

Byla C-288/07

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

prieš

Isle of Wight Council ir kt.

(*High Court of Justice* (Anglija ir Velsas) (*Chancery Division*)) prašymas priimti prejudicinį sprendimą

„Šeštoji PVM direktyva – 4 straipsnio 5 dalis – Viešosios teisės subjekto vykdoma veikla – Mokesčių automobilių stovėjimo aikštelių eksploatavimas – Konkurencijos iškreipimas – Sąvokų „iškreipytas“ ir „labai“ reikšmės“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamieji asmenys – Viešosios teisės subjektai*

(Tarybos direktyvos 77/388 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamieji asmenys – Viešosios teisės subjektai*

(Tarybos direktyvos 77/388 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa)

3. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamieji asmenys – Viešosios teisės subjektai*

(Tarybos direktyvos 77/388 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad tai, ar dėl viešosios teisės subjektų, veikiančių kaip valdžios institucijos, neapmokestinimo labai iškreipoma konkurencija, turi būti vertinama pačios nagrinėjamos veiklos atžvilgiu, nevertinant konkrečios vietinės rinkos.

Iš tiesų viešosios teisės subjektui pagal nacionalinę teisę gali būti pavesta vykdyti tam tikrą iš esmės ekonominio pobūdžio veiklą pagal jam taikomą teisinį tvarką; tą pačią veiklą paraleliai taip pat gali vykdyti privatūs fiziniai subjektai, todėl minėto subjekto neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu gali tam tikru būdu iškreipyti konkurenciją.

Šio nepageidaujamo rezultato siekiama išvengti, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje numatant, kad šios direktyvos D priede išvardytos veiklos rūšys, net jeigu viešosios teisės subjektai jas vykdo kaip valdžios institucijos, „bet kuriuo atveju“ apmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu, nebent jos yra nereikšmingos. Kitaip tariant, daroma prielaida, kad viešosios teisės subjektų neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu tokios veiklos atžvilgiu iškreipia konkurenciją, nebent minėta veikla yra nereikšminga. Iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies trečiosios pastraipos teksto matyti, jog minėto subjekto apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu lemia pačios tos pačios direktyvos D priede išvardytų veiklos rūšių vykdymas, neatsižvelgiant į tai, ar atitinkamas viešosios teisės subjektas konkuruoja vietinėje rinkoje, kurioje

jis vykdo ši? veikl?.

Be to, nacionaliniu lygmeniu gali egzistuoti kitokios, Šeštosios direktyvos D priede neišvardytos, iš esm?s ekonominio pob?džio veiklos r?šys, kuri? s?rašas ?vairiose valstyb?se nar?se arba ?vairiuose ekonomikos sektoriuose gali skirtis ir kurias paraleliai vykdo tiek viešosios teis?s subjektai kaip valdžios institucijos, tiek privat?s ?kio subjektai. B?tent šiai veiklai taikoma Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa, numatanti, kad viešosios teis?s subjektai, net jeigu jie veikia kaip valdžios institucijos, turi b?ti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, jei j? neapmokestinimas labai iškraipyt? konkurencij?.

Tod?l min?to 4 straipsnio 5 dalies antroji ir tre?ioji pastraipos yra glaudžiai susijusios, nes jomis siekiama to paties tikslo, t. y prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinti viešosios teis?s subjektus, net jeigu jie veikia kaip valdžios institucijos. Taigi šiose pastraipose vadovaujamasi ta pa?ia logika, pagal kuri? Bendrijos teis?s akt? leid?jas siek? apriboti viešosios teis?s subjekt? neapmokestinimo taikymo srit?, kad b?t? laikomasi šios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte ir 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatytos bendrosios taisykl?s, pagal kuri? bet kokia ekonominio pob?džio veikla iš esm?s apmokestinama prid?tin?s vert?s mokes?iu. Tod?l Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antr?j? ir tre?i?j? pastraipas reikia aiškinti kartu. Iš to išplaukia, kad viešosios teis?s subjekt? apmokestinim? prid?tin?s vert?s mokes?iu, remiantis Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antr?ja pastraipa ar šios nuostatos tre?i?ja pastraipa, lemia pats tam tikros veiklos vykdymas, neatsižvelgiant ? tai, ar min?ti subjektai konkuruoja vietin?s rinkos, kurioje jie vykdo ši? veikl?, lygmeniu.

Taigi fiskalinio neutralumo principas užtikrinamas, nes visi viešosios teis?s subjektai arba apmokestinami prid?tin?s vert?s mokes?iu, arba ne, o vienintelis nukrypimas nuo šio principo yra susij?s tik su santykiais tarp ši? vieš?j? subjekt? ir priva?i? subjekt? ir tik tuo atveju, jeigu konkurencija iškraipoma nedaug. Konkurencijos iškraipymo vertinimas atsižvelgiant ? kiekvien? iš vietini? rink?, kuriose vietos valdžios institucijos vykdo savo veikl?, reiškia, kad periodiškai turi b?ti iš naujo, remiantis dažnai sud?tingomis ekonomin?mis analiz?mis, ?vertinamos konkurencijos s?lygos ?vairiose vietin?se rinkose, kurias nustatyti gali b?ti ypa? sunku, nes rink? atribojimas neb?tinai sutampa su teritorine vietos valdžios institucij? kompetencija. Tokiu atveju nei vietos valdžios institucijos, nei privat?s ?kio subjektai, vykdydami savo veikl?, negal?s reikiamai aiškiai numatyti, ar konkre?ioje vietin?je rinkoje vietos valdžios institucij? vykdoma veikla bus apmokestinama prid?tin?s vert?s mokes?iu, o tokia situacija gal?t? pakenkti fiskalinio neutralumo ir teisinio saugumo principams.

(žr. 33–41, 46, 49, 51–53 punktus ir rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos prasme žodis „iškraipyt?“ turi b?ti aiškinamas kaip apimantis ne tik esam?, bet ir potenciali? konkurencij?, jeigu privataus subjekto galimyb? ?eiti ? atitinkam? rink? yra reali, o ne vien hipotetin?.

