

62016CC0036

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2017. gada 16. februārī (1)

Lieta C-36/16

Minister Finansów

pret

Posnania Investment SA

(Naczelny Sąd Administracyjny (Polijas Augstākā administratīvā tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

“Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļu tiesības — Kopējā PVN sistēma — Darījumi, par kuriem uzliek nodokli — Piegāde par atlīdzību — Nodokļa maksājuma rēķins, rēķinoties kēdām — Pienākums maksāt nodokli par maksājuma vietē veiktu priekšmeta nodošanu, dzīšot nodokļu parādu”

I. Ievads

1.

Vai maksājuma vietē veikta priekšmetu nodošana, lai dzīstu nodokļu parādu, ir darījums, par kuru uzliek PVN, ja nodokļu parādnieks vienlaikus ir arī nodokļa maksātājs tiesību aktu PVN jomā izpratnē? Šis lūdz šim neatbildētais jautājums ir šā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamats.

2.

Pamatiet uzņēmums izmantoja šādu Polijas nodokļu procesuālās tiesības paredzētu iespēju samaksāt nodokļu parādu natūrā, nododot valstij pašumtiesības uz zemesgabalu. Tātāt šis uzņēmums tostarp darbojās arī kā nekustamo pašumu tirgotājs.

3.

Jautājums par to, vai nodokļu samaksa var vīreiz tikt aplikta ar nodokli, šajā ziņā šīet neparasts. Ēmot vīrā arī netiešo raksturu, kas piemīt PVN, kura gadījumā pienākumu maksāt nodokli ir paredzēts pārstāt uz saņēmēju, kas šajā gadījumā ir valsts, pieņēmums, ka pastāv pienākums maksāt PVN, šīet dīvains.

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

4.

Piemērojamās Savienības tiesību normas ir atrodamas Padomes 2006. gada 28. novembra

Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā. Atbilstoši tam PVN uzliek:

“preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās [..].”

5.

PVN direktīvas 9. panta 1. punktā nodokļa maksātājs ir definēts šādi:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzāju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

6.

PVN direktīvas 16. panta pirmajā daļā turklāt ir noteikts šādi:

“Ja nodokļa maksātājs savam vai sava personāla privātajam vajadzībām lieto preces, kas ir tās saimnieciskās darbības aktīvā daļa, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašāk nozīmē, tās izmanto citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām, šādu lietojumu uzskata par preču piegādi par atlīdzību, ja PVN par attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms.”

B. Valsts tiesības

7.

PVN direktīvas prasības Polijas likumdevējs šajā ziņā ir transponējis. Turklāt saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju atbilstoši Nodokļu kodeksa, kas 1997. gada 29. augustā tika pieņemts kā likums, 66. panta 1. punktam nodokļa maksātājam ir iespēja nodokļu parādu samaksāt, Valsts kasei vai tostarp pašvaldībai, ja iepriekš mums ir ziņots par nodokļa pienākumu, nododot īpašuma tiesības. Saskaņā ar Polijas Nodokļu kodeksa 66. panta 2. punktu šā nodokļa un ar to saistītā nodokļu parāda dzīšana notiek, pamatojoties uz tādām līgumu ar pašvaldību (vai Valsts kasi utt.), kura noteikumi saskaņā ar reglamentēti Polijas Nodokļu kodeksa 66. panta 2. un 3. punktu. Brīdis, kad nodokļu parāds tiek dzīsts, saskaņā ar Polijas Nodokļu kodeksa 66. panta 4. punktu ir īpašumtiesību uz nodoto priekšmetu pabeigšanas brīdis.

III. Pamatlieta

8.

Prasītāja pamatlēt Posnania Investment S. A. (turpmāk tekstā – “uzņēmums” vai “prasītāja”) ir saskaņā ar Polijas tiesību sistēmu dibināts uzņēmums, kas tostarp darbojas nekustamo īpašumu tirdzniecības jomā. Lai samaksātu nodokļu parādu, tā izmantoja Polijas Nodokļu kodeksa 66. panta 1. punktā paredzēto iespēju un 2013. gada 5. februārī noslēdza ar attiecīgo pašvaldību līgumu par īpašumtiesību uz neapbēvētu zemesgabalu nodošanu. Minētais izraisīja nodokļu parāda daļēju dzīšanu.

