Byla C-344/22

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2022 m. gegužės 27 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzhof (Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. gruodžio 15 d.

Pareiškėja ir kasatorė:

Gemeinde A

Atsakovė ir kita kasacinio proceso šalis:

Finanzamt

DARBINIS VERTIMAS

BUNDESFINANZHOF

NUTARTIS

Byloje

Gemeinde A

pareiškėja ir kasatorė

įgaliotasis asmuo:

<...>

prieš

Finanzamt

atsakovę ir kitą kasacinio proceso šalį

dėl 2009–2012 m. pridėtinės vertės mokesčio

XI-oji kolegija

2021 m. gruodžio 15 d. posėdyje nutarė:

Rezoliucinė dalis

I. Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar tokiomis aplinkybėmis, kaip antai susiklosčiusios pagrindinėje byloje, savivaldybė, kuri, remdamasi savivaldybės potvarkiu, iš savivaldybėje apsistojančių lankytojų (kurorto svečių) už naudojimąsi kurorto infrastruktūra (pavyzdžiui, kurorto parku, sanatorija, keliais) renka „kurorto rinkliavą“ (tam tikrą sumą už vieną apsistojimo dieną), už šią rinkliavą suteikdama kurorto infrastruktūrą kurorto svečiams vykdo ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, taip pat tada, kai kurorto infrastruktūra ir šiaip yra laisvai prieinama visiems (pavyzdžiui, ir gyventojams arba kitiems asmenims, kuriems netaikoma prievolė mokėti kurorto rinkliavą)?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar pirmiau minėtomis pagrindinės bylos aplinkybėmis vertinant, ar laikant savivaldybę neapmokestinamuoju asmeniu „būtų labai iškraipoma konkurencija“, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, teritoriniu aspektu reikšminga rinka yra tik savivaldybės teritorija?

II. <...>.

Motyvai

I.

1 Ginčas vyksta dėl to, ar pareiškėja ir kasatorė (toliau – pareiškėja), viešasis juridinis asmuo, 2009–2012 m. (toliau – byloje reikšmingi metai) vykdė ekonominę veiklą kaip prekybininkė (verslininkė) ir todėl turi teisę į pirkimo PVM atskaitą.

2 Pareiškėja, kuri yra savivaldybė, yra valstybės pripažintas sveikatingumo kurortas. Pareiškėjos kurorto administratorius nuo 1997 m. sausio 1 d. (galiausiai pavadinimu „B“) veikia kaip vadinamoji savivaldybės įmonė ir juridinių asmenų

DARBINIS VERTIMAS

apmokestinimo tikslais laikoma komercine įmone (vok. k. *Betrieb gewerblicher Art*) (toliau – kurorto įmonė).

3 Remdamasi *Gemeindeordnung für Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo savivaldybių įstatymas, toliau – *GemO*) <...> 4 straipsniu, siejamu su pareiškėjos potvarkiu <...> (*Gemeinde A* (savivaldybė A) vietos teisė <...>), renka kurorto rinkliavą:

„<...> straipsnis. Kurorto rinkliava

Siekdama padengti sveikatinimo ir poilsio tikslais suteikiamos infrastruktūros įrengimo ir išlaikymo bei šiuo tikslu organizuojamų renginių sąnaudas, savivaldybė renka kurorto rinkliavą.

<...> straipsnis. Prievolė mokėti kurorto rinkliavą

1. Prievolė mokėti kurorto rinkliavą taikoma visiems asmenims, kurie apsistoja savivaldybėje, bet nėra savivaldybės gyventojai (iš kitur atvykusiems asmenims) ir kuriems suteikiama galimybė naudotis infrastruktūra ir dalyvauti renginiuose, kaip tai suprantama pagal <...> straipsnį.

2. Prievolė mokėti kurorto rinkliavą taip pat taikoma savivaldybės gyventojams, kurių gyvenimo interesų centras yra kitoje savivaldybėje (fiksuoto dydžio metinė kurorto rinkliava), bei iš kitur atvykusiems asmenims, kurie savivaldybėje apsistoja darbo reikalais, dalyvaudami konferencijose ar kituose renginiuose, kurie vyksta kurorto savivaldybėje.

3. Kurorto rinkliava netaikoma iš kitur atvykusiems asmenims ir gyventojams, kurie savivaldybėje dirba arba mokosi. <...>

<...> straipsnis. Kurorto rinkliavos kriterijai ir tarifas

1. Kurorto rinkliavos dydis vienam asmeniui už vieną apsistojimo dieną yra <...>

3. Atvykimo diena ir išvykimo diena skaičiuojamos kartu kaip viena apsistojimo diena.

4. Savivaldybės gyventojai, kuriems taikoma prievolė mokėti kurorto rinkliavą, neatsižvelgiant į buvimo kurorte trukmę ir dažnumą bei metų laiką moka fiksuoto dydžio metinę kurorto rinkliavą. Ši vienam asmeniui yra <...>

