

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,

pateikta 2016 m. rugsėjo 8 d.(1)

Byla C-344/15

National Roads Authority

prieš

The Revenue Commissioners

(*Appeal Commissioners* (Airija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Pridėtinis vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 13 straipsnio 1 dalis – Apmokestinamieji asmenys – Veikla arba sandoriai, kuriuos viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos vykdo kaip viešosios valdžios institucijos – Mokamų kelių tiesimas ir valdymas – Konkurencijos iškreipimai

Žanga

1. Viešosios teisės reglamentuojamą įstaigą, veikiančią kaip viešosios valdžios institucijos, vykdomos veiklos apmokestinimas pridėtinis vertės mokestis (toliau – PVM) gali atrodyti beprasmiškas. Dėl to kyla didelis administracinis sunkumas, nesukeliant apčiuopiamo poveikio viešiesiems finansams, išskyrus tai, kad pinigais lėšos perkeliamos iš vienos sąskaitos į kitą. Tačiau yra dvi svarbios priežastys, lemiančios tokio apmokestinimo, kai viešosios teisės reglamentuojamą įstaigą veikla pagal savo pobūdį prilygsta paprastai ekonominei veiklai.
2. Pirma, pagal PVM visuotinumą principą reikalaujama, kad pagal galimybes šiuo mokestis būtų apmokestinama kiekviena ekonominė veikla. Antra, jeigu viešieji subjektai vykdo veiklą remdamiesi tokiais pačiais principais kaip ir principai, kuriais remdamiesi veiklą vykdo arba gali vykdyti privatūs subjektai, tačiau nemokėdami mokesčio, atsiranda nevairi konkurencijos iškreipymai(2).
3. Todėl Sąjungos teisės aktų leidėjas numatė viešųjų subjektų vykdomos veiklos apmokestinimą tuo atveju, kai, nesant tokio apmokestinimo, būtų iškreipyta konkurencija. Dėl šio principo Teisingumo Teismas jau yra priėmęs ne vieną sprendimą, tačiau jis vis dar kelia praktinius sunkumus. Šioje byloje bus galima išsiaiškinti kai kurias abejones ir papildyti esamą teismo praktiką.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

4. Pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos(3) 13 straipsnio 1 dal?:

„Valstybin?s, regionin?s ir vietin?s valdžios institucijos ir viešosios teis?s reguliuojamos kitos ?staigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veikl? ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokes?ius, rinkliavas, ?mokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokes?ius.

Ta?iau joms vykdam toki? veikl? ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis b?t? labai iškraipoma konkurencija.

Visais atvejais viešosios teis?s reguliuojamos ?staigos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai jos vykdo I priede išvardyt? veikl?, jei toji veikla n?ra vykdoma tokiu smulkiu mastu, kad j? b?t? galima laikyti visiškai nereikšminga.“

Airijos teis?

5. Pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? laikotarpiu galiojusi Airijos teis?s nuostata, kuria Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalis perkelta ? nacionalin? teis?, buvo 1972 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (*Value Added Tax Act 1972*) 8 straipsnio 2A dalis.

6. Pagrindin?s bylos ieškov? *National Roads Authority* (toliau – NRA) pagal 1993 m. Keli? ?statym? (*Roads Act 1993*) yra nepriklausoma viešosios valdžios institucija, kompetentinga nacionalini? keli? tiesimo ir valdymo srityje. Pagal šio ?statymo 17 straipsnio 1 dal? jai pavedama užtikrinti saug? ir efektyv? nacionalini? keli? tinkl?.

7. Pagal *Roads Act 1993* 56 ir 57 straipsnius NRA, kaip nacionalinius kelius „valdanti institucija“, turi teis? pasirinktuose nacionaliniuose keliuose nustatyti rinkliav? sistem?. Pagal min?to ?statymo 61 straipsn? ji taip pat turi teis? priimti ?gyvendinimo nuostatas, susijusias su keli? rinkliav? sistema.

8. Pagal *Roads Act 1993* 58 straipsn? NRA turi teis? rinkti keli? rinkliavas, kuri? dyd? ji pati nustato priimamose ?gyvendinimo nuostatose. Ta?iau pagal šio ?statymo 63 straipsn? NRA gali pagal sutart? patik?ti ši? rinkliav? rinkim? tretiesiems asmenims. Pagal šias sutartis tretiesiems asmenims, be rinkliav? rinkimo, dar nustatomi ?pareigojimai, susij? su kelio, kuriam taikoma rinkliava, tiesimu ir išlaikymu arba tiesimo ir išlaikymo finansavimu bei šio kelio valdymu sutarties galiojimo laikotarpiu.

Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai

9. Daugum? mokam? Arijos nacionalini? keli? pagal su NRA sudarytas sutartis valdo privat?s subjektai. Ta?iau du iš j?, b?tent *Westlink Toll Road* (Dublino aplinkkelio dalis) ir *Dublin Tunnel* (Dublin? ir uost? jungiantis tunelis), valdo NRA, kuri šiuose keliuose ir renka rinkliavas(4). Reikia pažym?ti, kad iki 2008 m. rugpj?io m?n. *Westlink Toll Road* taip pat buvo valdoma privataus subjekto pagal su NRA sudaryt? sutart?. Ta?iau šis subjektas nesutiko padengti rinkliav? rinkimo sistemos pakeitimo s?naud?, tod?l NRA nutrauk? su juo sutart? ir ?m?si tiesiogiai valdyti keli?.