9.

Vēlāk uzņēmums vēršs pie finanšu ministra, lai saņemtu atbildi uz jautājumu, vai pašumtiesbu nodošanai pašvaldībai ir piemērojams PVN. Uzņēmuma ieskatā tas tū nevarēja būt. Šajā ziņā tas it pašī norādīja uz Augstākās administratīvās tiesas judikatūru, atbilstoši kurai pašumtiesbu nodošanai Valsts kasei kā kompensācijai par nodokļu parādu, kas iemaksājams valsts budžetā, neesot piemērojams PVN.

10.

Turpretim finanšu ministrs savā 2013. gada 10. maija izziņā puda viedokli, ka uzņēmuma veikta pašumtiesbu nodošana būtu ir ar PVN apliekama piegāde. Par minēto uzņēmums cēla prasību.

11.

Pirmās instances tiesa ar 2014. gada 13. februāra spriedumu, norādot uz minēto Augstākās administratīvās tiesas judikatūru, finanšu ministra izziņu atcēla. Nodokļu administrācija ar savu rīcību esot pārkāpusi it pašī "uzticības [nodokļu administrācijai] principu". Par šo spriedumu finanšu ministrs iesniedza kasācijas sūdzību.

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu un tiesvedība Tiesā

12.

Ar 2015. gada 21. septembra rīkojumu Augstākā administratīvā tiesa, kas izskata lietu, atbilstoši LESD 267. pantam uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai pievienotās vērtības nodokļa maksātājam, nododot pašumtiesbas uz nekustamo pašumu (lietu):

a)

Valsts kasei – kā kompensāciju par nenomaksājamiem nodokļiem, kas iemaksājami valsts budžetā, vai

b)

pašvaldībai, apriņim vai vojevodistei – kā kompensāciju par nenomaksājamiem nodokļiem, kas iemaksājami to attiecīgajos budžetos,

kas izraisa nodokļu parāda dzēšanu, ir ar nodokli apliekama darbība (preču piegāde) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta un 14. panta 1. punkta izpratnē?"

13.

Par šo jautājumu tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza Polijas Republika un Eiropas Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

14.

PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēti pieci nodokļa rašanās nosacījumi. Ir jānotiek preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai (1), ko nodokļa maksātājs (2), kas rīkojas kā tirdzniecība (3), par atlīdzību (4) veic kādā dalībvalsts teritorijā (5). No šiem nosacījumiem nešaubīgi ir izpildīti trīs. Zemesgabala nodošana ir piegāde. Šo piegādi arī veica nodokļa maksātājs, un tā notika dalībvalsts teritorijā.

15.

Tādēļ, lai atbildētu uz prejudiciālo jautājumu, saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu ir jāpārbauda, vai šajā gadījumā var tikt pieņemts, ka ir notikusi piegāde "par atlīdzību" (par to A sadaļā), kuras gadījumā nodokļa maksātājs ir rīkojies "kā tirdzniecība" (par to B sadaļā).

A. Nodokļa maksātāja par atlīdzību veikta piegāde dalībvalsts teritorijā

16.

Jāpašumtiesību uz zemesgabalu nodošana saistībā ar nodokļu parāda dzīšanas notika par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, – tam piekrīt Komisija un Polijas Republika. Naudas saistības dzīšana, veicot piegādi, nevar tikt vērtēta citādi kā pamats naudas prasījumam saistībā ar piegādi.

17.

Jautājums varētu būt vienīgi par to, vai piegādes un nodokļu parāda dzīšanas pamats ir savstarpējās tiesiskās attiecības. Šādas attiecības Tiesa savos nolikumos patiesi ir uzskatījusi par nepieciešamām. Preču piegāde tiek veikta "par atlīdzību" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, ja starp piegādātāju un saņēmēju pastāv tiesiskās attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un piegādātāja saņemta samaksa ir faktiskā atlīdzība par saņēmēja piegādāto precī (3).