Iš ties?, viešosios teis?s subjekto neapmokestinimas prid?tin?s vert?s mokes?iu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirm?j? pastraip? yra nuo bendrosios bet kokios ekonominio pob?džio veiklos apmokestinimo taisykl?s nukrypti leidžianti nuostata ir tod?l ši? nuostat? reikia aiškinti griežtai. Šios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antr?ja pastraipa iš naujo ?tvirtinama min?ta bendroji taisykl?, siekiant išvengti, kad ši? subjekt? neapmokestinimas labai neiškraipyt? konkurencijos. Taigi pastarosios nuostatos negalima aiškinti siaurai.

Tačiau vien teorinį privataus ūkio subjekto galimybę pateikti į atitinkamą rinką, kurios nepatvirtina jokia faktinė aplinkybė, objektyvi informacija ar rinkos analizė, negali būti prilyginta potencialios konkurencijos buvimui. Tokiam prilyginimui būtina, kad ši galimybė būtų reali, o ne vien hipotetinė.

(žr. 60, 64, 65 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

3. Žodis „labai“ Šeštosios direktyvos 77/388 d. 1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos prasme reikia suprasti taip, kad esantis arba potencialus konkurencijos iškraipymas turi būti didesnis negu nereikšmingas.

Iš tikrųjų šis žodis reikia suprasti kaip skirtą apriboti viešosios teisės subjektų neapmokestinimo minėtos veiklos atžvilgiu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmąją pastraipą taikymo sritį. Tačiau jeigu šis žodis reikėtų suprasti kaip reiškiantį didelį ar netgi ypatingą poveikį, viešosios teisės subjektų neapmokestinimo taikymo sritis būtų nepagrįstai išplėsta. Atvirkščiai, jeigu jį neapmokestinimas būtų galimas tik tuo atveju, kai jis tik nereikšmingai iškraipytų konkurenciją, jo apimtis būtų veiksmingai apibrėžta.

Iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies trečiosios pastraipos matyti, kad viešosios teisės subjektų neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu šios direktyvos D priede išvardytų veiklos rūšių atžvilgiu galimas, jei ši veikla yra nereikšminga, taip darant prielaidą, kad konkurencijos iškraipymas, kuris kiltų dėl tokio neapmokestinimo, taip pat būtų nereikšmingas. Kadangi Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroji ir trečioji pastraipos yra glaudžiai susijusios, nes jomis siekiama to paties tikslo, ir šiose pastraipose vadovaujamasi ta pačia logika, žodis „labai“ reikia aiškinti taip, kad leidžiama neapmokestinti viešosios teisės subjektų, tik jeigu toks neapmokestinimas nereikšmingai iškraipytų konkurenciją.

Galiausiai, šis subjektų neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu, net jei neiškraipytų konkurencijos ar iškraipytų nesmarkiai, mažiausiai neigiamai paveiktų fiskalinio neutralumo principą.

(žr. 72–76, 78, 79 ir rezoliucinės dalies 3 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. rugsėjo 16 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 4 straipsnio 5 dalis – Viešosios teisės subjekto vykdoma veikla – Mokamų automobilių stovėjimo aikštelių eksploatavimas – Konkurencijos iškraipymas – Sąvokų „iškraipytas“ ir „labai“ reikšmės“

Byloje C-288/07

dėl *High Court of Justice* (Anglija ir Velsas) (*Chancery Division*) (Jungtinis Karalystės) 2007 m. kovo 6 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. birželio 14 d., pagal EB 234 straipsnį

pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

prieš

Isle of Wight Council,

Mid-Suffolk District Council,

South Tyneside Metropolitan Borough Council,

West Berkshire District Council,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijos pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas ir K. Lenaerts, teisėjai G. Arestis, U. Lõhmus, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó. Caoimh ir A. Arabadjiev (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. balandžio 1 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council* ir *West Berkshire District Council*, atstovaujamą QC J. Ghosh, baristerio J. Henderson, solisitoriaus R. Genn, bei patarėjos L. Leach,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Z. Bryanston-Cross, padedamos QC C. Vajda ir baristerio B. Rayment,
- Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo SC A. Aston ir BL N. Travers,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso,

susipažinęs su 2008 m. birželio 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau — Šeštoji direktyva) 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčus tarp *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs* (toliau — *Commissioners*) ir keturių vietos valdžios institucijų, t. y. *Isle of Wight Council*

, *Mid-Suffolk District Council*, *South Tyneside Metropolitan Borough Council* bei *West Berkshire District Council* (toliau bendrai – aptariamos vietos valdžios institucijos) dėl šių valdžios institucijų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) už uždarą automobilių stovėjimo aikštelę (angl. k. „offstreet parking“, toliau – stovėjimo aikštelės) eksploatavimą.

Teisinis pagrindas

3 Šeštosios direktyvos II antraštinėje dalyje „Taikymo sritis“ esančiame 2 straipsnyje nustatyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

1. Prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Šeštosios direktyvos IV antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji asmenys“ esančiame 4 straipsnyje numatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurių ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominę veiklą apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei ūkinių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.

<...>

5. Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jos vykdo, ar sandorių, kuriuos jos sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, net jei jos renka rinkliavas, mokesčius už paslaugas, mokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau kai jos vykdo tokią veiklą ar sandorius, jos turi būti laikomos apmokestinamuoju asmeniu tokios veiklos ar sandorių atžvilgiu, jei jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškreiptų konkurenciją.

Bet kuriuo atveju šias sątaigas reikia laikyti apmokestinamaisiais asmenimis D priede išvardytos veiklos atžvilgiu, jei toji veikla nėra tokio menko masto, dėl kurio ji būtų visiškai nereikšminga.