10. Prie rinkliav?, renkam? iš keli?, kuriuos valdo ir privat?s subjektai, ir NRA, naudotoj?, priskai?iuojamas PVM. Ta?iau NRA kreip?si ? *The Revenue Commissioners* (kompetenting? mokes?io institucij?) su prašymu gr?žinti š? mokest? už 2010 m. liepos ir rugpj?io m?n., sumok?t? už rinkliavas už du jos tiesiogiai valdomus nacionalinius kelius, argumentuodama tuo,

kad, remiantis nuostatomis, kuriomis Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalis perkeliama į nacionalinę teisę, ji, kaip viešosios teisės reglamentuojama įstaiga, nėra PVM mokesčio. Kadangi *Revenue Commissioners* atsisakė grąžinti mokestį, NRA apskundė tokį sprendimą prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

11. Suabejojus dėl teisingo Direktyvos 2006/112 nuostatų aiškinimo, minėtas teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Jeigu viešosios teisės reglamentuojama įstaiga užsiima veikla, pavyzdžiui, suteikia galimybę naudotis keliu už rinkliavą, ir jeigu valstybėje narėje yra privačių subjektų, kurie renka kelių rinkliavą už naudojimąsi skirtingais mokamais keliais pagal sutartis, pagal nacionalinės teisės nuostatas sudarytas su atitinkama valstybės įstaiga, ar Tarybos direktyvos 2006/112 13 straipsnio [1 dalies] antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad turi būti laikoma, jog atitinkama valstybės įstaiga konkuruoja su tokiais privačiais ūkio subjektais, ir todėl, jeigu tokia valstybės įstaiga būtų laikoma neapmokestinamuoju asmeniu, būtų labai iškraipoma konkurencija, nepaisant to, kad: a) faktiškai nėra ir negali būti konkurencijos tarp tokios valstybės įstaigos ir privataus ūkio subjekto; ir b) nėra rodymų, jog yra realių galimybių kuriam nors privariam ūkio subjektui patekti į rinką, kad jis galėtų nutiesti ir eksploatuoti mokamą kelią, kuris konkuruotų su valstybės įstaigos eksploatuojamu mokamu keliu?

2. Jeigu netaikoma prezumpcija, kokiais kriterijais reikėtų remtis norint nustatyti, ar labai iškraipoma konkurencija, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio [1 dalies] antrą pastraipą?“

12. 2015 m. liepos 6 d. Teisingumo Teismas gavo nacionalinio teismo nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą. Pastabas raštu pateikė pagrindinės bylos šalys ir Europos Komisija. Šie subjektai, taip pat Vokietijos ir Lenkijos vyriausybės dalyvavo 2016 m. gegužės 25 d. posėdyje.

Analizė

13. Šioje byloje pateikti prejudiciniai klausimai, kuriuos reikia nagrinėti kartu, grindžiami prielaida, kurią savo nutartyje tiesiogiai suformulavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad NRA, rinkdama kelių rinkliavas, veikia kaip viešosios teisės reglamentuojama įstaiga, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą. Atsižvelgiant į tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, NRA gali būti pripažinta apmokestinamuoju asmeniu tik dėl to, kad neapmokestinus jos veiklos būtų smarkiai iškreipta konkurencija. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kreipėsi į Teisingumo Teismą dėl Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antros pastraipos išaiškinimo, pripažindamas, kad jos 13 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos taikymas yra aiškus. Tačiau nesuvisiškai įsitikinęs, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo prielaida yra teisinga. Todėl pirmiausia norėtų skirti šiek tiek dėmesio šiam klausimui(5).

Kelių rinkliavų rinkimas kaip viešosios valdžios institucijos veikla

14. Pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, tačiau tik kalbant apie veiklą, kurią jos vykdo „kaip valdžios institucijos“. Taigi kyla klausimas, ar rinkdami rinkliavas už važiavimą viešaisiais keliais tokie subjektai, kaip NRA, veikia kaip valdžios institucijos.

15. Atrodo akivaizdu, kad tinkamos viešosios infrastruktūros, kaip antai kelių infrastruktūros, buvimo ir veikimo užtikrinimas yra viešosios valdžios užduotis, todėl už šios užduoties įgyvendinimą atsakingi subjektai veikia bent kaip viešoji valdžia. Vis dėlto Teisingumo Teismas

keliuose sprendimuose yra pripažinta, kad kelių infrastruktūros suteikimas už mokestį yra atlygintinas paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal Sąjungos nuostatas, susijusias su PVM(6). Tai reikėtų aiškinti visų pirma tuo, kad kai šios rinkliavos yra renkamos už važiavimą konkrečiomis kelių atkarpomis, o ne už bendrą naudojimąsi visu šalies kelių tinklu ar visais konkrečios kategorijos keliais, tai yra aukštesnio lygio keliai (pvz., greitkeliai) arba nestandartiniai keliai (pvz., tuneliai, ilgi tiltai). Paprastai tokiais atvejais numatoma alternatyva – nemokami keliai, vedantys į tas pačias vietas. Tokio kelio suteikimas neįeina į viešosios valdžios uždavinius kelių infrastruktūros užtikrinimo srityje ir prilygsta komercinio pobūdžio paslaugai(7).

