

GENERALINIO ADVOKATO

NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,

pateikta 2015 m. birželio 30 d.(1)

Byla C-276/14

Gmina Wrocław

prieš

Minister Finansów

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 9 ir 13 straipsniai – ESS 5 straipsnio 3 dalis ir 4 straipsnio 2 dalis – Savivaldybės organizacinio vieneto, veikiančio ne kaip viešosios valdžios institucija, vykdoma ekonominė veikla – Savivaldybės organizacinis vienetas, kurio ekonominė veikla neatitinka savarankiškumo kriterijaus – Galimybė laikyti tokį vienetą PVM apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 nuostatas“

I – **Žanga**

1. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą, kurį pateikė *Naczelny Sąd Administracyjny* (Aukščiausiasis administracinis teismas), keliamas klausimas, ar savivaldybės organizacinis vienetas, kurio ekonominė veikla neatitinka savarankiškumo, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112/EB(2) 9 straipsnio 1 dalį, kriterijaus, gali būti laikomas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) apmokestinamuoju asmeniu atskirai nuo savivaldybės, kurios dalis jis yra, šiam vienetui vykdančią ekonominę veiklą savivaldybės sąskaita.

2. Konkrečiau kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia Teisingumo Teismo, ar šis savarankiškumo sąvoką, vartojamą Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje, reikia atsižvelgti siekiant viešosios teisės reguliuojamas sątaigas, kaip antai savivaldybės biudžetinius vienetus, minimus prašyme priimti prejudicinį sprendimą, pripažinti PVM apmokestinamaisiais asmenimis atsižvelgiant į šios direktyvos 13 straipsnio 1 dalį, taip pat ESS 4 straipsnio 2 dalį ir 5 straipsnio 3 dalį, susijusias su subsidiarumo ir institucinės autonomijos principais.

3. Ši byla, Lenkijos Respublikos nuomone, svarbi tuo, kad Lenkijoje savivaldybės, teikdamos viešąsias paslaugas, vykdo užduotis savarankiškai, padedamos tuo tikslu steigti organizacinių vienetų, pirmiausia savivaldybės biudžetinių vienetų(3), kurie iki tol buvo laikomi atskirais nuo savivaldybės PVM apmokestinamaisiais asmenimis. Taigi šioje byloje keliamas Direktyvos 2006/112 9 ir 13 straipsnių aiškinimo klausimas – reikia nustatyti, kaip vertinti bendrą, kuriuo šie organizaciniai vienetai, bent savivaldybės biudžetiniai vienetai, vykdo savo ekonominę veiklą.

4. Klausimų, susijusių su subsidiarumo ir institucinės autonomijos principais, tvirtintais ESS 5 straipsnio 3 dalyje ir 4 straipsnio 2 dalyje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas uždavė bendamas tos nuomonės, kad, nesant galimybės registruoti savivaldybės biudžetinių vienetų, kaip antai aptariamą pagrindinį byloje, kaip atskirą nuo savivaldybės PVM apmokestinamąjį asmenį, gali būti paveiktas Lenkijoje taikomas vietos savivaldos institucijų veikimo modelis. Taigi reikia nustatyti, ar šios pirminės teisės nuostatos šiuo atžvilgiu turi tokios atitinkamą Direktyvos 2006/112 nuostatą aiškinimui.

5. Kaip pabrėžė pastabas šioje byloje pateikusios šalys, Teisingumo Teismo praktika nagrinėjant savarankiškumo kriterijų susijusi su jo taikymu fiziniui asmeniui, einančią pareigas valstybės tarnyboje, ir privačių steigėjų veiklai. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paprašė Teisingumo Teismo nustatyti, ar ši teismo praktika taip pat taikytina viešosios teisės reguliuojamoms steigimams.

II – Teisinis pagrindas

A – Direktyva 2006/112

6. Direktyva 2006/112 nuo 2007 m. sausio 1 d. buvo panaikinti ir pakeisti Bendrijos PVM sisties teisės aktai, pirmiausia Šeštoji direktyva(4).

7. Direktyvos 2006/112 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, skaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

8. Direktyvos 2006/112 10 straipsnyje nurodyta:

„Tenkinant 9 straipsnio 1 dalyje nurodytą sąlygą, kad ekonominė veikla turi būti vykdoma „savarankiškai“, PVM neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jei jie yra sudarę darbo sutartį su darbdaviu ar yra susieti kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriama darbdavio ir darbuotojo santykiai, susijusiais su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.“

9. Minėtos direktyvos 13 straipsnio 1 dalis suformuluota taip(5):

„Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos steigtos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, mokestis ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.“

Tačiau joms vykdančiosios veiklos ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija.

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

B – Lenkijos teisė

10. 2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo(6) 15 straipsnio 1 dalis, kuria ? Lenkijos teisė perkelta Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalis, suformuluota taip:

„Apmokestinamaisiais asmenimis laikomi juridiniai asmenys, juridinio asmens statuso neturintys organizaciniai vienetai ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdančys 2 dalyje nurodytą ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“

11. Nacionalinio PVM įstatymo 15 straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad apmokestinamaisiais asmenimis nelaikomos viešosios valdžios institucijos ir įstaigos, aptarnaujančios šias institucijas joms atliekant užduotis, kurios numatytos konkrečiose įstatymų nuostatose ir kurias įgyvendinti jos yra įpareigos, išskyrus veiklą, vykdomą pagal privatinės teisės sutartis.

III – Pagrindinė byla, prejudicinis klausimas ir procesas Teisingumo Teisme

12. Pagal Lenkijos administracinę sistemą savivaldybės vykdo 1990 m. kovo 8 d. įstatyme dėl vietos savivaldos(7) joms nustatytas užduotis, padedamos teritorinei biudžetinei įstaigai ir savivaldybės biudžetinei vienetui(8). Pastarieji, neturintys savarankiško teisinio subjektiškumo, iš esmės padeda vykdyti savivaldybei tenkančias užduotis ir nėra skirti ekonominei veiklai vykdyti, nebent tokia veikla būtų vykdoma atliekant kitą pagrindinę veiklą. Ši savivaldybės biudžetinė vienetų pajamos ir išlaidos, skaitant susijusias su ja ekonomine veikla, kuriai taikomas PVM, yra savivaldybės biudžeto dalis. Šie vienetai apima, be kita ko, mokyklas ir kultūros namus.

13. Pagrindinėje byloje nagrinėjamas *Gmina Wrocław* (Vroclavo savivaldybė) ir *Minister Finansów* (Lenkijos finansų ministras, toliau – finansų ministras) ginčas yra susijęs su šios savivaldybės pateiktais prašymais išaiškinti mokesčių teisės nuostatas.