Valstybės narės gali tokių organizacijų veiklą, kuriai pagal 13 ar 28 straipsnius taikomos išimtys, laikyti veikla, kurią jos vykdo kaip valdžios institucijos.“

5 Šeštosios direktyvos D priede, kuriame daroma nuoroda šios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje, išvardyta trylika veiklos rūšių. Tačiau tarp jų neminimas stovėjimo aikštelių eksploatavimas.

6 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalis, kurios tiesioginis veikimas Teisingumo Teismas pripažino 1989 m. spalio 17 d. Sprendime *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* (231/87 ir 129/88, Rink. p. 3233, 33 punktas), nebuvo perkelta į Jungtinių Karalystės teisę.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

7 Aptariamos vietos valdžios institucijos si?lo nuomai vietas stov?jimo aikštel?se. Privatus sektorius taip pat teikia ši? paslaug?.

8 Istoriskai susiklost?, kad Jungtin?s Karalyst?s vietos valdžios institucijos laik? save PVM apmokestinamais asmenimis pajam? iš stov?jimo aikšteli? eksploataavimo atžvilgiu. Ta?iau 2000 m. gruodžio 14 d. pri?mus sprendim? *Fazenda P?blica* (C?446/98, Rink. p. I?11435) maždaug 127 vietos valdžios institucijos pateik? prašymus gr?žinti j? anks?iau sumok?t? PVM, manydamos, kad vadovaujantis Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirm?ja pastraipa jos netur?jo b?ti apmokestintos šiuo mokes?iu. Iš viso prašoma gr?žinti 129 milijon? GBP sum?. Kalbant apie bendr? sum?, kurios gali b?ti pareikalauta, prašyme priimti prejudicin? sprendim? nurodyta, kad Jungtin?je Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?je yra maždaug 468 vietos valdžios institucijos.

9 Pagrindin?s bylos gin?uose reikalaujamos sumos siekia 1,6 mln. GBP. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, jog šie gin?ai yra pavyzdin?s bylos, nes keturios vietos valdžios institucijos yra vis? vietos valdžios institucij? tipiškos atstov?s. Iš tikr?j? *Isle of Wight Council*, *Mid-Suffolk District Council*, *South Tyneside Metropolitan Borough Council* ir *West Berkshire District Council* administruoja atitinkamai sal?, kaimo vietov?, miest? ir region?.

10 Aptariamos vietos valdžios institucijos, manydamos, kad pagal teising? Bendrijos teis?s aiškinim? jos neprivalo mok?ti PVM už nagrin?jam? veikl?, papraš? gr?žinti anks?iau sumok?t? PVM. Ta?iau *Commissioners* atsisak? j? gr?žinti. Tod?l šios vietos valdžios institucijos d?l *Commissioners* sprendimo pareišk? ieškin? *VAT and Duties Tribunal* (Londonas). Nusprend?s, jog viešosios teis?s subjekt? neapmokestinimo remiantis Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antr?j? pastraipa klausimas tur?jo b?ti išnagrin?tas kiekvienos iš aptariam? vietos valdžios institucij? atžvilgiu atskirai, t. y. „kiekvieno apmokestinamojo asmens atžvilgiu“, *VAT and Duties Tribunal* (Londonas) padar? išvad?, kad ši? valdžios institucij? neapmokestinimas PVM labai neiškraipys konkurencijos. Taigi kiekviena iš min?t? institucij? buvo atleista nuo PVM už pajamas, kurias jos gaudavo eksploatuodamos stov?jimo aikšteles.

11 *Commissioners* d?l *VAT and Duties Tribunal* (Londonas) sprendimo pateik? apeliacin? skund? *High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division)*. J? pagrindinis argumentas tas, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalis yra nacionalin?s apimties, kuri reikalauja atlikti bendr? vietos valdžios institucij? atleidimo nuo PVM už stov?jimo aikšteli? eksploatavim? poveikio priva?iam sektoriui vertinim?. Šis apeliacinis skundas taip pat susij?s su Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos sakinio dalyje „jei j? traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškraipyt? konkurencij?“ esan?i? žodži? „iškraipyt?“ ir „labai“ reikšm?mis.

12 Tokiomis aplinkyb?mis *High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division)* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar formuluot? „iškraipyt? konkurencij?“ turi b?ti vertinama kiekvieno viešosios teis?s subjekto atžvilgiu taip, kad šios bylos aplinkyb?mis j? reikia aiškinti atsižvelgiant ? teritorij? ar teritorijas, kuriose konkretus aptariamas subjektas eksploatuoja automobili? stov?jimo aikšteles, ar atsižvelgiant ? vis? nacionalin? valstyb?s nar?s teritorij??

2. K? reiškia žodis „iškraipyt?“? Konkre?iai kalbant, koks turi b?ti tikimyb?s laipsnis ar tikrumo lygis, kad ši s?lyga b?t? tenkinama?

3. Ką reiškia žodis „labai“? Konkrečiai kalbant, ar „labai“ reiškia konkurencijos poveikį, kuris yra didesnis nei nereikšmingas ar *de minimis*, „didelis“ poveikis ar „ypatingas“ poveikis?”

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

13 Aptariamose vietose valdžios institucijos mano, kad formuluotą „iškraipytą konkurenciją“ turi būti vertinama kiekvieno viešosios teisės subjekto atžvilgiu taip, kad šios bylos aplinkybomis ji turi būti aiškinama atsižvelgiant į teritoriją ar teritorijas, kuriose minėtas subjektas siūlo nuomai vietas stovėjimo aikštelėse, o ne į hipotetiną rinką, apimančią visą atitinkamos valstybės narės nacionalinę teritoriją. Priešingas požiūris būtų nenuoseklus atsižvelgiant į pačią konkurencijos sąvoką. Ši vietos valdžios institucijų teigimu, kiekvienos iš jų atleidimas nuo PVM niekaip neiškraipytą konkurencijos privačią paslaugą teikį arba, pavyzdžiui, Glazge esančią vietos valdžios institucijų atžvilgiu, ir juolab negalėtų jos „labai“ iškraipyti. Taip pat *Wight* saloje norintis apsipirkti asmuo nestatys savo automobilio Manžesteryje.