16. Tačiau tuose pat sprendimuose Teisingumo Teismas atmetė Komisijos teiginį, kad valdžios institucijos sako, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipį(8), turi būti aiškinama siaurai, t. y. apsiribojant valdymo funkcijomis, taigi neįtraukiant veiklos, pasireiškiančios kelių infrastruktūros suteikimu už mokestį(9). Tokia Teisingumo Teismo pozicija atrodo suprantama, atsižvelgiant į tai, kad pagal Sąjungos teisės nuostatas PVM srityje apmokestinamieji asmenys yra ekonominė veikla vykdančys asmenys(10). Taigi pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnį neapmokestinama ekonominio pobūdžio veikla, nes šio pobūdžio neturintys veiklos neapmokestinimas neturėtų prasmės(11).

17. Teisingumo Teismas priminė, kad pagal jo praktiką viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos kaip valdžios institucijos vykdoma veikla yra tokia veikla, kuri vykdoma pagal šiam subjektui nustatytą specialų teisinį reglamentavimą, išskyrus veiklą, vykdomą remiantis tokiais pačiais principais, kurie taikomi privatiems tokio subjektams(12).

18. Atmesdamas Komisijos poziciją Teisingumo Teismas netiesiogiai pripažino, kad kelių rinkliavų rinkimas gali būti laikomas ir viešosios valdžios institucijos veikla, ir privačią subjektų ekonomine veikla net ir valstybės, kuriose šios dvi rinkliavų rinkimo sistemos koegzistuoja(13). Tačiau nematau, jog remiantis šiais sprendimais reikėtų daryti išvadą, kad kelių rinkliavas rinkanti viešosios teisės reglamentuojama įstaiga visada veikia kaip valdžios institucija, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipį.

19. Minėti sprendimai buvo priimti bylose, susijusiose su valstybės narės įsipareigojimų nevykdymu. Kaip pripažino Teisingumo Teismas, tose bylose Komisija neįrodė ir net nemėgino rodyti, kad konkrečioje valstybėje narių atsakovų viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos rinko kelių rinkliavas, veikdamos pagal tokius pačius principus kaip privatūs subjektai(14). Tokiu atveju, atsižvelgiant į tai, kad pažeidimo nustatymo procedūra yra grindžiama rungimosi principu, Teisingumo Teismui neliko nieko kito, tik konstatuoti, kad valstybės narės atsakovs nepažeidė pagal sutartis priimtą įsipareigojimą, netaikydamos PVM viešųjų subjektų renkamiems kelių mokesčiams.

20. Tačiau, mano nuomone, tai nereiškia, jog dabartinė Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipį reikia aiškinti taip, kad kelių rinkliavas renkantys viešieji subjektai visada veikia kaip viešosios valdžios institucijos. Šis klausimas būtų tina analizuoti atskirai, atsižvelgiant į kiekvieną atvejį, taikant šios išvados 17 punkte nurodytą kriterijų. Primenu, kad pagal šį kriterijų reikia nustatyti, ar viešosios teisės reglamentuojama įstaiga veikia pagal jai nustatytą specialų teisinį reglamentavimą, ar pagal bendruosius principus, kurie yra arba gali būti taikomi ir privatiems subjektams.

21. Grįžtant prie šios bylos reikia pažymėti, kad nustatyti, ar kelių rinkliavas renkanti viešosios teisės reglamentuojama įstaiga veikia tik pagal jai nustatytus, ar pagal bendruosius principus turi nacionaliniai teismai. Vis dėlto norėčiau atkreipti dėmesį į toliau nurodytus aspektus.

22. Kaip matyti iš sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos, NRA įsteigta pagal *Roads Act 1993*, šiame įstatyme taip pat apibrėžti jos veiklos principai. Pagal

šio ?statymo nuostatas NRA turi teis? savo valdomuose šalies keliuose nustatyti rinkliav? sistem?. Ji taip pat turi teis? priimti ?gyvendinimo nuostatas, kuriomis reglamentuojamas tokios rinkliav? sistemos veikimas. Be to, ji gali pati rinkti šias rinkliavas arba pavesti j? rinkim? priva?iam subjektui(15).

23. Taigi gal?t? atrodyti akivaizdu, kad rinkdama keli? rinkliavas NRA veikia pagal jai nustatyt? special? teisin? reglamentavim?, kur? neabejotinai sudaro *Roads Act 1993* nuostatos. Vis d?lto nereik?t? pamiršti, kad pagal š? ?statym? ir NRA priimamas ?gyvendinimo nuostatas veikia ir privat?s subjektai, valdantys mokamus kelius pagal sutart? su NRA. O ir pa?iai NRA, kaip ir privatiems subjektams, renkant šias keli? rinkliavas yra privalomos jos pa?ios priimtos ?gyvendinimo nuostatos, taikomos konkre?iai rinkliav? sistemai (t. y. rinkliav? sistemai konkre?ioje nacionalinio kelio atkarpoje).

24. Taigi negalima atmesti, kad NRA veikia kaip viešosios valdžios institucija tik tada, kai priima sprendimus d?l rinkliav? sistemos nustatymo konkre?ioje kelio atkarpoje ir ?gyvendinimo nuostatas, susijusias su šia sistema, ir rinkdama šias rinkliavas ji veikia remdamasi tais pa?iais principais kaip ir privatus subjektas. Tokiu atveju Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta išimtis neb?t? taikoma. Manau, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui reik?t?, atsižvelgiant ? pirma pateiktas pastabas, iš naujo išanalizuoti savo prielaid?, pagal kuri? NRA, rinkdama keli? rinkliavas, veikia kaip viešosios valdžios institucija, tod?l jai taikoma pirma nurodyta išimtis. Jeigu iš naujo atlik?s ši? analiz? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas padaryt? išvad?, kad NRA, rinkdama keli? rinkliavas, neveikia kaip viešosios valdžios institucija, šioje byloje pateikti prejudiciniai klausimai netekt? prasm?s.