14. Vroclavo savivaldybė paklausė finansų ministro, ar savivaldybės biudžetinis vienetas, vykdančios veiklą, patenkančios į PVM taikymo sritį, gali būti registruojamas kaip PVM apmokestinamasis asmuo atskirai nuo savivaldybės, ar savivaldybė dėl savo biudžetinio vieneto vykdomos veiklos pati turėtų būti registruojama kaip PVM apmokestinamasis asmuo. Minėtos savivaldybės teigimu, savivaldybės biudžetiniai vienetai neatitinka PVM taikyti būtino savarankiškumo kriterijaus, nurodyto nacionalinio PVM įstatymo 15 straipsnio 1 ir 2 dalyse, todėl negali būti atskirai registruojami. Be to, savivaldybės biudžetinė vienetų registravimas atskirai nuo savivaldybės sukelia tam tikrą praktinį nepatogumą(9).

15. Savo išaiškinimuose finansų ministras nurodė, kad jei savivaldybės biudžetiniai vienetai, atsieti nuo savivaldybės struktūros, vykdo ekonominę veiklą savarankiškai, vertinant šį savarankiškumą remiantis objektyviais kriterijais, ir kartu vykdo PVM apmokestinamą veiklą, tokius vienetus reikėtų pripažinti atskirais nuo savivaldybės PVM apmokestinamaisiais asmenimis.

16. Vroclavo savivaldyb? pateik? skundus *Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas) d?l finans? ministro išaiškinim?. Šiam teismui atmetus šiuos skundus Vroclavo savivaldyb? pateik? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

17. 2013 m. sausio 30 d. nutartimi *Naczelny S?d Administracyjny* ?prastos sud?ties kolegija perdav? šio teismo išpl?stinei kolegijai nagrin?ti klausim?, ar savivaldyb?s biudžetinis vienetas yra apmokestinamas prek? ir paslaug? mokes?iu. Ši išpl?stin? kolegija 2013 m. birželio 24 d. sprendimu atsakydama ? šio teismo ?prastos sud?ties kolegijos klausim? pripažino, kad min?toje byloje aptariamai savivaldyb?s biudžetiniai vienetai n?ra PVM apmokestinamieji asmenys, nes, nors yra atsieti nuo savivaldyb?s organizaciniu poži?riu, jie nevykdo ekonomin?s veiklos savarankiškai ar nepriklausomai nuo savivaldyb?s.

18. Ta?iau, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, neaišku, kiek pagal S?jungos teis? viešosios teis?s subjektams taikytina Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta savarankiškumo s?lyga. Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja d?l šios savarankiškumo s?lygos atitikties subsidiarumo ir institucin?s autonomijos principams, nustatytiems ESS 5 straipsnio 3 dalyje ir 4 straipsnio 2 dalyje, pagal kurias d?l vietos savivaldos institucij? strukt?ros ir kompetencij? paskirstymo sprendžia valstyb?s nar?s.

19. Suabejoj?s d?l direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies ir 13 straipsnio 1 dalies aiškinimo *Naczelny S?d Administracyjny* ?prastos sud?ties kolegija 2013 m. gruodžio 10 d. nutartimi sustabd? pagrindin?s bylos nagrin?jim? ir pateik? Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar atsižvelgiant ? [ESS] 4 straipsnio 2 dal?, siejam? su jos 5 straipsnio 3 dalimi, savivaldyb?s (Lenkijos vietos savivaldos institucijos) organizacinis vienetas gali b?ti pripažintas PVM apmokestinamuoju asmeniu, jeigu vykdo veikl? ne kaip viešosios valdžios institucija, kaip ji suprantama pagal direktyvos [2006/112] 13 straipsn?, nors neatitinka savarankiškumo (nepriklausomumo) s?lygos, nustatytos šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje?“

20. Rašytines pastabas pateik? Vroclavo savivaldyb?, finans? ministras, Lenkijos ir Graikijos vyriausyb?s, taip pat Europos Komisija, kurioms visoms, išskyrus Graikijos vyriausyb?, buvo atstovauta 2015 m. geguž?s 5 d. ?vykusiame pos?dyje.

IV – Vertinimas

A – Pirmin?s pastabos

21. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimas pagr?stas prielaida, kad pagrindin?je byloje aptariamai savivaldyb?s organizaciniai vienetai, b?tent savivaldyb?s biudžetiniai vienetai, neatitinka savarankiškumo kriterijaus, nustatyto Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje. Iš tikr?j? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo išpl?stin? kolegija tai jau konstatavo savo atsakyme šio teismo ?prastos sud?ties kolegijai(10).

22. Pirmiausia patikslintina, kad pagrindin?je byloje kalbama tik apie Vroclavo savivaldyb?s *biudžetinius* vienetus, nors prejudicinis klausimas susij?s bendrai su savivaldyb?s *organizaciniais* vienetais, neatitinkan?iais savarankiškumo kriterijaus. Savivaldyb?s organizaciniai vienetai apima ?vairi? r?ši? vienetus, kuri? savarankiškumo lygis vykdant savo veikl? gali b?ti ?vairus. Ta?iau ši išvada susijusi vien su pagrindin?je byloje aptariamais savivaldyb?s biudžetiniais vienetais.

23. Taigi prejudiciniu klausimu siekiama išsiaiškinti, ar pagrindin?je byloje aptariamai savivaldyb?s biudžetiniai vienetai gali b?ti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, nors n?ra

savarankiškai, kai vykdo savo veiklą. Šiuo atžvilgiu finansų ministras teigia, kad savarankiškumo kriterijaus negalima taikyti viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, nes vykdant šią sąlygą kiltų grėsmė, kad bus neproporcingai paveikta valstybės narės pripažinta institucijų autonomija. Finansų ministro teigimu, Direktyvos 2006/112 13 straipsnis laikytinas specialia nuostata šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies atžvilgiu. Todėl savarankiškumo vertinimas nėra nei būtinasis, nei tinkamas, kiek tai susiję su viešosios teisės reguliuojamomis įstaigomis.

24. Lenkijos vyriausybė savo ruožtu pasiūlo performuluoti prejudicinį klausimą ir pirmiausia išnagrinėti, ar pagrindinėje byloje aptariamai savivaldybės biudžetiniai vienetai atitinka jiems taikomą savarankiškumo kriterijų. Lenkijos vyriausybės manymu, šie vienetai atitinka šį kriterijų. Tik papildomai, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad šie savivaldybės biudžetiniai vienetai netenkina savarankiškumo kriterijau, reikėtų išnagrinėti klausimą, ar juos vis dėlto galima laikyti apmokestinamaisiais asmenimis pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį.

