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

Byla C-616/21

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
prieš
Gmina L.

(*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 – Paslaugos teikimas už atlygį – Apmokestinamojo asmens sąvoka – Ekonominė veikla – Tipologinis vertinimas – Viešosios teisės reguliuojama įstaiga, kuri savivaldybės teritorijoje gyventojams nemokamai organizuoja asbesto šalinimą, tačiau už tai iš vieno fondo gauna subsidiją – Didelio konkurencijos iškraipymo nebuvimas“

I. Įžanga

1. Savivaldybė, šalindama pavojingas atliekas, kaip antai asbesto turinčius gaminius, ne tik saugo gyventojų sveikatą, bet ir gali susidurti su įdomiais PVM klausimais. Jeigu atitinkami gyventojai būtų patys pasamdę įmonę asbestui pašalinti, apmokestinimo PVM klausimas būtų aiškus. Įmonė jiems teikia šią apmokestinamą ir nuo mokesčio neatleistą paslaugą. Valstybė gauna atitinkamą PVM. Valstybės subsidija, sudaranti 100 % išlaidų ir išmokama gyventojams, apmokestinimo PVM atžvilgiu neturi jokios reikšmės.

2. Vis dėlto kaip yra tuo atveju, kai savivaldybė atitinkamiems gyventojams nemokamai organizuoja šių atliekų išvežimą, kurį atlieka jos pasamdyta įmonė, o vėliau trečioji šalis (šiuo atveju – valstybės fondas) jai visiškai ar iš dalies kompensuoja iš pradžių patirtas išlaidas? Ir šiuo atžvilgiu valstybė jai priklausantį PVM gauna bent kartą – iš įmonės. Tačiau jeigu savivaldybė iš valstybės lėšų gauna 40–100 % dydžio subsidiją, ar dėl to ji teikia dar vieną apmokestinamą ir nuo mokesčio neatleistą paslaugą gyventojams ir ar dėl to dar kartą apskaičiuojamas PVM?

3. Dėl susidarančios paslaugų teikimų grandinės (įmonės gyventojui per savivaldybę suteikta paslauga) savivaldybė turėtų sumokėti šį PVM, bet iš esmės galėtų atskaityti pirkimo PVM. Jei subsidijos suma yra tokio pat dydžio kaip pirkimo išlaidos, gaunamas nulinis rezultatas, reikalaujantis didelių administracinių sąnaudų. Jei subsidija yra mažesnė (arba nepatenka į apmokestinamąją vertę), gaunama pirkimo PVM permoka, o tai sumažina mokestines pajamas.

[1] Originalo kalba: vokiečių.

Jei subsidija būtų didesnė, iš valstybės paramos programos būtų gauta papildomų mokestinių pajamų. Visos trys pasekmės kelia nepatogumų, ypač atsižvelgiant į savivaldybės siekiamą tikslą (aplinkos apsaugą, sveikatos apsaugą, apsaugą nuo asbesto keliamų pavojų), kuris naudingas ne tik pavieniam gyventojui, bet ir visai visuomenei.

4. Valstybės lėšomis remiamo asbesto šalinimo, kurį vykdo savivaldybė, vertinimas PVM atžvilgiu kelia kelis esminius klausimus, į kuriuos Teisingumo Teismas turi atsakyti ir šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą. Be kita ko, reikia išsiaiškinti, kaip turi būti nustatomas paslaugos gavėjas ir teikėjas. Ne mažiau svarbus ir klausimas, ar savivaldybė – darant prielaidą, kad ji yra paslaugos teikėja – tokiu atveju vykdo ekonominę veiklą.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

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

„PVM objektas yra šie sandoriai:

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 straipsnis išdėstytas taip:

„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 nedideliu mastu, kad ją būtų galima laikyti visiškai nereikšminga.

[2] 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).

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 28 straipsnis susijęs su paslaugų teikėjo komisionieriumi; jame nustatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.“

9. 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

10. 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).

11. PVM įstatymo 29a straipsnio 1 dalis susijusi su 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.“

12. *Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym* (1990 m. kovo 8 d. vietos savivaldos įstatymas (*Dz. U*. 2020, 713 pozicija, su vėlesniais pakeitimais, toliau – Savivaldos įstatymas) 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Bendruomenės kolektyvinių poreikių tenkinimas yra savivaldybės užduotis. Prie užduočių priskiriami šie konkretūs klausimai:

1) teritorijų priežiūra, nekilnojamojo turto valdymas, aplinkos ir gamtos apsauga bei vandentvarka; <…>

5) sveikatos apsauga;“ <…>

13. *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) 400 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Vaivadijų aplinkos apsaugos ir vandentvarkos fondai (toliau – vaivadijų fondai) yra savivaldybių valdomi juridiniai asmenys, kaip apibrėžta 1 dalyje nurodyto įstatymo [t. y. *Ustawa z dnia 27*

sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (2009 m. rugpjūčio 27 d. Viešųjų finansų įstatymas), *Dz. U*. 2019, 869 pozicija su vėlesniais pakeitimais] 9 straipsnio 14 punkte.“

14. Aplinkos apsaugos įstatymo 400b straipsnio 2 ir 2a dalyse nustatyta:

„2. Vaivadijų fondų veiklos tikslas – finansuoti aplinkos apsaugą ir vandentvarką, kaip numatyta 400a straipsnio 1 dalies 2, 2a, 5–9a, 11–22 ir 24–42 punktuose.

