

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

MICHAL BOBEK IŠVADA,

paskelbta 2018 m. vasario 22 d.(1)

Byla C-665/16

Minister Finansów

prieš

Gmina Wrocław

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – Apmokestinamieji sandoriai – 2 straipsnio 1 dalies a punktas – Prekių tiekimas už atlygą – 14 straipsnio 2 dalies b punktas – Nuosavybės teisės ? turtą perdavimas už atlyginimą valdžios institucijos davus nurodymą – Savivaldybės nekilnojamojo turto paėmimas“

I. ?vadas

1. Romėnų mitologijoje dievas Janas buvo pradžios ir pabaigos, durų, perėjų, vartų dievas, iki klasikos periodo taip pat viso, kas gyva, karo, vandens šaltinių ir saulės dievas(2). Be kompetencijos priskyrimo sunkumų (jie ES teisininkui yra gana gerai žinomi), kildavusi ir romėnų dievams, kurių valdžia per amžius keitėsi, kalbant apie Janą, yra vienas dalykas, kurį žmonės prisimena ir šiandien: kad jis buvo vaizduojamas dviem veidais.

2. Priešingai dievui su viena galva ir dviem veidais, šioje byloje kalbama apie vieną veidą, priklausantį dviem skirtingoms galvoms. Trumpai tariant, šioje byloje su pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) susijusi prieštaravimų kyla todėl, kad pagal Lenkijos teisę Vroclavo meras atlieka du skirtingus vaidmenis. Pirma, jis yra *Gmina Wrocław* (Vroclavo savivaldybė, Lenkija) vykdomoji (savivaldos) institucija. Antra, valstybės valdymo klausimais (pagal principą „iš viršaus ? apačią“) jis taip pat veikia kaip valstybės išdo atstovas.

3. Kai kurių regioninio valdymo institucijų, kurios, atsižvelgiant ? konkrečias jų užduotis, veikia kaip savivaldos subjektai arba kaip valstybės administracija, dvejopos funkcijos tikrai nėra naujas dalykas, ypač Vidurio Europoje. Tačiau šioje byloje nauja tai, kaip vertinti šią praktiką PVM tiksliais atvejais, kai ta pati institucija, *in casu* Vroclavo meras, konkrečiu nekilnojamojo turto nusavinimo atveju dalyvauja abiejose sandorio pusėse, bet atlieka du skirtingus vaidmenis. Be to,

formaliai perdavus Vroclavo savivaldybei priklausiusi? nuosavyb?s teis? valstyb?s i?dui, nagrin?jam? turt? i? esm?s ir toliau valdo ta pati institucija: Vroclavo meras.

4. Šiomis aplinkyb?mis *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) siekia išsiaiškinti, ar nagrin?jamo nekilnojamojo turto nuosavyb?s teis?s perdavimas iš Vroclavo savivaldyb?s valstyb?s i?dui yra apmokestinamasis sandoris, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkt?(3). Šis klausimas turi du konkre?ius aspektus: pirma, ar tam, kad b?t? pripaž?stamas apmokestinamuoju sandoriu, turto nuosavyb?s teis?s perdavimas pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkt? taip pat turi reikšti ir teis?s disponuoti šiuo turtu kaip savininkui perdavim? pagal min?tos direktyvos 14 straipsnio 1 dal?? Antra, koks yra santykis tarp 14 straipsnio 2 dalies a punkte nurodytos s?vokos „už atlyginim?“ ir šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytos s?vokos „už atlyg?“?

II. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

5. S?rašas sandori?, kurie yra apmokestinami PVM pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkt?, apima:

„preki? tiekim[?] už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks <...>“

6. Pagal PVM direktyvos 14 straipsn?:

„1. „Preki? tiekimas“ – teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio[,] preki? tiekimu laikomas bet kuris iš ši? sandori?:

a) nuosavyb?s teis?s ? turt? perdavimas už atlyginim? valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal ?statymus;

b) faktinis preki? perdavimas pagal preki? nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal preki? pardavimo atidedant apmok?jimo termin? sutart?, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavyb?s teis? pereina v?liausiai tada, kai sumokama paskutin? ?moka;

c) preki? perdavimas pagal sutart?, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas.“

B. Lenkijos teis?

7. *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004 m. kovo 11 d. Preki? ir paslaug? mokes?io ?statymas (toliau – PVM ?statymas)(4) 7 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta: „5 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytu preki? tiekimu laikomas teis?s disponuoti prek?mis kaip savininkui perdavimas, taip pat šios teis?s perdavimas valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba preki? nuosavyb?s teis?s perdavimas pagal ?statymus už atlyginim?“.

III. Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai

8. *Wojewoda Dolnośląski* (Žemutinės Silezijos vaivada, Lenkija) sprendimu nekilnojamojo turto, kuris anksčiau priklausė Vroclavo savivaldybei, nuosavybės teisė buvo perduota valstybės išdui siekiant nutiesti kelią. Žemutinės Silezijos vaivada atskiru sprendimu nustatė Vroclavo savivaldybei (toliau – savivaldybė) už nusavintą nekilnojamąjį turtą priklausantį atlyginimo dydį ir pareigojo Vroclavo merą (toliau – meras) išmokėti šį sumą savivaldybei.
9. Kilus abejonių dėl mokesčių prievolos, susijusios su šiuo sandoriu, Vroclavo savivaldybė pateikė prašymą *Minister Finansów* (Finansų ministras, Lenkija) dėl mokesčių išaiškinimo atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes. Ji klausė, ar nuosavybės teisės nekilnojamąjį turtą perdavimas pagal įstatymą už atlyginimą yra PVM apmokestinamas prekės tiekimas už atlygą. Jei taip yra, ji siekė išsiaiškinti, kurį subjektą reikia nurodyti PVM sąskaitoje fakturoje kaip prekės pirkėją.
10. Finansų ministras atsakė, kad toks sandoris, kaip nagrinėjamas šioje byloje, apmokestinamas PVM, ir pridėjo toliau pateiktus paaiškinimus.
11. Finansų ministras pripažino, kad miesto meras negali būti PVM apmokestinamas asmuo, nes jis nėra savarankiškas ekonominis veiklų vykdomasis subjektas, neveikia savo lėšomis ir savo atsakomybe. Todėl apmokestinamasis asmuo yra savivaldybė.
12. Antra, nors pareiga sumokėti atlyginimą buvo nustatyta miesto merui, tai nekeičia aplinkybės, kad nekilnojamojo turto nuosavybės teisė iš savivaldybės buvo perduota valstybei, kuriai atstovauja miesto meras. Todėl PVM tikslais tiekėjas ir gavėjas yra tas pats apmokestinamasis asmuo.
13. Trečia, kadangi nuosavybės teisė nekilnojamąjį turtą iš savivaldybės buvo perduota valstybės išdui už atlyginimą, įvyko prekės tiekimas už atlygą, kuris turi būti apmokestinamas PVM.
14. Dėl šios priežasties Finansų ministras nustatė, kad savivaldybė turėjo prievolę atsiskaityti už nusavintą nekilnojamąjį turtą pagal PVM sąskaitą faktūrą, kurioje savivaldybė buvo nurodyta kaip tiekėjas, savo vardu veikiantis organas, ir kaip gavėjas, valstybės išdo atstovas.
15. Vroclavo savivaldybė nesutinka su tokiu aiškinimu. Todėl ji pareiškė ieškinį Finansų ministrui *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija).
16. Šis teismas nusprendė, kad nebuvo vykdyta mokesčių teisėje nustatyta tiekimo sąlyga, t. y. kad nekilnojamojo turto valdymas ekonominiu požiūriu būtų perduotas iš tiekėjo gavėjui. Taip yra todėl, kad ir tiekėjas, ir gavėjas yra tas pats subjektas – Vroclavo savivaldybė. Atsižvelgdamas į tai teismas padarė išvadą, kad šioje byloje ekonominis ir faktinis nekilnojamojo turto valdymas nebuvo perduotas, o Sąjungos ir nacionalinės teisės aktų leidėjas nustatė šį perdavimą kaip sąlygą PVM apmokestinamam sandoriui atsirasti.
17. Finansų ministras apskundė minėtą sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas).