18.

Tas, ka zemesgabala piegādes un nodokļu parāda dzīšanas pamats šajā gadījumā ir tiesiskās attiecības, izriet jau no Nodokļu kodeksa 66. panta 1. punkta. Tajā ir reglamentētas likumiskās tiesiskās attiecības. To apstiprina arī Polijas Nodokļu kodeksa 66. panta 2. punkta paredzētais publisko tiesību līgums. Jautājums ir vienīgi par to, vai nodokļa parāda dzīšanas gadījumā saskaņā ar likumu (Polijas Nodokļu kodeksa 66. panta 4. punkts), ņemot vērā, ka maksājuma vieta tiek nodota prece, patiešām ir konstatējamas savstarpējās vai tikai vienpusējās tiesiskās attiecības. Tādu galu galā uz šo jautājumu var neatbildēt.

19.

PVN ir vispārējais patērētāja nodoklis (4), ar kuru apliek pakalpojuma saņēmēja izdevumus par patērētāja labuma (piegāde vai pakalpojums) saņemšanu. Tādēļ tiesisko attiecību, kas šajā ziņā tiek uzskatītas par nepieciešamām, jādziens ir jāsaprot arī plaši. Nevar būt nozīme nedz civiltiesības noteiktajai spēkā esamībai, nedz civiltiesiskajam vai publiski tiesiskajam pamatam, nedz šā pamata savstarpīgumam. Izšķiroša nozīme ir tikai tam, vai saņēmējs par patērētāja labumu (piegāde vai pakalpojums), ko tam piešķir nodokļa maksātājs, norīko ar mantiskiem līdzekļiem (5). Tādā noteicošais ir izdevumu un patērētāja labuma savstarpīgums, nevis civiltiesisko vai publiski tiesisko pamatu savstarpīgums.

20.

Ēmot v?r? šo ties?bu aktos pat?ri?a nodok?u jom? pras?to par atl?dz?bu veikta dar?juma plašo izpratni, šaj? liet? pieg?des par atl?dz?bu fakts ir j?apstiprina, – tam piekr?t ar? Komisija un Polijas Republika. Min?tais ir sp?k? ar? tad, ja nodok?u par?di saska?? ar likumu tiek dz?sti, nododot ?pašumties?bas uz zemesgabalu (Polijas Nodok?u kodeksa 66. panta 4. punkts).

B. Nodok?a maks?t?ja r?c?ba, r?kojoties k? t?dam

1. Nodok?u par?du samaksa k? saimniecisk? darb?ba?

21.

Turkl?t ir j?noskaidro, vai PVN maks?t?js, kas k? nodok?u par?dnieks savus nodok?us nesamaks? naud?, bet gan nat?r?, šaj? zi?? r?kojas ar? k? PVN maks?t?js, t.i., “k? t?ds” PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

22.

Nodok?a maks?t?js r?kojas šaj? status? (“k? t?ds r?kojas”) tikai tad, ja tas šos dar?jumus veic, ?stenojot savu ar nodokli apliekamo darb?bu (6). K? turkl?t izriet no PVN direkt?vas 9. panta, šaj? zi?? nepietiek tikai ar darb?bu par atl?dz?bu. Dr?z?k direkt?v? ir piepras?ta zin?ma kvalit?te, proti, tas, ka r?c?bas br?d? tiek veikta saimnieciska darb?ba.

23.

T?p?c šaj? gad?jum? izš?irošais jaut?jums ir par to, vai nodok?u par?du samaksa ir nodok?u par?dnieka saimnieciska darb?ba PVN direkt?vas 9. panta izpratn?. Ja uz min?to jaut?jumu tiek atbild?ts noliedzoši, b?tu j?noskaidro ar?, vai šaj? zi?? kaut kas main?s, ja nodok?u par?di netiek samaks?ti naud?, bet gan nat?r?.

24.

