

Byla C-612/21

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2021 m. rugsėjo 30 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. balandžio 16 d.

Kasatorė:

Gmina O.

Kita kasacinio proceso šalis:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Pagrindinės bylos dalykas

Savivaldybės pateiktas kasacinis skundas dėl išankstinio sprendimo dėl mokesčių, kuriuo savivaldybė buvo pripažinta PVM mokėtoja už atsinaujinančiosios energijos išteklių sistemų įrengimo paslaugas

Prejudicinio klausimo dalykas ir teisinis pagrindas

Direktyvos 2006/112 nuostatų aiškinimas; SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, su pakeitimais) nuostatos, visų pirma 2 straipsnio 1 dalis, 9 straipsnio 1 dalis ir 13 straipsnio 1 dalis, turi būti aiškinamos taip, kad savivaldybė (viešosios valdžios institucija), įgyvendinama projektą, kuriuo siekiama padidinti atsinaujinančiųjų energijos išteklių dalį, ir pagal civilinę teisinę sutartį, sudarytą su nekilnojamojo turto savininkais, įsipareigodama įrengti jų valdose atsinaujinančiųjų energijos išteklių sistemas ir po tam tikro laiko perduoti šių sistemų nuosavybę nekilnojamojo turto savininkams, veikia kaip PVM apmokestinamas asmuo?
2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar į apmokestinamąją vertę, kaip tai suprantama pagal direktyvos 73 straipsnį, turi būti įskaičiuotas savivaldybės (viešosios valdžios institucijos) iš Europos Sąjungos lėšų gautas finansavimas projektams, susijusiems su atsinaujinančiais energijos išteklių, įgyvendinti?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 2, 9 ir 13 straipsniai

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

1. *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004 m. kovo 11 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio) (*Dz. U.*, 2018, 2174 pozicija, su vėlesniais pakeitimais, toliau – PVM įstatymas)

15 straipsnio 1 dalis. Apmokestinamaisiais asmenimis laikomi juridiniai asmenys, juridinio asmens statuso neturintys organizaciniai vienetai ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdančys 2 dalyje nurodytą ekonominę veiklą, nepriklausomai nuo tos veiklos tikslo ar rezultato.

15 straipsnio 2 dalis. Ekonominė veikla apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančio asmens veiklą, įskaitant gamtinių išteklių gavybą, žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų atstovų veiklą. Ekonominė veikla taip pat apima materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų.

15 straipsnio 6 dalis. Apmokestinamaisiais asmenimis nelaikomos viešosios valdžios institucijos ir įstaigos, aptarnaujančios šias institucijas, kai jos atlieka užduotis, kurios numatytos konkrečiose įstatymų nuostatose ir kurias įgyvendinti jos yra įpareigotos, išskyrus veiklą, vykdomą pagal privatinės teisės sutartis.

29a straipsnio 1 dalis. <...> apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti pardavęs prekes ar paslaugas įsigyjančiam asmeniui arba trečiajam asmeniui, įskaitant gautas dotacijas, subsidijas ir kitas panašaus pobūdžio paramą, turinčias tiesioginę įtaką apmokestinamojo asmens tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainai.

2. *Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska* (2001 m. balandžio 27 d. Aplinkos apsaugos įstatymas) (*Dz. U.*, 2020, 1219 pozicija, su vėlesniais pakeitimais)

400a straipsnio 1 dalis. Aplinkos apsaugos ir vandens ūkio finansavimas apima:

- 21) veiksmus, susijusius su oro apsauga;
- 22) vietinių atsinaujinančiųjų energijos išteklių naudojimo rėmimą ir gamtai žalos nedarantiems energetikos produktų įdiegimą; <...>

403 straipsnio 2 dalis. Savivaldybių užduotys apima aplinkos apsaugos finansavimą tiek, kiek nustatyta 400a straipsnio 1 dalies <...> 21–25 <...> punktuose, skiriant sumą, kuri yra ne mažesnė nei iš mokesčių ir baudų, nustatytų 402 straipsnio 4, 5 ir 6 dalyse, gautos pajamos, kurios yra savivaldybių biudžetų pajamos, sumažintą šių pajamų pertekliumi, kuris yra perduodamas į vaivadijų fondus.