D?l prejudicini? klausim?

25. Šioje byloje pateikdamas prejudicinius klausimus, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia nustatyti, ar Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antr? pastraip? reikia aiškinti taip, kad jeigu pagal valstyb?s nar?s nacionalin? teis? keli? rinkliavas gali rinkti bei faktiškai renka ir viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos, ir privatin?s teis?s reglamentuojami subjektai, viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos tur?t? b?ti laikomos PVM mok?tojomis, atsižvelgiant ? didelius konkurencijos iškreipimus, net jeigu n?ra realios galimyb?s, kad keliai, kuriuose rinkliavas renka viešosios teis?s reglamentuojama ?staiga, tiesiogiai konkuruos su keliais, kuriuose rinkliavas renka privatus subjektas.

26. Teisingai aiškinant Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antr? pastraip?, ši? nuostat? reikia vertinti atsižvelgiant ? bendr? PVM sistem?. Pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip? apmokestinamasis asmuo yra kiekvienas asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonomin? veikl?. Nor??iau priminti, kad pagal Teisingumo Teismo praktik?(16) keli? infrastrukt?ros suteikimas už mokest? yra tokia veikla. Taigi ši? veikl? vykdomas subjektas iš esm?s yra apmokestinamasis asmuo. Ta?iau pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip? nurodoma apmokestinamaisiais asmenimis nelaikyti viešosios teis?s reglamentuojam? ?staig?, veikian?i? kaip valdžios institucijos. Pagal pirma nurodyt? Teisingumo Teismo praktik?(17) viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos kaip valdžios institucijos vykdoma veikla yra veikla, vykdoma pagal šiai ?staigai nustatyt? special? teisin? reglamentavim?. Ši išimtis grindžiama prielaida, kad viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos veikla yra grindžiama savitu monopolium – kadangi šiai veiklai taikomos šiam subjektui specialiai nustatytos nuostatos, jos iš esm?s negali vykdyti kiti subjektai, ypa? privat?s subjektai. Tokiu atveju nekyla ir konkurencijos iškreipimo gr?sm?, nes iš esm?s konkurencija yra negalima.

27. Ta?iau Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalyje nustatomas šios nuostatos pirmoje

pastraipoje ?tvirtintos taisykl?s apribojimas, kuriuo ?pareigojama taikyti bendr?j? ekonomin?s veiklos apmokestinimo princip?, jeigu neapmokestinus viešosios teis?s reglamentuojamos ?staigos vykdomos veiklos b?t? labai iškraipoma konkurencija. Logiškai m?stant, antroji pastraipa tur?t? b?ti taikoma tais atvejais, kai viešojo subjekto veikla, nors ji ir vykdoma pagal specialiai šiam subjektui nustatyt? special? teisin? reglamentavim?, n?ra monopolin?, t. y. ja gali verstis ir kiti subjektai, ypa? privat?s. Tokiu atveju konkurencijos iškraipym? nebuvimo prielaida netaikoma.

28. Remdamasis šia logika Teisingumo Teismas, nagrin?damas byl? didžiojoje kolegijoje, nutar?, kad, kalbant apie viešosios teis?s reglamentuojam? ?staig? veikl?, grindžiam? stov?jimo viet? suteikimu už užmokest?, konkurencijos iškraipymus, atsirandan?ius d?l vieš?j? subjekt? vykdomos veiklos neapmokestinimo, reikia vertinti atsižvelgiant ? veiklos, apie kuri? kalbama, r?š?, o ne ? konkre?i? rink? ir tikimyb?, kad šioje konkre?ioje rinkoje tikrai gali b?ti iškraipyta konkurencija(18).

29. Teisingumo Teismas taip nusprend? d?l dviej? priežas?i?. Pirma, jo nuomone, Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antr? pastraip? reikia aiškinti atsižvelgiant ? dabartin? tos dalies tre?ios pastraipos nuostat?. Pagal j? kiekvienu atveju apmokestinamaisiais asmenimis nurodoma laikyti viešosios teis?s reglamentuojamas ?staigas, jeigu jos ver?iasi kuria nors iš šios direktyvos I priede dabar išvardyt? veiklos r?ši?, neatsižvelgiant ? tai, ar šiuo atveju praktiškai konkre?ioje rinkoje gali b?ti iškraipoma konkurencija, ar ne. Taigi dabartin? Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antr? pastraip? reikia aiškinti analogiškai, kaip susijusi? su pa?iomis veiklos r?šimis, o ne su pad?timi konkre?iose rinkose(19).

30. Antra, Teisingumo Teismo nuomone, pagal mokes?i? neutralumo ir teisinio saugumo principus taip pat draudžiama Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antr? pastraip? aiškinti taip, kad konkurencijos iškraipym? atsiradimo galimyb? reikia vertinti atsižvelgiant ? pad?t? konkre?ioje rinkoje. D?l to b?t? skirtingai vertinami ne tik viešieji ir privat?s subjektai, bet ir atskiri viešieji subjektai, iš kuri? vieni, kalbant apie tos pa?ios r?šies veikl?, gal?t? b?ti pripaž?stami apmokestinamaisiais asmenimis, o kiti – ne. Taip b?t? pažeistas PVM neutralumo principas(20). Be to, pateikiant tok? aiškinim? reik?t? atlikti sud?tingas ekonomines analizes konkre?iose rinkose, o ši? analizi? rezultatai laikui b?gant gal?t? keistis ir tai neatitikt? teisinio saugumo principo(21).