14 Jungtinės Karalystės vyriausybė, ypač remdamasi pagrindiniais fiskalinio neutralumo ir teisinio saugumo principais, mano, kad aiškinimas „kiekvienos veiklos atžvilgiu“, t. y. kai atsižvelgiama į visą nacionalinę rinką, o ne į kiekvieną vietinę rinką, yra logiškesnis aiškinant Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąjį pastraipą. Vietinis prašymo pobūdis reikštų, kad netgi vienai konkrečiai vietos valdžios institucijai priklausančioje teritorijoje gali būti kelios vietinės rinkos, kur kai kuriose iš jų gali būti konkuruojama, o kitose – ne.

15 Airijos teigimu, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad valstybės narės gali laisvai pasirinkti tinkamiausią metodą. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antraštė ir trečiajame pastraipyme perkelti į nacionalinę teisę. Kiekviena valstybė turi nustatyti valstybės ir viešąjį subjektų vykdomą veiklą, kuri, jeigu nebūtų apmokestinta PVM, labai iškraipytą konkurenciją. Valstybės narės galėtų pasirinkti vietas, regioną arba nacionalinio lygmens požiūriu.

16 Italijos vyriausybė siūlo taikyti konkurencijos srities būdingus principus. Šiuo atžvilgiu ji remiasi Komisijos pranešimu dėl atitinkamos rinkos apibrėžimo Bendrijos konkurencijos teisės tikslams (OL C 372, 1997, p. 5) ir remdamasi juo mano, kad pagrindinės bylos ginčuose atitinkamos geografinės rinkos niekaip negali sudaryti visa nacionalinę rinką. Kalbant apie vietos stovėjimo aikštelėse nuomą negalima sivaizduoti, kad įvairiuose miestuose siūlomose paslaugose kaip nors konkuruoja tarpusavyje.

17 Europos Bendrijų Komisija mano, kad vertinant konkurencijos iškreipimo riziką reikia atsižvelgti į veiklos pobūdį, o ne į konkurencijos vietos sąlygas. Toks požiūris gali būti pagrįstas tuo, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje numatyta, jog D priede išvardytos veiklos rūšys bet kuriuo atveju turi būti apmokestintos PVM, nebent jos būtų visiškai nereikšmingos. Taip numatant, Šeštojoje direktyvoje aiškiai remiamasi prielaida, jog konkurenciniai santykiai ir kylanti iškreipimo rizika turi būti nustatyti abstrakčiai, atsižvelgiant į pačią veiklą ir nesivadovaujant vietos sąlygomis.

Teisingumo Teismo atsakymas

18 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmąjį pastraipą valstybinės, regioninės ir vietos valdžios institucijos ir kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kuri jie vykdo, ar sandorių, kuriuos jie

sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu.

19 Taigi, kaip daugyb? kart? nusprend? Teisingumo Teismas, tam, kad b?t? taikoma ši nuostata, turi b?ti ?vykdytos dvi kumuliacin?s s?lygos, t. y. veikl? turi vykdyti viešosios teis?s subjektas ir jis t? veikl? turi vykdyti kaip valdžios institucija (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 25 d. Sprendimo *Ayuntamiento de Sevilla*, C?202/90, Rink. p. I?4247, 18 punkt? ir min?to sprendimo *Fazenda Pública* 15 punkt?).

20 Kalbant apie pirm?j? s?lyg?, negin?ijama, kad aptariamoms vietoms valdžios institucijos yra viešosios teis?s subjektai Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies prasme.

21 Aptariant antr?j? s?lyg?, reikia priminti, kad, remiantis ta pa?ia nuostata, valstybin?s valdžios vykdymu laikoma tokia veikla, kuri? pagal joms taikom? teisin? tvark? vykdo viešosios teis?s subjektai. Jai nepriskiriamos veiklos sritys, kurias jie vykdo tomis pa?iomis teisin?mis s?lygomis kaip ir privat?s ?kio subjektai (žr., be kita ko, min?to sprendimo *Fazenda Pública* 17 punkt? ir min?t? teismo praktik?).

22 Atsižvelgiant ? vertinim?, kur? reikia atlikti, pagrindin?je byloje nagrin?jam? veikl? turi kvalifikuoti nacionalinis teismas atsižvelgdamas ? pirmiau nurodyt? kriterij? (min?to 1989 m. spalio 17 d Sprendimo *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.*, 16 punktas; 1990 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.*, C?4/89, Rink. p. I?1869, 11 punktas ir min?to sprendimo *Fazenda Pública* 23 punktas).

23 Kadangi Teisingumo Teismui nebuvo pateiktas klausimas, ar pagrindin?s bylos gin?uose aptariamoms vietoms valdžios institucijos veik? kaip valdžios institucijos, reikia remtis prielaida, kuri? turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ir pagal kuri? pagrindin?je byloje nagrin?jama veikla, vertinant š? prašym? priimti prejudicin? sprendim?, turi b?ti laikoma patenkan?ia ? Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies taikymo srit?.

24 Taip pat reikia priminti, jog net jeigu vietos valdžios institucijos vykdo toki? veikl? kaip valdžios institucijos, jos pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antr?j? pastraip? turi b?ti laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei j? neapmokestinimas labai iškraipyt? konkurencij?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas šiuo atžvilgiu klausia, ar toks iškraipymas turi b?ti vertinimas remiantis vietin?mis rinkomis, kuriose kiekviena iš aptariam? vietos valdžios institucij? veikia, ar remiantis visoje nacionalin?je teritorijoje vykdoma veikla.

25 Norint atsakyti ? š? klausim?, nesant nuorod? pa?iame Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos tekste, reikia atsižvelgti ? šios direktyvos bendr? strukt?r? ir tiksl? bei ? 4 straipsnio 5 dalies viet? min?toje direktyvoje ?tvirtintoje bendrojoje PVM sistemoje.