J?dziens “saimnieciska darb?ba” saska?? ar PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otro teikumu attiecas uz vis?m ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?b?m, un saska?? ar judikat?ru tas aptver visus ražošanas, tirdzniec?bas un pakalpojumu sniegšanas posmus (7).

25.

PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otraj? teikum? saimnieciskās darb?bas ir defin?tas, izmantojot profesiju aprakstus. Šaj? zi??, prec?z?k, ir runa par tipolo?isku aprakstu, uzskaitot uz??mumu tipus (profesiju aprakstus). Pret?ji abstraktam j?dzienam tipolo?isks apraksts ir plaš?ks. Pieder?ba pie tipa nav j?nosaka, veicot lo?iski abstraktu subsumpciju, bet gan var tikt noteikta atbilstoši l?dz?bas pak?pei ar paraugu. Nav j?konstat? visas tipam rakstur?g?s paz?mes, bet gan atseviš?? gad?jum? atbilst?bas vienai vai otrai paz?mei var neb?t. Izskat?mais atseviš?ais gad?jums tiek pieskait?ts pie tipa, tikai v?rt?joši sal?dzinot l?dz?bu. Lai veiktu šo klasifik?ciju, ir j?veic visaptverošs atseviš?? gad?juma v?rt?jums, iev?rojot sabiedr?bas uztveri un pamatojoties uz l?dz?bas pak?pi ar tipu (paraugu).

26.

Ar? ja saimnieciskās darb?bas j?dziens ir j?interpret? plaši (8), nodok?u par?du samaksa nav š?da saimnieciska darb?ba. Nodok?u maks?šana dr?z?k ir tikai katra nodok?u par?dnieka

publiski tiesiska un privāta pienākuma izpilde, pat ja višs nav PVN maksātājs. Šdi tas ir ar gadījumu, ja runa ir par nodokiem, pamatojoties uz saimniecisko darbību, – k, piemēram, PVN parādu samaksu.

27.

Šo secinājumu nemaina ar tas, ja nodokū parāds tiek samaksāts natūr. Samaksa natūr galū ir tikai pašs samaksas veids, kad tiek iekasēti nodokūi. Tpat k parast nodokūu uzlikšanas procedūr ar likumu radies nodokūu parāds tiek samaksāts nevis naud, bet gan ar priekšmeta palīdzību t objektīvās vērtības, nevis pārdošanas cenas apmēr. Tpc šda rcbā saistb ar publiski tiesisko nodokūu uzlikšanu nevar tikt atzta par saimniecisku darbību. Ar tipiska PVN maksāja PVN direktvas 9. panta 1. punkta izpratn (piemēram, tirgotja, kas uzpērk preces, lai tās pārdotu) darbību pat nosacēti nav saldzināma aktvu nodošana, lai samaksātu savu nodokūu parādu.

28.

Minēto nemaina ar Polijas Nodokū kodeksā paredzētais publisko tiesību lūgums. Ar to tikai tiek apstiprināta pušu vienprība par šo pašo maksājuma veidu. Nodokūu kreditors ar minēto tikai pauž savu piekrišanu tam, ka nodokūu parāds var tikt dzsts ar šo maksājumu natūr.

29.

Turklī lūgumā sniegt prejudiciālu nolūmumu nekas neliecina par to, ka atbilstoši valsts tiesbām Valsts kasei būtu tiesības vērsties pie nodokūu parādnieka un tam piedvīt nodokūus samaksāt nevis naud, bet gan labāk nodot pašumtiesības uz konkrētu zemesgabalu, kas pretj gadījums būtu jēgēst pirkuma veids. Tikai nodokūu parādnieka zi ir izvīlīties, vai un k tas savus nodokūus vēlas samaksāt natūr. Valsts kase labākaj gadījumā tam var piekrist, taū t nevar pieprasīt šdu maksājumu.

30.

