



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO  
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,  
pateikta 2016 m. rugsėjo 8 d.<sup>1</sup>

**Byla C-344/15**

**National Roads Authority  
prieš  
The Revenue Commissioners**

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

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Mokesčiai — Pridėtinės 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“

### Ižanga

1. Viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų, veikiančių kaip viešosios valdžios institucijos, vykdomos veiklos apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) gali atrodyti beprasmiškas. Dėl to kyla didelių administracinių sunkumų, nesukeliant apčiuopiamo poveikio viešiesiems finansams, išskyrus tai, kad piniginės lėšos perkeliamos iš vienos sąskaitos į kitą. Tačiau yra dvi svarbios priežastys, lemiančios tokį apmokestinimą, kai viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų veikla pagal savo pobūdį prilygsta paprastai ekonominei veiklai.
2. Pirma, pagal PVM visuotinumą principą reikalaujama, kad pagal galimybes šiuo mokesčiu 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 įvairių konkurencijos iškreipimų<sup>2</sup>.
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 praktinių sunkumų. Šioje byloje bus galima išsiaiškinti kai kurias abejones ir papildyti esamą teismo praktiką.

1 — Originalo kalba: lenkų.

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

## Teisinis pagrindas

### *Sajungos teisė*

4. Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos<sup>3</sup> 13 straipsnio 1 dalį:

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

Tačiau joms vykdam tą veiklą ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija.

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

### *Airijos teisė*

5. Pagrindinės bylos faktinių aplinkybių laikotarpiu galiojusi Airijos teisės nuostata, kuria Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalis perkelta į nacionalinę teisę, buvo 1972 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Value Added Tax Act 1972*) 8 straipsnio 2A dalis.

6. Pagrindinės bylos ieškovė *National Roads Authority* (toliau – NRA) pagal 1993 m. Kelių įstatymą (*Roads Act 1993*) yra nepriklausoma viešosios valdžios institucija, kompetentinga nacionalinių kelių tiesimo ir valdymo srityje. Pagal šio įstatymo 17 straipsnio 1 dalį jai pavedama užtikrinti saugų ir efektyvų nacionalinių kelių tinklą.

7. Pagal *Roads Act 1993* 56 ir 57 straipsnius NRA, kaip nacionalinius kelius „valdanti institucija“, turi teisę pasirinktuose nacionaliniuose keliuose nustatyti rinkliavų sistemą. Pagal minėto įstatymo 61 straipsnį ji taip pat turi teisę priimti įgyvendinimo nuostatas, susijusias su kelių rinkliavų sistema.

8. Pagal *Roads Act 1993* 58 straipsnį NRA turi teisę rinkti kelių rinkliavas, kurių dydį ji pati nustato priimamose įgyvendinimo nuostatose. Tačiau pagal šio įstatymo 63 straipsnį NRA gali pagal sutartį patikėti šių rinkliavų rinkimą tretiesiems asmenims. Pagal šias sutartis tretiesiems asmenims, be rinkliavų rinkimo, dar nustatomi įpareigojimai, susiję su kelio, kuriam taikoma rinkliava, tiesimu ir išlaikymu arba tiesimo ir išlaikymo finansavimu bei šio kelio valdymu sutarties galiojimo laikotarpiu.

<sup>3</sup> — OL L 347, 2006, p. 1.

## Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

9. Daugumą mokamų Arijos nacionalinių kelių pagal su NRA sudarytas sutartis valdo privatus subjektai. Tačiau du iš jų, būtent *Westlink Toll Road* (Dublino aplinkkelio dalis) ir *Dublin Tunnel* (Dubliną ir uostą jungiantis tunelis), valdo NRA, kuri šiuose keliuose ir renka rinkliavas<sup>4</sup>. Reikia pažymėti, kad iki 2008 m. rugpjūčio mėn. *Westlink Toll Road* taip pat buvo valdoma privataus subjekto pagal su NRA sudarytą sutartį. Tačiau šis subjektas nesutiko padengti rinkliavų rinkimo sistemos pakeitimo sąnaudų, todėl NRA nutraukė su juo sutartį ir ėmėsi tiesiogiai valdyti kelią.