18. Šis teismas konstatavo, kad tokia situacija kelia rimtą abejonių, susijusių su galimybe pripažinti savivaldybės atliktą nekilnojamojo daikto nuosavybės teisės perdavimą viešosios valdžios nurodymu už atlyginimą apmokestinamuoju sandoriu, kaip tai suprantama pagal nacionalinio PVM įstatymo 7 straipsnio 1 dalies 1 punktą. 2015 m. vasario 12 d. nutartimi(5) trijų teisėjų kolegija perdavė bylą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) išplėstinei septynių teisėjų kolegijai, pateikdama tokį klausimą:

„Ar nekilnojamojo turto nuosavybės teisės perdavimą pagal viešosios valdžios nurodymą mainais už atlyginimą, kurio ekonominė našta (įskaitant mokesčių surinkimo našta) teks subjektui, kurio turtas nusavintas, galima pripažinti apmokestinamuoju sandoriu, kaip tai suprantama pagal [PVM įstatymo] 7 straipsnio 1 dalies 1 punktą?“

19. *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) septynių teisėjų kolegija, atsakydama į šį klausimą, 2015 m. spalio 12 d. konstatavo(6): kai savivaldybė perduoda nekilnojamojo turto nuosavybės teisę viešosios valdžios nurodymu mainais už atlyginimą, tai yra prekės tiekimas, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 7 straipsnio 1 dalies 1 punktą. Ji taip pat paaiškino, kad toks turto perdavimas civilinėje teisėje yra prekės tiekimas, kaip jis suprantamas pagal PVM įstatymą. Todėl, šio teismo nuomone, klausimas, ar šis sandoris taip pat apmokestinamas turto kontrolės perdavimu, neturi reikšmės. Be to, kolegija nesutiko su nuomone, kad atlyginimo mokėjimas savivaldybei už nekilnojamąjį turtą, kuris buvo nusavintas valstybės išdo, nebuvo faktinis mokėjimas. Ji laikėsi nuomonės, kad savivaldybė faktiškai gauna lėšas iš valstybės išdo kaip biudžeto asignavimus, kad galėtų vykdyti viešąsias užduotis, susijusias su viešuoju administravimu.

20. Šalys pagrindinėje byloje nesutinka su *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) sprendimu. Jos paprašė, kad klausimas būtų perduotas Teisingumo Teismui prejudiciniam sprendimui priimti. *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) trijų teisėjų kolegija patenkino šį prašymą, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti tokį prejudicinį klausimą:

„Ar savivaldybei priklausančio nekilnojamojo turto perdavimas pagal įstatymą valstybės nuosavybėn už atlyginimą, kai pagal nacionalinę teisę reguliavimą šis nekilnojamasis turtas toliau valdo savivaldybės vadovas – valstybės išdo atstovas, kuris kartu yra ir savivaldybės vykdomasis organas, yra apmokestinamasis sandoris, apie kurį kalbama [PVM direktyvos] 14 straipsnio 2 dalies a punkte?“

Ar atsakant į pirmą pateiktą klausimą turi reikšmės tai, ar atlyginimo išmokėjimas savivaldybei yra realus, ar kad tai yra tik vidinis lėšų persikirstymas savivaldybės biudžete?“

21. Rašytines pastabas pateikė Vroclavo savivaldybė, Lenkijos vyriausybė ir Europos Komisija. Suinteresuotosios šalys, be to, Finansų ministras, pateikė žodines pastabas per 2017 m. gruodžio 13 d. vykusį teismo posėdį.

IV. Vertinimas

22. Šios išvados struktūra nurodyta toliau. Pirmiausia pateiksiu kelias pirmines pastabas apie konkrečias šios bylos aplinkybes ir tikslią prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimų apimtį (A). Antra, bendrais bruožais išnagrinėsiu sąvokos „prekių tiekimas“ išaiškinimą PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies a punkte ir sąvoką „atlyginimas“ (PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktas) ir „atlygis“ (PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktas) santykį (B). Trečia, išnagrinėsiu šioje byloje pateiktą specifinį klausimą, atsižvelgdamas į minėtą nuostatą išaiškinimą (C).

A. Pirminės pastabos

1. Lenkijos vietos valdžios institucijų dvilypumas

23. Šios bylos aplinkybės yra gana neįprastos. Dėl vietos valdžios institucijų dvilypumo ir funkcijų kyla sunkumų vertinant tokio sandorio, kaip nagrinėjamas šioje byloje, apmokestinamųjų pobūdį. Kaip naudingai paaiškino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, o vėliau ir suinteresuotosios šalys, mano supratimu, nacionalinės taisyklės nagrinėjamu klausimu yra tokios, kaip nurodyta toliau.