<...> straipsnis. Prievolė teikti informaciją

1. Tas, kas už užmokestį priima svečius, valdo kempingo aikštelę arba už užmokestį suteikia savo būstą kaip atostogų būstą iš kitur atvykusiems asmenims, privalo per 3 dienas nuo pas jį apsistojančių asmenų atvykimo bei išvykimo apie tai pranešti. <...>

DARBINIS VERTIMAS

2. Kelionių agentūros taip pat privalo teikti informaciją, jeigu atlygis, kurį kelionės dalyvis sumokėjo agentūrai, apima ir kurorto rinkliavą. <...>

<...> straipsnis. Kurorto rinkliavos surinkimas ir pervedimas

1. Jeigu nepriimamas sprendimas dėl kurorto rinkliavos pagal <...> straipsnio <...> dalį, asmenys, kuriems pagal <...> straipsnio <...> ir <...> dalis tenka prievolė teikti informaciją, privalo surinkti kurorto rinkliavą iš asmenų, kuriems tenka prievolė ją mokėti, ir pervesti savivaldybei. Savivaldybės atžvilgiu jie atsako už tai, kad kurorto rinkliava būtų visiškai ir teisingai surinkta. <...>“

4 Iš šios rinkliavos gautomis pajamomis pareiškėja byloje reikšmingais metais finansavo kurorto infrastruktūros (pavyzdžiui, kurorto parko, sanatorijos, kelių) įrengimą, išlaikymą ir renovaciją. Šia infrastruktūra laisvai naudotis gali bet kas, įėjimo bilieto nereikalaujama.

5 Deklaruodama PVM už byloje reikšmingus metus, pareiškėja laikė kurorto rinkliavą atlygiu už PVM apmokestinamą veiklą (kurorto įmonė) ir siekė atskaityti pirkimo PVM už visas įsigytas paslaugas, susijusias su turizmu.

6 Atsakovė ir kita kasacinio proceso šalis (*Finanzamt* (mokesčių inspekcija), toliau – FA) atliko patikrinimą vietoje. Tikrintojas <...> gerokai sumažino deklaruotą pirkimo PVM. Pirkimo PVM sumos, nesusijusios su kurorto įmone, nebuvo pripažintos. Be to, į pirkimo PVM sumas, susijusias su sanatorija, buvo atsižvelgta tik tiek, kiek sanatorija buvo už atlygį nuomojama. Įsigyjant su keliais, slidinėjimo trasomis ir kita už kurorto parko ribų esančia infrastruktūra susijusias paslaugas sumokėto pirkimo PVM sumų tikrintojas atskaityti neleido.

7 FA patvirtino jo išvadas ir 2015 m. kovo 20 d. priėmė atitinkamus PVM pakeitimo sprendimus. Po nesėkmingos prieštaravimo procedūros <...> *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo finansų teismas, toliau – FG) *Zeitschrift für Kommunalfinanzen 2019, 36* paskelbtu 2018 m. spalio 18 d. sprendimu (byla Nr. 1 K 1458/18) skundą atmetė. Jis laikėsi nuomonės, kad pareiškėja – išskyrus (iš dalies) į privatinės teisės sritį patenkantį atlygintiną sanatorijos perleidimą renginių ir maitinimo tikslais –, rinkdama kurorto rinkliavą, nevykdė komercinės veiklos. Kurorto svečiams ji neteikė paslaugų kaip verslininkė; pareiškėjos laikymas neapmokestinamuoju asmeniu nelemia didelio konkurencijos iškraipymo. Paslaugų visumos privatūs teikėjai teikti negali, nes jie neturi galimybių patenkinti analogiškų kurorto svečių poreikių. Kadangi „kurorto infrastruktūros eksploatavimas“ už kurorto rinkliavą nėra komercinė veikla, deklaruoti sandoriai iš surinktos kurorto rinkliavos nėra apmokestinami PVM, taigi, FA suteiktas leidimas atskaityti pirkimo PVM sumas turi būti atšauktas. Tiesa, yra draudžiama pabloginti nustatytą apmokestinimą pareiškėjos nenaudai.

8 Alternatyviai FG paaiškino, kad net jeigu pareiškėja, „eksploatuodama kurorto infrastruktūrą“ už kurorto rinkliavą, ir vykdė komercinę veiklą, prašoma (tolesnė) pirkimo PVM atskaita bet kuriuo atveju būtų neįmanoma, nes nėra ryšio tarp

DARBINIS VERTIMAS

infrastruktūros įrengimo, išlaikymo bei eksploatavimo sąnaudų ir jos (tariamos) ekonominės veiklos („kurorto įmonė“).

9 Savo kasaciniame skunde pareiškėja remiasi materialinės ir formalios teisės pažeidimu. Ji siekia ne tik to, kad būtų patenkinti jos pirmajame skunde pateikti reikalavimai, bet ir kad būtų leista atskaityti tolesnes pirkimo PVM sumas.

10 <...>.

II.

11 Kolegija stabdo bylos nagrinėjimą ir pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – SESV) 267 straipsnio trečią pastraipą pateikia Europos Sąjungos Teisingumo Teismui (toliau – Teisingumo Teismas) rezoliucinėje dalyje nurodytus prejudicinius klausimus.