10. Prie rinkliavų, renkamų iš kelių, kuriuos valdo ir privatus subjektai, ir NRA, naudotojų, priskaičiuojamas PVM. Tačiau NRA kreipėsi į *The Revenue Commissioners* (kompetentingą mokesčių instituciją) su prašymu grąžinti šį mokestį už 2010 m. liepos ir rugpjūčio mėn., sumokėtą 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 mokėtoja. Kadangi *Revenue Commissioners* atsisakė grąžinti mokestį, NRA apskundė tokį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

11. Suabejojęs 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 neapmokestinamuju asmeniu, būtų labai iškraipoma konkurencija, nepaisant to, kad: a) faktiškai nėra ir negali būti konkurencijos tarp tokios valstybės įstaigos ir privačių ūkio subjektų; ir b) nėra įrodymų, jog yra realių galimybių kuriam nors privačiam 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 pateikusio teismo nuomone, NRA gali būti pripažinta apmokestinamuju asmeniu tik dėl to, kad neapmokestinus jos veiklos būtų smarkiai iškreipta konkurencija. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kreipėsi į Teisingumo

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 sutartis, sudaromas pagal *Roads Act 1993* 63 straipsnį, todėl įplaukos iš kelių rinkliavų patenka į NRA sąskaitą.

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 nesu visiškai įsitikinęs, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo prielaida yra teisinga. Todėl pirmiausia norėčiau skirti šiek tiek dėmesio šiam klausimui<sup>5</sup>.

#### *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 būtent kaip viešoji valdžia. Vis dėlto Teisingumo Teismas keliuose sprendimuose yra pripažinęs, kad kelių infrastruktūros suteikimas už mokestį yra atlygintinas paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal Sąjungos nuostatas, susijusias su PVM<sup>6</sup>. Tai reiktų 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<sup>7</sup>.

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

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 ūkio subjektams<sup>12</sup>.

5 — Dar reiktų pažymėti, kad pagrindinėje 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 / Airija* (C-358/97, EU:C:2000:425, 4 punktas).

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

7 — Panašiai žr. generalinio advokato S. Alber išvadą byloje *Komisija / 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 / Prancūzija* (C-276/97, EU:C:2000:424, 41 punktas); *Komisija / Airija* (C-358/97, EU:C:2000:425, 39 punktas); *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-359/97, EU:C:2000:426, 51 punktas); *Komisija / 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 / Airija* (C-554/07, EU:C:2009:464, 40 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

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

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

19. Minėti sprendimai buvo priimti bylose, susijusiose su valstybės narės įsipareigojimų neįvykdymu. Kaip pripažino Teisingumo Teismas, tose bylose Komisija neįrodė ir net nemėgino įrodyti, kad konkrečių valstybių narių atsakovių viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos rinko kelių rinkliavas, veikdamos pagal tokius pačius principus kaip privatūs subjektai<sup>14</sup>. Tokiu atveju, atsižvelgiant į tai, kad pažeidimo nustatymo procedūra yra grindžiama rungimosi principu, Teisingumo Teismui neliko nieko kito, tik konstatuoti, kad valstybės narės atsakovės nepažeidė pagal sutartis priimtų įsipareigojimų, netaikydamos PVM viešųjų subjektų renkamiems kelių mokesčiams.

20. Tačiau, mano nuomone, tai nereiškia, jog dabartinę Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad kelių rinkliavas renkantis viešieji subjektai visada veikia kaip viešosios valdžios institucijos. Ši klausimą būtina 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 įstatymo nuostatas NRA turi teisę savo valdomuose šalies keliuose nustatyti rinkliavų sistemą. Ji taip pat turi teisę priimti įgyvendinimo nuostatas, kuriomis reglamentuojamas tokios rinkliavų sistemos veikimas. Be to, ji gali pati rinkti šias rinkliavas arba pavesti jų rinkimą privačiam subjektui<sup>15</sup>.

23. Taigi galėtų atrodyti akivaizdu, kad rinkdama kelių rinkliavas NRA veikia pagal jai nustatytą specialų teisinį reglamentavimą, kurį neabejotinai sudaro *Roads Act 1993* nuostatos. Vis dėlto nereikėtų pamiršti, kad pagal šį įstatymą ir NRA priimamas įgyvendinimo nuostatas veikia ir privatūs subjektai, valdantys mokamus kelius pagal sutartį su NRA. O ir pačiai NRA, kaip ir privatiems subjektams, renkant šias kelių rinkliavas yra privalomos jos pačios priimtoms įgyvendinimo nuostatos, taikomos konkrečiai rinkliavų sistemai (t. y. rinkliavų sistemai konkrečioje nacionalinio kelio atkarpoje).