Faktinių aplinkybių ir proceso aprašymas ir pagrindiniai šalių argumentai

- 1 Ginčo esmė susijusi su tuo, ar savivaldybė, įgyvendindama projektą dėl atsinaujinančiųjų energijos išteklių (AEI) sistemų įrengimo, veikia kaip PVM mokėtojas, t. y., ar nekilnojamojo turto savininkų nuosavas įnašas ir savivaldybės gautas finansavimas šiam projektui įgyvendinti yra apmokestinami PVM.
- 2 *Gmina O.* (toliau – ieškovė arba savivaldybė) paprašė priimti išankstinį sprendimą dėl mokesčių – pridėtinės vertės mokesčio (PVM), t. y. dėl jos pripažinimo PVM apmokestinamu asmeniu teikiant AEI sistemų įrengimo paslaugas.
- 3 Savivaldybė yra teritorinis savivaldos vienetas, įregistruotas kaip PVM mokėtojas. Ji kartu su trimis kitomis savivaldybėmis sudarė partnerystės sutartį dėl projekto, susijusio su AEI sistemų įrengimu tose keturiose savivaldybėse, įgyvendinimo (toliau – projektas).
- 4 Viena iš savivaldybių, kaip projekto vadovė, visų partnerių vardu sudarė su vaivadija projekto finansavimo sutartį. Pagal partnerystės sutartį gautas finansavimas – su kiekviena jų susijusi dalis – turėjo būti pervedamas partnerėms konkrečiai.
- 5 Finansavimas buvo skirtas tik daliai tinkamų finansuoti išlaidų padengti. Kaip finansuoti likusias projekto išlaidas, kiekviena savivaldybė turėjo spręsti savo

nuožiūra. Kasatorės gautas finansavimas padengė su projektu susijusias išlaidas ir galėjo būti naudojamas tik išlaidoms, būtinoms projektui įgyvendinti. Savivaldybei suteiktas finansavimas sudarė 75 % visų tinkamų finansuoti projekto išlaidų.

- 6 Pagrindinis projekto tikslas yra padidinti AEI dalį bendroje energijos gamyboje ir sumažinti teršalų išmetimą į atmosferą, skatinti saulės energijos naudojimą, didinti AEI naudojančių atskirų vartotojų skaičių, įrengiant ekologiškus ir aplinkai draugiškus AEI. Įgyvendindama projektą, savivaldybė vykdo 2009 m. lapkričio 10 d. Ministrų Tarybos patvirtintą „Lenkijos energetikos politiką iki 2030 m.“, pagal kurią AEI turi sudaryti 20 % gaminamos energijos.
- 7 Vykdamas projektą, gyventojams ir juridiniams asmenims priklausančiose valdose bus montuojamos fotovoltinės plokštės, oro šilumos siurbliai, skirti vandeniui šildyti, ir saulės kolektoriai. Savivaldybė sudarė sutartis su fiziniais asmenimis (gyventojais) kaip nekilnojamojo turto savininkais. Nekilnojamojo turto savininkai prisijungia prie projekto savanoriškai, pagal sutartį su savivaldybe.
- 8 Pagal sutartį, sudarytą su nekilnojamojo turto savininkais, visos AEI sistemos projekto vykdymo metu, t. y. 5 metus nuo dienos, kai savivaldybė gaus paskutinį mokėjimą pagal finansavimo sutartį ir partnerystės sutartį, priklausys savivaldybei. Šiam laikotarpiui pasibaigus, AEI sistemos nuosavybė bus perduota nekilnojamojo turto savininkui. Projekto įgyvendinimo laikotarpiu nekilnojamojo turto savininkas negalės parduoti AEI sistemos. O savivaldybė per šį laikotarpį taip pat negalės parduoti ar išmontuoti įrenginio, nes dėl to atsirastų prievolė grąžinti finansavimą. Nekilnojamojo turto savininkai privalo sutartu laiku sumokėti nuosavą įnašą į savivaldybės banko sąskaitą. Savininkai galės nemokamai naudotis AEI sistema pagal sutarties sąlygas. Nekilnojamojo turto savininkas suteikia savivaldybei teisę veikti jo vardu kompetentingose administravimo institucijose, siekiant gauti įstatymuose numatytus leidimus, būtinus įrenginiui sumontuoti jo valdoje.
- 9 Savivaldybė įsipareigojo pasirinkti rangovą, sudaryti darbų grafiką, vykdyti einamąją investuotojo priežiūrą, atlikti galutinį projekto priėmimą ir finansinį atsiskaitymą. Nekilnojamojo turto savininkų sumokėtas nuosavas įnašas bus vienintelis jų mokėjimas savivaldybei įgyvendinant projektą. Šis įnašas yra rangovo nurodytos konkrečios AEI sistemos tinkamų finansuoti išlaidų, t. y. rangovo atlygio už tą konkrečią sistemą, dalis. Ši dalis sudaro 25 % tinkamų finansuoti išlaidų, be to, sutartyje su nekilnojamojo turto savininku nurodyta maksimali nuosavo įnašo suma.
- 10 Nekilnojamojo turto savininkų įnašai negali būti naudojami priežiūros ir reklamos išlaidoms dengti. Šias tinkamas finansuoti išlaidas savivaldybė dengia iš savo lėšų ir finansavimo. AEI sistemas montuos rangovas – subjektas, atrinktas atvirame konkurse, remiantis viešųjų pirkimų nuostatomis.