24. Pirmą, valdymo lygmeniu Vroclavas yra miestas-rajonas. Miestas-rajonas gyvendina ir savo užduotis, už kurias yra atsakingas (savivalda arba autonomija), ir valstybės jam deleguotas užduotis (valstybės valdymas). Su šioje byloje nagrinėjamo nekilnojamojo turto valdymu susijusios užduotys priskiriamos prie paties šio miesto-rajono užduočių. Tai reiškia, kad po nusavinimo anksčiau Vroclavo savivaldybei priklausiusį nekilnojamąjį turtą toliau valdys tas pats subjektas, atstovaujamas Vroclavo mero.

25. Antra, kalbant apie savivaldybės biudžetą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad miestas-rajonas savo užduočių gyvendinimą finansuoja nuosavomis lėšomis. Kita vertus, valstybės valdymo deleguotos užduotys gyvendinamos iš valstybės biudžeto arba kitą valdžios lygmenį biudžeto. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad savivaldybė (miestas-rajonas) atsakinga už nagrinėjamo nekilnojamojo turto valdymą. Kadangi tai yra vienas iš *savarankiškų* jo užduočių, nebūtinai visos su juo vykdytu susijusios išlaidos apmokamos iš valstybės biudžeto.

26. Trečia, kalbant apie formalų atstovavimą sandorio šalims, pažymėtina, kad nors nekilnojamąjį turtą Vroclavo savivaldybė perdavė valstybei, abiem viešojo administravimo subjektams sudarant sandorą atstovavo ta pati valdžios institucija – Vroclavo meras – skirtinguose vaidmenyse.

2. Dėl klausimo apimties

27. Šis prašymą priimti prejudicinį sprendimą nacionalinis teismas suformulavo gana savitai. Pateiktas klausimas grindžiamas tam tikromis faktinėmis ir teisinėmis prielaidomis.

28. Vis? pirma pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal? „apmokestinamasis asmuo“ yra asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?. „Ekonomine veikla“ laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?(7). Išimt? bendrai PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatytai „apmokestinamojo asmens“ apibr?žiai galima rasti šios direktyvos 13 straipsnio 1 dalyje. ? j? nepatenka valstybin?s, regionin?s ir vietin?s valdžios institucijos ir viešosios teis?s reguliuojamos kitos ?staigos, kai vykdo veikl? ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, išskyrus atvejus, kai laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis b?t? labai iškraipoma konkurencija(8).

29. Nors Vroclavo savivaldyb? tai nuolat gin?ija, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas aiškiai nurod?, kad klausimo d?l savivaldyb?s kaip *apmokestinamojo asmens* n?ra keliama. Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateiktas klausimas susij?s išimtinai su nagrin?jamo nekilnojamojo turto nuosavyb?s perdavimo *apmokestinamuoju pob?džiu*.

30. Nagrin?jamus veiksmus turi klasifikuoti nacionalinis teismas, atsižvelgdamas ? Teisingumo Teismo nurodytus kriterijus(9). Šiomis aplinkyb?mis reikia priminti, kad nacionalinis teismas turi apibr?žti jam pateikto gin?o teisinius pagrindus ir faktines aplinkybes(10). Vis? prima klausimus, kuriuos reikia pateikti Teisingumo Teismui, turi nustatyti nacionalinis teismas, o ne pagrindin?s bylos šalys. Taip yra ne tik d?l Teisingumo Teismui pagal SESV 267 straipsn? paskirtos funkcijos, bet taip pat tod?l, kad jis turi pareig? užtikrinti, kad visoms suinteresuotosioms šalims bus suteikta galimyb? pateikti pastabas pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsn?(11).

31. Taigi ? Teisingumo Teismo funkcijas nepatenka pakartotinis faktini? aplinkybi? nagrin?jimas arba nacionalin?s teis?s aiškinimas, kuriuos jau atliko nacionalinis teismas ir kurie n?ra prejudicinio klausimo dalykas. Tai taip pat taikytina (arba itin taikytina) tais atvejais, kai, siekiant tinkamai ?vertinti, ES teis? reikia priderinti prie pakankamai sud?ting? nacionalin?s teis?s akt?.

32. Taigi ši išvada formuluojama remiantis nacionalinio teismo atliktu vertinimu – t. y. kad nagrin?jamame sandoryje Vroclavo savivaldyb? yra „apmokestinamasis asmuo“ – ta?iau šiuo konkre?iu aspektu nuomon?s nebus pateikta.