24. Taigi negalima atmesti, kad NRA veikia kaip viešosios valdžios institucija tik tada, kai priima sprendimus dėl rinkliavų sistemos nustatymo konkrečioje kelio atkarpoje ir įgyvendinimo nuostatas, susijusias su šia sistema, ir rinkdama šias rinkliavas ji veikia remdamasi tais pačiais principais kaip ir privatus subjektas. Tokiu atveju Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta išimtis nebūtų taikoma. Manau, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikėtų, atsižvelgiant į pirma pateiktas pastabas, iš naujo išanalizuoti savo prielaidą, pagal kurią

13 — Konkrečiai žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Komisija / Jungtinė Karalystė* (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.



NRA, rinkdama kelių rinkliavas, veikia kaip viešosios valdžios institucija, todėl jai taikoma pirmą nurodyta išimtis. Jeigu iš naujo atlikęs šią analizę prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas padarytų išvadą, kad NRA, rinkdama kelių rinkliavas, neveikia kaip viešosios valdžios institucija, šioje byloje pateikti prejudiciniai klausimai netektų prasmės.

### *Dėl prejudicinių klausimų*

25. Šioje byloje pateikdamas prejudicinius klausimus, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia nustatyti, ar Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad jeigu pagal valstybės narės nacionalinę teisę kelių rinkliavas gali rinkti bei faktiškai renka ir viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos, ir privatinės teisės reglamentuojami subjektai, viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos turėtų būti laikomos PVM mokėtojomis, 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.

26. Teisingai aiškinant Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, šią nuostatą reikia vertinti atsižvelgiant į bendrą PVM sistemą. Pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą apmokestinamasis asmuo yra kiekvienas asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą. Norėčiau priminti, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką<sup>16</sup> kelių infrastruktūros suteikimas už mokestį yra tokia veikla. Taigi šią veiklą vykdančio subjekto iš esmės yra apmokestinamasis asmuo. Tačiau pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą nurodoma apmokestinamaisiais asmenimis nelaikyti viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų, veikiančių kaip valdžios institucijos. Pagal pirmą nurodytą Teisingumo Teismo praktiką<sup>17</sup> viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos kaip valdžios institucijos vykdoma veikla yra veikla, vykdoma pagal šiai įstaigai nustatytą specialų teisinį reglamentavimą. Ši išimtis grindžiama prielaida, kad viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos veikla yra grindžiama savitu monopolium – kadangi šiai veiklai taikomos šiam subjektui specialiai nustatytos nuostatos, jos iš esmės negali vykdyti kiti subjektai, ypač privatus subjektai. Tokiu atveju nekyla ir konkurencijos iškreipimo grėsmė, nes iš esmės konkurencija yra negalima.

27. Tačiau Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalyje nustatomas šios nuostatos pirmoje pastraipoje įtvirtintos taisyklės apribojimas, kuriuo įpareigojama taikyti bendrąją ekonominės veiklos apmokestinimo principą, jeigu neapmokestinus viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos vykdomos veiklos būtų labai iškreipoma konkurencija. Logiškai mąstant, antroji pastraipa turėtų būti taikoma tais atvejais, kai viešojo subjekto veikla, nors ji ir vykdoma pagal specialiai šiam subjektui nustatytą specialų teisinį reglamentavimą, nėra monopolinė, t. y. ja gali verstis ir kiti subjektai, ypač privatus. Tokiu atveju konkurencijos iškreipimų nebuvimo prielaida netaikoma.

28. Remdamasis šia logika Teisingumo Teismas, nagrinėdamas bylą didžiojoje kolegijoje, nutarė, kad, kalbant apie viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų veiklą, grindžiamą stovėjimo vietų suteikimu už užmokestį, konkurencijos iškreipimus, atsirandančius dėl viešųjų subjektų vykdomos veiklos neapmokestinimo, reikia vertinti atsižvelgiant į veiklos, apie kurią kalbama, rūšį, o ne į konkrečią rinką ir tikimybę, kad šioje konkrečioje rinkoje tikrai gali būti iškreipyta konkurencija<sup>18</sup>.