26 Šiuo atžvilgiu reikia pažym?ti, kad pagal bendr?j? taisykl? ir vadovaujantis tos pa?ios direktyvos 2 straipsnio 1 punktu PVM apmokestinamas paslaug? teikimas už atlyg?.

27 Beje, pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dal? apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? to paties straipsnio 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Ši „ekonomin?s veiklos“ s?voka min?toje 2 dalyje apibr?žta kaip apimanti visoki? gamintoj?, prekiautoj? ir kit? paslaugas teikian?i? asmen? veikl? (2007 m. birželio 26 d. Sprendimo *T-Mobile Austria*, C?284/04, Rink. p. I?5189, 33 punktas).

28 Taigi Šeštosios direktyvos 4 straipsnis nustato labai plačią PVM taikymo sritį (žr. 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, 235/85, Rink. p. 1487, 7 punktų ir 1990 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Van Tiem*, C-186/89, Rink. p. I-4363, 17 punktų).

29 Tačiau šiuo atžvilgiu reikia nurodyti, jog ši nuostata apima tik ekonominio pobūdžio veiklą (šiuo klausimu žr. 1996 m. liepos 11 d. Sprendimo *Régie dauphinoise*, C-306/94, Rink. p. I-3695, 15 punktų; 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C-77/01, Rink. p. I-4295, 47 punktų; 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kretztechnik*, C-465/03, Rink. p. I-4357, 18 punktas bei minėto sprendimo *T-Mobile Austria ir kt.* 34 punktų).

30 Tik nukrypstant nuo šios bendrosios taisyklės tam tikroms ekonominio pobūdžio veiklos rūšims netaikomas PVM. Tokia leidžianti nukrypti nuostata numatyta Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje, pagal kurią viešosios teisės subjekto kaip valdžios institucijos vykdoma veikla yra neapmokestinama šiuo mokesčiu.

31 Ši nukrypti leidžianti nuostata iš esmės apima viešosios teisės subjektų veiklą, kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos ir kuri, būdama ekonominio pobūdžio, yra glaudžiai susijusi su viešosios valdžios prerogatyvų naudojimu. Šiomis aplinkybėmis minėtas subjektų neapmokestinimas PVM šios veiklos atžvilgiu potencialiai neturi antikonkurencinio poveikio, nes ši veikla paprastai vykdo vien tik arba beveik vien tik viešasis sektorius.

32 Tačiau net jeigu tokie subjektai vykdo tokia veikla kaip valdžios institucijos, jie pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąjį ir trečiąjį pastraipus turi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, jei jų neapmokestinimas labai iškraipytų konkurenciją arba jeigu minėta veikla nėra tokio menko masto, dėl kurio ji būtų visiškai nereikšminga, ir jos rūšys išvardytos tos pačios direktyvos D priede.

33 Taigi viešosios teisės subjektui pagal nacionalinę teisę gali būti pavesta vykdyti tam tikrą iš esmės ekonominio pobūdžio veiklą pagal jam taikomą teisinį tvarką; tą pačią veiklą paraleliai taip pat gali vykdyti privatūs ūkio subjektai, todėl minėto subjekto neapmokestinimas PVM gali tam tikru būdu iškraipyti konkurenciją.

34 Būtent šio nepageidaujamo rezultato Bendrijos teisės aktų leidėjas siekė išvengti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje numatydamas, kad tos pačios direktyvos D priede išvardytos veiklos rūšys (t. y. telekomunikacijos, vandens, dujų, elektros ir garo tiekimas, prekių gabenimas, jūros ir oro uostų paslaugos, keleivių gabenimas ir t. t.), net jeigu viešosios teisės subjektai jas vykdo kaip valdžios institucijos, „bet kuriuo atveju“ apmokestinamos PVM, nebent jos yra nereikšmingos.

35 Kitaip tariant, daroma prielaida, kad viešosios teisės subjektų neapmokestinimas PVM tokios veiklos atžvilgiu iškraipo konkurenciją, nebent minėta veikla yra nereikšminga. Iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies trečiosios pastraipos teksto aiškiai matyti, jog minėtas subjektų apmokestinimą PVM lemia pačios tos pačios direktyvos D priede išvardytų veiklos rūšių vykdymas, neatsižvelgiant į tai, ar atitinkamas viešosios teisės subjektas konkuruoja vietinėje rinkoje, kurioje jis vykdo šią veiklą.

36 Be to, nacionaliniu lygmeniu gali egzistuoti kitokios, Šeštosios direktyvos D priede neišvardytos, iš esmės ekonominio pobūdžio veiklos rūšys, kurių sąrašas įvairiose valstybėse narėse arba įvairiuose ekonomikos sektoriuose gali skirtis ir kurias paraleliai vykdo tiek viešosios teisės subjektai kaip valdžios institucijos, tiek privatūs ūkio subjektai.

37 Būtent šiai veiklai taikoma Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa,

numatanti, kad viešosios teisės subjektai, net jeigu jie veikia kaip valdžios institucijos, turi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, jei jų neapmokestinimas labai iškreiptų konkurenciją.

38 Todėl minėto 4 straipsnio 5 dalies antroji ir trečioji pastraipos yra glaudžiai susijusios, nes jomis siekiama to paties tikslo, t. y. PVM apmokestinti viešosios teisės subjektus, net jeigu jie veikia kaip valdžios institucijos. Taigi šiose pastraipose vadovaujamasi ta pačia logika, pagal kurią Bendrijos teisės aktų leidėjas siekė apriboti viešosios teisės subjektų neapmokestinimo taikymo sritį, kad būtų laikomasi šios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte ir 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatytos bendrosios taisyklės, pagal kurią bet kokia ekonominio pobūdžio veikla iš esmės apmokestinama PVM.