31. Priešingai NRA teiginiams, kuriuos ji šioje byloje pateik? savo rašytin?se pastabose, manau, kad min?t? Teisingumo Teismo išvad? reikia aiškinti kaip nustatan?i? konkurencijos iškraipymo buvimo prielaid?. Teisingumo Teismas aiškiai nurod?, kad dabartin? Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies tre?ia pastraipa grindžiama konkurencijos iškraipym? buvimo prielaida, jeigu viešieji subjektai ver?iasi viena iš dabartiniame direktyvos I priede išvardyt? veiklos r?ši?(22). Be to, Teisingumo Teismas pažym?jo, kad atskirose valstyb?se nar?se gali b?ti numatytos kitokios veiklos r?šys, nenurodytos direktyvos priede, kuriomis lygiagre?iai ver?iasi viešieji ir privat?s subjektai. B?tent jiems taikoma dabartin? Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antra pastraipa(23). Galiausiai Teisingumo Teismas pripažino, kad abi šios nuostatos (t. y. dabartin?s 13 straipsnio 1 dalies antra ir tre?ia pastraipos) paremtos ta pa?ia logika(24).

32. Mano nuomone, tok? Teisingumo Teismo argumentavim? galima suprasti tik taip, kad jeigu pagal valstyb?s nar?s nacionalin? teis? viešosios teis?s reglamentuojama ?staiga konkre?ios r?šies veikla ver?iasi pagal šiai ?staigai nustatyt? special? teisin? reglamentavim?, ta?iau šia veikla pagal bendruosius principus ver?iasi arba gali verstis ir privat?s subjektai, turi b?ti daroma konkurencijos iškraipym? prielaida, neatsižvelgiant ? faktin? pad?t? konkre?ioje rinkoje. D?l to, kalbant apie šios r?šies veikl?, pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antr? pastraip? viešosios teis?s reglamentuojamas ?staigas b?tina pripažinti apmokestinamaisiais asmenimis.

33. Teisingumo Teismo pozicija toje byloje buvo grindžiama S?jungos teis?s nuostat?, susijusi?

su viešosios teisės reglamentuojamą? staigą? vykdomos veiklos apmokestinimu, analize, o ne konkrečios veiklos, su kuria ta byla buvo susijusi, t. y. stovėjimo vietų suteikimo už užmokestį ypatumais. Todėl nerandu jokio pagrindo, dėl kurio šios teismo praktikos nebūtų galima pritaikyti ir kitų rūšių veiklai, pavyzdžiui, kelių infrastruktūros suteikimo už užmokestį veiklai. Jei ši veikla vykdo tik viešosios teisės reglamentuojama staiga ar staigos, vadovaudamosi joms nustatytu specialiu teisiniu reglamentavimu, t. y. turėdamos monopolį, tuomet konkurencijos iškreipimų rizikos nekyla. Todėl ši veikla vykdančys viešieji subjektai neturi būti pripažinti apmokestinamaisiais asmenimis. Tačiau jeigu, kaip yra Airijoje, kelių rinkliavas taip pat gali rinkti privatūs subjektai, ši veikla nepriskiriama viešojo subjekto monopoliiui, todėl reikia daryti prielaidą, kad yra iškreipoma konkurencija, taigi reikia apmokestinti ir viešosios teisės reglamentuojamą staigą sudaromus sandorius. Neturi reikšmės tai, kad keliai, kuriuose rinkliavas renka viešieji subjektai, nekonkuruoja su keliais, kuriuose šias rinkliavas renka privatūs subjektai. Šiuo atveju yra svarbus vykdomos veiklos rūšies tapatumas, o ne padėtis konkrečioje rinkoje, t. y. konkrečioje kelio atkarpoje ar konkrečias vietoves jungiančiuose keliuose.

34. Žinoma, kai kurie aspektai, kuriais Teisingumo Teismas rūpėsi minėtame sprendime, priimtame byloje, susijusioje su atlygintino stovėjimo vietų suteikimo paslaugomis įvairiose Jungtinės Karalystės savivaldybėse, gali būti mažiau reikšmingi šioje byloje, susijusioje su atlygintinu kelių infrastruktūros suteikimu, kurį gyvendina kompetencijų visos šalies mastu turintis subjektas. Pirma, nekyla skirtingo įvairių viešųjų subjektų vertinimo problemos, nes toks subjektas, koks yra centrinė institucija, iš esmės yra vienas. Antra, konkurencijos iškreipimų buvimo ar nebuvimo analizės klausimas atrodo mažiau sudėtingas kelio atkarpos nei stovėjimo vietų atveju. Be to, paprastai kelių infrastruktūra ilgainiui kinta mažiau nei stovėjimo vietų skaičius ir buvimo vieta. Todėl sprendimas dėl kelių infrastruktūros suteikimo veiklos apmokestinimo ar neapmokestinimo gali kelti mažiau abejonių teisinio saugumo požiūriu.