25. Mano manymu, siekiant naudingai atsakyti prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, nereikia performuluoti prejudicinio klausimo, tačiau reikia išsamiau išnagrinėti, ar „apmokestinamojo asmens“ sąvokos apibrėžtis, pateikiama Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje, apimanti ekonominės veiklos savarankiškumo kriterijų, turi būti taikoma Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalyje minimoms viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ir, jei atsakymas būtų teigiamas, tai kaip. Mano nuomone, atsakymas yra Teisingumo Teismo praktikoje, kurią nagrinėsiu toliau. Savo analizę pradėsiu vertindamas, pirma, Direktyvos 2006/112 9 ir 13 straipsnių tarpusavio sąsąją ir, antra, „apmokestinamojo asmens“ sąvoką, pateikiamą šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje.

B – *Dėl Direktyvos 2006/112 9 ir 13 straipsnių tarpusavio sąsajos ir „apmokestinamojo asmens“ sąvokos plėšios apibrėžties*

26. Bendroje PVM sistemoje Direktyvos 2006/112 9 ir 13 straipsniai yra jos III antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji asmenys“. Šioje antraštinėje dalyje nustatytos taisyklės, susijusios ir su apmokestinimu apskritai, ir su atskirais atvejais, kaip antai PVM grupavimu, taip pat taisyklės, susijusios su viešosios valdžios institucijomis. Šiuo atžvilgiu minėtas 9 straipsnis – tai PVM apmokestinamiems asmenims taikoma bendroji taisyklė, o 13 straipsnis – atleidimo nuo mokesčio taisyklė(11).

27. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog siekiant vienodai taikyti Direktyvą 2006/112 svarbu, kad „apmokestinamojo asmens“ sąvoka būtų aiškinama savarankiškai ir vienodai(12).

28. Pagal bendrąją šios sąvokos apibrėžtį, pateikiamą Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje, apmokestinamuoju asmeniu laikomas „asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą“(13). Ši labai plati apibrėžtis apima visus fizinius ir juridinius asmenis – tiek viešuosius, tiek privačius.

29. Be to, pažymėtina, kad ši plati „apmokestinamojo asmens“ sąvokos apibrėžtis gali būti taikoma net vienetais, neturintiems teisinio subjektiškumo(14). Todėl aplinkybė, kad pagrindinėje byloje aptariamai savivaldybės biudžetiniai vienetai neturi teisinio subjektiškumo, yra nereikšminga, kiek tai susiję su galimybe juos registruoti kaip nuo savivaldybės atsietus apmokestinamuosius asmenis.

30. Priešingai, pagal Teisingumo Teismo praktiką taikant Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį iš pradžių turi būti pripažintas ekonominis atitinkamos veiklos pobūdis(15). Jei konstatuojama, kad vykdoma veikla yra ekonominio pobūdžio, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipį, tada reikia nustatyti, ar taikytina šios direktyvos 13 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms skirta išimtis(16).

31. Sprendime *Komisija / Ispanija*(17) Teisingumo Teismas vertindamas galimą valstybės narės įsipareigojimą nevykdymą patikslino, kad reikia nustatyti, pirma, ar aptariama veikla yra ekonominio pobūdžio, *antra*, ar ši veikla vykdoma *savarankiškai*, ir, trečia, ar bet kuriuo atveju gali būti taikoma neapmokestinimo PVM taisyklė(18), kalbant apie veiklą, kuri vykdo viešosios teisės reguliuojama įstaiga kaip viešosios valdžios institucija(19).

32. Taigi Teisingumo Teismas yra aiškiai nurodęs, kad iš pradžių reikia nustatyti, ar ekonominė veikla yra savarankiška, ir tik paskui atlikti vertinimą pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį.

33. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar ši teismo praktika yra reikšminga, kiek tai susiję su viešosios teisės reguliuojamomis įstaigomis, nes veiklos savarankiškumo kriterijų Teisingumo Teismas iki šiol yra patikrinęs tik dėl fizinių asmenų, einančių pareigas valstybės tarnyboje(20). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, nebūtina vertinti veiklos savarankiškumo, jei kalbama apie viešosios teisės reglamentuojamus juridinius asmenis. Nepritariu šiam prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo požiūriui.

34. Iš tikrųjų iš bendros PVM sistemos struktūros, Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies, kurioje nenustatyti apribojimai, formuluotąs(21) ir minėtos teismo praktikos matyti, kad išsami apmokestinamojo asmens apibrėžtis, pateikiama šiame 9 straipsnyje, turi būti taikoma vienodai ir nuosekliai bet kuriam asmeniui(22).

35. Dėl bendros PVM sistemos struktūros primintina, kad Direktyvos 2006/112 9 ir 13 straipsniuose nustatyta labai plati PVM taikymo sritis. Iš tikrųjų Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino apriboti viešosios teisės reguliuojamą įstaigą neapmokestinimo taikymo sritį, kad būtų laikomasi šios bendrosios taisyklės(23).

36. Taigi, jei fizinis ar juridinis asmuo neatitinka Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje nurodytų kriterijų, kad būtų pripažintas apmokestinamuoju asmeniu, pirmiausia slygos, kad ekonominė veikla būtų vykdoma „savarankiškai“, nebūtina tikrinti, ar šis asmuo gali būti atleistas nuo PVM pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį.

37. Todėl negalima pripažinti, kad, kaip teigia finansų ministras, nebūtina nagrinėti klausimo, ar viešosios teisės reguliuojamos įstaigos vykdo ekonominę veiklą savarankiškai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, remiantis tuo, kad valstybė turi teisę suteikti vienetais viešosios teisės reguliuojamos įstaigos statusą. Mano manymu, viešosios teisės reguliuojamos įstaigos statusas šiuo atžvilgiu neturi reikšmės, jei ši įstaiga bet kuriuo atveju nevykdo ekonominės veiklos savarankiškai.

38. Tačiau pastabas pateikęs šalis išreiškė abejonių dėl to, ar šis savarankiškumo kriterijus viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms turi būti taikomas *taip pat*, kaip privatiems fizinio subjekto asmenims. Taigi toliau reikia išnagrinėti Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su šiuo kriterijumi, ir jo taikymą viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms.

C – D?l Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su ekonomin?s veiklos savarankiškumo kriterijumi pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dal?, ir jo taikymo viešosios teis?s reguliuojam? ?staig? ekonominei veiklai

39. S?lyga, kad ekonomin? veikla turi b?ti vykdoma savarankiškai, nurodyta Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje, yra neigiamai apibr?žta šios direktyvos 10 straipsnyje. Pagal š? straipsn? veikla n?ra vykdoma savarankiškai, taigi ir nesuteikia pagrindo apmokestinti PVM, jei asmen? su darbdaviu sieja pavaldumo ryšys, panašus ? sukuriam? darbo sutarties. Šioje nuostatoje nurodyti trys kriterijai, susij? su pavaldumo ryšiu, grindžiami priklausymo buvimu atsižvelgiant ? darbo s?lygas, atlyginim? ir atsakomyb?(24).