29. Teisingumo Teismas taip nusprendė dėl dviejų priežasčių. Pirmą, jo nuomone, Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti atsižvelgiant į dabartinę tos dalies trečios pastraipos nuostatą. Pagal ją kiekvienu atveju apmokestinamaisiais asmenimis nurodoma laikyti viešosios teisės reglamentuojamas įstaigas, jeigu jos verčiasi kuria nors iš šios direktyvos

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).

I priede dabar išvardytų veiklos rūšių, neatsižvelgiant į tai, ar šiuo atveju praktiškai konkrečioje rinkoje gali būti iškraipoma konkurencija, ar ne. Taigi dabartinę Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti analogiškai, kaip susijusią su pačiomis veiklos rūšimis, o ne su padėtimi konkrečiose rinkose<sup>19</sup>.

30. Antra, Teisingumo Teismo nuomone, pagal mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo principus taip pat draudžiama Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą aiškinti taip, kad konkurencijos iškraipymų atsiradimo galimybę reikia vertinti atsižvelgiant į padėtį konkrečioje rinkoje. Dėl to būtų skirtingai vertinami ne tik viešieji ir privatūs subjektai, bet ir atskiri viešieji subjektai, iš kurių vieni, kalbant apie tos pačios rūšies veiklą, galėtų būti pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis, o kiti – ne. Taip būtų pažeistas PVM neutralumo principas<sup>20</sup>. Be to, pateikiant tokį aiškinimą reikėtų atlikti sudėtingas ekonomines analizes konkrečiose rinkose, o šių analizių rezultatai laikui bėgant galėtų keistis ir tai neatitiktų teisinio saugumo principo<sup>21</sup>.

31. Priešingai NRA teiginiams, kuriuos ji šioje byloje pateikė savo rašytinėse pastabose, manau, kad minėtą Teisingumo Teismo išvadą reikia aiškinti kaip nustatančią konkurencijos iškraipymo buvimo prielaidą. Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad dabartinė Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies trečia pastraipa grindžiama konkurencijos iškraipymų buvimo prielaida, jeigu viešieji subjektai verčiasi viena iš dabartiniame direktyvos I priede išvardytų veiklos rūšių<sup>22</sup>. Be to, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad atskirose valstybėse narėse gali būti numatytos kitokios veiklos rūšys, nenurodytos direktyvos priede, kuriomis lygiagrečiai verčiasi viešieji ir privatūs subjektai. Būtent jiems taikoma dabartinė Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antra pastraipa<sup>23</sup>. Galiausiai Teisingumo Teismas pripažino, kad abi šios nuostatos (t. y. dabartinės 13 straipsnio 1 dalies antra ir trečia pastraipos) paremtos ta pačia logika<sup>24</sup>.

32. Mano nuomone, tokį Teisingumo Teismo argumentavimą galima suprasti tik taip, kad jeigu pagal valstybės narės nacionalinę teisę viešosios teisės reglamentuojama įstaiga konkrečios rūšies veikla verčiasi pagal šiai įstaigai nustatytą specialų teisinį reglamentavimą, tačiau šia veikla pagal bendruosius principus verčiasi arba gali verstis ir privatūs subjektai, turi būti daroma konkurencijos iškraipymų prielaida, neatsižvelgiant į faktinę padėtį konkrečioje rinkoje. Dėl to, kalbant apie šios rūšies veiklą, pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą viešosios teisės reglamentuojamas įstaigas būtina pripažinti apmokestinamaisiais asmenimis.

33. Teisingumo Teismo pozicija toje byloje buvo grindžiama Sąjungos teisės nuostata, susijusių su viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų 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 šią veiklą vykdo tik viešosios teisės reglamentuojama įstaiga ar įstaigos, vadovaudamosi joms nustatytu specialiu teisiniu reglamentavimu, t. y. turėdamos monopolį, tuomet konkurencijos iškraipymų rizikos nekyla. Todėl šią veiklą vykdančius viešieji subjektai neturi būti pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis. Tačiau jeigu, kaip yra Airijoje, kelių rinkliavas taip pat gali rinkti privatūs subjektai, ši veikla nepriskiriama viešojo subjekto monopoliui, todėl reikia daryti prielaidą, kad yra iškraipoma konkurencija, taigi reikia apmokestinti ir

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. Poiarės Maduro išvadą byloje *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:345, 18 ir 19 punktai).

viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų 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 vietas jungiančiuose keliuose.