Nodokūu parāds atbilstoši likumam tiek dzsts it paši ar nodošanu priekšmeta vērtības apmēr. T nav atkarā no publisko tiesību lūguma pušu gribas vai sarunām. Priekšmeta vērtība tiesiskā valst, kurā tiek maksēti nodokūi, visdrīzāk gan tiks noteikta, izmantojot abstraktus – attiecā uz visiem nodokūu maksājumiem piemērojamus – vērtēšanas kritērijus. ģemot vēr šs premisas, – kuras gan ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, nodokūu parādu samaksa, nododot priekšmetu, būtb nevar tikt uzskatāta par (tipisku) saimniecisku darbību.

2. Izņēmums, pamatojoties uz lādzību ar galveno darbību, par kuru uzliek nodokli

31.

Taū šaj gadījumā zemesgabalu nenodeva, piemēram, advokāts vai ģrstis, bet gan nekustamo pašumu tirgotājs. Tpc nevar tikt noliegta zināma darbības (zemesgabala nodošana maksājuma viet) lādzība veiktajai saimnieciskajai darbībai (zemesgabalu tirdzniecība).

32.

Lādzīgu situāciju Tiesa analizā lietā Kostov (9). Minētaj gadījumā nodokā maksātājs (neatkarāgs tiesu izpildītājs) noslādzā tādus atsevišus pilnvarojuma lūgumus par zemesgabalu iegāšanu izolē trešo personu labā, kuri satura zi bīja nedaudz lādzīgi t galvenajai darbībai (izsole). Uz jautājumu par to aplīkšanu ar nodokli Tiesa atbildēja apstiprinoši.

33.

Tiesa izkl?st?ja, "ka PVN direkt?vas 9. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka fiziska persona, kas saist?b? ar savu neatkar?ga tiesu izpild?t?ja darb?bu jau ir PVN maks?t?ja, ir j?uzskata par "nodok?a maks?t?ju" attiec?b? uz jebk?du citu neregul?ri veiktu saimniecisku darb?bu, ar nosac?jumu, ka š? darb?ba ir darb?ba PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otr?s da?as izpratn?" (10).

34.

Ta?u min?tais nevar tikt saprasts t?d?j?di, ka p?kš?i visas nodok?a maks?t?ja darb?bas par atl?dz?bu tiek veiktas, vi?am r?kojoties ar? k? nodok?a maks?t?jam. Proti, konkr?taj? izlemtaj? liet? past?v?ja cieša saikne starp tiesu izpild?t?ja "blakus darb?bu" un galveno darb?bu, par kuru tiek uzlikts nodoklis. T?d??, veicot nepieciešamo tipolo?isku v?rt?jumu, min?taj? gad?jum? str?d?gais, citu trešo personu interes?s vien?gi reizumis ?stenotais pilnvarojums faktiski bija ar? saimnieciska darb?ba.

35.

Turpretim, veicot tipolo?isku v?rt?jumu, zemesgabalu tirgot?ja nodok?u par?du samaksa, nododot zemesgabalu, nevis veicot maks?jumu, nav uzskat?ma par saimniecisku darb?bu PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta otr?s da?as izpratn?.

36.

Konkurences neitralit?tes pras?ba – k? b?t?b? nor?da Komisija – noz?m?, ka visiem konkur?jošajiem pat?r?t?jiem paredz?tu pieg?žu veic?jiem PVN tiek uzlikts vien?di. Ta?u, samaks?jot nodok?u par?dus nat?r?, visp?r nav konstat?jama konkurences situ?cija ar citiem nodok?u par?dniekiem. Nodok?u par?dnieks, kas samaks? savu nodok?u par?du, tobr?d nekonkur? ar? ar citu PVN maks?t?ju (piem?ram, citiem zemesgabalu tirgot?jiem). Proti, vi?am nav iesp?jas veikt sarunas, "noskaidrojot nododam? priekšmeta p?rdošanas cenu". Dr?z?k atdodamais zemesgabals saist?b? ar nodok?u uzlikšanu laikam gan tiek v?rt?ts saska?? ar objekt?viem krit?rijiem. Tieši t?p?c konkurence attiec?b? uz cenu nevar tikt ?stenota.

37.