B. „Preki? tiekimas“ pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkt?

33. Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas siekia išsiaiškinti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamas sandoris yra apmokestinamas „preki? tiekimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkt?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas taip pat klausia, ar šiam vertinimui turi reikšm?s aplinkyb?, kad sumok?tas atlyginimas yra tik vidinis l?š? perskirstymas savivaldyb?s biudžete.

34. Siekdamas pateikti nauding? atsakym? ? iškelt? klausim? pirmiausia išnagrin?siu PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkto kilm? ir tiksl? (1). Antra, išanalizuosiu PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkto ir 14 straipsnio 1 dalies santyk? (2). Tre?ia, ?vertinsiu, ar 14 straipsnio 2 dalies a punkte nurodytas „atlyginimas“ atitinka „atlygio“ reikalavim?, nurodyt? šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte (3).

1. PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkto kilm? ir tikslas

35. PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktas taikomas specifiniams sandoriams, pasižymintiems trimis bruožais. Pirma, turi b?ti „nuosavyb?s teis?s ? turt? perdavimas“. Antra,

nuosavybės teisės? turtą turi būti perduodamos „valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal įstatymus“. Trečia, nuosavybės teisės? turtą turi būti perduodamos „už atlyginimą“.

36. PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktas taikomas tam tikros rūšies sandoriams. Priešingai nei PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nurodyti sandorai, kai išreiškiama laisva valia, būdinga tarpusavio sandoriui už atlygą, atveju, šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkte numatytas kitoks scenarijus: nuosavybės teisės? turtą perduota už atlyginimą vienašališku valdžios institucijos sprendimu.

37. Nors parengiamąjį darbą dokumentuose nėra daug informacijos dėl PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkto tikslo(12), šios nuostatos formuluotė ir logika leidžia daryti tam tikras išvadas.

38. Kaip pažymėjo kai kurie autoriai, galima pagrįstai daryti prielaidą, kad teisės aktų leidėjui aiškiai nustatant, kad nusavinimas už atlyginimą laikytinas apmokestinamu prekių tiekimu ir taip priverstiną nuosavybės teisių? turtą perdavimą už atlyginimą pritaikius tas pačias taisykles, kurios taikomos prekių tiekimui, šia nuostata siekta užkirsti kelią valdžios institucijoms rinktis nusavinimą vietoje sandorio, kuris atitinka bendruosius prekių tiekimo kriterijus(13).

39. Pritariu. Manau, kad ištis logiška yra neskatinti valdžios institucijų imtis nusavinimo, tam joms suteikiant mokesčių lengvatą, užuot siekus susitarimo su atitinkama šalimi. Todėl prekių nekilnojamo turto forma tiekimas, neatsižvelgiant į tai, ar jo pagrindas yra sutartis, ar nusavinimas, mokesčių prasme turėtų būti neutralus. Vis dėlto reikia atkreipti dėmesį į skirtingą logiką, taigi ir terminologiją PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkte, kuri gali būti pavaizduota taip: privati teisė – abipusiškumas – atlyginimas, viena pusė, ir viešoji teisė – vienašališkas sprendimas – atlyginimas, kita pusė.

2. Santykis tarp PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkto ir 14 straipsnio 1 dalies

40. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo pateiktas klausimas ir susijusi šalių argumentai susiję su klausimu, ar sandoriai, patenkantys į PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktą, turi atitikti šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies reikalavimus, visų pirma sąlygą, kad turi būti „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

41. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir suinteresuotosios šalys daug rūpėsi Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalies, kurioje akcentuojamas *de facto* nuosavybės perdavimas, neatsižvelgiant į šio perdavimo teisinę formą(14). Teisingumo Teismas nurodė, jog tam, kad sandoris būtų laikomas prekių tiekimu, kaip tai suprantama pagal 14 straipsnio 1 dalį, būtina, kad šis sandoris suteiktų tam asmeniui teisę realiai disponuoti prekėmis kaip savininkui(15). Teisė realiai disponuoti prekėmis kaip savininkui buvo apibūdinta kaip teisė nuspręsti, kaip ir koku tikslu bus naudojamos prekės(16).