34. Žinoma, kai kurie aspektai, kuriais Teisingumo Teismas rėmėsi 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 įgyvendina kompetenciją 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 iškraipymų 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, į 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 aplinkkeliu, o jeigu taip, tai kiek ji konkuruoja su šiuo aplinkkeliu, rodo, kad ir kelių infrastruktūros srityje galimų konkurencijos iškraipymų analizė 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 iškraipymų 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 tai, kad praktiškai tarp kelio atkarpų, kuriuose rinkliavas renka NRA, ir esamų arba būsimų kelio atkarpų, kuriuose 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 jų 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 važiavęs į tašką B, nevažiuos į tašką C tik todėl, kad tada sumokėtų mažesnius kelių mokesčius.

38. Vis dėlto kelių infrastruktūrą už mokesčių suteikiantys privatūs subjektai yra paslaugų teikėjai ne tik šių kelių naudotojų, bet ir viešosios valdžios institucijų, kaip antai Airijos NRA, kurios jiems paveda šią užduotį, atžvilgiu. Juk kelių infrastruktūra yra viešoji infrastruktūra, kurią statyti ir išlaikyti yra viešosios valdžios užduotis. Viešosios valdžios institucijos gali patikėti šią užduotį atlikti privatiems subjektams mainais už teisę rinkti rinkliavas iš naudotojų. Tokiu atveju privatūs subjektai veikia kaip paslaugų teikėjai viešosios valdžios atžvilgiu. Neturi reikšmės tai, kad atlygis už šią paslaugą nėra iš anksto nustatytos kainos formos, o pasireiškia kaip teisė rinkti rinkliavas.

39. Sprendimas patikėti mokamo kelio atkarpos valdymą privačiam subjektui priklauso nuo įvairių veiksnių. Vienas iš jų neabejotinai yra privataus subjekto numatomos taikyti rinkliavos dydis. Kita vertus, šio privataus subjekto požiūriu, galimų taikyti rinkliavų dydis taip pat yra vienas iš pagrindinių sprendimo imtis veiklos veiksnių, nes jis lemia šios veiklos pelningumą.



40. Jeigu viešosios valdžios institucija gali rinktis, ar patikėti kelio valdymą ir rinkliavų rinkimą privačiam subjektui, ar pačiai vykdyti šią veiklą, ji savaime konkuruoja su privačiais subjektais, kurie galėtų verstis šia veikla. Tokiu atveju viešojo subjekto vykdomos veiklos neapmokestinimas, kai tokia pati veikla būtų apmokestinama, jeigu ja verstųsi privatus subjektas, neišvengiamai lemia konkurencijos iškreipimus. Taikant vienodo dydžio mokesčius naudotojams veikla bus pelningesnė, jeigu ja versis viešasis subjektas, nei tuo atveju, jeigu ja versis privatus subjektas, kuris nuo iš naudotojų renkamo mokesčio turi išskaičiuoti į valstybės biudžetą mokėtiną PVM. Toks skirtingas pelningumas negali neturėti įtakos viešosios valdžios institucijos sprendimui dėl kelio valdymo pavedimo privačiam subjektui, ir vien šios įtakos pakanka konkurencijos iškreipimui konstatuoti.

41. Ši išvada yra juo labiau teisinga tuo atveju, kai viešosios valdžios institucija, įgaliota priimti sprendimą dėl galimo pavedimo privačiam subjektui valdyti kelią ir rinkti rinkliavas, gali, kaip yra kalbant apie NRA, nustatyti maksimalų šių rinkliavų dydį naudotojams. Tokiu atveju privačių subjektų padėtis akivaizdžiai tampa mažiau palanki, nes jie iš rinkliavų, kurių viršutinė riba nustatyta iš anksto, turės padengti ne tik savo sąnaudas ir gauti priklausantį pelną, bet ir sumokėti PVM.