40. Taikydamas šiuos kriterijus Teisingumo Teismas nurod? aspektus, ? kuriuos reikia atsižvelgti vertinant ekonomin?s veiklos savarankiškum?, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dal?. Kriterijai, ? kuriuos atsižvelgtina, išvardyti, be kita ko, Sprendime *Van der Steen*(25), apima tai, kad asmuo vykdo veikl? savo vardu, s?skaita ir atsakomybe, taip pat tai, kad jis pats prisiima su savo veikla susijusi? ekonomin? rizik?(26).

41. D?l veiklos savarankiškumo konstatavimo Teisingumo Teismas atsižvelg? ? tai, kad tarp ?kio subjekt?, kurie nebuvo integruoti ? vieš?j? administracij?, ir viešosios valdžios institucijos nebuvo jokio pavaldumo ryšio, taip pat ? tai, kad jie veik? savo s?skaita ir atsakomybe, laisvai organizavo savo darb? ir patys gaudavo j? pajamas sudaran?ius mok?jimus(27).

42. Teisingumo Teismo teigimu, ekonomin?s veiklos savarankiškum? reiškia ir tai, kad ?kio subjektai, paisydami ?statyme nustatyt? rib?, savarankiškai pasir?pina savo veiklai vykdyti b?tinais žmogiškaisiais ir materialiaisiais ištekliais ir jais naudojami, taip pat tai, kad jiems tenka atsakomyb?, kylanti iš sutartini? santyki?, j? sukurt? vykdan? savo veikl?, ir atsakomyb? už tretiesiems asmenims padaryt? žal?, kai jie veikia ne kaip viešosios valdžios institucijos ?galotiniai(28).

43. Su ekonomine rizika susijusi s?lyga buvo nagrin?jama Sprendime *FCE Bank*(29), kuriame nuspr?sta, kad banko filialas n?ra savarankiškas bankas, nes netur?damas negr?žintinai perduoto kapitalo pats nepatiria su savo veikla susijusios ekonomin?s rizikos. Tod?l jo negalima laikyti PVM apmokestinamuoju asmeniu(30).

44. Primintina, kad apmokestinamojo asmens s?voka turi b?ti taikoma vienodai ir nuosekliai(31). Kiek tai susij? su savarankiškumo s?lyga, iš esm?s kalbama tik apie klausim? d?l *ekonomin?s veiklos vykdymo b?do*. Tiesa, min?toje teismo praktikoje nustatyti ekonomin?s veiklos savarankiškumo vertinimo kriterijai susij? tik su fiziniais asmenimis, vykdan?iais viešosios valdžios funkcijas, taip pat juridiniais asmenimis, veikian?iais pagal privatin? teis?. Ta?iau, mano manymu, n?ra jokio pagrindo manyti, kad šie vertinimo kriterijai negali b?ti taikomi ir ekonominei veiklai, kuri? vykdo viešosios teis?s reguliuojamos ?staigos, minimos Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalyje. Iš tikr?j?, jei šie kriterijai gali b?ti taikomi pirmiausia priva?ioms ?staigoms, kuri? vidaus strukt?ra ir komercin? veikla dažnai gali b?ti ?vairesn?s ir sud?tingesn?s nei viešosios teis?s reguliuojam? ?staig?, mano manymu, šie kriterijai taip pat turi b?ti taikomi viešosios teis?s reguliuojamoms ?staigoms. Šiuo atžvilgiu viešosios teis?s reguliuojam? ?staig? specifika veikia susijusi su veikla, kuri? jos vykdo kaip viešosios valdžios institucijos ir ? kuri? atskirai atsižvelgiama pagal atleidimo nuo mokes?io taisykl?, nustatyt? Direktyvos 2006/112 13 straipsnyje.

45. Lenkijos vyriausyb? tvirtina, kad su ekonomine rizika susij?s kriterijus negali b?ti taikomas viešosios teis?s reguliuojamoms ?staigoms, nes savivaldybei arba jos biudžetiniam vienetui negali b?ti iškelta bankroto byla. Taigi, Lenkijos vyriausyb?s teigimu, viešosios teis?s reguliuojamos

įstaigos nepatiria tokios rizikos, kuri tenka privačioms įstaigoms, vykdančioms ekonominę veiklą(32). Lenkijos vyriausybės manymu, jei savarankiškumo kriterijus būtų taikomas viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms lygiai taip pat, kaip ir privačioms, nei biudžetiniai vienetai, nei pačios savivaldybės neatitiktų pripažinimo „apmokestinamaisiais asmenimis“, kaip jie suprantami pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, sąlygą.

46. Mano manymu, ekonominės rizikos buvimą reikia suprasti plačiau nei teigia Lenkijos vyriausybė. Iš tikrųjų ekonominė rizika gali reikštis įvairiomis formomis, bet, mano nuomone, riziką patiriantis asmuo turi turėti tam tikrą turtą, kurį rizikuoja prarasti. Pavyzdžiui, kredito įstaiga gali patirti ekonominę riziką klientui negrąžinus paskolos(33). Konstatuoti, kad tokio subjekto vykdydamas savo veiklą patiria ekonominę riziką galima remiantis ir tuo, kad pelnas, kurį jis gauna iš savo veiklos, priklauso ne tik nuo su ja tiesiogiai susijusių sumų, bet ir nuo išlaidų, susijusių, be kita ko, su veiklai būtinais žmogiškais ir materialiais išteklių organizavimu(34).

47. Be to, Direktyva 2006/112 pagrįsta mintimi, kad viešosios teisės reguliuojamos įstaigos ir institucijos, minimos jos 13 straipsnio 1 dalyje, kaip antai valstybės ir savivaldybės, gali būti apmokestinamos PVM, jei vykdo veiklą remdamosi kitu nei viešosios valdžios institucijos statusu. Jos gali būti apmokestinamos PVM net ir vykdydamos veiklą kaip viešosios valdžios institucijos, „jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija“(35). Taigi aplinkybė, kad įstaigai gali būti iškelta bankroto byla, nėra lemiamas kriterijus siekiant nustatyti, ar ji yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį.

48. Mano manymu, savarankiškas įstaigos ekonominės veiklos pobūdis rizikos požiūriu priklauso ne tiek nuo to, ar ši įstaiga patiria su savo veikla susijusią ekonominę riziką, kiek nuo to, ar iš tikrųjų būtų kita įstaiga patiria finansinę riziką, susijusią su pirmosios įstaigos ekonomine veikla, vietoj šios įstaigos(36).

