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 punktas), *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, EU:C:2003:377, 47 punktas) ir *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 29 punktas).

34 — Žr., be kita ko, sprendimus *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 13–20 punktai) ir *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 12–17 punktai); taip pat žr. generalinės advokatės Ch. Stix-Hackl išvadą byloje *Bertelsmann* (C-380/99, EU:C:2001:129, 32 punktas).

35 — Žr. Sprendimą *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, 22–24 punktai).

36 — Žr. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 47 punktas).

37 — Žr. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 48 punktas).

38 — Žr. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 50 punktas).

60. Nors yra aiškių šių atvejų panašumų, vis dėlto šioje byloje negalima iš karto ignoruoti, kad *Gemeente* veikla – bent jau taip pat – siekiama gauti pajamų. Visų pirma negalima painioti pajamų gavimo su ketinimu gauti pelno, nes pagal teismo praktiką toks ketinimas kaip tik nėra sąlyga daryti prielaidą, kad vykdoma ekonominė veikla [39].

61. Tai, ką Teisingumo Teismas Sprendime *Komisija / Suomija* neaiškiai išdėstė, bet galiausiai priėmė kaip sprendimo pagrindą, vis dėlto yra specialios aiškios pajamų gavimo veiklos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antros pastraipos antrą sakinį, sąlygos – dalyvavimo rinkoje – nebuvimas.

– Dalyvavimas rinkoje

62. Teisingumo Teismas dar Sprendime *SPÖ Landesorganisation Kärnten* paneigė veiklos, siekiant gauti pajamų, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antros pastraipos antrą sakinį, buvimą, nes šis politinės partijos padalinys nedalyvavo rinkoje [40]. Lygiai taip jis galiausiai paneigė valstybinių įstaigų ekonominės veiklos faktą vėlesniuose sprendimuose, nes tokio dalyvavimo rinkoje nebuvo įmanoma nustatyti [41].

63. Šis dalyvavimo rinkoje reikalavimas patvirtinamas ir papildomas tuo, kad siekdamas nustatyti ekonominės veiklos faktą Teisingumo Teismas kartais tikrina, ar veikla vykdoma taip pat, kaip paprastai vykdoma atitinkama ekonominė veikla. Todėl visų pirma reikalaujama palyginti su profesinių grupių, nurodytų PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antros pastraipos pirmame sakinyje, įprastai vykdoma veikla [42].

64. Tačiau tokio pobūdžio tipiško *Gemeente* dalyvavimo rinkoje šioje byloje neįžvelgiama. *Gemeente* nesiūlo savo paslaugų bendroje vežimo paslaugų rinkoje. Veikiau ji pati veikia kaip transporto įmonių, kurių vežimo paslaugas rūpindamasi gyvenimo sąlygomis teikia moksleivių tėvams, paslaugų galutinis vartotojas, nors ir ima dalinį finansinį įnašą.

65. Tai visų pirma patvirtina aplinkybė, kad *Gemeente* tik mažą procentinę dalį savo pradinių paslaugų išlaidų vėliau susigrąžina rinkdama įnašus už savo galutines paslaugas. Tokia elgsena nebūdinga rinkos dalyviui.

66. Šiuo aspektu taip pat Teisingumo Teismas jau seniai yra išaiškinęs, kad yra tam tikras ryšys tarp atlygio *dydžio* ir ekonominės veiklos fakto [43]. Būtent šį ryšį Teisingumo Teismas vėliau patvirtino Sprendime *Komisija / Suomija* [44]. Iš tiesų veikla, kuri įprastos PVM sistemos viduje remiantis konkrečių išlaidų ir kainų struktūra gali lemti tik mokesčio grąžinimą, nelemia pavadinimą suteikiančios pridėtinės vertės apmokestinimo, nes tokia vertė struktūriškai visai negali būti sukuriama.

67. Apmokestinti *Gemeente* organizuojamo moksleivių vežimo į mokyklą nagrinėjamu atveju nereikia nė dėl vieno iš dviejų motyvų, prieš tai minėtų kaip būtinų valstybinei veiklai apmokestinti PVM [45].

39 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:413, 25 punktas); tai išplaukia vienareikšmiškai iš PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies l ir m punktų bei 133 straipsnio a punkto nuostatų, skirtų konkrečiai nesiekiančioms pelno įstaigoms.

40 — Sprendimas *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C-267/08, EU:C:2009:619, 21–24 punktai).

41 — Sprendimai *T-Mobile Austria ir kt.* (C-284/04, EU:C:2007:381, 42 punktas) ir *Hutchison 3G ir kt.* (C-369/04, EU:C:2007:382, 36 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. Sprendimą *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 19 punktas).

42 — Žr. sprendimus *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, 28 punktas), *Słaby ir kt.* (C-180/10 ir C-181/10, EU:C:2011:589, 39–41 punktai), *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:413, 21 punktas) ir *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456, 24 punktas).

43 — Žr. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (50/87, EU:C:1988:429, 21 punktas).

44 — Žr. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 50 punktas).