2a. Nacionalinio fondo ir vaivadijų fondų tikslas taip pat yra sudaryti sąlygas aplinkos apsaugos ir vandentvarkos finansavimui įgyvendinti, visų pirma teikiant paramą ir skatinant tokią veiklą, taip pat bendradarbiaujant su kitais subjektais, įskaitant vietos savivaldos subjektus, verslininkus ir subjektus, registruotus už Lenkijos Respublikos ribų.“

15. Nuostatos dėl asbesto šalinimo yra įtvirtintos parlamentiniame įstatyme [3]. Šiuo tikslu 2009 m. liepos 14 d. Ministrų Taryba priėmė rezoliuciją dėl daugiametės programos „2009–2032 m. asbesto šalinimo Lenkijoje programa“ parengimo [4]. Rezoliucijoje apibrėžiami Europos Sąjungos keliami uždaviniai daugiametėje perspektyvoje, nustatomi programos tikslai, teisinė, finansinė ir organizacinė sistema. Vietos savivaldos subjektai įpareigojami parengti asbesto turinčių gaminių šalinimo programas.

16. L. miesto taryba, remdamasi Aplinkos apsaugos įstatymu, 2019 m. balandžio 26 d. nutarimu Nr. 227/VI/2019 patvirtino „2018–2032 m. asbesto šalinimo L. mieste programos“ atnaujinimą. Jos įgyvendinimas pavestas L. miesto merui. 2019 m. rugsėjo 23 d. L. miesto mero įsakymu Nr. 62/9/2019 buvo nustatytos projekto įgyvendinimo taisyklės. Remiantis L. miesto tarybos nutarimo priedu, asbesto šalinimo veiklą, be kita ko, sudaro asbesto turinčių gaminių ir asbesto turinčių atliekų šalinimas iš L. miesto teritorijos.

III. Faktinės aplinkybės ir prejudicinio sprendimo procedūra

17. *Gmina L*. (L. savivaldybė, Lenkija, toliau – savivaldybė) yra teritorinis savivaldos vienetas. Ji vykdo jai pavestas užduotis, išvardytas Savivaldos įstatymo 7 straipsnyje. Be to, jai pavesta nemažai viešojo administravimo srities užduočių. Ji taip pat įregistruota kaip PVM mokėtoja.

18. Asbesto turinčių gaminių šalinimo programos įgyvendinimas reiškia pirma minėtų užduočių vykdymą ir vyriausybės „2009–2032 m. asbesto šalinimo Lenkijoje programos“ įgyvendinimą. Ji įgyvendinama remiantis 2019 m. rugsėjo 23 d. L. miesto mero įsakymu.

19. Vadovaudamasi šiuo įsakymu savivaldybė šalina (surenka) jos teritorijoje esančius asbesto turinčius gaminius iš gyvenamosios ir komercinės paskirties pastatų bei asbesto turinčias atliekas. Šie veiksmai neatliekami nekilnojamojo turto objektuose, kuriuose vykdoma ekonominė veikla. Savivaldybė ketina finansuoti visas asbesto šalinimo iš programos reikalavimus atitinkančių pastatų išlaidas.

[3] *Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest* (1997 m. birželio 19 d. Asbesto turinčių gaminių naudojimo draudimo įstatymas, *Dz. U*. 2020, 1680 pozicija).

[4] *Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program Oczyszczania Kraju z Azbestu na lata 2009-2032“*; priimta remiantis *Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju* (2006 m. gruodžio 6 d. Plėtros politikos vykdymo tvarkos įstatymas, *Dz. U*. 2009, Nr. 84, 712 pozicija).

20. Ji organizuoja šių veiksmų atlikimą pagal gyventojų, pageidaujančių pašalinti asbestą iš savo nekilnojamojo turto objekto, pateiktus prašymus. Tada ji, vadovaudamasi *Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych* (2004 m. sausio 29 d. Viešųjų pirkimų įstatymas; *Dz. U.* 2018, 1986 pozicija su vėlesniais pakeitimais, toliau – Viešųjų pirkimų įstatymas), išrenka rangovą, kuris pašalins asbestą. Tuomet savivaldybė su juo sudaro sutartį dėl paslaugų teikimo tų gyventojų, kurie prieš tai savivaldybei pateikė atitinkamus prašymus, nekilnojamojo turto objektuose.

21. Suteikęs paslaugas taip išrinktas rangovas išrašo savivaldybei sąskaitą faktūrą su sutarta suma ir atitinkamu PVM. Visą šį atlygį, įskaitant PVM, savivaldybė sumoka iš savo lėšų. Vėliau savivaldybė kreipiasi į L. vaivadijos Aplinkos apsaugos ir vandentvarkos fondą dėl visų arba dalies siekiant šio tikslo patirtų išlaidų kompensavimo subsidijos forma. Šia subsidija galima padengti nuo 40 iki 100 % išlaidų, atsižvelgiant į fondo nustatytus reikalavimus. Gyventojai dėl to nepatiria jokių išlaidų, ir savivaldybė su jais nesudaro jokių sutarčių dėl asbesto šalinimo iš jų nekilnojamojo turto objektų paslaugų teikimo.

22. 2020 m. sausio 7 d. savivaldybė kreipėsi į mokesčių administratorių su prašymu pateikti išankstinį sprendimą šiais klausimais:

– ar įgyvendindama šią programą ji veikia kaip PVM įstatymo 15 straipsnio 6 dalyje nurodyta institucija?

– Ar gavus subsidiją iš L. vaivadijos Aplinkos apsaugos ir vandentvarkos fondo savivaldybei atsiranda mokestinė prievolė pagal PVM įstatymo 19a straipsnio 5 dalies 2 punktą, atsižvelgiant į 6 dalį?

– Ar savivaldybė turi teisę atskaityti pirkimo PVM, apskaičiuotą rangovo, išrinkto pagal Viešųjų pirkimų įstatymą, išrašytose sąskaitose faktūrose dėl asbesto turinčių gaminių šalinimo iš fizinių asmenų ir daugiabučių gyvenamųjų namų savininkų bendrijų pastatų, atitinkančių asbesto šalinimo L. programos reikalavimus?