- 11 Sutartis su rangovu bus penkiašalė – šalys bus rangovas ir keturios prie sutarties prisijungusios savivaldybės. Sutartyje bus nurodyta atskiroms savivaldybėms diegiamų AEI sistemų apimtis ir tipas. Kiekviena savivaldybė su rangovu atsiskaitys atskirai, todėl jis išrašys sąskaitas faktūras atskiroms savivaldybėms pagal kiekvienos užsakymą.
- 12 Nėra galimybės gauti didesnę finansavimą, jei rangovas siūlo didesnę kainą, nei tikėtasi. Kita vertus, finansavimas bus mažesnis, jei rangovui mokėtina kaina bus mažesnė, nei buvo numatyta paraiškoje dėl finansavimo. Projekto finansavimo sutartyje savivaldybei nenustatoma pareigos gauti nuosavą įnašą iš nekilnojamojo turto savininkų ir nenurodomas jų įnašų dydis.
- 13 Finansavimas skiriamas bendrai tinkamoms įgyvendinant projektą savivaldybės išlaidoms (įskaitant reklamos ir priežiūros išlaidas) finansuoti ir už tas išlaidas savivaldybė atsiskaito su finansavimą suteikiančia institucija. Finansuojamą sumą lemia tinkamų finansuoti išlaidų, kurias savivaldybė išleidžia pirkiniams, susijusiems su projektu, suma.
- 14 Savivaldybė kreipėsi į *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Nacionalinės mokesčių informacijos tarnybos direktorius) (toliau – mokesčių institucija) su klausimu, ar nekilnojamojo turto savininkų sumokėtas nuosavas įnašas ir savivaldybės gautas finansavimas nebus apmokestinami PVM dėl to, kad savivaldybė nevykdo PVM apmokestinamos veiklos AEI sistemų įrengimo srityje. Jos nuomone, teikiamos paslaugos neturi būti apmokestinamos PVM, nes yra viešosios paslaugos, o ne ekonominė veikla. Todėl nuosavas įnašas ir finansavimas nėra atlygis už suteiktas apmokestinamas paslaugas.
- 15 2019 m. rugpjūčio 7 d. mokesčių institucija savo sprendime savivaldybės poziciją pripažino neteisinga. Mokesčių institucija nurodė, kad vykdydama šią veiklą savivaldybė veikia kaip PVM apmokestinamas asmuo. Nei savivaldybės užduočių atlikimas, nei projekto tikslas negali lemti neapmokestinimo PVM. Taip yra todėl, kad aprašytos veiklos vykdymui turi būti taikomos specialios viešosios teisės normos, valstybei įgyvendinant savo valdžią.
- 16 Mokesčių institucijos nuomone, aprašytos paslaugos teikiamos remiantis civilinėmis teisinėmis sutartimis, už atlygį ir yra susijusios su veiklos sritimi (paslaugų rūšimi), kuriai rinkoje atstovauja ir kiti subjektai, kurių veiklai nėra netaikomas PVM įstatymas. Aprašytame sandoryje savivaldybė veikia panašiai kaip ir kiti ūkio subjektai, todėl, atsižvelgiant į PVM įstatymo 15 straipsnio 6 dalį ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją, šis sandoris yra apmokestinamas PVM pagal bendruosius principus.
- 17 Mokesčių institucijos nuomone, tarp savivaldybės paslaugos ir savininkų mokėjimų yra tiesioginis ryšys (atitikimas). Taigi šie mokėjimai bus atlygis už savivaldybės teikiamas paslaugas.
- 18 Be to, mokesčių institucija nurodė, kad pagal PVM įstatymo 29 straipsnio 1 dalį apmokestinamoji vertė apims tiek nekilnojamojo turto savininkų atliktus