12 1. Taikytinos taisyklės ir nuostatos

13 a) Nacionalinė teisė

14 *Umsatzsteuergesetz* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 1 straipsnio 1 dalies 1 punktas

1. Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinami šie sandoriai:

1) prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį šalies viduje, kai tai atlieka verslininkas, vykdydamas savo veiklą. Neatsisakoma apmokestinti dėl to, kad sandoris yra vykdomas remiantis teisiniu ar administraciniu aktu, arba dėl to, kad jis laikomas vykdomu pagal teisės nuostatą;

15 Byloje reikšmingų metų redakcijos *UStG* 2 straipsnio 1 ir 3 dalys

1. Verslininkas – tai asmuo, kuris savarankiškai vykdo komercinę ar profesinę veiklą. Verslas apima visą verslininko komercinę ar profesinę veiklą. Komercinė ar profesinė veikla yra nuolat vykdoma veikla, kuria siekiama gauti pajamų, net jei nesiekiama pelno, o asmenų asociacijos atveju – net jei ji vykdo veiklą tiktai savo narių atžvilgiu.

<...>

3. Viešieji juridiniai asmenys vykdo pramoninę, prekybinę arba profesinę veiklą tik įsteigę pramonės ar komercines įmones (*Körperschaftsteuergesetz* (Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas) 1 straipsnio 1 dalies 6 punktas ir 4 straipsnis) ir žemės ar miškininkystės ūkius. <...>

16 *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 9 punktas

DARBINIS VERTIMAS

2. Lengvatinis 7 % mokesčio tarifas taikomas šiems sandoriams:

<...>

9) tiesiogiai su baseinų eksploatacija susijusiems sandoriams bei mineralinių vandenų kurortų paslaugoms. Tas pats taikoma kurortų infrastruktūros suteikimui, jeigu kurorto rinkliava renkama kaip užmokestis; <...>

17 *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punktas

1. Apmokestinamasis asmuo gali atskaityti šias pirkimo PVM sumas:

1) pagal teisės aktus mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ar suteiktas paslaugas. <...>

18 1992 m. gegužės 11 d. redakcijos *Straßengesetz für Baden-Württemberg* (Straßengesetz, Badeno-Viurtembergo kelių įstatymas, toliau – *StrG*) (*GBl.* BW 1992, 329) 13 straipsnio 1 dalies pirmas sakinys

1. Naudotis viešaisiais keliais leidžiama visiems, atsižvelgiant į paskirtį ir laikantis kelių eismo taisyklėse nustatytų įprastų eismo apribojimų (visuomeninis naudojimas).

19 *GemO* 4 straipsnio 1 dalis

1. Nesant įstatyminio reglamentavimo, nurodymų nereikalaujančius klausimus savivaldybės gali reglamentuoti potvarkyje. <...>.

20 *GemO* 10 straipsnio 2 ir 3 dalys

2. Pagal galimybes savivaldybė sukuria ekonominei, socialinei ir kultūrinei gyventojų gerovei reikalingą viešąją infrastruktūrą. Pagal galiojančius teisės aktus gyventojai turi teisę naudotis viešąja savivaldybės infrastruktūra pagal vienodus principus. Jie privalo dengti savivaldybės sąnaudas.

3. Asmenys, kurie savivaldybėje turi nekilnojamojo turto arba užsiima verslu ir negyvena savivaldybėje, turi tokias pat teises naudotis viešąja infrastruktūra kaip ir savivaldybėje gyvenantys nekilnojamojo turto savininkai ir verslininkai, ir privalo prisidėti prie savivaldybės sąnaudų atsižvelgiant į turimą nekilnojamąjį turtą ar vykdomą verslo veiklą.

21 KAG [*Kommunalabgabengesetz* (Savivaldybės rinkliavų įstatymas)] 2 straipsnio 1 dalis

1. Savivaldybės rinkliavos renkamos remiantis potvarkiu. Potvarkyje, be kita ko, turi būti nustatyta asmenų, kuriems tenka prievolė mokėti rinkliavą, grupė, rinkliavos kriterijai ir tarifas bei prievolės sumokėti rinkliavą atsiradimas bei terminas.

DARBINIS VERTIMAS

22 **b) Sąjungos teisė**

23 **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 9 straipsnio 1 dalis**

1. „Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ir rezultatą. „Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų. <...>

24 **PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas**

Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo; <...>

25 **2. Dėl pirmojo prejudicinio klausimo**

a) Kolegija neatmeta galimybės, kad nagrinėjamoje byloje, kitaip nei mano abi bylos dalyvės, ekonominės veiklos, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, nėra.