23. Savivaldybė nurodė, kad ji veikia kaip viešosios teisės reguliuojama įstaiga. Būdama vietos savivaldos subjektas, ji vykdo užduotis, numatytas savivaldos įstatymo 7 straipsnio 1 dalies 1 punkte ir minėtose vyriausybės programose. Ji neatlygintinai finansuoja asbesto šalinimą gyventojams – vietos bendruomenės nariams, kurie neturi mokėti jokių mokesčių, rinkliavų, įmokų ar atlikti kitų mokėjimų. Be to, aprašytoje situacijoje nebuvo konkurencijos iškraipymo pavojaus, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 13 straipsnį. Taip yra todėl, kad savivaldybė projektą įgyvendina ne savo jėgomis ir ištekliais ir savo darbuotojų nenaudoja. Ji turi pasirinkti rangovą, remdamasi Viešųjų pirkimų įstatymo nuostatomis, o tai yra konkurencijos stiprinimo priemonė.

24. 2020 m. kovo 13 d. išankstiniame sprendime mokesčių administratorius nustatė, kad savivaldybės pateiktas projektas laikytinas PVM apmokestinama veikla. Taip yra dėl to, kad savivaldybė gyventojams perparduoda iš pasirinkto rangovo įsigytas asbesto šalinimo paslaugas. Savivaldybė šias paslaugas perka iš pagal Viešųjų pirkimų įstatymą atrinkto rangovo savo vardu, bet trečiųjų šalių naudai. Todėl pagal PVM įstatymo 8 straipsnio 2a dalį ji veikia kaip paslaugų teikėja, net jei nesudaro sutarčių su gyventojais. Paslaugų gavėjai yra ne visi savivaldybės gyventojai, o tik tie, kurie pateikė atitinkamus prašymus pašalinti asbestą iš jų nekilnojamojo turto objektų. Nesvarbu, kad šiuo atveju visi gyventojai netiesiogiai gaus naudos iš projekto rezultatų.

25. Mokesčių administratorius pabrėžė, kad rangovą išrenka savivaldybė (ne gyventojai), savivaldybė sudaro sutartį su rangovu, jai yra išrašomos sąskaitos faktūros, ji atlygį moka iš savo lėšų. Taigi savivaldybė aktyviai dalyvauja teikiant paslaugas. Savivaldybė teikia konkrečias paslaugas atskiriems individualiems nekilnojamojo turto objektų savininkams, pateikusiems prašymus, o L. vaivadijos Aplinkos apsaugos ir vandentvarkos fondo subsidija skiriama šių konkrečių paslaugų išlaidoms padengti.

26. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta pirma, mokesčių administratorius pripažino savivaldybei PVM mokėtojo statusą ir nustatė, kad minėtos veiklos vykdymas yra PVM objektas ir dėl to atsiranda mokestinė prievolė, kuri taip pat apima subsidiją iš L. vaivadijos Aplinkos apsaugos ir vandentvarkos fondo. Kartu taikoma teisė atskaityti pirkimo PVM, priskaičiuotą rangovo išrašytose sąskaitose faktūrose.

27. 2020 m. liepos 21 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Liublino vaivadijos administracinis teismas) panaikino 2020 m. kovo 13 d. išankstinį sprendimą, motyvuodamas tuo, kad savivaldybė, kuri gauna finansavimą asbestui šalinti iš atskirų jos gyventojų nekilnojamojo turto objektų ir negauna už tai jokio atlygio iš gyventojų, vykdydama šį projektą neveikia kaip PVM mokėtoja. Šalinant asbestą iš savivaldybės teritorijos, įskaitant iš jos gyventojų nekilnojamojo turto objektų, nevykdoma ūkinė veikla, susijusi su privatinės teisės sandoriais. Savivaldybė nesikreipia į neapibrėžtą skaičių potencialių klientų su pasiūlymu teikti asbesto (asbesto turinčių gaminių ir atliekų) šalinimo paslaugas kaip laisvosios rinkos sąlygomis veikiantis verslininkas.

28. Šiomis aplinkybėmis savivaldybė vykdo jai priskirtą viešąją pareigą pašalinti iš savivaldybės teritorijos asbestą, kaip žmogaus sveikatai ir gyvybei bei aplinkai pavojingą medžiagą. Visa savivaldybės veikla – tai išimtinai suverenių uždavinių, numatytų Savivaldos įstatymo 7 straipsnio 1 dalies 1 ir 5 punktuose ir tiesiogiai skirtų savivaldybės administruojamos teritorijos gyventojų sveikatai ir gyvybei bei natūraliai aplinkai apsaugoti, vykdymas, o tai reiškia, kad savivaldybė veikia kaip viešosios teisės reguliuojama įstaiga.

29. Šis sprendimas buvo apskųstas *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija). Tas teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą pagal SESV 267 straipsnį:

„Ar PVM direktyvos nuostatos, ypač jos 2 straipsnio 1 dalis, 9 straipsnio 1 dalis ir 13 straipsnio 1 dalis, turi būti aiškinamos taip, kad savivaldybė (valdžios institucija), įgyvendindama asbesto šalinimo iš jos teritorijoje esančių nekilnojamojo turto objektų, priklausančių gyventojams, kurie dėl to nepatiria jokių išlaidų, programą, pripažintina PVM mokėtoja? O gal tokia veikla yra savivaldybės, kaip valdžios institucijos, veikla, vykdoma siekiant atlikti jai pavestas užduotis, susijusias su gyventojų sveikatos ir gyvybės apsauga, taip pat aplinkos apsauga, dėl kurios savivaldybė nelaikytina PVM mokėtoja?“

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 prejudicinio klausimo

31. Jei pateiktą prejudicinį klausimą 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[5]. Vis dėlto teismas iš esmės klausia, kaip turi būti aiškinami šios direktyvos 2, 9 ir 13 straipsniai, kad vėliau būtų galima nuspręsti, ar savivaldybė šiuo atveju, kaip mano mokesčių administratorius, teikia apmokestinamąją paslaugą gyventojams.