mokėjimus, tiek savivaldybės iš trečiosios šalies gautą finansavimo sumą paslaugoms, kurias sudaro AEI sistemų įrengimas ir kurios yra apmokestinamos PVM pagal PVM įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 1 punktą.

- 19 Pirmosios instancijos teismas atmetė savivaldybės skundą.
- 20 Teismas nesutiko su savivaldybės nuomone, kad ji nevykdo ekonominės veiklos, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 2 dalį dėl paslaugų neatitikimo. Teismo nuomone, nuosavų įnašų neatitikimas kitiems įnašams yra iš esmės visų civilinių teisinių santykių, kuriuose gaunama vadinamoji prekių ar paslaugų kainos subsidija, bruožas. Teismas taip pat nepritarė savivaldybės pozicijai, kad vykdoma veikla siekiama ne pelno, o didinti AEI dalį bendroje energijos gamyboje. Teismo vertinimu, antrojo tikslo įgyvendinimas netrukdo pasiekti pirmojo tikslo. Savivaldybė iš nekilnojamojo turto savininkų susigražina 25 % tinkamų finansuoti išlaidų, todėl įrengimas neįvyksta finansiškai nedalyvaujant nekilnojamojo turto savininkams. Tai, kad savivaldybė negauna pelno, taip pat neturi įtakos vertinant, ar ši veikla patenka į ekonominės veiklos sritį.
- 21 Pirmosios instancijos teismo vertinimu, nuo mokesčio savivaldybės neatleidžia ir tai, kad ji vykdo viešąją užduotį (aplinkos ir gamtos apsauga).
- 22 Teismas nusprendė, kad savivaldybės ir nekilnojamojo turto savininko santykiai yra civiliniai teisiniai santykiai, kylantys iš sudarytos sutarties. Todėl savivaldybė veikia ne kaip viešosios valdžios institucija.
- 23 Dėl PVM įstatymo 29a straipsnio 1 dalies pažeidimo, teismo vertinimu, nekilo abejonių, kad nagrinėjamoje byloje subsidija buvo skirta AEI sistemų įrengimui konkrečiam turto savininkui finansuoti. O pats AEI sistemų įrengimas yra apmokestinamas PVM.
- 24 Dėl šio sprendimo savivaldybė pateikė kasacinį skundą.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikosi nuomonės, kad prieš nagrinėjant, ar sandoris vykdomas įgyvendinant viešosios valdžios funkcijas, reikia patikrinti, ar savivaldybė vykdo ekonominę veiklą. Reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalies analizė, atsižvelgiant į šios direktyvos tikslus, atskleidžia tai, kad dvi sąlygos turi būti įvykdytos kartu tam, kad būtų taikoma šioje nuostatoje numatyta neapmokestinimo taisyklė, t. y. veiklą turi vykdyti viešosios teisės subjektas ir tą veiklą jis turi vykdyti kaip viešosios valdžios institucija (žr. 2015 m. spalio 25 d. Sprendimo *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 51 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 26 Siekiant nustatyti, ar savivaldybė analizuojama apimtimi vykdo ekonominę veiklą, būtina patikrinti, ar tai yra atlygintina veikla. Tam, kad sandorį būtų galima kvalifikuoti kaip atlygintiną, reikia tik tiesioginio ryšio tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio. Toks tiesioginis ryšys nustatomas, jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai pasikeičiama paslaugomis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (žr. 2015 m. spalio 25 d. Sprendimo *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 32 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 27 Pagal suformuotą jurisprudenciją paslaugos teikiamos „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, taigi ir apmokestinamos, tik jeigu jų teikėją ir gavėją sieja teisinis santykis, kai atliekami veiksmai vienas kito naudai, o teikėjo gautas atlyginimas yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (žr. visų pirma 2016 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 24 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Savivaldybė mano, kad nevykdo ekonominės veiklos, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 2 dalį, nes nekilnojamojo turto savininko nuosavas įnašas neprilygsta savivaldybės įnašui. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pažymima, jog faktas, kad ekonominis sandoris buvo sudarytas už mažesnę ar didesnę nei savikaina kainą, nėra svarbus, kai sandoris kvalifikuojamas kaip „atlygintinas sandoris“. Iš tiesų ši sąvoka reikalauja, kad būtų tiesioginis prekių tiekimo arba paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens tiesiogiai gauto atlygio ryšys (2016 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 25 punktas).
- 28 Vis dėlto reikia pažymėti, kad savivaldybė projektą finansuoja daugiausia iš gautos subsidijos, todėl pačios savivaldybės nuosavas įnašas taip pat nėra adekvatus, palyginti su įrengimo išlaidomis. Nuosavų įnašų neadekvatumas yra iš esmės visų civilinių teisinių santykių, kuriuose gaunama vadinamoji prekių ar paslaugų kainos subsidija, bruožas. Tikrųjų AEI sistemų įrengimo iš nuosavų lėšų išlaidų nedengia nei savivaldybė, nei nekilnojamojo turto savininkas, o taip yra dėl gautos subsidijos ir nėra susiję su tuo, kad įrengimo paslaugą teikia savivaldybė.
- 29 Byloje C-520/14 Teisingumo Teismas atkreipė dėmesį į pusiausvyros nebuvimą tarp įmokų vaikų vežimui ir vežimo išlaidų ir tai, kad vaikų vežimo paslauga nebuvo teikiama tokiomis sąlygomis, kuriomis paprastai vykdomas keleivių vežimas.
- 30 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar tokios asimetrijos nėra ir šioje byloje. Nekilnojamojo turto savininko sumokėtas įnašas buvo apskaičiuotas kaip rangovo nurodytos konkrečios AEI sistemos įrengimo tinkamų finansuoti išlaidų dalis. Nekilnojamojo turto savininko nuosavo įnašo apskaičiavimo metodas rodo, kad jis neatitinka savivaldybės teikiamos paslaugos

(25 % tinkamų finansuoti įrengimo išlaidų). Priežiūros ir reklamos išlaidas savivaldybė dengia iš savo lėšų ir finansavimo.