35. Kita vertus, Sąjungos teisės nuostatų aiškinimas neturi priklausyti nuo konkrečių valstybių narių viešosios valdžios institucijų struktūros ir turi būti universalus, kad jį būtų galima taikyti visoje Sąjungos teritorijoje. Taigi negalima atmesti, kad tos pačios problemos, kurias Teisingumo Teismas atkreipė dėmesį kalbėdamas apie stovėjimo vietų suteikimo veiklą, kai kuriose valstybėse narėse gali kilti ir kelių infrastruktūros suteikimo srityje. Be to, jau net šioje byloje kilusi diskusija dėl to, ar mokama kelio atkarpa *Westlink Toll Road* kaip Dublino vakarinio aplinkkelio dalis konkuruoja su šio miesto rytiniu aplinkkelio, o jeigu taip, tai kiek ji konkuruoja su šiuo aplinkkelio, rodo, kad ir kelių infrastruktūros srityje galime konkurencijos iškreipimų analizę ne visada yra paprasta ir aiški.

36. Vis dėlto yra papildomas argumentas, kuris, mano nuomone, patvirtina tokį Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aiškinimą, pagal kurį konkurencijos iškreipimų buvimą reikia vertinti atsižvelgiant į veiklos rūšį, apie kurią kalbama, o ne į padėtį konkrečioje rinkoje.

37. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo nutartyje pripažino kaip nustatytą faktą, kad praktiškai tarp kelio atkarpos, kuriose rinkliavas renka NRA, ir esamų arba būsimų kelio atkarpos, kuriose rinkliavas galėtų rinkti privatūs subjektai, negali atsirasti konkurencija. Vis dėlto tai pripažindamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atsižvelgė tik į galimą kelių tarpusavio konkurenciją, jį naudotojų požiūriu ir padarė išvadą, kad negali būti nė kalbos apie tokią konkurenciją. Žinoma, šiuo požiūriu tokia išvada yra teisinga – vairuotojas, kuris nori iš taško A nuvažiuoti į tašką B, užuot važiuojo į tašką B, nevažiuos į tašką C tik todėl, kad tada sumokėtų mažesnius kelių mokesčius.

38. Vis dėlto kelių infrastruktūrą užmokestį suteikiantys privatūs subjektai yra paslaugų teikėjai ne tik šių kelių naudotojų, bet ir viešosios valdžios institucijų, kaip antai Airijos NRA, kurios jiems

paveda ši? užduot?, atžvilgiu. Juk keli? infrastrukt?ra yra viešojo infrastrukt?ra, kuri? statyti ir išlaikyti yra viešosios valdžios užduotis. Viešosios valdžios institucijos gali patik?ti ši? užduot? atlikti privatiems subjektams mainais už teis? rinkti rinkliavas iš naudotojų. Tokiu atveju privat?s subjektai veikia kaip paslaug? teik?jai viešosios valdžios atžvilgiu. Neturi reikšm?s tai, kad atlygis už ši? paslaug? n?ra iš anksto nustatytos kainos formos, o pasireiškia kaip teis? rinkti rinkliavas.

39. Sprendimas patik?ti mokamo kelio atkarpos valdym? priva?iam subjektui priklauso nuo ?vairi? veiksni?. Vienas iš jų neabejotinai yra privataus subjekto numatomos taikyti rinkliavos dydis. Kita vertus, šio privataus subjekto poži?riu, galim? taikyti rinkliav? dydis taip pat yra vienas iš pagrindini? sprendimo imtis veiklos veiksniai, nes jis lemia šios veiklos pelningum?.

40. Jeigu viešosios valdžios institucija gali rinktis, ar patik?ti kelio valdym? ir rinkliav? rinkim? priva?iam subjektui, ar pa?iai vykdyti ši? veiklą, ji savaime konkuruoja su priva?iais subjektais, kurie gal?t? verstis šia veikla. Tokiu atveju viešojo subjekto vykdomos veiklos neapmokestinimas, kai tokia pati veikla b?t? apmokestinama, jeigu ja verst?si privatus subjektas, neišvengiamai lemia konkurencijos iškreipymus. Taikant vienodo dydžio mokes?ius naudotojams veikla bus pelningesn?, jeigu ja versis viešasis subjektas, nei tuo atveju, jeigu ja versis privatus subjektas, kuris nuo iš naudotojų renkamo mokes?io turi išskai?iuoti ? valstyb?s biudžet? mok?tin? PVM. Toks skirtingas pelningumas negali netur?ti ?takos viešosios valdžios institucijos sprendimui d?l kelio valdymo pavedimo priva?iam subjektui, ir vien šios ?takos pakanka konkurencijos iškreipimui konstatuoti.

41. Ši išvada yra juo labiau teisinga tuo atveju, kai viešosios valdžios institucija, ?galiota priimti sprendim? d?l galimo pavedimo priva?iam subjektui valdyti keli? ir rinkti rinkliavas, gali, kaip yra kalbant apie NRA, nustatyti maksimal? ši? rinkliav? dyd? naudotojams. Tokiu atveju priva?i? subjekt? pad?tis akivaizdžiai tampa mažiau palanki, nes jie iš rinkliav?, kuri? viršutin? riba nustatyta iš anksto, tur?s padengti ne tik savo s?naudas ir gauti priklausant? peln?, bet ir sumok?ti PVM.