32. Tam, kad savivaldybės veiklai būtų taikoma PVM direktyva, savivaldybės veikla šalinant asbestą turi būti paslaugų teikimas gyventojams už *atlygį* (PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas, žr. B dalį). Kad savivaldybė taip pat veiktų kaip apmokestinamasis asmuo, šis paslaugos teikimas turėtų būti vykdomas *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).

B. Dėl paslaugos teikėjo ir gavėjo nustatymo

33. PVM, kaip bendruoju vartojimo mokesčiu, siekiama apmokestinti vartotojo finansinį pajėgumą, kurio išraiška yra jo turto panaudojimas vartojamai naudai įgyti[6]. Tai reiškia, kad gavėjas turėjo gauti vartojamą naudą. Tai pasakytina tiek apie prekių tiekimą, tiek apie paslaugų teikimą, kaip taip suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus. Šioje byloje nagrinėjama vartojimo nauda yra asbesto pašalinimas. Asbesto šalinimas nėra prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 14 straipsnį, todėl yra paslaugos teikimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį.

34. Vis dėlto reikia išsiaiškinti, kas ir kam suteikė šią paslaugą. Gali būti laikoma, kad šalinimo įmonė suteikė paslaugą savivaldybei (nes savivaldybė suteikė įgaliojimą ir apmokėjo) arba gyventojui (nes iš gyventojo nekilnojamojo turto objekto buvo pašalintas asbestas). Tačiau taip pat galima laikyti, kad savivaldybė suteikė paslaugą gyventojui, nes gyventojas pateikė atitinkamą prašymą savivaldybei, o pastaroji (pasitelkusi pasamdytą subrangovą) pašalino iš jo nekilnojamojo turto objekto asbestą (žr. 2 skyrių). Be to, Lenkijos mokesčių administratorius, atrodo, daro prielaidą, kad buvo sudarytas sandoris už komisinį atlyginimą, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 28 straipsnį (žr. 1 skyrių), kurį sudarant savivaldybė veikė kaip gyventojo komisionierė.

[5] 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).

[6] 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").

1. Dėl sandorio už komisinį atlyginimą buvimo

35. PVM direktyvos 28 straipsnyje nustatyta, kad, kai „apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats“. Taigi, jei savivaldybė, kaip komisionierė, savo vardu, bet gyventojų naudai, užsakė asbesto šalinimą iš įmonės, ji būtų traktuojama kaip pati atlikusi asbesto šalinimo iš gyventojų nekilnojamojo turto objektų darbus.

36. Toks sandorio už komisinį atlyginimą vertinimas PVM atžvilgiu, kaip pabrėžia Teisingumo Teismas savo suformuotoje jurisprudencijoje[7], yra teisinė fikcija. Iš tikrųjų komisionieriaus veikla yra tik tarpininkavimo paslauga, už kurią jis gauna komisinį atlyginimą. Tačiau apmokestinimo PVM tikslais ši tarpininkavimo paslauga perkvalifikuojama ir prilyginama pagrindinei paslaugai. Tai ypač svarbu, kalbant apie neapmokestinimą[8]; šitaip neapmokestinimas taikomas ir komisionieriaus suteiktai tarpininkavimo paslaugai. Galiausiai dėl to tiesioginiai sandoriai ir sandoriai už komisinį atlyginimą vertinami vienodai.

37. Vis dėlto, Teisingumo Teismo nuomone[9], tai reiškia, kad norint taikyti šią nuostatą turi būti įvykdytos dvi sąlygos. Pirma, turi būti įgaliojimas, kurį vykdydamas komisionierius komitento naudai dalyvauja teikiant paslaugas. Antra, komisionieriaus įsigytų paslaugų teikimas ir komitentui parduotų paslaugų teikimas turi sutapti.

38. Dėl pirmosios sąlygos Teisingumo Teismas[10] pažymi, kad
PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkte aiškiai vartojama sąvoka „sutartis“, o šios direktyvos 28 straipsnyje patikslinta, kad apmokestinamasis asmuo turi veikti „kito asmens naudai“. Vadinasi, tarp komisionieriaus ir komitento turi būti susitarimas dėl atitinkamo įgaliojimo suteikimo. Todėl kai kuriose teisės sistemose komitentas dar vadinamas įgaliotoju.

39. Vis dėlto, jeigu toks įgaliojimas ir iš šio įgaliojimo išplaukianti komitento teisė duoti komisionieriui nurodymus yra esminis sandorio už komisinį atlyginimą požymis, tuomet, kaip teisingai nurodo Komisija, šiuo atveju taip nėra. Atitinkamas gyventojas ne paveda savivaldybei jo sąskaita pašalinti asbestą, bet prašo įtraukti jį į valstybės finansuojamą asbesto šalinimo programą. Ar jis bus įtrauktas, sprendžia ne jis, o savivaldybė. Atrodo, kad gyventojas, išskyrus prašymo pateikimą, nedaro jokios įtakos paslaugos įgyvendinimui. Todėl sandorio už komisinį atlyginimą prielaidą reikia atmesti.

2. „Asbesto šalinimo“ paslaugos teikėjas ir gavėjas

40. Kyla esminis klausimas, kas ir kam suteikė asbesto šalinimo paslaugą. Su tuo susijęs klausimas, kaip nustatyti paslaugos teikėją ir gavėją, kai teikiant „paslaugą už atlygį“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, dalyvauja keli asmenys.