Priekšmeta nodošana, lai samaks?tu nodok?u par?dus, šaj? zi?? notiek ?rpus jebkura tirgus. Tas uz "parastiem" nodok?u par?dniekiem attiecas t?pat k? uz nodok?u par?dniekiem, kas vienlaic?gi ir ar? PVN maks?t?ji. Ar? valstij k? saist?bas izpild?juma sa??m?jai nav izv?les iesp?jas, vai t? "ieg?d?jas" šo zemesgabalu vai citu. T? var tikai izv?l?ties, vai t? naudas l?dzek?u viet? nodok?u par?da dz?šanai pie?em ar? priekšmetus to objekt?v?s v?rt?bas apm?r?.

38.

Attiec?gi Tiesa pat neapstr?dami saimniecisku dar?jumu par atl?dz?bu (narkotiku p?rdošana) neuzskata par apliekamu ar nodokli, ja saimniec?bas nozar? ir izsl?gta jebk?da (likum?ga) konkurence (11). Šis viedoklis var tikt izmanots šaj? situ?cij?. Person?g? nodok?u par?da dz?šanas gad?jum?, nododot nodok?u kreditoram ?pašumties?bas uz priekšmetiem (t.i., iekas?jot nodok?us), ar? ir izsl?gta jebk?da konkurence nodok?a maks?t?ju starp?.

39.

Izš?iroša noz?me ir tam, vai atbilstoši valsts ties?b?m (šaj? gad?jum? izmantojot likum? paredz?to

publisko tiesību līgumu), veicot publiskajās tiesībās noteikto nodokļu iekasēšanu, puses – k? pirkuma gadījumā – var vienojoties noteikt nododamo priekšmetu un cenu. Ja tas tā nav, PVN maksātājs, maksājot nodokļu parādu, nerēķojas savas saimnieciskās darbības ietvaros. Viņš šajā gadījumā nerēķojas “kā tās” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Tas tā ir arī gadījumā, ja PVN maksātājs ir zemesgabalu tirgotājs un tas naudas vietā veic maksājumu, nododot pašumtiesības uz zemesgabalu.

3. PVN raksturs

40.

PVN kā netieša patēriņa nodokļa raksturs apstiprina šo secinājumu. PVN ir jāsedz galapatērētājam (12), un turklāt nodokļa maksātājs rēķojas “tikai” kā nodokļa iekasētājs valsts labā (13). Ar minētais šajā gadījumā liecina pret pieņēmumu par saimniecisku darbību. Saistībā ar saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta izpratnē acīmredzot tiek pieņemts, ka nodokļa maksātājs ar izpildījumu –, par kuru tas vienojas ar savu līgumpartneri, – var PVN pārnest uz izpildījuma saņēmēju un var to no tā iekasēt. Šī izpratnē nav saderīga ar atbilstoši likumam dzīšamu nodokļu prasījumu un faktu, ka valsts, kas saņem izpildījumu, vēlas iekasēt nodokļus, nevis maksāt papildu nodokļus (šajā gadījumā – uz to pārnesimo PVN).

4. Priekšrocības piešķiršanas valstij kā “patērētājam” risks?

41.

Komisijas šajā ziņā paustās bažas saistībā ar priekšrocības piešķiršanas nodokļu parādniekam, resp., valstij risku es šajā ziņā nesaskatu. Nodokļu parādnieks nesaņem nekādu priekšrocību, jo uz priekšmeta nodošanu nodokļa samaksas nolūkā PVN maksāšanas pienākums neattiektos. Tas tā ir tāpēc, ka šāds pienākums izpaustos šādi: ja nodokļu parādniekam būtu jāsamaksā nodoklis X apmērā, zemesgabala vērtība būtu X un par darbību būtu jāmaksā nodoklis, nodoklis X apmērā tiktu dzēsts un valstij būtu nodokļu parādniekam vēl papildus jāsamaksā PVN, lai nodokļa maksātājs varētu to samaksāt (atkal valstij). Turpretim valsts arī neietāpētu PVN, jo tā atlīdzību natūrā saņem neatkarīgi no tās patēriņa vajadzībām, tādēļ neietāpa citus ar PVN apliekamus izdevumus.