49. Taigi tai, kad įstaiga patiria ekonominę riziką, yra viena iš aplinkybių, kurias reikia atsižvelgti vertinant, kaip ši įstaiga vykdo savo ekonominę veiklą. Kitos aplinkybės, kurias gali būti atsižvelgiama, nurodytos teismo praktikoje – pirmiausia tai, kad įstaiga vykdo veiklą savo vardu ir savo sąskaita, turi savo turtą, laisvai organizuoja darbą, žmogiškuosius ir materialiuosius išteklius, taip pat tai, kad jai tenka sutartinė atsakomybė ir atsakomybė už tretiesiems asmenims padarytą žalą. Ekonominės veiklos savarankiškas pobūdis, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, turi būti vertinamas kiekvienu atveju atskirai, atsižvelgiant į visas aplinkybes.

D – Dėl subsidiarumo ir institucinės autonomijos principų, tvirtintų ESS 5 straipsnio 3 dalyje ir 4 straipsnio 2 dalyje

50. Galiausiai pabrėžtina, kad savarankiškumas, minimas Direktyvos 2006/112 9 straipsnyje, vertinamas atsižvelgiant į ekonominės veiklos vykdymą. Svarbu ne tai, ar viešosios teisės reguliuojama įstaiga yra nepriklausoma arba savarankiška valstybės narės vietos savivaldos institucijų struktūros dalis ar koks yra jos statusas pagal vidaus administracinę teisę. Taigi valstybių narių institucinė autonomija, kaip ji suprantama pagal ESS 4 straipsnio 2 dalį, pirma išdystytuose teiginiuose visiškai nepažeidžiama.

51. Graikijos vyriausybės manymu, painiava šioje byloje šiuo atžvilgiu kyla dėl Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies kalbinių versijų neatitikimų, kuriuos mini prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Šio teismo teigimu, versijose prancūzų ir anglų kalbomis vartojamas pasakymas „nepriklausomai“ (prancūzų k. *d'une façon indépendante*, anglų k. *independently*), o versijoje lenkų kalba – „savarankiškai“ (*samodzielnie*(37)). Pažymėtina, kad pasakymas „nepriklausomai“ vartojamas ir kelyje kitose kalbinėse versijose(38).

52. Dėl kalbinių versijų neatitikimų iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad vienoje Sąjungos teisės nuostatos kalbinių versijų vartojama formuluotė negali būti vienintelis šios nuostatos aiškinimo pagrindas ar gyti prioritetą kitų kalbinių versijų atžvilgiu. Iš tiesų Sąjungos teisės nuostatos turi būti aiškinamos ir taikomos vienodai, atsižvelgiant į visomis Europos Sąjungos kalbomis parengtas versijas. Esant Sąjungos teisės akto viarų kalbinių versijų neatitikimų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į bendrą teisės akto, kurio dalis ji yra, struktūrą ir tikslą(39).

53. Todėl aiškinant Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį negali būti remiamasi vien versijoje lenkų kalba vartojama formuluote. Šiuo atžvilgiu šios išvados 40–43 punktuose jau buvo priminta, kaip Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalis išaiškinta teismo praktikoje. Bet kuriuo atveju, mano manymu, sunku žvelgti skirtumų tarp veiklos, vykdomos „nepriklausomai“, ir veiklos, vykdomos „savarankiškai“, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su šiuo kriterijumi. Be to, primintina, kad ginčas susijęs ne su atitinkamos įstaigos nepriklausomu ar savarankišku pobūdžiu, o su tuo, kaip vykdoma jos ekonominė veikla.

54. Taip pat primenu, kad su apmokestinimu PVM susiję kriterijai, kylantys iš Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies, yra objektyvūs kriterijai, kuriais turi būti vadovaujamasi. Iš tikrųjų valstybės narės negali pakeisti Direktyvos 2006/112 taikymo srities priimdama vidaus nuostatas, susijusias su savivaldybių organizavimu.

55. Kaip pažymėjo ir Komisija, valstybės narės gali laisvai organizuoti savo viešosios teisės reguliuojamą įstaigą struktūrą ir veiklą, įskaitant jos vidaus struktūros optimizavimą PVM taisyklės atžvilgiu. Valstybės narės sprendimai, susiję su viešosios teisės reguliuojamą įstaigą organizacine struktūra, gali turėti viarų pasekmių dėl PVM, tačiau neapriboja laivų, kuria naudojami šie valstybės narės priimdami savo sprendimus. Vis dėlto, nors valstybės narės naudojami pasirinkimo laisve, minima ESS 4 straipsnio 2 dalyje, kai kurių sprendimų pasekmės yra iš anksto apibrėžtos Sąjungos teisėje(40).

56. Be to, primintina, kad, kaip pabrėžė pati Lenkijos Respublika, viešosios teisės reguliuojamos įstaigos iš esmės nėra skirtos vykdyti ekonominei veiklai, jei remiasi kitu nei viešosios valdžios institucijos statusu. Galima ši viešosios teisės reguliuojamą įstaigą ekonominę veiklą yra papildoma ir dažnai susijusi su užduočių teikiant viešąsias paslaugas vykdymu. Viešosios teisės reguliuojamą įstaigą apmokestinimas PVM, kai jos vykdo ekonominę veiklą remdamasi kitu nei viešosios valdžios institucijos statusu, turėtų aplinkybų, kurių valstybės narės gali atsižvelgti apibrėždamos savo administracinę įstaigą organizacinę struktūrą.

57. Dėl subsidiarumo principo iš Direktyvos 2006/112 65 konstatuojamosios dalies formuluotės(41) aiškiai matyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas rengdamas šią direktyvą atsižvelgė į šį principą.

58. Primenu, kad pagrindinėje byloje *Naczelny Sąd Administracyjny* išplėstinė kolegija, atrodo, jau vertino prašyme priimti prejudicinį sprendimą aptariamą savivaldybės biudžetinių vienetų savarankišką pobūdį. Atsižvelgiant į atliktino vertinimo pobūdį ir būtinybę žinoti, kokia yra Lenkijos vietos administracinė įstaigą sistemos specifika, pažymėtina, kad būtent nacionalinis

teismas, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo nustatytus kriterijus, geriausiai gali įvertinti(42), ar savivaldybės biudžetiniai vienetai, kaip antai aptariami pagrindinėje byloje, vykdo savo veiklą savarankiškai. Teisingumo Teismas neturi visos reikalingos informacijos, susijusios su Lenkijos vietos administracinėmis įstaigomis, kad galėtų atlikti tokį vertinimą, todėl tai turi padaryti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

E – *Dėl prašymo apriboti sprendimo poveikį laiko atžvilgiu*

59. Lenkijos vyriausybė remdamasi sunkiųjų ekonominių padarinių rizika paprašė Teisingumo Teismo apriboti savo sprendimo poveikį laiko atžvilgiu, jeigu jis nuspręstų, kad biudžetiniai vienetai negali būti laikomi atskirais PVM apmokestinamaisiais asmenimis. Lenkijos vyriausybės teigimu, toks sprendimas iš tikrųjų labai paveiktų Lenkijoje taikomą vietos savivaldos institucijų veikimo modelį, o tai turėtų neigiamą pasekmę visam Lenkijos viešųjų finansų sektoriui. Be to, Lenkijos Respublika sžiningai manė, ir tebemano, kad biudžetiniai vienetai gali būti laikomi PVM apmokestinamaisiais asmenimis.