26 aa) Teisė į pirkimo PVM atskaitą suteikiama tik tuo atveju, jeigu gautos paslaugos, dėl kurių vyksta ginčas, yra susijusios su atlygintina paslauga. Aiškinant *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punktą taip, kad jis atitiktų direktyvą, jame yra nustatyta sąlyga, kad verslininko siekis yra naudoti paslaugas savo įmonei (*UStG* 2 straipsnio 1 dalis, PVM direktyvos 9 straipsnis), taigi, savo ekonominei veiklai su tikslu teikti atlygintinas paslaugas (*UStG* 1 straipsnio 1 dalies 1 punktas, PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai) (suformuota jurisprudencija, žr., pavyzdžiui, šiuos *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, toliau – BFH) sprendimus: 2012 m. vasario 9 d. sprendimą byloje Nr. V R 40/10 (BFHE 236, 258, *BStBl* II 2012, 844, 19 ir paskesni punktai); 2015 m. balandžio 15 d. sprendimą byloje Nr. V R 44/14 (BFHE 250, 263, *BStBl* II 2015, 679, 10 punktas); 2015 m. spalio 21 d. sprendimą byloje Nr. XI R 28/14 (BFHE 252, 460, *BStBl* II 2016, 550, 28 punktas); 2015 m. gruodžio 2 d. sprendimą byloje Nr. V R 15/15 (BFHE 252, 472, *BStBl* II 2016, 486, 14 punktas); 2019 m. rugsėjo 18 d. sprendimą byloje Nr. XI R 19/17 (BFHE 267, 98, *BStBl* II 2020, 172, 15 punktas)).

27 bb) Ar įvykdytos abipusės prievolės sąlygos, vertinama ne pagal civilinės teisės, o tik pagal Sąjungos teisėje nustatytus apmokestinimo PVM kriterijus (žr. 2009 m. gruodžio 17 d. BFH sprendimą byloje Nr. V R 1/09 (BFH/NV 2010, 1869,

DARBINIS VERTIMAS

17 punktas); 2014 m. sausio 16 d. BFH sprendimą byloje Nr. V R 22/13 (BFH/NV 2014, 736, 22 punktas); 2011 m. gegužės 18 d. *Bundesgerichtshof* (Federalinis Aukščiausiasis Teismas) sprendimą byloje Nr. VIII ZR 260/10 (*Umsatzsteuer-Rundschau* 2011, 813, 11 punktas) ir juose pateiktas nuorodas; 2019 m. gegužės 22 d. BFH sprendimą byloje Nr. XI R 20/17 (BFH/NV 2019, 1256, 18 punktas)). Kyla su Sąjungos teise susijęs ir nuo vertinimo pagal nacionalinę teisę nepriklausantis klausimas, ar užmokestis mokamas kaip atlygis už suteiktas paslaugas (žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942, 68 punktas); 2016 m. gruodžio 21 d. BFH sprendimą byloje Nr. XI R 27/14 (BFHE 257, 154, *BStBl* II 2021, 779, 29 punktas) su juose pateiktomis nuorodomis; 2019 m. vasario 13 d. BFH sprendimą byloje Nr. XI R 1/17 (BFHE 263, 560, *BStBl* II 2021, 785, 18 punktas; BFH/NV 2019, 1256, 18 punktas)).

28 cc) Paslauga teikiama už atlygį, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuris įgyvendinamas abipusiai, o paslaugos gavėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą konkrečią paslaugą (žr., pavyzdžiui, 2007 m. liepos 18 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 19 punktas); 2015 m. gruodžio 23 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Air France-KLM ir Hop!-Brit Air* (C-250/14 ir C-289/14, EU:C:2015:841, 22 punktas); 2016 m. birželio 22 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Cesky rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 21 punktas); 2017 m. sausio 18 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *SAWP* (C-37/16, EU:C:2017:22, 25 punktas); Teisingumo Teismo Sprendimą *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia* (EU:C:2018:942, 39 punktas); BFH sprendimus, paskelbtus BFHE 257, 154, *BStBl* II 2021, 779, 16 punktas; BFHE 263, 560, *BStBl* II 2021, 785, 16 punktas; BFH/NV 2019, 1256, 15 punktas). Paslaugos gavėją turi būti galima nustatyti. Jis turi gauti naudą, kurią turi galėti suvartoti, kaip tai suprantama pagal bendrąją PVM teisę (žr., pavyzdžiui, 2005 m. liepos 7 d. BFH sprendimą byloje Nr. V R 34/03 (BFHE 211, 59, *BStBl* II 2007, 66, II.1., 14 punktas, su jame pateiktomis nuorodomis dėl Teisingumo Teismo jurisprudencijos); BFH sprendimus, paskelbtus BFH/NV 2014, 736, 20 punktas; BFH/NV 2019, 1256, 16 punktas).