7 2021 m. sausio 21 d. Sprendimas *UCMR – ADA* (C-501/19, EU:C:2021:50, 43 punktas), 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *ITH Comercial Timişoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 49 ir 50 punktai), 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Amărăşti Land Investment* (C-707/18, EU:C:2019:1136, 37 ir 38 punktai), 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Valstybinė mokesčių inspekcija (Jungtinės veiklos sutartis)* (C-312/19, EU:C:2020:711, 49 punktas), 2017 m. gegužės 4 d. Sprendimas *Komisija / Liuksemburgas* (C-274/15, EU:C:2017:333, 85, 86 ir 88 punktai) ir 2011 m. liepos 14 d. Sprendimas *Henfling, Davin, Tanghe* (C-464/10, EU:C:2011:489, 35 punktas).

8 Žr. eksplicitiškai 2011 m. liepos 14 d. Sprendime *Henfling, Davin, Tanghe* (C-464/10, EU:C:2011:489, 36 punktas).

9 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *ITH Comercial Timişoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 51 punktas).

10 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *ITH Comercial Timişoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, 52 punktas).

a) Paslaugos teikėjo ir gavėjo nustatymo požymiai

41. Kadangi PVM yra skirtas 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 netiesioginis požymis. 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 [11]. Todėl faktas, kad už ją mokėjo ne gyventojas, o fondas arba savivaldybė, netrukdo daryti prielaidos, kad paslauga buvo suteikta gyventojui.

42. Kadangi pagal PVM teisės aktus prievolę vykdantis verslininkas veikia kaip mokesčių rinkėjas į valstybės biudžetą [12], *nustatant teikėją* visada reikia remtis tuo, kuris asmuo gavo atlygį. Tik šis asmuo gali pervesti valstybei į atlygį įskaičiuotą PVM. Šiuo atžvilgiu savivaldybė gali būti laikoma teikėja. Taip yra todėl, kad už asbesto pašalinimą iš gyventojo nekilnojamojo turto objekto fondas kompensuoja jai tam tikrą sumą. Nesvarbu, kad asbestą šalina ne savivaldybės darbuotojai, o savivaldybė įgaliojo tai 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 [13].

43. Tai, kad savivaldybė, šalindama asbestą, vykdo viešąjį uždavinį (sveikatos profilaktika, apsauga nuo asbesto keliamų pavojų), nekliudo manyti, kad ji vykdo teikimą gyventojams. Taip yra todėl, kad pagal jurisprudenciją paslaugų teikimas už atlygį taip pat gali būti pagal įstatymą priskirtų ir reglamentuojamų uždavinių vykdymas bendrojo intereso tikslais [14].

b) Teikėjo ir gavėjo teisiniai santykiai

44. Veikiau Teisingumo Teismas yra aiškiai nurodęs, kad, siekiant nustatyti apmokestinamo teikimo gavėją, būtina išsiaiškinti, kas yra susiję abipusiu teisiniu santykiu, kuriuo remiantis abipusiai pasikeičiama prievolėmis [15]. Tokį teisinį santykį Teisingumo Teismas preziumuoja jau tuomet, kai tarp teikimo ir gauto atlygio yra pakankamai tiesioginis ryšys [16]. Reikšmingos sutarties sąlygos šiuo atžvilgiu yra elementas, į kurį reikia atsižvelgti, nes sutartinė padėtis paprastai atspindi sandorių ekonominį ir finansinį turinį [17]. Šiuos teisinius santykius ir sutarties nuostatas galiausiai turės įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

[11] 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).

[12] 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).

[13] 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).

[14] 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).

[15] 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimas *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 33 punktas), panašiai ir 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendime *Valstybinė mokesčių inspekcija (Jungtinės veiklos sutartis)* (C-312/19, EU:C:2020:711, 40 ir paskesni punktai).

[16] 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).

[17] 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).

45. Jei paaiškėtų, kad gyventojo prašymu savivaldybė tik tarpininkavo sudarant sutartį tarp gyventojo ir asbesto šalinimo įmonės, sumokėdama atlygį kaip „trečioji šalis“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 73 straipsnį, ir gaudama iš fondo dalinę kompensaciją, tuomet tarp įmonės ir gyventojo būtų susiklostę tiesioginio teikimo santykiai. Vienas iš tai liudijančių požymių būtų klausimas, kam tektų atsakomybė už žalą, jeigu ji būtų padaryta teikiant šią paslaugą gyventojui.

46. Vis dėlto, jeigu savivaldybė sutartį su šalinimo įmone sudarė savo vardu ir savo sąskaita ir taip pat savo vardu ir savo sąskaita veikė atitinkamo gyventojo (pareiškėjo) atžvilgiu – galbūt viešosios teisės pagrindu – tuomet fondas taip pat galėjo sumokėti atlygį kaip „trečioji šalis“ už savivaldybės gyventojui įvykdytą teikimą.

47. Jei teisingai suprantu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, šalinimo įmonė įsipareigojo savivaldybei pašalinti asbestą, esantį savivaldybės nurodytuose nekilnojamojo turto objektuose. Savivaldybė įsipareigojo už tai sumokėti. Tai yra paslauga, kurią įmonė teikia savivaldybei už atlygį.