- 31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat atkreipia dėmesį į kitas nei rinkos sandorio sąlygas. Nekilnojamojo turto savininkai perdavė savivaldybei dalį AEI sistemai įrengti reikalingo nekilnojamojo turto. Projekto įgyvendinimą prižiūrės atvira konkurse atrinktas priežiūros inspektorius. Kyla abejonių dėl to, kad galutinis gavėjas yra ne nekilnojamojo turto savininkas – vartotojas, o savivaldybė. Remiantis tuo, kas išdėstyta pirmiau, galima daryti išvadą, kad paslaugų gavėja yra savivaldybė, o nekilnojamojo turto savininkų mokėjimai yra tik papildomas finansavimo šaltinis.
- 32 Tokiu atveju negalima teigti, kad buvo nustatyta paslaugos kaina. Apskritai negalima nustatyti atlygio. Kaip nurodė Teisingumo Teismas, pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą numatoma atsižvelgti į atlygį, sumokėtą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, taip, kad atspindėtų visa tikroji prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vertė. Šiuo tikslu pagal šią nuostatą kaip atlygis į apmokestinamąją vertę įtraukiamos subsidijos, tiesiogiai susijusios su šių sandorių kaina (2019 m. spalio 9 d. Sprendimo *C GmbH & Co. KG / Finanzamt Z*, C-573/18 ir C-574/18, EU:C:2019:847, 32 ir 33 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija). Negalima kalbėti apie atlygį tuo atveju, kai savivaldybės gyventojas nėra investicijos naudos gavėjas. Reikia atkreipti dėmesį, kad įrenginių įrengimas yra paslauga, teikiama ne atskirų gyventojų naudai, o savivaldybei, kuri šiame etape, remdamasi susitarimu su rangovu, įgyja nuosavybės teisę į įrenginius, įrengtus perduotame naudotis gyventojų nekilnojamajame turte. Kita vertus, projektas bus naudingas visai bendruomenei, o ne tik nekilnojamojo turto, kuriame bus sumontuoti saulės kolektoriai, gyventojams, kaip nusprendė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo jurisprudencijoje.
- 33 Tai, kad savivaldybė nevykdo ekonominės veiklos, patvirtina ir aplinkybė, kad ji neketina reguliariai ir nuolat teikti AEI sistemų įrengimo paslaugų.
- 34 Prielaida, kad aprašytas sandoris yra įgyvendinamas vykdant ekonominę veiklą, dar nereiškia, kad jis neapmokestinamas. Savivaldybė nurodė, kad įgyvendindama projektą ji vykdo *Ustawa o samorządzie gminnym* (1990 m. kovo 8 d. Įstatymas dėl vietos savivaldos) ir Aplinkos apsaugos įstatyme nustatytas užduotis. Aplinkos apsaugos įstatymo 403 straipsnio 2 dalyje, siejamoje su 400a straipsnio 1 dalies 21 ir 22 punktais, nustatyta, kad aplinkos apsaugos finansavimas įgyvendinant projektus, susijusius su oro apsauga ir parama vietinių atsinaujinančiųjų energijos išteklių naudojimui ir aplinkai palankesnių energijos šaltinių įrengimu, yra pačios savivaldybės užduotis.
- 35 Vis dėlto atrodo, kad prašyme aprašytos veiklos vykdymui netaikomi specialūs viešosios teisės norminiai aktai. Kadangi tokias užduotis gali atlikti ir subjektai, kurie nėra vietos valdžios institucijos, tai reiškia, kad vykdant šias užduotis iš esmės nenaudojamos jokios viešojo pobūdžio teisinės priemonės, būdingos viešajai valdžiai. Kita vertus, kadangi turi būti laikomasi konkurencijos taisyklių,

tai, kad šias užduotis atlieka viešieji ir neviešieji subjektai, neturi lemti skirtingo atliekamų užduočių mokestinio pobūdžio vertinimo.