42.

Pretēji Komisijas viedoklim drīzāk pastāv risks, ka pieņēmums par darbību, par kuru uzliek nodokli, ļauj atskaitīt priekšnodokli pat par privāti izmantojamu aktīvu iegādi, jo tie, iespējams, kādreiz būs jāizmanto nodokļu parādu apmaksai (14).

43.

Nebūtu saprotama arī atšķirīgā attieksme pret nodokļu maksāšanu – atkarībā no tā, vai nodokli tiek maksāti naudā (nodoklis netiek uzlikts) vai natūrā (šajā gadījumā nodoklis tiktu uzlikts pilnā apmērā). Tas pats attiecas uz atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksājumiem natūrā atkarībā no tā, vai tos veic PVN maksātāji vai personas, kas nav PVN maksātājas. Attiecībā uz maksājamo nodokļu apmēru (no citiem nodokļu veidiem, no kuriem izriet nodokļu parāds) šai tiesību aktos PVN jomā noteiktajai klasifikācijai nevar būt nozīme.

44.

Šajā ziņā, ja priekšmetu nodošana maksājuma vietā netiktu uzskatīta par saimniecisku darbību, galu galā pastāvētu tikai ar nodokli neaplikta galapatēriņa risks. Tāu šis risks pastāvētu tikai tad, ja izpildījuma sniedzājs (šajā gadījumā – uzņēmums), ņemot vērā to kā PVN maksātāja statusu, jau

ir veicis priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar nododamo priekšmetu.

45.

Taču šis risks atbilstoši sistēmai tiek novērstas ar PVN direktīvas 16. panta (un arī 26. panta) normām. Ja nodokļu samaksa notiek nav saimnieciska darbība, priekšmeti, tos nododot maksājuma vietā, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām tiek izņemti no uzņēmuma aktīviem. Piemērojot PVN direktīvas 16. pantu, notikusī priekšnodokļa atskaitīšana tiek koriģēta, un tādējādi tiek novērstas ar nodokli neaplikts galapatērišs. PVN maksātjam šādā gadījumā tiek piemērots tās režīms kā privātpersonai, kas valstij nodod priekšmetu, lai samaksātu nodokļu parādu. Tādējādi galu galā tiek nodrošināta vienlīdzīga attieksme pret visiem visu nodokļu parādnieku nodokļu maksājumiem neatkarīgi no tā, vai tie (vairāk vai mazāk nejausi) ir vai arī PVN maksātji.

5. Secinājumi

46.

Ir jāsecina, ka priekšmeta no nodokļa maksātāja aktīviem nodošana maksājuma vietā, lai samaksātu nodokļu parādu, nav saimnieciska darbība, kuras gadījumā nodokļa maksātjs rēķojas "kā tās" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Tas tā ir arī gadījumā, ja višķi nodod priekšmetu, ar kuru tas parasti savs uzņēmums tirgotos. Šajā ziņā nav konstatējams darījums, par kuru uzliek PVN, PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

VI. Secinājumi

47.

Tādējādi ierosinu uz Augstākās administratīvās tiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

PVN maksātjam nododot nodokļu kreditoram pašumtiesības uz zemesgabalu, kas saskaņā ar likumu ir pamats nodokļu parāda dzīšanai, nav darbība, par kuru uzliek nodokli, PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Nodokļa maksātjs šajā ziņā nerēķojas kā tās. Taču notikusi priekšnodokļa atskaitīšana saistībā ar nodoto priekšmetu saskaņā ar PVN direktīvas 16. pantu ir jākorrigē.

Priekšnoteikums ir tāds, ka iespēju samaksāt nodokļus netēr, nevis naudā var izmantot tikai nodokļu parādnieks un ka šā iespēja ar likumu paredzēto publisko tiesību līgumu tiek viengrīstēnota. Pusem šajā ziņā nedrīkst būt nekādas ietekmes uz "pārdošanas cenu". Tai drīzāk ir jātiek noskaidrotai, izmantojot objektīvus vērtēšanas kritērijus, un tas ir jāpārbauda tiesai.