42. Taip atsakoma ? per pos?d? pateikt? Lenkijos vyriausyb?s argument?, kad privataus subjekto galimyb? patekti ? tokio pob?džio rink?, kokia yra keli? infrastrukt?ros suteikimo rinka, yra tik teorin?, nes ji priklauso nuo viešosios valdžios institucijos sprendimo. Juk b?tent tokia situacija, kai ši viešosios valdžios institucija priima sprendimus d?l priva?i? subjekt? patekimo ? ši? rink? ir kartu pati vykdo veiklą šioje rinkoje, ta?iau tai daro kitokiomis s?lygomis, nes jai netaikomas apmokestinimas, iškreipia konkurencij? ir taip atsiranda pagrindas taikyti Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antr? pastraip?.

43. Šios išvados taip pat nepaneigia NRA per pos?d? pateiktas argumentas, kuriam pritar? Vokietijos vyriausyb?, kad viešasis subjektas, veikiantis kaip viešosios valdžios institucija, rinkdamas rinkliavas siekia ne tik gauti peln?, bet ir, pavyzdžiui, apriboti eism? konkre?ioje kelio atkarpoje arba nukreipti eism? kitu keliu. Be to, pats šis argumentas neatitinka teiginio d?l ?vairi? keli? atkarp? tarpusavio konkurencijos stokos.

44. Pirma, viešojo subjekto vykdomos veiklos apmokestinimas arba neapmokestinimas atsižvelgiant ? šios veiklos tiksl? visiškai neatitikt? teisinio saugumo principo. Keli? rinkliav? nustatymo tikslai gali b?ti ?vairi?s. Kartais tai yra siekis riboti eism?, kartais – perkelti kelio tiesimo s?naudas priva?iam subjektui mainais už teis? v?liau šiame kelyje rinkti rinkliavas, o kartais – gauti išteklių statybai ir kit? vieš?jų keli? išlaikymui. Ši? tiksl? gali b?ti siekiama atskirai arba bendrai, ilgainiui jie gali keistis, jeigu, pavyzdžiui, kelio tiesimui patirtos išlaidos gr?žta, o rinkliavos yra ir toliau taikomos. Taigi tai n?ra kriterijus, kuris leist? patikimai ir *a priori* nuspr?sti, ar veikla turi b?ti apmokestinama.

45. Antra, kit? tiksl? nei vien pajam? gavimas nereiškia, kad rinkliav? rinkimo negalima patik?ti

privačiam subjektui. Galiausiai kelio naudotojo požiūriu nesvarbu, kas jame renka rinkliavas. Taigi pageidaujamą kelio naudotojų elgesį galima pasiekti neatsižvelgiant į tai, kas renka rinkliavas.

46. Galiausiai, trečia, pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas ekonominė veikla, „neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“. Taigi, jeigu, kaip žinoma(25), kelių infrastruktūros suteikimas už mokestį yra ekonominė veikla, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, šios veiklos tikslas ir rezultatai nėra tinkamas kriterijus sprendžiant, ar ši veikla vykdoma subjektu, reikia laikyti apmokestinamuoju asmeniu.

47. Taigi manau, kad kiekvieno atveju, kai viešosios teisės reglamentuojama įstaiga pagal nacionalinę teisę gali patikėti konkrečios veiklos vykdymą privatiems subjektams, tačiau taip pat gali verstis šia veikla pati, reikia daryti konkurencijos iškreipimo prielaidą, jeigu ši veikla yra neapmokestinama, kai ją verčiasi viešasis subjektas, ir apmokestinama, kai ją verčiasi privatus subjektas.

48. Tai nereiškia, kad, kaip per posėdį teigė Vokietijos vyriausybė, tokiu atveju kiekviena už mokestį vykdoma viešosios valdžios institucijų veikla turi būti apmokestinama, nes teoriškai ji galėtų būti patikėta privatiems subjektams. Tiesa, Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad vertinant konkurencijos iškreipimą atsiradimo galimybę reikia atsižvelgti ne tik į faktiškai egzistuojančią, bet ir į potencialią konkurenciją(26). Tačiau Teisingumo Teismas pažymėjo, kad vien teorinę privataus subjekto galimybę patekti į atitinkamą rinką negali būti prilyginta potencialios konkurencijos buvimui, nes ši galimybė turi būti reali, o ne vien hipotetinė(27).

49. Šis principas reikėtų aiškinti kartu su principu, pagal kurį konkurencijos iškreipimo buvimą reikia analizuoti atsižvelgiant į veiklos rūšį, apie kurią kalbama, o ne į padėtį konkrečioje rinkoje. Taigi, jeigu, kaip, pavyzdžiui, yra Vokietijoje, kelių rinkliavas renka tik viešosios valdžios institucijos (arba tai daroma jų vardu ir sąskaita), privatiems subjektams nėra realios galimybės verstis šia veikla, todėl nėra net potencialios konkurencijos, tad nėra ir galimybės atsirasti jos iškreipimams. Tačiau tokiu atveju kaip Airijoje, kai privačią subjektą galimybę rinkti rinkliavas numatyta ne tik įstatyme, bet dažniausiai jie tai daro praktiškai, nes NRA renka rinkliavas tik išimtiniais atvejais dviejose kelio atkarpose, mano nuomone, akivaizdu, kad privačią subjektą galimybę verstis veikla negali būti laikoma tik teorine.

50. Galiausiai pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikalaujama, kad dėl viešojo subjekto vykdomos veiklos neapmokestinimo konkurencijos iškreipimai būtų dideli. Pagal Teisingumo Teismo praktiką ši sąvoka reikia aiškinti analogiškai Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies trečiajame pastraipai, t. y. kad viešuosius subjektus leidžiama neapmokestinti tik jeigu toks neapmokestinimas nereikšmingai iškreipytų konkurenciją(28).