39 Todėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąją ir trečiąją pastraipas reikia aiškinti kartu.

40 Iš to išplaukia, kad viešosios teisės subjektų apmokestinimo PVM, remiantis Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąja pastraipa ar šios nuostatos trečiąja pastraipa, lemia pats tam tikros veiklos vykdymas, neatsižvelgiant į tai, ar minėti subjektai konkuruoja vietinės rinkos, kurioje jie vykdo šią veiklą, lygmeniu.

41 Beje, ši išvadą patvirtina bendrieji mokesčių srityje taikomi Bendrijos teisės principai, kaip antai fiskalinio neutralumo ir teisinio saugumo principai.

42 Taigi fiskalinio neutralumo principas, pagrindinis bendrosios PVM sistemos principas (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 92 punktą), draudžia apmokestinant PVM skirtingai vertinti tokių pat veiklų vykdančius ūkio subjektus (žr., be kita ko, 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Gregg*, C-216/97, Rink. p. I-4947, 20 punktą).

43 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa skirta fiskalinio neutralumo principo laikymuisi užtikrinti (2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *Fuerbestattungsverein Halle*, C-430/04, Rink. p. I-4999, 24 punktą).

44 Nors tiesa, kad Šeštojoje direktyvoje numatytos tam tikros leidžiančios nukrypti nuostatos, galinčios tam tikra apimtimi kliudyti taikyti fiskalinio neutralumo principą, kaip antai Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrojoje pastraipoje numatyta leidžianti nukrypti nuostata (šiuo klausimu žr. 2005 m. birželio 2 d. Sprendimo *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, Rink. p. I-4685, 43 punktą), nes ji leidžia PVM neapmokestinti viešosios teisės subjektų, jeigu jų neapmokestinimas tik nedaug iškreiptų konkurenciją, vis dėlto ši nukrypti leidžiančių nuostatų reikia aiškinti taip, kad kuo mažiau būtų pakenkta šiam principui.

45 Aptariamą vietos valdžios institucijų ginamas argumentas reiškia, kad PVM turi būti apmokestintos tik tam tikros valdžios institucijos, atsižvelgiant į tai, ar konkurencija iškreipoma kiekvienoje iš vietinių rinkų, kuriose veikia šios vietos valdžios institucijos, net jeigu aptariamoms teikiamos paslaugos, t. y. stovėjimo aikštelių eksploatavimas, iš esmės tos pačios. Taigi šis argumentas reiškia, kad ne tik privatūs ūkio subjektai bus vertinami skirtingai nei viešosios teisės subjektai tuo atveju, kai pastarieji neapmokestinimas tik nedaug iškreiptų konkurenciją, bet taip pat skirtingai bus vertinami viešosios teisės subjektai tarpusavyje.

46 Atvirkščiai, jeigu minėtas iškreipymas vertinamas atsižvelgiant į pačią veiklą, o ne į konkurencijos sąlygas konkrečioje vietinėje rinkoje, fiskalinio neutralumo principas užtikrinamas, nes visi viešosios teisės subjektai arba apmokestinami PVM, arba ne, o vienintelis nukrypimas nuo šio principo yra susijęs tik su santykiais tarp šių viešųjų subjektų ir privačių subjektų ir tik tuo atveju, jeigu konkurencija iškreipoma nedaug.

47 Be to, kaip daugelį kartų priminė Teisingumo Teismas, Bendrijos teisės aktai turi būti aiškūs, o jų taikymas iš anksto numanomas teisės subjektų (žr., be kita ko, 2001 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Tarybą*, C-301/97, Rink. p. I-8853, 43 punktas bei minėto sprendimo *Halifax ir kt.* 72 punktas). Šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės aktai gali turėti finansinį padarinį, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems šiais teisės aktais nustatytą pareigą apimtį (žr., be kita ko, 1987 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Komisiją*, 326/85, Rink. p. 5091, 24 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Sudholz*, C-17/01, Rink. p. I-4243, 34 punktą).

48 Taigi teisinio saugumo principo, kuris yra Bendrijos teisės sistemos dalis, turi laikytis tiek Bendrijos institucijos, tiek valstybės narės, naudodamosi Bendrijos direktyvų suteiktais galiojimais (žr. 2005 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Goed Wonen*, C-376/02, Rink. p. I-3445, 32 punktą).

49 Taigi argumentas, jog konkurencijos iškreipimas Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos prasme turi būti vertinamas atsižvelgiant į kiekvieną iš vietinių rinkų, kuriose vietos valdžios institucijos siūlo nuomai vietas stovėjimo aikštelėse, reiškia, kad periodiškai turi būti iš naujo, remiantis dažnai sudėtingomis ekonominėmis analizėmis, vertinamos konkurencijos sąlygos įvairiose vietinėse rinkose, kurias nustatyti gali būti ypač sunku, nes rinkų atribojimas nebūtinai sutampa su teritorine vietos valdžios institucijų kompetencija. Be to, tos pačios vietos valdžios institucijos teritorijoje gali egzistuoti keletas vietinių rinkų.

50 Todėl tokia situacija, kaip nors pasikeitus konkrečios vietinės rinkos konkurencijos sąlygoms, gali sukelti daugybę ginčų.

51 Taip pat nei vietos valdžios institucijos, nei privatūs ūkio subjektai, vykdydami savo veiklą, negalės reikiamai aiškiai numatyti, ar konkrečioje vietinėje rinkoje vietos valdžios institucijų atliekamas mokamų stovėjimo aikštelių eksploatavimas bus apmokestinamas PVM.

52 Taigi tokia situacija galėtų pakenkti fiskalinio neutralumo ir teisinio saugumo principams.

53 Todėl pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad tai, ar labai iškreipoma konkurencija, o tokio iškreipimo lemti viešosios teisės subjektų, veikiančių kaip valdžios institucijos, neapmokestinimas PVM, turi būti vertinama pačios nagrinėjamos veiklos atžvilgiu, nevertinant konkrečios vietinės rinkos.