42. Taip atsakoma į per posėdį pateiktą Lenkijos vyriausybės argumentą, kad privataus subjekto galimybė patekti į tokio pobūdžio rinką, kokia yra kelių infrastruktūros suteikimo rinka, yra tik teorinė, nes ji priklauso nuo viešosios valdžios institucijos sprendimo. Juk būtent tokia situacija, kai ši viešosios valdžios institucija priima sprendimus dėl privačių subjektų patekimo į šią rinką ir kartu pati vykdo veiklą šioje rinkoje, tačiau tai daro kitokiomis sąlygomis, nes jai netaikomas apmokestinimas, iškreipia konkurenciją ir taip atsiranda pagrindas taikyti Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą.

43. Šios išvados taip pat nepaneigia NRA per posėdį pateiktas argumentas, kuriam pritarė Vokietijos vyriausybė, kad viešasis subjektas, veikiantis kaip viešosios valdžios institucija, rinkdamas rinkliavas siekia ne tik gauti pelną, bet ir, pavyzdžiui, apriboti eismą konkrečioje kelio atkarpoje arba nukreipti eismą kitu keliu. Be to, pats šis argumentas neatitinka teiginio dėl įvairių kelių atkarpų tarpusavio konkurencijos stokos.

44. Pirma, viešojo subjekto vykdomos veiklos apmokestinimas arba neapmokestinimas atsižvelgiant į šios veiklos tikslą visiškai neatitiktų teisinio saugumo principo. Kelių rinkliavų nustatymo tikslai gali būti įvairūs. Kartais tai yra siekis riboti eismą, kartais – perkelti kelio tiesimo sąnaudas privačiam subjektui mainais už teisę vėliau šiame kelyje rinkti rinkliavas, o kartais – gauti išteklių statybai ir kitų viešųjų kelių išlaikymui. Šių tikslų gali būti siekiama atskirai arba bendrai, ilgainiui jie gali keistis, jeigu, pavyzdžiui, kelio tiesimui patirtos išlaidos grįžta, o rinkliavos yra ir toliau taikomos. Taigi tai nėra kriterijus, kuris leistų patikimai ir *a priori* nuspręsti, ar veikla turi būti apmokestinama.

45. Antra, kitų tikslų nei vien pajamų gavimas nereiškia, kad rinkliavų rinkimo negalima patikėti privačiam subjektui. Galiausiai kelio naudotojo požiūriu nesvarbu, kas jame renka rinkliavas. Taigi pageidaujama 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 vykdamas ekonominę veiklą, „neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“. Taigi, jeigu, kaip žinoma<sup>25</sup>, kelių infrastruktūros suteikimas už mokesčių yra ekonominė veikla, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, šios veiklos tikslas ir rezultatai nėra tinkamas kriterijus sprendžiant, ar šią veiklą vykdančią subjektą reikia laikyti apmokestinamuoju asmeniu.

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

47. Taigi manau, kad kiekvienu 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 iškraipymo prielaidą, jeigu ši veikla yra neapmokestinama, kai ja verčiasi viešasis subjektas, ir apmokestinama, kai ja verčiasi privatus subjektas.

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

49. Šį principą reikėtų aiškinti kartu su principu, pagal kurį konkurencijos iškraipymų 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 iškraipymams. Tačiau tokiu atveju kaip Airijoje, kai privačių subjektų galimybė 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 privačių subjektų galimybė 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 iškraipymai būtų dideli. Pagal Teisingumo Teismo praktiką šią sąvoką reikia aiškinti analogiškai Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies trečią pastraipą, t. y. kad viešuosius subjektus leidžiama neapmokestinti tik jeigu toks neapmokestinimas nereikšmingai iškraipytų konkurenciją<sup>28</sup>.

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

## Išvada

52. Dėl visų nurodytų priežasčių siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Appeal Commissioners* (Muitinės ir mokesčių 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 nacionalinę teisę kelių rinkliavas gali rinkti bei faktiškai jas renka ir viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos, ir privatus subjektai, viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos turi būti vertinamos kaip PVM mokėtojos, atsižvelgiant į didelius konkurencijos iškraipymus, net jeigu nėra realios galimybės, kad keliai, kuriuose rinkliavas renka viešosios teisės reglamentuojama įstaiga, tiesiogiai konkuruos su keliais, kuriuose rinkliavas renka privatus subjektas.

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).