29 dd) Vertinant, ar gauta nauda gali būti suvartota, lemiamą reikšmę pagal BFH jurisprudenciją turi tai, ar individualus paslaugos gavėjas iš paslaugos gauna konkrečios naudos (žr. 2008 m. gruodžio 18 d. BFH sprendimą byloje Nr. V R 38/06 (BFHE 225, 155, *BStBl* II 2009, 749, II.3.b, 38 punktas); 2013 m. gegužės 28 d. BFH sprendimą byloje Nr. XI R 32/11, BFHE 243, 419, *BStBl* II 2014, 411, 49 punktas). Jeigu paslauga finansuojama iš (privalomų) įmokų, tai nėra paslauga už atlygį, jeigu iš paslaugos išplaukianti nauda (tik) netiesiogiai kyla iš naudos, kurią kuria visa ekonomikos šaka ar pan. (žr. 1988 m. kovo 8 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Apple and Pear Development Council* (C-102/86, EU:C:1988:120); 2020 m. rugsėjo 23 d. BFH sprendimą byloje Nr. XI R 35/18 (BFHE 271, 243, 53 ir paskesni punktai, su juose pateiktomis nuorodomis).

DARBINIS VERTIMAS

30 ee) Remiantis šiais samprotavimais, gali būti, kad paslaugos už atlygį šiuo atveju nėra. Kurorto infrastruktūra visuomenė gali naudotis nemokamai, įėjimo bilieto nereikalaujama. Todėl kurorto infrastruktūra nemokamai gali naudotis ir asmenys, kuriems netaikoma prievolė mokėti kurorto rinkliavą (pavyzdžiui, savivaldybės gyventojai arba vienai dienai atvykę svečiai, nakvojantys kaimyninėse savivaldybėse). Laikantis šio požiūrio, paslaugos gavėjo nustatyti neįmanoma, nes, kaip pripažino FG, asmuo, kuriam taikoma prievolė mokėti kurorto rinkliavą, palyginti su kitais visuomenės nariais negauna konkrečios galimos suvartoti naudos, kuri būtų didesnė nei nauda, kurią gauna pareiškėjos kurorto infrastruktūra taip pat besinaudojanti visuomenė. FG nenustatė, kad kurorto rinkliavos mokėjimas suteiktų teisę į paslaugas, kurios visuomenei nėra prieinamos. Šiuo atžvilgiu BFH taip pat jau yra nusprendęs, kad visuomenės reikmėms atiduota infrastruktūra (nagrinėtoje byloje – pasivaikščiojimo takas) nebegali priklausyti infrastruktūrai, už kurios naudojimą galima rinkti įmokas kaip atlygį už naudojimąsi (žr. 1990 m. balandžio 26 d. BFH sprendimą byloje Nr. V R 166/84 (BFHE 161, 182, *BStBl* II 1990, 799); taip pat žr. 2013 m. liepos 24 d. *Finanzgericht München* (Miuncheno finansų teismas) sprendimą byloje Nr. 3 K 3274/10 (*Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst* 2014, 1065, 1067)).

31 b) Tačiau šis požiūris Sąjungos teisės aspektu nėra nekeliantis abejonių, kaip tai suprantama pagal SESV 267 straipsnio trečią pastraipą.

32 Pareiškėja teisi pažymėdama, kad, jos ir kurorto svečių teisinį santykį vertinant izoliuotai, kurorto svečiai tam tikro dydžio kurorto rinkliavą, skaičiuojamą už vieną apsistojimo dieną, remiantis savivaldybės potvarkiu moka už naudojimąsi kurorto infrastruktūra (pavyzdžiui, kurorto parku, sanatorija, keliais), taigi, vertinant šį teisinį santykį izoliuotai, rinkliava mokama kaip atlygis už galimybę naudotis kurorto infrastruktūra. Kolegijai, nepaisant II dalies 2 skyriaus a skirsnyje nurodytos jurisprudencijos, Sąjungos teisės požiūriu visgi kyla abejonių, ar ką nors šiuo atžvilgiu keičia tai, kad kurorto infrastruktūra naudojasi ir gyventojai bei kiti asmenys, kuriems prievolė mokėti kurorto rinkliavą netaikoma. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas byloje *Gemeente Borsele* (žr. 2016 m. gegužės 12 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financien* (C-520/14, EU:C:2016:334, 27 punktas)) nagrinėjo abipuses prievoles mokinių vežimo srityje, nors įmokas vežimo išlaidoms padengti mokėjo tik trečdalis tėvų. Todėl kolegijai kyla abejonių, ar – potvarkį dėl kurorto rinkliavos vertinant izoliuotai – pareiškėjos ir atitinkamo kurorto svečio bendrai nesieja abipusės prievolės, nes neatlygintai naudotis infrastruktūra tokiu pat būdu gali kiekvienas, taip pat ir asmenys, kuriems netaikoma prievolė mokėti kurorto rinkliavą, ir todėl kurorto svečiai, palyginti su visuomene, negauna naudos, kurią galėtų suvartoti.