(1) Oriģinālvaloda – vācu.

(2) OV 2006, L 347,1. lpp.

(3) Spriedumi, 2013. gada 21. novembris, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, 32. punkts); 2013. gada 20. jūnijs, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, 40. punkts); 2006. gada 23. marts, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, 34. punkts); 2002. gada 17. septembris, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, 18. punkts), un 1994. gada 3. marts, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. punkts).

(4) Spriedumi, 1996. gada 24. oktobris, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts), un 2013. gada 7. novembris, Tulic un Plavojin (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34.

punkts), k? ar? r?kojums, 2011. gada 9. decembris, Connoisseur Belgium (C?69/11, nav public?ts, EU:C:2011:825, 21. punkts).

(5) T?p?c ar? p?c ?din?šanas l?guma izpildes vienpus?ji un br?vpr?t?gi samaks?t? dzeramnauda restor?n? ir atl?dz?ba par pakalpojumu.

(6) Šaj? zi?? skat. spriedumus, 1995. gada 4. oktobris, Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304, 17. un n?kamie punkti); 2004. gada 29. apr?lis, EDM (C?77/01, EU:C:2004:243, 66. punkts), un 2006. gada 12. janv?ris, Optigen u.c. (C?354/03, C?355/03 un C?484/03, EU:C:2006:16, 42. punkts).

(7) Skat. tostarp spriedumus, 1990. gada 4. decembris, van Tiem (C?186/89, EU:C:1990:429, 17. punkts); 2003. gada 26. j?nijs, MKG?Kraftfahrzeuge-Factoring (C?305/01, EU:C:2003:377, 41. punkts), un 2006. gada 12. janv?ris, Optigen u.c. (C?354/03, C?355/03 un C?484/03, EU:C:2006:16, 41. punkts).

(8) Spriedumi, 2000. gada 12. septembris, Komisija/Apvienot? Karaliste (C?359/97, EU:C:2000:426, 39. punkts); 2003. gada 26. j?nijs, MKG?Kraftfahrzeuge-Factoring (C?305/01, EU:C:2003:377, 42. punkts); 2007. gada 26. j?nijs, T?Mobile Austria u.c. (C?284/04, EU:C:2007:381, 35. punkts), un 2013. gada 20. j?nijs, Fuchs (C?219/12, EU:C:2013:413, 17. punkts).

(9) Spriedums, 2013. gada 13. j?nijs, Kostov (C?62/12, EU:C:2013:391).

(10) Spriedums, 2013. gada 13. j?nijs, Kostov (C?62/12, EU:C:2013:391, 31. punkts).

(11) Skat. tostarp spriedumus, 1999. gada 29. j?nijs, CoffeeshopSiberi? (C?158/98, EU:C:1999:334, 14. un 21. punkts); 2000. gada 29. j?nijs, Salumets u.c. (C?455/98, EU:C:2000:352, 19. punkts), un 2006. gada 12. janv?ris, Optigen u.c. (C?354/03, C?355/03 un C?484/03, EU:C:2006:16, 49. punkts).

(12) Spriedumi, 1996. gada 24. oktobris, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts), un 2013. gada 7. novembris, Tulic? un Plavo?in (C?249/12 un C?250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), k? ar? r?kojums, 2011. gada 9. decembris, Connoisseur Belgium (C?69/11, nav public?ts, EU:C:2011:825, 21. punkts).

(13) Spriedumi, 1993. gada 20. oktobris, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts), un 2008. gada 21. febru?ris, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts).

(14) It ?paši š?d? gad?jum? nodok?a maks?t?ji, atskaitot priekšnodokli, var?tu uz sabiedr?bas r??ina ?oti efekt?vi nodarboties ar past?v?gus zaud?jumus nesošiem hobijiem (ien?kuma nodok?a ties?bu jom? šaj? zi?? bieži ir runa par neatkar?giem advok?tiem un ?rstiem ar priv?t?m v?ndar?tav?m, zirgaudz?tav?m, buru jaht?m utt.).