Dėl antrojo klausimo

54 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar terminas labai „iškreipytą“ konkurenciją Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos prasme turi būti aiškinamas kaip apimantis tik esamą konkurenciją ar ir potencialią konkurenciją. Šis teismas taip pat prašo patikslinti, koks turi būti tikimybės laipsnis, kad ši sąlyga būtų tenkinama.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

55 Remiantis generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje, kurioje buvo priimtas 2007 m. birželio 26 d. Sprendimas *Hutchison 3G ir kt.* (C-369/04, Rink. p. I-5249), 139 punktu, aptariamoms vietos valdžios institucijos mano, kad žodis „iškreipytą“ reikia aiškinti kaip reikalaujant realios ir rimtos rizikos, jog bus iškreipyta konkurencija.

56 Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad žodis „iškreipytą“ (*would lead*) yra pakeičiamas fraze „galėtų iškreipyti“ (*could lead to*), kuri Teisingumo Teismas vartoja minėtuose sprendimuose *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.*

, o tai taip pat suderinamas su generalinio advokato J. Kokott išvados byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Hutchison 3G ir kt.*, 127 ir 131 punktuose pateiktu vertinimu. Ji priduria, kad, pirma, privačios įmonės ir vietos valdžios institucijos jau konkuruoja įvairiuose Jungtinės Karalystės regionuose bei, antra, yra potenciali konkurencija kituose regionuose, kuriuose šiuo metu neveikia joks privatus įkio subjektas.

57 Airijos teigimu, žodis „iškraipyt“ pareigoja kompetentingas nacionalinės valdžios institucijas, kurioms pavesta taikyti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąjį pastraipą, įsitikinti, kad konkurencijos iškraipymo rizika būtų tikėtina, o ne tik kaip galinti atsirasti.

58 Italijos vyriausybė mano, kad nors šioje srityje nebūtinas visiškas tikrumas, žodis „iškraipyt“ turi būti suprantamas taip, kad konkurencijos iškraipymo rizika, atsirandanti dėl PVM nepamokestinamos veiklos vykdymo, yra stipriai tikėtina, o ne tik galima.

59 Komisija pažymi, kad siekiant įsitikinti, jog viešieji subjektai ir privatių įkio subjektai yra vienodoje padėtyje konkurencijos sąlygų atžvilgiu, privatiems įkio subjektams neturi būti sudaryta jokių kliūčių eiti pagrindinėje byloje aptariamą rinką. Todėl ji mano, kad žodis „iškraipyt“ apima potencialią konkurenciją. Šiuo atžvilgiu pakanka, kad egzistuotų reali galimybė su aptariamais viešosios teisės subjektais konkuruojantiems privatiems įkio subjektams patekti į minėtą rinką.

Teisingumo Teismo atsakymas

60 Svarbu pažymėti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 30 punkto, viešosios teisės subjekto neapmokestinimas PVM pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmąjį pastraipą yra nuo bendrosios bet kokios ekonominio pobūdžio veiklos apmokestinimo taisyklės nukrypti leidžianti nuostata ir todėl ši nuostata reikia aiškinti griežtai. Kalbant apie šios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąjį pastraipą, reikia konstatuoti, kad ja iš naujo tvirtinama minėta bendroji taisyklė, siekiant išvengti, kad ši subjektų neapmokestinimas labai neiškraipytų konkurencijos. Taigi pastarosios nuostatos negalima aiškinti siaurai.

61 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmosios pastraipos apimtis būtų netinkamai išplėsta, jeigu ši subjektų apmokestinimas pagal šios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąjį pastraipą turėtų būti apribotas tik esamos konkurencijos iškraipymo atvejais, o tai leistų jį neapmokestinti, kai minėti subjektai tik potencialiai konkuruotų.

62 Be to, pats tas paties subjektų neapmokestinimas PVM gali atgrasinti potencialius konkurentus eiti į vietų stovėjimo aikštelėse nuomos rinką.

63 Iš to išplaukia, kad žodis „iškraipyt“ Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos prasme apima net tik esamą, bet ir potencialią konkurenciją.

64 Tačiau vien teorinę privataus įkio subjekto galimybę patekti į atitinkamą rinką, kurios nepatvirtina jokia faktinė aplinkybė, objektyvi informacija ar rinkos analizė, negali būti prilyginta potencialios konkurencijos buvimui. Kad ši galimybė būtų, ji turi būti reali, o ne vien hipotetinė.

65 Todėl antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: žodis „iškraipyt“ Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos prasme turi būti aiškinamas kaip apimantis ne tik esamą, bet ir potencialią konkurenciją, jeigu privataus subjekto galimybė eiti į atitinkamą rinką yra reali, o ne vien hipotetinė.

Dėl trečiojo klausimo

66 Trečiasis klausimas susijęs su tuo, kaip turi būti aiškinamas žodis „labai“ Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos prasme, ir, konkrečiai kalbant, ar „labai“ turi

būti aiškinamas kaip reiškiantis „didesnė nei nereikšminga“ ar *de minimis*“, „didelė“ ar „ypatinga“ poveikis?.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

67 Aptariamą vietos valdžios institucijų teigimu, žodis „labai“ reiškia, kad egzistuoja „didelis nepalankus poveikis“ arba „ypatingas poveikis“ viešosios teisės subjekto konkurentams arba kitoks poveikis nei tas, kuris kyla vien dėl to, kad viešasis subjektas nemoka PVM, nors su juo konkuruojantys privatiems subjektai jį moka. Šiuo atžvilgiu jos remiasi generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, 41 punktu, pagal kurį žodis „labai“ yra žodžio „ypatingai“ sinonimas.

68 Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad žodis „labai“ apima bet kokį konkurencijos iškreipimą, kuris nėra nereikšmingas arba *de minimis*. Ji priduria, kad kalbant apie generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, 41 punkte vartojamą žodį „ypatingas“, Teisingumo Teismas nei pritarė šiai išvadai, nei perėmė šį terminą.