33 Iš to kyla pirmasis prejudicinis klausimas.

34 c) Dėl pirmojo klausimo kolegija pažymi, kad FG, pripažinęs, jog bylos dalyviai vykdo ekonominę veiklą, sekdamas savo paties logika nenustatė, kokia procentine dalimi pareiškėjos renkama kurorto rinkliava dengia kurorto infrastruktūros

DARBINIS VERTIMAS

suteikimo išlaidas. Gali būti, kad tai yra ilgą laiką nuostolinga veikla, nes kurorto rinkliava nepadengia kurorto infrastruktūros eksploatavimo išlaidų (dėl eksploatavimo išlaidų nedengimo reikšmės kaip ekonominės veiklos nevykdymo kriterijaus žr. 2009 m. spalio 29 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 50 punktas); Sprendimą *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financien* (EU:C:2016:334, 33 punktas); 2018 m. vasario 22 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft* (C-182/17, EU:C:2018:91, 38 punktas); 2021 m. balandžio 15 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Administration de l'Enregistrement, des Domaines ir de la TVA, EQ* (C-846/19, EU:C:2021:277, 49 punktas)). Jeigu, kitaip nei mano prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikianti kolegija, paaiškėtų, kad atsakymas į pirmąjį klausimą priklauso nuo to, ar kurorto rinkliava padengia eksploatavimo išlaidas, kolegija prašo atsakyme pateikti atitinkamą paaiškinimą.

35 3. Dėl antrojo prejudicinio klausimo

Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, galima laikytis nuomonės, kad pareiškėja, būdama viešuoju juridiniu asmeniu, suteikdama kurorto infrastruktūrą veikė ne kaip verslininkė, nes jos laikymas neapmokestinamuoju asmeniu nelemia didelio konkurencijos iškraipymo. Tiesa, Sąjungos teisės požiūriu tai irgi nėra visiškai neabejotina.

36 a) Teisinis pagrindas yra ankstesnės redakcijos *UStG* 2 straipsnio 3 dalis (*UStG* 27 straipsnio 22 ir 22a dalys); byloje reikšmingais metais (PVM direktyvos 13 straipsnį iš esmės atitinkanti) *UStG* 2b straipsnio 1 dalis dar netaikoma (*UStG* 27 straipsnio 22 dalies antras sakinys).

37 b) Tačiau ir ankstesnės redakcijos *UStG* 2 straipsnio 3 dalį aiškinant taip, kad ji atitiktų Sąjungos teisę (nepaisant to, kad jos formuluotė gerokai skyrėsi nuo PVM direktyvos 13 straipsnio), viešasis juridinis asmuo buvo verslininkas tik tuo atveju, jeigu vykdė ekonominę, taigi, tvarią veiklą su tikslu teikti paslaugas už atlygį (ekonominė veikla). Jeigu jis tai darė privatinės teisės reglamentuojamos sutarties pagrindu, tolesnės sąlygos neturėjo reikšmės. Tačiau jeigu veiklą jis vykdė remdamasis viešosios teisės pagrindu, verslininkas jis buvo tik tuo atveju, jeigu nelaikant jo verslininku būtų labai iškraipoma konkurencija (žr., pavyzdžiui, 2010 m. balandžio 15 d. BFH sprendimą byloje Nr. V R 10/09 (BFHE 229, 416, *BStBl* II 2017, 863, 14–48 punktai, su juose pateiktomis nuorodomis į Teisingumo Teismo jurisprudenciją); 2011 m. kovo 3 d. BFH sprendimą byloje Nr. V R 23/10 (BFHE 233, 274, *BStBl* II 2012, 74, 21 punktas); 2011 m. gruodžio 1 d. BFH sprendimą byloje Nr. V R 1/11 (BFHE 236, 235, *BStBl* II 2017, 834, 15 punktas); 2012 m. kovo 14 d. BFH sprendimą byloje Nr. XI R 8/10 (BFH/NV 2012, 1667, 28 punktas); 2014 m. vasario 13 d. BFH sprendimą byloje Nr. V R 5/13 (BFHE 245, 92, *BStBl* II 2017, 846, 15 punktas); 2017 m. rugpjūčio 3 d. BFH sprendimą byloje Nr. V R 62/16 (BFHE 259, 380, *BStBl* II 2021, 109, 23 punktas)).

38 c) Sąjungos teisės požiūriu nekelia abejonių tai, kad pareiškėja, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą, vykdė

DARBINIS VERTIMAS

veiklą veikdama kaip viešosios valdžios institucija (žr. 2015 m. spalio 29 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Saudacor* (C-174/14, EU:C:2015:733, 70 ir paskesni punktai); 2021 m. vasario 25 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Gmina Wroclaw* (C-604/19, EU:C:2021:132, 76 ir paskesni punktai)). Suteikdama kurorto infrastruktūrą, ji veikė remdamasi specialiomis viešosios teisės nuostatomis (*StrG* 13 straipsnio 1 dalis; *GemO* 10 straipsnio 2 ir 3 dalys) ir pasinaudojo viešosios valdžios prerogatyva rinkti savivaldybės rinkliavas (*GemO* 4 straipsnis, siejamas su KAG 2 straipsniu, 8 straipsnio 2 dalimi ir 43 straipsniu).