48. Kita vertus, atrodo, kad savininkas su šalinimo įmone neturi jokių sutartinių santykių. Veikiau jis tik kreipėsi į savivaldybę dėl asbesto, esančio jo nekilnojamojo turto objekte, pašalinimo. Tai rodo, kad savininkui yra svarbu tai, kad savivaldybė pašalina asbestą, t. y. jis gauna iš to vartojamos naudos. Už šį pašalinimą savivaldybė iš fondo gauna kompensaciją, padengiančią visas arba dalį patirtų išlaidų. Šiuo atžvilgiu darau prielaidą, kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp asbesto pašalinimo atskiro gyventojo naudai (jo prašymu pateiktu savivaldybei) ir bent jau dalinio šios savivaldybės paslaugos „apmokėjimo“, atlikto trečiosios šalies (fondo).

49. Vis dėlto taip pat galima manyti, kad fondo atliktas refinansavimas nepriklauso nuo to, kieno asbestas (gyventojo ar pačios savivaldybės) buvo pašalintas. Tuomet fondo (trečiosios šalies, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 73 straipsnį) mokėjimas būtų susijęs su šalinimo įmonės savivaldybei suteikta paslauga ir būtų savivaldybės refinansavimas iš valstybės lėšų. Tačiau tokių faktų iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą neišplaukia.

50. Tai, kad kai kuriuose procesiniuose dokumentuose pabrėžiama, jog savivaldybė ir gyventojas nebuvo sudarę sutarties, nėra tinkamas argumentas. Klasikinės civilinės teisės reglamentuojamos sutarties tikrai nėra. Kaip jau minėta (šios išvados 44 punkte), pakanka, kad tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys [18].

51. Toks tiesioginis ryšys egzistuoja jau tuomet, kai abi prievolės yra abipusiškai susijusios, t. y. jei viena vykdoma su sąlyga, kad kita vykdoma taip pat, ir jos vykdomos abipusiškai [19]. Taip yra šiuo atveju, jeigu egzistuoja toks ryšys tarp fondo savivaldybei suteikiamo refinansavimo ir asbesto pašalinimo iš konkretaus gyventojo, kuris anksčiau buvo pateikęs prašymą [20]; tai išsiaiškinti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

[18] Žr. 15 ir 16 išnašose pateiktas nuorodas.

[19] 2020 m. kovo 11 d. Sprendimas *San Domenico Vetraria* (C-94/19, EU:C:2020:193, 26 punktas); žr. ir 1994 m. birželio 2 d. Sprendimą *Empire Stores* (C-33/93, EU:C:1994:225, 16 punktas), 1988 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, EU:C:1988:508, 14 punktas).

[20] Šiuo klausimu taip pat žr. 2022 m. sausio 20 d. Sprendimą *Apcoa Parking Danmark* (C-90/20, EU:C:2022:37, 27 ir paskesni punktai).

52. Taigi nagrinėjamu atveju teikiamos dvi paslaugos. Įmonė teikia savivaldybei paslaugą (asbesto šalinimą), kuri taip pat neabejotinai teikiama už atlygį. Savo ruožtu savivaldybė atitinkamam gyventojui, kuris to paprašė, teikia paslaugą (asbesto šalinimą), kuri, tikėtina, taip pat teikiama už iš trečiosios šalies (fondo) gaunamą atlygį.

c) Atlygio dydis

53. Lieka tik klausimas, ar savivaldybės gautas atlygis *yra faktiškai lygiavertis* gyventojui suteiktai paslaugai. Tai kelia abejonių, nes trečiosios šalies (šiuo atveju – fondo) sumokėtas atlygis, atsižvelgiant į aplinkybes, gali padengti tik dalį išlaidų. Remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą, tai, priklausomai nuo sąlygų, sudarė nuo 40 iki 100 % patirtų išlaidų.

54. Vis dėlto PVM direktyvoje nereikalaujama, kad atlygis būtų proporcingas. Tai matyti jau iš PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkto, kuriame nustatoma teisinė fikcija, kad paslaugos teikiamos už atlygį, net jeigu jos teikiamos neatlygintinai. Tokiu atveju paslauga už nedidelį atlygį tikrai turi būti laikoma paslauga už atlygį. Tai patvirtina ir PVM direktyvos 80 straipsnis. Jame nustatyta, kad valstybės narės gali numatyti, jog paslaugų, teikiamų tarp artimais ryšiais susijusių asmenų, atveju pernelyg mažas atlygis padidinamas iki įprastos vertės. Visais kitais atvejais yra pakankamas ir priimtinas sutartas atlygis, kurio dydis yra mažesnis nei įprastoji vertė.

55. Dėl šios priežasties 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 nustatoma iš anksto pagal nustatytus kriterijus, ryšiui [21].

56. Taigi atlygio dydis neturi lemiamos reikšmės kvalifikuojant paslaugą kaip paslaugą už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Veikiau lemiamą reikšmę turi tai, ar (šiuo atveju – fondo) mokėjimas yra susijęs su konkrečia paslauga (šiuo atveju – asbesto šalinimu), kurią teikia mokėjimo gavėjas (šiuo atveju – savivaldybė). Jei taip – o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, – savivaldybė taip pat teikia paslaugą „už atlygį“.

3. Tarpinė išvada

57. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad sprendžiant, tarp kurių šalių vyksta paslaugos teikimas už atlygį, lemiamą reikšmę turi bendras esamų teisinių santykių įvertinimas. Jei šis bendras vertinimas rodo tiesioginį ryšį tarp mokėjimo (šiuo atveju – iš fondo) ir paslaugos (šiuo atveju – savivaldybės atlikto asbesto pašalinimo iš gyventojo turto), tai yra paslauga „už atlygį“.

[21] 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).

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

58. Tam, kad savivaldybė šiuo atžvilgiu veiktų kaip apmokestinamasis asmuo, konkrečiu atveju pašalindama asbestą ji turėjo vykdyti ekonominę veiklą. Pagal
PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą „ekonominė veikla“ apima visą gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą ir žemės ūkio bei laisvųjų profesijų veiklą.