60. Pažymėtina, kad per posėdį Lenkijos vyriausybė pripažino, jog toks sprendimas paveiktų vietos savivaldos institucijų veikimo modelį veikiau ateityje. Sprendimo poveikį atgaline data lemia tik bėtinybė perskaityti mokesčius, kurie buvo surinkti per pastaruosius penkerius metus(43).

61. Šiuo atžvilgiu primenu, kad PVM yra vartojimo mokestis, taikomas fiziniams arba juridiniams asmenims patiriamoms išlaidoms arba galutiniam prekių vartojimui ar naudojimuisi paslaugomis. Teoriškai PVM turėtų reikšti vieną apmokestinimą, nes mokestis, mokėtinas už prekes ar paslaugas, turėtų tiksliai atitikti PVM, apskaičiuotą pagal pardavimo kainą, kurią moka vartotojas, neatsižvelgiant į iki apmokestinimo etapo vykdytą sandorių skaičių. Taigi PVM, taikomas paslaugoms, kurias vartotojams teikia savivaldybės biudžetiniai vienetai, neturėtų priklausyti nuo savivaldybės, kaip PVM apmokestinamojo asmens, registravimo būdų, t. y. nuo to, ar ji registruota su savo biudžetiniais vienetais kaip vienas apmokestinamasis asmuo, ar šie vienetai, priešingai, registruoti atskirai.

62. Tačiau, kaip per posėdį pažymėjo Vroclavo savivaldybė, pagal šiuo metu galiojančią Sąjungos teisę PVM sistemoje yra daug elementų, kurie sumažina visišką mokesčių neutralumą, kaip antai valstybės narės teisė neapmokestinti PVM ekonominės veiklos, kurią vykdo smulkiosios įmonės(44). Taigi atsakymas į prejudicinį klausimą yra reikšmingas praktiniu požiūriu.

63. Vis dėlto Teisingumo Teismas tik išimtiniais atvejais, taikydamas bendrąjį teisinio saugumo principą, kuris yra Sąjungos teisės sistemos dalis, gali apriboti visų suinteresuotų asmenų galimybes remtis jo išaiškinta norma ginant sžiningai sukurtus teisinius santykius. Tam, kad būtų galima nustatyti tokį apribojimą, turi būti tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. suinteresuotųjų asmenų sžiningumo ir didelių sunkumų rizikos(45).

64. Konkrečiau kalbant, pažymėtina, kad tokį sprendimo būdą Teisingumo Teismas taikė tik labai konkrečiomis aplinkybėmis, be kita ko, kai egzistavo sunkiųjų ekonominių pasekmių atsiradimo rizika, kylanti visų pirma dėl didelio sžiningai ir remiantis teisės nuostatomis, kurios laikytos teisėtai galiojančiomis, sukurtų teisinio santykių skaičiaus ir paaiškėjus, jog asmenys ir nacionalinės valdžios institucijos buvo paskatintos nesilaikyti Sąjungos teisės dėl objektyvaus ir didelio Sąjungos teisės nuostatų turinio neapibrėžtumo(46).

65. Mano manymu, Lenkijos vyriausybės nurodytos aplinkybės neatitinka minėtų kriterijų. Iš tikrųjų Lenkijos vyriausybė visai negalėjo įvertinti galimų ekonominių pasekmių masto. Primintina, kad ši byla susijusi vien su pagrindinėje byloje aptariamais savivaldybės biudžetiniais vienetais ir galimybe nustatyti, ar jie veikia vykdoma savarankiškai. Bet kuriuo atveju Teisingumo Teismo

sprendimo, kuris bus priimtas, galim? pasekmi? klausimas, taip pat kiek tai susij? su valstyb?s biudžetiniais vienetais ir biudžetin?mis ?staigomis, min?tais šali? gin?e, sietinas su nacionaline teise.

66. Remdamasis tuo, kas išd?styta, manau, kad n?ra pagrindo apriboti sprendimo, kur? Teisingumo Teismas priims šioje byloje, poveikio laiko atžvilgiu.

V – Išvada

67. Atsižvelgdamas ? išd?stytus argumentus si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Naczelny S?d Administracyjny* (Lenkija) pateikt? prejudicin? klausim?:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalis aiškintina taip, kad savivaldyb?s organizacinis vienetas gali b?ti pripažintas prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamuoju asmeniu tik tuo atveju, jei vykdo savo ekonomin? veikl? savarankiškai, kaip tai suprantama pagal š? straipsn?. Nacionalinis teismas turi nustatyti, ar atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo nurodytus kriterijus pagrindin?je byloje aptariami savivaldyb?s biudžetiniai vienetai savarankiškai vykdo savo ekonomin? veikl?.

1 – Originalo kalba: pranc?z?.

2 – 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1 ir klaid? ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60).

3 – Pagal Lenkijos sistem? esama ir kit? r?ši? savivaldyb?s organizacin? vienet?, taip pat valstybin? vienet?. Pavyzdžiui, savivaldyb?s biudžetin?s ?staigos, Vroclavo savivaldyb?s teigimu, yra labiau nepriklausomos nei savivaldyb?s biudžetiniai vienetai.

4 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?io ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva). Nepaisant daugelio redakcini? pakeitim?, svarbios Direktyvos 2006/112 nuostatos iš esm?s yra tapa?ios atitinkamoms Šeštosios direktyvos nuostatomis. Šiuo klausimu žr. Sprendim? *Le Rayon d’Or* (C?151/13, EU:C:2014:185, 6 punktas).

5 – D?l Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies skirtum? ?vairiose kalbin?se versijose ir „viešosios teis?s reguliuojam? kit? ?staig?“ s?vokos žr. mano išvad? byloje *Sauda?or* (C?174/14, EU:C:2015:430, 68–82 punktai).

6 – *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, Dz. U., Nr. 54, 535 pozicija su pakeitimais; toliau – nacionalinis PVM ?statymas.