69 Airijos teigimu, žodis „labai“ reiškia, kad konkurencijos iškreipimas turi būti reikšmingas ir juntamas ta prasme, kad jis turi galėti stipriai paveikti konkurencijos sąlygas, kurios kitu atveju būtų aptariamose rinkose, o tai sukeltų akivaizdžią žalą atitinkamiems privatiems ūkio subjektams.

70 Italijos vyriausybė mano, kad žodis „labai“ turi būti aiškinamas kaip reiškiantis „bent jau stipriai arba daug“, o ne tik „nereikšmingai“.

71 Komisija mano, kad žodis „labai“ reiškia iškreipimą, kuris nėra nedidelis ar nereikšmingas. Šiuo atžvilgiu ji remiasi Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies trečiojo pastraipa, skaitoma kartu su jos D priedu, pagal kurią šiame priede išvardytos veiklos rūšys turi būti apmokestintos PVM, jei veikla nėra „tokio menko masto, dėl kurio ji būtų visiškai nereikšminga“. Šios trečiosios pastraipos paskirtis yra bet kuriuo atveju apmokestinti PVM tam tikras veiklos kategorijas, kurias kitu atveju reikėtų vertinti atsižvelgiant į šio 4 straipsnio 5 dalies antrąjį pastraipą. Šiose abiejose pastraipose vadovaujamosi ta pačia logika ir iš jos galima padaryti išvadą, kad teisės aktų leidėjas, vartodamas žodį „nereikšminga“, norėjo apibūdinti veiklą, kuri „labai“ neiškraipo konkurencijos.

Teisingumo Teismo atsakymas

72 Pirmiausia reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 60 punkto, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrojoje pastraipoje numatytas viešosios teisės subjekto apmokestinimas ekonominio pobūdžio veiklos, kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos, atžvilgiu iš naujo tvirtina bendrąjį bet kokios ekonominio pobūdžio veiklos apmokestinimo taisyklę, siekiant išvengti, jog šis subjektų neapmokestinimas labai neiškraipytų konkurencijos, ir kad šios nuostatos negalima aiškinti siaurai.

73 Todėl žodį „labai“ reikia suprasti kaip skirtą apriboti viešosios teisės subjekto neapmokestinimo minėtos veiklos atžvilgiu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmąjį pastraipą taikymo sritį.

74 Taigi jeigu šis žodis reikėtų suprasti kaip reiškiantį didelę ar netgi ypatingą poveikį, viešosios teisės subjekto neapmokestinimo taikymo sritis būtų netinkamai išplėsta. Atvirkščiai, jeigu jį neapmokestinimas būtų galimas tik tuo atveju, kai jis tik nereikšmingai iškreipytų konkurenciją, jo apimtis būtų veiksmingai apibrėžta.

75 Toliau reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies trečiojo pastraipą

viešosios teisės subjektus reikia laikyti apmokestinamaisiais asmenimis D priede išvardytą veiklos rūšį? atžvilgiu, jei toji veikla nėra tokio menko masto, dėl kurio ji būtų visiškai „nereikšminga“. Kitaip tariant, leidžiama šiuos subjektus neapmokestinti PVM, jeigu ši veikla yra nereikšminga, taip darant prielaidą, kad konkurencijos iškraipymas, kuris kiltų dėl tokio neapmokestinimo, taip pat būtų nereikšmingas.

76 Taigi kadangi, kaip matyti iš šio sprendimo 38 punkto, 4 straipsnio 5 dalies antroji ir trečioji pastraipos yra glaudžiai susijusios, nes jomis siekiama to paties tikslo, ir šiose pastraipose vadovaujamasi ta pačia logika, žodžiu „labai“ reikia aiškinti taip, kad leidžiama neapmokestinti viešosios teisės subjektų, tik jeigu toks neapmokestinimas nereikšmingai iškraipytų konkurenciją.

77 Galiausiai fiskalinio neutralumo principo laikymasis patvirtina šį aiškinimą. Iš tikrųjų aptariamą vietos valdžios institucijų ginamas argumentas, pagal kurį viešosios teisės subjektai turi būti apmokestinti PVM tik tuo atveju, kai iš neapmokestinimo kylantis konkurencijos iškraipymas yra didelis, netgi ypatingas, sukuria mokestinę situaciją, kurioje nemažai privačių ūkio subjektų, vykdančių tą pačią veiklą, kaip ir ši subjektų vykdoma veikla, apmokestinant PVM būtų vertinami skirtingai nei pastarieji subjektai, o tai labai neigiamai paveiktų fiskalinio neutralumo principą.

78 Atvirkščiai, minėtų subjektų neapmokestinimas PVM tuo atveju, kai jis visiškai neiškraipo konkurencijos arba nereikšmingai ją iškraipo, kuo mažiausiai pakenktų fiskalinio neutralumo principui.

79 Todėl trečiojo klausimo reikia atsakyti taip, kad žodžiu „labai“ Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos prasme reikia suprasti taip, kad esantis arba potencialus konkurencijos iškraipymas turi būti didesnis negu nereikšmingas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

80 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimui turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

- 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad tai, ar labai iškraipoma konkurencija, o tokį iškraipymą lemtų viešosios teisės subjektų, veikiančių kaip valdžios institucijos, neapmokestinimas PVM, turi būti vertinama pačios nagrinėjamos veiklos atžvilgiu, nevertinant konkrečios vietinės rinkos.**
- Žodis „iškraipytų“ Šeštosios direktyvos 77/388 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos prasme turi būti aiškinamas kaip apimantis ne tik esamą, bet ir potencialią konkurenciją, jeigu privataus subjekto galimybę eiti atitinkamą rinką yra reali, o ne vien hipotetinė.**
- Žodžiu „labai“ Šeštosios direktyvos 77/388 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos prasme reikia suprasti taip, kad esantis arba potencialus konkurencijos iškraipymas turi būti didesnis negu nereikšmingas.**

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.