59. 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 [22].

60. 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 tai daroma nuolat, taip pat gali būti svarbus apmokestinimo PVM tikslais. Tačiau nagrinėjamu atveju kalbama ne apie „turto naudojimą“ [23], todėl tvarumo požymis šiuo atveju nėra svarbus. Be to, planingas ir nuolatinis asbesto šalinimas iš didelio skaičiaus asmenų, ko gero, visiškai atitiktų šį kriterijų. L. miesto asbesto šalinimo programoje numatytas 2018–2032 m. laikotarpis.

61. 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, reikia išnagrinėti *visas sąlygas*, kurioms esant ši veikla buvo įvykdyta [24].

62. 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.

63. 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.

64. Toks tipologinis apibrėžimas yra atviresnis nei abstraktus terminas [25]. Prie tam tikro tipo veikla 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.

[22] 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:2021:132, 69 punktas) ir 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendime *Valstybinė mokesčių inspekcija (Jungtinės veiklos sutartis)* (C-312/19, EU:C:2020:711, 39 punktas).

[23] 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).

[24] 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).

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

65. 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 [26]. Tas pats pasakytina ir apie pajamų dydį bei kitus aspektus, pavyzdžiui, klientų skaičių [27]. 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 [28]. Tiesa, 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 [29].

66. Tokiu tipologiniu požiūriu, pavyzdžiui, grindžiamas Teisingumo Teismo sprendimas dėl stebėtojų tarybos nario, gavusio atlygį už savo, kaip kapitalo bendrovės stebėtojų tarybos nario, veiklą, ekonominės veiklos. Todėl 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) [30]. Šį tipologinį metodą Teisingumo Teismas taikė dar Sprendime *Gemeente Borsele* [31], o prieš tai bendrais bruožais – Sprendime *Enkler* [32].

67. Vertinant savivaldybės veiklą nagrinėjamu atveju, krinta į akis tai, kad ji skiriasi nuo tipinio apmokestinamojo asmens, turinčio panašią profesiją (šiuo atveju – „asbesto šalintojo“), veiklos. Viena vertus, savivaldybė nevykdo savo veiklos šioms paslaugoms teikti. Ji nei samdo tam darbuotojus, nei aktyviai ieško klientų. Veikiau tik jos gyventojai gali prašyti įtraukti juos į asbesto šalinimo programą, sukurtą remiantis viešosios teisės aktu. Tik tada savivaldybė suranda įmonę, kuri pašalina asbestą. Ši atrenkama viešojo konkurso būdu. Asbestą šalinanti įmonė subrangovo paprastai taip nesirenka.

68. Savivaldybės veikla apsiriboja tik sėkmingo asbesto šalinimo, kurį vykdo privatus subjektas, organizavimu. Už šias organizacines paslaugas atlygis nemokamas; fondas kompensuoja tik pasitelkto „subrangovo“ išlaidas. 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.

[26] 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 49); 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)

[27] 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).

[28] 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).

[29] 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).

[30] 2019 m. birželio 13 d. Sprendimas *IO (Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Stebėtojų tarybos nario veikla)* (C-420/18, EU:C:2019:490, 44 punktas).

[31] 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 toje byloje (C-520/14, EU:C:2015:855, 62 ir paskesni punktai).

[32] 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).

69. Savivaldybė taip pat pasirenka, kam bus teikiama atitinkama paslauga pagal šią programą. Tai reiškia, kad gyventojas jai jokio įgaliojimo nesuteikia. Paprastai asbesto šalinimo priemonės naudos gavėjui (šiuo atveju – atitinkamam gyventojui) nėra nemokamos, ypač jei šios paslaugos prieš tai buvo įsigytos iš trečiosios šalies. Be to, net ir atsižvelgiant į fondo mokėjimus, kurie padengia 40–100 % išlaidų, išlieka „įprastam“ apmokestinamajam asmeniui neįprastas neaiškumas dėl atlygio, kuris geriausiu atveju tik padengia išlaidas.

70. Ar ir kokiu mastu trečioji šalis atlygins teikiant paslaugą patirtas išlaidas, lieka neaišku tol, kol trečioji šalis (šiuo atveju – fondas) priima sprendimą. Šiuo atžvilgiu savivaldybė nei imasi verslininkiškos iniciatyvos, nei turi galimybių gauti pelno [33]. Galiausiai, atsižvelgiant į trečiosios šalies kompensavimo tvarką, 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.

71. 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, apsaugai nuo asbesto keliamų pavojų, sveikatos apsaugai ir pan.), kuri yra naudinga visiems. Tipinis apmokestinamasis asmuo elgiasi kitaip.

72. Taigi sąlygos, kurioms esant teikiama pagrindinėje byloje nagrinėjama paslauga, skiriasi nuo tų, kuriomis paprastai vykdoma asbesto šalinimo veikla. Savivaldybė nesiūlo tokių paslaugų bendroje asbesto šalinimo rinkoje, o veikiau pati veikia kaip galutinis šalinimo paslaugų naudotojas. Ji jas įsigyja iš šalinimo įmonių, su kuriomis turi sutartis, ir teikia jas savo teritorijos gyventojams, imdamasi sveikatos priežiūros ir apsaugos nuo asbesto keliamų pavojų (arba visuotinės svarbos paslaugų ir aplinkos apsaugos) [34].

73. 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“

74. 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.

[33] 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).

[34] 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).

1. PVM direktyvos 13 straipsnio pobūdis ir tikslas

75. PVM direktyvos 13 straipsnyje nėra reglamentuojamas neapmokestinimas [35], 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.

76. 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).