7 – *Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorz?dzie gminnym*, Dz. U., Nr. 142, 2001 m., 1591 pozicija su pakeitimais. Šio ?statymo 9 straipsnyje 1 dalyje nustatyta, kad „siekdama ?vykdyti savo užduotis savivaldyb? gali sukurti organizacinius vienetus, taip pat sudaryti susitarimus su kitomis ?staigomis ar organizacijomis, tarp j? ir nevyriausybin?mis organizacijomis“.

8 – Biudžetini? vienet? k?rim? reglamentuoja Vieš?j? finans? ?statymas (*Ustawa o finansach publicznych*, Dz. U., 2013 m., 885 punktas su pakeitimais).

9 – Pos?dyje Vroclavo savivaldyb? patikslino, kuo, jos nuomone, praktiškai svarbi ši byla. Jos teigimu, jei savivaldyb? b?t? registruojama kaip vienas PVM apmokestinamasis asmuo kartu su visais savo biudžetiniais vienetais, jai b?t? lengviau kontroliuoti vis? PVM mok?jim?, ji b?t? geriau informuota apie savo biudžetini? vienet? veikl?, jai b?t? lengviau taikyti bendr? savivaldyb?s

mokesčių politiką, taip pat išsklaidyti abejonės ir neaiškumus, susijusius su savivaldybės vidaus sandorių apmokestinimu. Savivaldybė ir jos biudžetinius vienetų laikant atskirais PVM apmokestinamaisiais asmenimis būtų pažeidžiamas PVM neutralumo principas. Pavyzdžiui, jei savivaldybė patiki vykdyti investicinių veiklų vienam biudžetiniam vienetui, o kitas biudžetinis vienetas vykdo apmokestinamą ekonominę veiklą šios investicijų pagrindu, neaišku, ar pirmasis vienetas turi teisę PVM atskaitai, nors abu vienetai yra tos pačios savivaldybės organizacinės struktūros dalis.

10 – Žr. šios išvados 17 punktą.

11 – Dėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies, kuri dabar atitinka Direktyvos 2006/112 13 straipsnis, žr. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai* (235/85, EU:C:1987:161, 18 punktas).

12 – Sprendimai *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263, 34 punktas) ir *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 23 punktas).

13 – Išskirta mano.

14 – Žr. Sprendimą *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 8 punktas) ir generalinio advokato P. Léger išvadą, pateiktą byloje *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2005:582, 36 punktas). Taigi žodžių junginys „any person“, vartojamas Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies versijoje anglų kalba, turi būti suprantamas kaip reiškiantis „any one“, kaip ir daugelyje šios dalies versijų kitomis kalbomis (šiuo atžvilgiu žr. B. Terra ir J. Kajus „A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT“, IBFD, 2015, 1 t., p. 469).

15 – Šiuo klausimu žr. sprendimus *T-Mobile Austria ir kt.* (C-284/04, EU:C:2007:381, 48 punktas), *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 15 punktas), *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 28–30 punktai) ir *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 34 ir 39 punktai). Šios nagrinėjimo tvarkos taip pat laikytasi priimant sprendimus *Komisija / Prancūzija* (C-276/97, EU:C:2000:424), *Komisija / Airija* (C-358/97, EU:C:2000:425) ir *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-359/97, EU:C:2000:426). Tačiau šiuose sprendimuose ekonominės veiklos savarankiškumo klausimas nebuvo keliamas.

16 – Nutartis *Gmina Wrocław* (C-72/13, EU:C:2014:197, 19 punktas).

17 – C-154/08, EU:C:2009:695, 86 punktas.

18 – Minutoje byloje reikšminga buvo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalis, atitinkanti dabartinę Direktyvos 2006/112 13 straipsnį.

19 – Be to, šios nagrinėjimo tvarkos laikytasi sprendimuose *Komisija / Nyderlandai* (235/85, EU:C:1987:161) ir *Ayuntamiento de Sevilla* (C-202/90, EU:C:1991:332). Šiuo klausimu taip pat žr. Nutartį *Mihal* (C-456/07, EU:C:2008:293, 21 ir 22 punktai).

20 – Šie atvejai susiję su notariais, antstoliais, mokesčių rinkėjais ir Ispanijos *registradores liquidadores*. Šiuo atžvilgiu žr. šios išvados 41 ir 42 punktus.

21 – Šiuo atžvilgiu žr. šios išvados 28 punktą. Iš nusistovėjusios teismo praktikos, susijusios su Šeštosios direktyvos 4 straipsniu, matyti, kad atsižvelgiant į šios direktyvos tikslą, būtų sukurti bendrą PVM sistemą remiantis viena „apmokestinamojo asmens“ savybės apibrėžtimi, šis statusas turi būti vertinamas vadovaujantis vien šios direktyvos 4 straipsnyje nurodytais kriterijais (šiuo klausimu žr. sprendimus *Van Tiem* (C-186/89, EU:C:1990:429, 25 punktas), *BBL* (C-8/03, EU:C:2004:650, 37 punktas) ir *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 41 punktas)). Šeštosios direktyvos 4 straipsnis apima straipsnius, kuriuos dabar atitinka pirmiausia Direktyvos 2006/112 9 ir 13

straipsniai.

22 – Taigi pripažinimas apmokestinamuoju asmeniu nepriklauso nuo to, ar ekonominė veikla vykdoma asmens veikia pagal privatinę, ar pagal viešąją teisę (B. Terra ir J. Kajus, *op. cit.*, p. 431).

23 – Sprendimai *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 25–28 ir 38 punktai), *Komisija / Airija* (C-554/07, EU:C:2009:464, 39–41 punktai) ir *Komisija / Nyderlandai* (C-79/09, EU:C:2010:171, 76 ir 77 punktai).

24 – Generalinio advokato P. Léger išvada, pateikta byloje *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2005:582, 39 punktas).

25 – C-355/06, EU:C:2007:615.

26 – Sprendimas *Van der Steen* (C-355/06, EU:C:2007:615, 21–25 punktai). Dėl to pačių kriterijų taip pat žr. Sprendimą *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 18 punktas).

27 – Sprendimas *Komisija / Nyderlandai* (235/85, EU:C:1987:161, 14 punktas) ir generalinio advokato P. Léger išvada, pateikta byloje *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2005:582, 40 punktas). Teisingumo Teismas pateikė tokį patį aiškinimą dėl Slovakijos antstolių Nutartyje *Mihal* (C-456/07, EU:C:2007:673, 21 punktas).

28 – Sprendimas *Ayuntamiento de Sevilla* (C-202/90, EU:C:1991:332, 11–15 punktai). Šiuo atžvilgiu taip pat žr. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-154/08, EU:C:2009:695, 103–106 punktai), kiek tai susiję su Ispanijos *registradores/liquidadores*.