- 36 Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar į apmokestinamąją vertę, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 73 straipsnį, reikia įskaičiuoti finansavimą, kurį savivaldybė gavo iš Europos Sąjungos lėšų AEI projektams įgyvendinti.
- 37 Pripažinimas, kad savivaldybė vykdo ekonominę veiklą, kuriai taikomas PVM, nebūtinai reiškia, kad visa suma, gauta iš nekilnojamojo turto savininkų, yra apmokestinama – dalis, kurią dengia finansavimas, gali būti neapmokestinama, nes ji nebus įskaičiuota į apmokestinamąją vertę.
- 38 Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pabrėžiama, jog tam, kad subsidija būtų tiesiogiai susijusi su sandorio kaina, turi būti mokama konkrečiam subsidijuojamam ūkio subjektui, suteikiant jam galimybę tiekti tam tikras prekes ar teikti tam tikras paslaugas. Tikrai tokiu atveju subsidija gali būti laikoma atlygiu už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas ir gali būti apmokestinama (2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-144/02, EU:C:2004:444, 27 ir 28 punktai; 2019 m. spalio 9 d. Sprendimo *C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z*, C-573/18 ir C-574/18, EU:C:2019:847, 31 punktas). Šiuo tikslu reikia patikrinti, ar prekių arba paslaugų pirkėjas gauna naudos iš subsidijų, mokamų jų gavėjui. Pirkėjo mokama kaina turi būti nustatoma taip, kad sumažėtų proporcingai pardavėjo ar tiekėjo gaunamai subsidijai, kuri atitinkamai yra vienas iš jų prašomos kainos nustatymo elementų. Taip pat turi būti nustatyta, ar faktas, kad subsidija mokama pardavėjui arba paslaugų teikėjui, objektyviai sudaro galimybes jiems vėliau parduoti prekes ar teikti paslaugas mažesnėmis kainomis už tas, kurios būtų nustatytos nesant subsidijos. Be to, atlygis, kurį sudaro subsidija, turi būti bent jau aiškiai apibrėžiamas (2019 m. spalio 9 d. Sprendimo *C GmbH & Co. KG / Finanzamt Z*, C-573/18 ir C-574/18, EU:C:2019:847, 32 ir 33 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 39 Vis dėlto šios bylos faktinės aplinkybės neleidžia daryti išvados, kad buvo nustatyta kokia nors kaina, tiesiogiai susijusi su suteikta subsidija. Priešingai – faktinių aplinkybių analizė leidžia daryti išvadą, kad nagrinėjama subsidija yra sąnaudų pobūdžio. Siekiant nustatyti, ar tam tikros subsidijos yra apmokestinamos, ar ne, svarbios yra jų suteikimo sąlygos, kuriomis apibrėžiamas finansavimo tikslas. Todėl kriterijus, kuriuo remiantis subsidija pripažįstama apmokestinamąja verte, yra teiginys, kad subsidijos tikslas yra finansuoti konkrečią veiklą, apmokestinamą PVM. O subsidijos, kurių negalima susieti su konkrečia apmokestinama veikla, nėra apmokestinamoji vertė, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 73 straipsnį.
- 40 Apie tai, kad subsidija nėra įskaičiuojama į energinės renovacijos paslaugos apmokestinamąją vertę, liudija ir faktas, kad tai pažeistų 2013 m. gruodžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 1303/2013, kuriuo

nustatomos Europos regioninės plėtros fondui, Europos socialiniam fondui, Sanglaudos fondui, Europos žemės ūkio fondui kaimo plėtrai ir Europos jūros reikalų ir žuvininkystės fondui bendros nuostatos ir Europos regioninės plėtros fondui, Europos socialiniam fondui, Sanglaudos fondui ir Europos jūros reikalų ir žuvininkystės fondui taikytinos bendrosios nuostatos ir panaikinamas Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1083/2006 (OL L 347, 2013, p. 320), 69 straipsnio 3 dalies c punktą, pagal kurį pridėtinės vertės mokestis, išskyrus tuos atvejus, kai jo negalima susigražinti pagal nacionalinius PVM teisės aktus, nėra išlaidos, tinkamos finansuoti iš Europos Sąjungos struktūrinių ir investicinių fondų, t. y. nėra atlyginamos subsidija.

- 41 Subsidijų įskaičiavimas į apmokestinamąją vertę reikš, kad dalis šių lėšų bus skirta ne tam tikslui, kuriam buvo suteikta iš Sąjungos fondo, o sumokėti mokesčių į valstybės biudžetą.
- 42 Be to, šių investicijų tikslas – įgyvendinti užduotis, susijusias su aplinkos apsauga ir oro sąlygų gerinimu savivaldybės teritorijoje, o tai yra viena iš savivaldybės užduočių, nurodytų 1990 m. kovo 8 d. Įstatymo dėl vietos savivaldos 7 straipsnio 1 dalies 1 ir 3 punktuose. Tai patvirtina, kad subsidija, gauta pagal sutartį, pasirašytą su institucija, suteikiančia finansavimą, yra tikslinė subsidija, t. y. skirta savivaldybių investicijų išlaidoms finansuoti, ir bendras finansavimas, padengiantis įgyvendinamų užduočių išlaidas. Ši subsidija taip pat nėra apskaičiuojama remiantis vienetiniu tarifu, kaip yra subsidijos, skirtos paramai tam tikrų rūšių prekėms ir paslaugoms, atveju.