39 d) Pareiškėjos veikla gali būti laikoma verslininkės veikla nepaisant to, kad ji, kaip minėta c skirsnyje, renka rinkliavas (PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos paskutinio sakinio antra pusė). Sandoriai, jeigu Teisingumo Teismas, atsakydamas į pirmąjį klausimą, pripažins juos apmokestinamais, netampa neapmokestinamais dėl to, kad yra vykdomi remiantis teisiniu ar administraciniu aktu (*UStG* 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto antras sakinys).

40 e) Nagrinėjant bylą kasacine tvarka, remiantis šioje procedūroje taikytinais kriterijais galima laikytis nuomonės, kad FG atliktas faktinis vertinimas, jog nelaikant pareiškėjos verslininke nėra labai iškraipoma konkurencija, kasaciniame procese nėra ginčytinas. Tai iš esmės galima pagrįsti 2008 m. rugsėjo 16 d. Teisingumo Teismo Sprendimu *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505), taip pat jo Sprendimu *Saudacor* (EU:C:2015:733, 74 punktas) ir 2017 m. sausio 19 d. Sprendimu *National Roads Authority* (C-344/15, EU:C:2017:28, 44 punktas) bei BFH sprendimu (BFHE 259, 380, *BStBl* II 2021, 109, 24 punktas) ir faktinėmis FG išvadomis. FG paaiškino, kad pareiškėjos teikiamų paslaugų visumos privatūs teikėjai pareiškėjos vietoje teikti negali, nes jie neturi galimybių patenkinti kurorto svečių analogiškų poreikių. Net jeigu privatūs teikėjai (bent iš dalies) galėtų pasiūlyti sveikatinimo ir poilsio tikslais suteikiamą panašią infrastruktūrą kaip ir pareiškėja, jie už tai negalėtų rinkti kurorto rinkliavos, nes tokias rinkliavas nustato ir renka išimtinai viešosios valdžios institucijos. Todėl FG ištyrė konkurenciją pareiškėjos vietoje, nenagrinėdamas situacijos kaimyninėse savivaldybėse, Badeno-Viurtembergo federalinėje žemėje ar visoje Vokietijoje, ir nustatė, kad pareiškėjos vietoje potencialių konkurentų nėra. Tiesa, FG nenustatė, ar, pavyzdžiui, konkurencija galėtų būti iškraipoma kaimyninių savivaldybių atžvilgiu.

41 Tačiau per teismo posėdį pareiškėja dabar jau teigė konkuruojanti su kaimyninėmis savivaldybėmis X ir Y (abi savivaldybės nuo pareiškėjos yra nutolusios maždaug 10 km). Šios abi savivaldybės, pareiškėjos teigimu, taip pat yra kurortai, kuriuose sveikatinimo paslaugas teikia privatinės teisės reguliuojama ribotos atsakomybės bendrovė (*GmbH*), remdamasi privatinės teisės pagrindu. Todėl FG teisinė nuostata laikyti rinka tik pareiškėjos teritoriją yra netinkama.

42 f) Kolegija, atsižvelgdama į šiuos prieštaravimus, abejoja, ar FG, atlikdamas faktinį vertinimą, rėmėsi tinkamais Sąjungos teisės principais.

DARBINIS VERTIMAS

43 (1) Šis ginčas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančios kolegijos nuomone, šiek tiek primena bylą *Isle of Wight Council ir kt.* (EU:C:2008:505).

44 *Isle of Wight Council* administravo salą ir šioje saloje rinko automobilių stovėjimo rinkliavas, kurioms, *Isle of Wight Council* nuomone, nebuvo leidžiama taikyti PVM. Pirmosios instancijos teismas Didžiojoje Britanijoje patenkino ieškinį, kiekvienu konkrečiu atveju rėmėsi konkrečia institucija ir dėl kiekvienos jų, tarp jų ir dėl *Isle of Wight Council*, paneigė, kad labai iškraipoma konkurencija.