45 — Žr. šios išvados 25 ir 26 punktus.

68. Pirma, nors tai, kaip fakto klausimą, galiausiai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, konkurencijos iškraipymų dėl to, kad nerenkamas PVM mokestis, neįžvelgiama. Kadangi tėvai nesinaudoja privačių transporto įmonių paslaugomis dėl *Gemeente* teikiamų vežimo paslaugų, tai grindžiama ne apmokestinimo PVM nebuvimu, bet tuo, kad *Gemeente* iš tėvų renka įnašus, kurie, kaip iš karto matyti, yra mažesni negu panašių vežimo paslaugų rinkos kainos, jei apskritai ji reikalauja įnašų. Priešingai, šią veiklą apmokestinus būtų bloginama privačių subjektų konkurencinė padėtis, nes *Gemeente*, remdamasi struktūriškai nuolat atsirandančiai pirkimo mokesčio permokai, ir toliau galėtų mažinti tėvų įnašus.

69. Antra, apmokestinimo PVM objektas galutinio vartojimo apmokestinimo forma nagrinėjamu atveju pakankamai apimamas tik tada, kai *Gemeente* veikla *neapmokestinama*. Jei būtent *Gemeente* moksleivių vežimo į mokyklą organizavimui, kuriam ji pasitelkia išorės transporto įmones, būtų taikomas PVM, dėl sumokėto PVM atskaitos mokestis galiausiai būtų renkamas tik nuo apmokestinamosios vertės, kurią sudaro tėvų įnašai. Tačiau šie įnašai sudaro tik nedidelę šių vežimo paslaugų rinkos kainos dalį – vos 3 % išlaidų, patiriamų už vežimą pasitelkus išorės vežėjus. Galiausiai šių vežimo paslaugų galutinis vartojimas iš esmės būtų neapmokestinamas PVM. Siekiant tam užkirsti kelią ir vežimo paslaugas apmokestinti PVM pagal jų rinkos vertę, turi būti galutinai apmokestinamos tik pradėtos teikti *Gemeente* paslaugos. Atsižvelgiant į tai, *Gemeente* organizuojamas moksleivių vežimas į mokyklą turi būti laikomas *neekonomine* veikla.

– Bendras arba atskiro atvejo vertinimas

70. Tačiau Jungtinė Karalystė pasiūlė, kad vertinant konkretų atvejį bet kuriuo atveju tokį *Gemeente* organizuojamą vežimą reikia laikyti ekonomine veikla, už kurią ji gauna iš tėvų bent panašią į rinkos kainą.

71. Yra reikalavimas nustatyti valstybinės veiklos dalyvavimą rinkoje iš principo vertinant visą veiklą bendrai, o ne kiekvieną konkretų sandorį atskirai. Tačiau kad valstybinės veiklos apmokestinimas nesudarytų sąlygų konkurencijos iškraipymui, konkrečiu atveju gali tekti veiklą išskirti į ekonominę ir neekonominę.

72. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dar turės patikrinti, kokiu mastu būtent PVM nerinkimas šioje byloje teikiant konkrečias paslaugas gali lemti konkurencijos iškraipymą privačių subjektų atžvilgiu. Šiuo atveju visada reikia atsižvelgti ir į pirkimo mokesčio atskaitos poveikį.

73. Tačiau atskirti savivaldybės veiklos ekonominę dalį nuo neekonominės dalies nereikia, jei nagrinėjamu atveju būtų nustatytas tik nedidelis konkrečių atvejų skaičius, kai neapmokestinus savivaldybės organizuojamo moksleivių vežimo į mokyklas būtų iškraipoma konkurencija. Būtent tai atitinka vertinimus, išplaukiančius iš PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antroje ir trečioje pastraipose aprašytos specialios schemos, skirtos valstybės veiklai. [46]

– Tarpinė išvada

74. Tačiau galiausiai – su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikrins konkurencinę padėtį – pirmiausia reikia konstatuoti, kad *Gemeente* moksleivių vežimą į mokyklą organizuoja nesiekdama gauti pajamų, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą.

46 — Dėl šių vertinimų pirmiausia žr. Sprendimą *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505).

C – *Išvada*

75. Todėl šioje byloje – vėl su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikrins konkurencinę padėtį – *Gemeente*, organizuodama moksleivių vežimą į mokyklą, nevykdo jokios ekonominės veiklos, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą. Vadinasi, ji neturi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą.

## VI – **Išvada**

76. Todėl siūlau taip atsakyti į *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktus prejudicinius klausimus:

Savivaldybė, kuri, kaip šioje pagrindinėje byloje, organizuoja moksleivių vežimą į mokyklą naudodamasi išorės transporto įmonių paslaugomis ir iš moksleivių tėvų gauna tik 3 % vežimo išlaidų dydžio įnašus, veikia ne kaip apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalį. Tačiau jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, esant didesniam atskirų vežimo paslaugų skaičiui, pripažintų, kad konkurencija iškraipoma, savivaldybė tokiu atveju veikia kaip apmokestinamasis asmuo.