29 – C-210/04, EU:C:2006:196.

30 – Sprendimas *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 35–37 punktai). Generalinis advokatas P. Léger savo išvadoje, pateiktoje toje byloje, taip pat konstatavo, kad šis filialas nevykdė veiklos savo vardu (generalinio advokato P. Léger išvados, pateiktos byloje *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2005:582, 46 punktas).

31 – Žr. šios išvados 34 punktą.

32 – Pažymėtina, kad, kiek tai susiję su valstybės pagalba, gali būti laikoma neteisėta valstybės pagalba numanoma ir neribota valstybės garantija žmonėms, kuriai netaikomos restruktūrizavimo ir likvidavimo teismo sprendimų procedūros (šiuo klausimu žr. Sprendimą *Prancūzija / Komisija*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 97 ir 98 punktus). Tačiau šis teiginys neturi reikšmės aiškinant Direktyvą 2006/112, nes su PVM susijusiais teisės aktais siekiami tikslai skiriasi nuo siekiamų kitose Sąjungos teisės srityse, kaip antai valstybės pagalbos ar viešojo pirkimo srityse. Šiuo klausimu žr. mano vertinimą, susijusį su Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies aiškinimu, pateiktą išvadoje byloje *Saudačor* (C-174/14, EU:C:2015:430, 61–65 punktai).

33 – Sprendimas *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 36 punktas).

34 – Sprendime *Ayuntamiento de Sevilla* aptariami mokesčiai rinkėjai patyrę su jų veikla susijusį ekonominį riziką, nes jie gaunamas pelnas priklauso ne tik nuo surinktų mokesčių sumos, bet ir nuo išlaidų, susijusių su jų veiklai būtinu žmogiškųjų ir materialinių išteklių organizavimu (Sprendimo *Ayuntamiento de Sevilla*, C-202/90, EU:C:1991:332, 13 punktas). Sprendime *Komisija / Ispanija* Teisingumo Teismas nustatė, kad toje byloje aptariami *registradores/liquidadores* patyrę su jų veikla susijusį ekonominį riziką, nes jie gaunamas pelnas priklauso nuo surinktų mokesčių sumos, išlaidų, susijusių su jų veiklai būtinu žmogiškųjų ir materialinių išteklių organizavimu, pačių *registradores/liquidadores* našumo ir net – tam tikrais atvejais – nuo jiems

vykdant veiklą skirtą sankcijų ir išieškotą baudą procentinės dalies (Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-154/08, EU:C:2009:695, 107 punktą).

35 – Pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą.

36 – Pavyzdžiui, pradinį mokyklą, kurios baseinu vakarais ir savaitgaliais naudojasi vietos gyventojai, žinoma, gali patirti neigiamą finansinį šios ekonominės veiklos pasekmę, pavyzdžiui, susidurti su netolygiu išlaidų ir pajamų pasiskirstymu, bet galiausiai ši ekonominė riziką patiria būtent savivaldybė, nes ji turi kompensuoti galimą nuostolį, patirtą dėl šios veiklos.

37 – Šis pasakymas lenkų kalba gali būti vertinamas ir kaip „vienas“.

38 – Būtent versijose danų, vokiečių, ispanų, italų, maltiečių, nyderlandų, portugalų, rumunų, suomių ir švedų kalbomis.

39 – Žr., be kita ko, Sprendimą *Ivansson ir kt.* (C-307/13, EU:C:2014:2058, 40 punktą).

40 – Šiuo klausimu taip pat žr. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-154/08, EU:C:2009:695, 120–123 punktai). Pagal šį sprendimą Sąjungos teisėje nėra jokios nuostatos, kuri draustų valstybei narei ar valstybės narės regionams laikantis jiems taikytiną teisės aktą nuspręsti steigti organizacinius vienetų, kaip antai *registradores*/*liquidadores*, kurie aptariaminiuose bylose, siekiant, kad būtų išieškoti ir sumokėti mokesčiai, kurie neginijamai priklauso valstybių narių kompetencijai. Tačiau tai nereiškia, kad valstybė narė turi teisę neapmokestininti PVM šie *registradores* teikiamą paslaugą, jei paaiškėja, kad jos teikiamos nepriklausomos ekonominės veiklos forma.

41 – Minuotėje 65 konstatuojamojoje dalyje nurodyta: „kadangi dėl šių priežasčių šios direktyvos tikslų valstybės narės negali deramai pasiekti, ir todėl tų tikslų geriau siekti Bendrijos lygiu, Bendrija gali patvirtinti priemones pagal Sutarties 5 straipsnyje nustatytą subsidarumo principą. Pagal tame straipsnyje nustatytą proporcingumo principą šia direktyva neviršijama to, kas būtina nurodytiems tikslams pasiekti“.

42 – Šiuo atžvilgiu pritariu Lenkijos vyriausybės analizei, pagal kurią prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas padarė klaidą, jei, kaip teigia ši vyriausybė, konstatavo, kad ekonominės veiklos vykdymo savarankiškumo klausimas turi būti nagrinjamas remiantis vien Lenkijos teise.

43 – Šiuo atžvilgiu Vroclavo savivaldybė per posėdį teigė, kad kelios Lenkijos savivaldybės jau kurį laiką apsaugo savo interesus paprašiusios, kad finansų ministras pateiktų išaiškinimus, t. y. galutinius mokesčių išaiškinimus. Taigi šios savivaldybės gali pasirinkti arba pataisyti atgaline data savo mokesčių deklaracijas, arba pasinaudoti išaiškinimų suteikta apsauga. Vroclavo savivaldybė taip pat teigė, kad organizaciniu lygmeniu ji gali parengti centralizuotą PVM deklaraciją.

44 – Be to, kaip pažymėjau savo išvadoje, pateiktoje byloje *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2012:753, 45 punktą), dėl PVM grupavimo, ekonominiu požiūriu susijusių vienetų registravimas kaip vieno apmokestinamojo asmens gali būti naudingas PVM mokėtojų grupei piniginiu srautu požiūriu, nes šios grupės vidaus sandoriams PVM netaikomas.

45 – Sprendimai *Schulz ir Egbringhoff* (C-359/11 ir C-400/11, EU:C:2014:2317, 57 punktas ir jame nurodyta teismo praktika) bei *Balazs ir Casa Județeană de Pensii Cluj* (C-401/13 ir C-432/13, EU:C:2015:26, 50 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

46 – Sprendimai *Schulz ir Egbringhoff* (C-359/11 ir C-400/11, EU:C:2014:2317, 58 punktas ir jame nurodyta teismo praktika) bei *Balazs ir Casa Judeșeană de Pensii Cluj* (C-401/13 ir C-432/13, EU:C:2015:26, 51 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).