45 Bet Teisingumo Teismo didžioji kolegija nusprendė, kad reikia remtis nagrinėjama veikla *per se*, nesiejant jos su vietine rinka. Viešosios teisės subjektų apmokestinimą PVM lemia pats tam tikros veiklos vykdymas, neatsižvelgiant į tai, ar minėti subjektai konkuruoja vietinės rinkos, kurioje jie vykdo šią veiklą, lygmeniu (Teisingumo Teismo Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (EU:C:2008:505, 40 punktas)). Teisingumo Teismo teigimu, šią išvadą patvirtina ir fiskalinio neutralumo ir teisinio saugumo principai (Teisingumo Teismo Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (EU:C:2008:505, 41 punktas)). Vietos valdžios institucijų ginamas argumentas reiškia, kad PVM turi būti apmokestintos tik tam tikros vietos valdžios institucijos, atsižvelgiant į tai, ar konkurencija iškraipoma kiekvienoje iš vietinių rinkų, kuriose veikia šios vietos valdžios institucijos, net jeigu aptariamos teikiamos paslaugos iš esmės tos pačios. Taigi šis argumentas reiškia, kad viešosios teisės subjektai tarpusavyje bus vertinami skirtingai (Teisingumo Teismo Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (EU:C:2008:505, 45 punktas)). Atvirkščiai, jeigu minėtas iškraipymas vertinamas atsižvelgiant į pačią veiklą, o ne į konkurencijos sąlygas konkrečioje vietinėje rinkoje, fiskalinio neutralumo principas užtikrinamas, nes visi viešosios teisės subjektai arba apmokestinami PVM, arba ne (Teisingumo Teismo Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (EU:C:2008:505, 46 punktas)). Argumentas, kad konkurencijos iškraipymas turi būti vertinamas atsižvelgiant į kiekvieną iš vietinių rinkų, taip pat reiškia, kad periodiškai turi būti iš naujo, remiantis dažnai sudėtingomis ekonominėmis analizėmis, įvertinamos konkurencijos sąlygos įvairiose vietinėse rinkose, kurias nustatyti gali būti ypač sunku, nes rinkų atribojimas nebūtinai sutampa su teritorine vietos valdžios institucijų kompetencija; be to, tos pačios vietos valdžios institucijos teritorijoje gali egzistuoti keletas vietinių rinkų (Teisingumo Teismo Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (EU:C:2008:505, 49 punktas)). Todėl tokia situacija gali sukelti daugybę ginčų (Teisingumo Teismo Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (EU:C:2008:505, 50 punktas)). Nei vietos valdžios institucijos, nei privatūs ūkio subjektai, vykdydami savo veiklą, negalės reikiamai aiškiai numatyti, ar konkrečioje vietinėje rinkoje vietos valdžios institucijų suteikiama paslauga bus apmokestinama PVM. Tokia situacija galėtų pakenkti fiskalinio neutralumo ir teisinio saugumo principams (Teisingumo Teismo Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (EU:C:2008:505, 51 ir 52 punktai)).

46 Tokiomis aplinkybėmis, kaip antai susiklosčiusios pagrindinėje byloje, kai savivaldybė, veikdama kaip viešasis juridinis asmuo, viešosios teisės pagrindu teikė paslaugą, kurią kaimyninėse savivaldybėse galbūt teikia *GmbH* teisinės

DARBINIS VERTIMAS

formos juridinis asmuo, reglamentuojamas privatinės teisės, priklausantis atitinkamai savivaldybei, ir teikia ją privatinės teisės pagrindu, nors paslauga ir finansuojama iš renkamos kurorto rinkliavos, Teisingumo Teismo pateikti argumentai rodo, kad FG, tikrindamas, ar nėra labai iškraipoma konkurencija, galbūt buvo neteisus apsiribodamas tik savivaldybės teritorija.

47 (2) Kita vertus, Teisingumo Teismas, be kita ko, 2007 m. gruodžio 13 d. byloje *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789) ir byloje *National Roads Authority* (EU:C:2017:28), kuriomis FG rėmėsi, paneigė didelį konkurencijos iškraipymą tam tikrais „monopolio“ atvejais tam tikroje atitinkamos valstybės narės teritorijos dalyje, ir dėl to kyla su Sąjungos teise susijusių abejonių, kaip jos suprantamos pagal SESV 267 straipsnio trečią pastraipą. Iš to kyla antrasis prejudicinis klausimas.

48 4. Prejudicinio sprendimo svarba

Abu prejudiciniai klausimai yra svarbūs sprendimui pagrindinėje byloje priimti.

49 a) Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, skundą reikėtų atmesti. Jį taip pat reikėtų atmesti, jeigu atsakymas į antrąjį klausimą reikštų, kad vietos atžvilgiu reikšminga rinka yra tik savivaldybės teritorija – tokią prielaidą darė FG, remdamasis Teisingumo Teismo Sprendimu *National Roads Authority* (EU:C:2017:28) bei BFH sprendimu (BFHE 259, 380, *BStBl* II 2021, 109).

50 b) Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, o į antrąjį – neigiamai, kolegija turėtų grąžinti bylą FG, kad FG įvertintų, ar konkurencijos neiškraipo nagrinėjama veikla *per se* (neapsiribojant pareiškėjos savivaldybės teritorija). Dėl FG alternatyviai pateikiamų motyvų, kad pareiškėja neturi teisės į prašomą pirkimo PVM atskaitą dar ir todėl, kad nėra ryšio tarp infrastruktūros įrengimo, išlaikymo bei eksploatavimo sąnaudų ir jos (tariamos) ekonominės veiklos („kurorto įmonė“), kolegija turėtų nurodyti FG atlikti šį vertinimą iš naujo, vadovaujantis teisiniais principais, nustatytais 2015 m. spalio 22 d. Teisingumo Teismo Sprendime *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712), 2017 m. rugsėjo 14 d. Teisingumo Teismo Sprendime *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683) ir 2020 m. rugsėjo 16 d. Teisingumo Teismo Sprendime *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (C-528/19, EU:C:2020:712).

51 5. Kreipimosi teisinis pagrindas, gretutiniai sprendimai

Kreipimosi į Teisingumo Teismą teisinis pagrindas yra SESV 267 straipsnio trečia pastraipa. <...>.

DARBINIS VERTIMAS