51. Žinoma, nustatymas, ar konkurencijos iškreipimai konkrečiu atveju yra daugiau nei nereikšmingi, yra faktinė išvada, kurią turi padaryti nacionalinės institucijos ir teismai. Norėčiau pažymėti tik tai, kad nereikšmingo konkurencijos iškreipimo pobūdžio konstatavimas nepaneigia tokių iškreipimų buvimo prielaidos ir tik leidžia neapmokestinti viešojo subjekto vykdomos veiklos, *neatsižvelgiant* į šiuos iškreipimus.

Išvada

52. Dėl visų nurodytų priežasčių siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Appeal Commissioners* (Muitinės ir mokestinių ginčų komisija, Airija) pateiktus klausimus:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad jeigu pagal valstybės narės

nacionalinė teisė kelių rinkliavas gali rinkti bei faktiškai jas renka ir viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos, ir privatūs subjektai, viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos turi būti vertinamos kaip PVM mokėtojos, atsižvelgiant į didelius konkurencijos iškreipimus, net jeigu nėra realios galimybės, kad keliai, kuriuose rinkliavas renka viešosios teisės reglamentuojama įstaiga, tiesiogiai konkuruos su keliais, kuriuose rinkliavas renka privatus subjektas.

1 – Originalo kalba: lenkų.

2 – Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Gemeente Borsele v. Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, 22–27 punktai).

3 – OL L 347, 2006, p. 1.

4 – Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, NRA paveda tretiesiems asmenims technines užduotis, susijusias su rinkliavų rinkimu, tačiau tai daroma remiantis kitokiais principais nei pagal valdymo sutartį, sudaromas pagal *Roads Act 1993* 63 straipsnį, todėl įplaukos iš kelių rinkliavų patenka į NRA sąskaitą.

5 – Dar reikėtų pažymėti, kad pagrindiniame byloje Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies trečia pastraipa netaikoma, nes kelių rinkliavų rinkimas nepriskiriamas prie šios direktyvos I priede išvardytų veiklos rūšių. Konkrečiai jis nepriskiriamas prie prekių gabenimo ir keleivių vežimo veiklos srities (I priedo 3, 5 punktai) – žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Komisija v. Airija* (C-358/97, EU:C:2000:425, 4 punktas).

6 – Žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimus: *Komisija v. Prancūzija* (C-276/97, EU:C:2000:424, 36 punktas); *Komisija v. Airija* (C-358/97, EU:C:2000:425, 34 punktas); *Komisija v. Jungtinę Karalystę* (C-359/97, EU:C:2000:426, 46 punktas); *Komisija v. Nyderlandai* (C-408/97, EU:C:2000:427, 30 punktas).

7 – Panašiai žr. generalinio advokato S. Alber išvadą byloje *Komisija v. Nyderlandai* (C-408/97, EU:C:2000:43, 52 punktas).

8 – Šie sprendimai buvo priimti remiantis 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 49). Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį atitiko Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalis.

9 – Žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimus: *Komisija v. Prancūzija* (C-276/97, EU:C:2000:424, 41 punktas); *Komisija v. Airija* (C-358/97, EU:C:2000:425, 39 punktas); *Komisija v. Jungtinę Karalystę* (C-359/97, EU:C:2000:426, 51 punktas); *Komisija v. Nyderlandai* (C-408/97, EU:C:2000:427, 36 punktas).

10 – Žr. Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį.

11 – Žr. 2009 m. liepos 16 d. Sprendimą *Komisija v. Airija* (C-554/07, EU:C:2009:464, 40 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

12 – Žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimus: *Komisija v. Prancūzija* (C-276/97, EU:C:2000:424, 40 punktas); *Komisija v. Airija* (C-358/97, EU:C:2000:425, 38 punktas); *Komisija v. Jungtinę Karalystę* (C-359/97, EU:C:2000:426, 50 punktas); *Komisija v. Nyderlandai* (C-408/97, EU:C:2000:427, 35 punktas).

13 – Konkrečiai žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Komisija v. Jungtinę Karalystę* (C-359/97,

EU:C:2000:426, 56 ir 57 punktai).

14 – Žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimus: *Komisija / Prancūzija* (C-276/97, EU:C:2000:424, 42 punktas); *Komisija / Airija* (C-358/97, EU:C:2000:425, 40 punktas); *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-359/97, EU:C:2000:426, 52 punktas); *Komisija / Nyderlandai* (C-408/97, EU:C:2000:427, 37 punktas).

15 – Žr. šios išvados 6–8 punktus.

16 – Žr. šios išvados 15 punktą.

17 – Žr. šios išvados 17 punktą.

18 – 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 31–40 punktai ir rezoliucinės dalies 1 punktas).

19 – 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 38–40 punktai).

20 – 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 42–45 punktai).

21 – 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 47–51 punktai).

22 – 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 35 punktas).

23 – 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 36 ir 37 punktai).

24 – 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 38 punktas). Taip pat žr. generalinio advokato M. Poiares Maduro išvadą byloje *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:345, 18 ir 19 punktai).

25 – Žr. šios išvados 15 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

26 – 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 60–63 punktai).

27 – 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 64 punktas).

28 – 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 76 punktas ir rezoliucinės dalies 3 punktas).