77. 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 [36]. 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 suderinti su pirma nurodyta PVM direktyvoje išsakyta vartojimo mokesčio idėja (šios išvados 33 punktas) [37], nes teisingas galutinio vartotojo apmokestinimas negali priklausyti nuo to, ar tiekimas vartotojui vykdomas valdžios institucijos, ar ne.

78. 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 už mokestį vykdant viešosios valdžios funkcijas (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

79. 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. Jai nepriskiriamos veiklos sritys, kurias jos vykdo tomis pačiomis teisinėmis sąlygomis kaip ir privatūs ūkio subjektai [38]. Tačiau vienintelis kriterijus, kuriuo remiantis galima tiksliai atskirti šias dvi kategorijas, yra teisinis reglamentavimas,

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

[36] Dėl „valstybės apsimokestinimo“ problemos žr. mano išvadą toje byloje (C-520/14, EU:C:2015:855, 23 ir paskesni punktai).

[37] Dėl PVM direktyvos 13 straipsnio kvalifikavimo taip pat žr. mano nuomonę toje byloje (C-520/14, EU:C:2015:855, 24 ir paskesni punktai).

[38] 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).

taikomas pagal nacionalinę teisę [39]. Atsižvelgiant į vertinimą, kurį reikia atlikti, pagrindinėje byloje nagrinėjamą veiklą turi kvalifikuoti nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į pirma nurodytą kriterijų [40].

80. Atrodo, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje iš esmės remiamasi teisinio pagrindo pobūdžiu, darant skirtumą pagal tai, ar tai viešosios teisės, ar privatinės teisės nuostata. Vis dėlto 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. PVM direktyvos taikymo sritis turėtų priklausyti ne nuo veiksmų formos pasirinkimo (viešosios teisės ar civilinės teisės reglamentuojama sutartis), o nuo materialinės teisės kriterijų. Tiek, kiek viešosios teisės reguliuojamos įstaigos ekonominė veikla vertinama taikant tipologinį požiūrį (žr. pirmiau C dalį), dauguma problemų, ko gero, gali būti išspręstos dar PVM direktyvos 9 straipsnio lygmeniu.

81. Nagrinėjamu atveju – nepažeidžiant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teisės atlikti vertinimą – atrodo, kad savivaldybė veikė vadovaudamasi specialia viešosios teisės tvarka, kaip ji suprantama pagal jurisprudenciją. Gyventojo (gavėjo) prašymas pateikiamas pagal L. miesto tarybos priimtą asbesto turinčių gaminių šalinimo programą, patvirtintą remiantis viešosios teisės aktu. Remdamasi (pagal viešąją teisę priimtu) mero įsakymu savivaldybė surenka asbesto turinčius gaminius. Taigi prašymas dėl įtraukimo į asbesto šalinimo programą buvo pateiktas ir patenkintas, ko gera, remiantis viešąja teise. Netgi refinansavimas iš Aplinkos apsaugos ir vandentvarkos fondo greičiausiai buvo grindžiamas viešąja teise. Pagal jurisprudenciją tai yra veikla, įvykdyta kaip valdžios institucijos. Tai reiškia, kad pagal PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalį savivaldybė nelaikoma apmokestinamuoju asmeniu.

3. Didelių konkurencijos iškraipymų nebuvimas

82. 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, kad ją būtų galima laikyti visiškai nereikšminga. I priede išvardytos tipinės komunalinės paslaugos, teikiamos valstybės narės gyventojams. Tai apima vandens, dujų ir kt. tiekimą, bet ne atliekų šalinimą.

83. 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 [41]. 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.

[39] 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).

[40] Teisingumo Teismo suformuota 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).

[41] 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 33 punktas).

84. 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 jos yra nereikšmingos [42]. 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.

85. Taigi šiose pastraipose vadovaujamasi ta pačia logika, pagal kurią bet kokia ekonominio pobūdžio veikla, iš kurios vartotojas gauna vartojamos naudos, iš esmės apmokestinama PVM [43]. Todėl PVM direktyva 13 straipsnio 1 dalies antrą ir trečią pastraipas reikia aiškinti kartu [44]. 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 [45].

86. 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 asbesto šalinimo programos sąlygų man atrodo, kad didelių konkurencijos iškraipymų nėra.

87. 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 asbesto šalinimo rinkos, o dėl viešosios teisės sričiai priklausančios visuomenės gerovės (aplinkos apsauga, apsauga nuo asbesto keliamų pavojų, sveikatos apsauga, visuotinės svarbos paslaugos) tik tarpininkauja tarp asbestą šalinančios įmonės ir galutinio vartotojo (nagrinėjamu atveju – atitinkamo gyventojo) ir iš dalies refinansuoja save iš kitos viešosios teisės reguliuojamos įstaigos valstybinių lėšų.

88. 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 asbestą pašalinusios įmonės paslaugomis, taip pat rodo, kad PVM direktyvos 13 straipsnis turi būti taikomas savivaldybės veiklai, vykdomai pagal konkrečią asbesto šalinimo programą.

4. Tarpinė išvada

89. PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad 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.

[42] 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).

[43] 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 38 punktas).

[44] 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 39 punktas).

[45] 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).

V. Išvada

90. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktą prejudicinį klausimą:

1. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad sprendžiant, tarp ko vyksta paslaugos teikimas už atlygį, visų pirma reikia bendrai įvertinti esamus teisinius santykius. Jei šis vertinimas parodo tiesioginį ryšį tarp trečiosios šalies mokėjimo ir paslaugos teikimo, tai reiškia, kad paslauga teikiama „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 didelių konkurencijos iškraipymų išvengiama, jeigu viešųjų paslaugų teikimo veiklos sąlygos užtikrina, kad iš privačių ūkio subjektų nebūtų atimta galimybė aprūpinti vartotojus, bet jie tame dalyvautų.