42. Remiantis Vroclavo savivaldybės pateiktu argumentu, tam, kad sandoris patektų į 14 straipsnio 2 dalies a punkto taikymo sritį, jis taip pat turėtų atitikti 14 straipsnio 1 dalyje nustatytus kriterijus, t. y. suteikti teisę disponuoti prekėmis kaip savininkui.

43. Atvirkščiai, Lenkijos vyriausybė ir Komisija tvirtina, kad PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktas yra savarankiškas šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies atžvilgiu. Todėl taikant 14 straipsnio 2 dalies a punktą nesvarbu, ar ekonominiu požiūriu perduodama teisė disponuoti preke.

44. Palaikau šią poziciją.

45. PVM direktyvos 14 straipsnis yra antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji sandoriai“, kuri

skirta nustatyti, kas yra „preki? tiekimas“.

46. Pirmoje jo dalyje nustatoma *bendra* taisykl?, kas yra „preki? tiekimas“: „teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“. Antroje šios nuostatos dalyje kalbama apie *kitus sandorius*, kurie, <...> be 1 dalyje nurodyt? sandori?, „[laikomi] preki? tiekimu“.

47. Taigi iš PVM direktyvos 14 straipsnio teksto ir strukt?ros matyti, kad šios nuostatos antra dalis yra jo pirmoje dalyje nustatytos bendrosios preki? tiekimo apibr?žties *lex specialis*.

48. PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalis ir 14 straipsnio 2 dalis yra skirtingi „preki? tiekimo“ atvejai, kurie turi b?ti aiškinami savarankiškai. 14 straipsnio 1 dalyje nustatyti bendri preki? tiekimo apibr?žties kriterijai. 14 straipsnio 2 dalyje pateiktas s?rašas sandori?, kurie, „be“ t?, kurie atitinka bendr? 14 straipsnio 1 dalies apibr?žt?, taip pat tur?t? b?ti laikomi „preki? tiekimu“. Tod?l lemiame reikšm? turi 14 straipsnio strukt?ra: 14 straipsnio 1 dalyje nustatomi bendri reikalavimai d?l preki? tiekimo. Atvirkš?iai, 14 straipsnio 2 dalis susijusi su specifiniais sandoriais, prilyginamais preki? tiekimui.

49. PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkto ir 14 straipsnio 1 dalies terminologija skiriasi. 14 straipsnio 2 dalies a punkte nekalbama apie „teis[?] kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu“, ta?iau akivaizdžiai pateikiama kitokia formuluo?: „nuosavyb?s teis?s ? turt? perdavimas <...> nurodymu <...>“.

50. Taigi privalomo teisi? ? nuosavyb? perdavimo atveju, priešingai nei esant laisva valia grindžiamiems sutartiniams santykiams, 14 straipsnio 2 dalies a punktas faktiškai pakei?ia visus reikšmingus 14 straipsnio 1 dalies elementus. Tod?l, remiantis nurodyta skirtinga logika ir tikslu(17), taikytinos skirtingos s?vokos.

51. Nuosavyb?s teis?s ? turt? perdavimo formalaus aspekto išskyrimas, priešingai, nei yra realios teis?s disponuoti turtu kaip savininkui ekonomine prasme atveju, suprantamas specifiniu nuosavyb?s nusavinimo atveju. Tokiais atvejais gali b?ti, kad nusavinim? atlikusi valdžios institucija tai padar? konkre?iu tikslu. Šio konkretaus tikslo ?gyvendinimas (pavyzdžiui, kelio tiesimas ant nusavintos žem?s) realiai ?pareigoja ši? valdžios institucij? d?l nuosavyb?s panaudojimo b?do. Tod?l gali b?ti, kad nors valdžios institucija formaliai ?gijo nuosavyb?s teis?, turto disponavimo b?dai yra itin apriboti. Tokiomis specifin?mis aplinkyb?mis reik?jo laikytis faktinio disponavimo kaip savininkui logikos, kuri gali lemti savotiškus atvejus nusavinimo visuomen?s poreikiams atvejais, nes PVM taikymo tikslais savininko nebus.

52. Be to, remiantis vidine analogija, galima pridurti, kad 14 straipsnio 2 dalies b punkte, kuriame nurodomas vienas iš „papildom?“ sandori?, prilyginam? preki? tiekimui, kalbama apie „faktin[?] preki? perdavim[?] pagal preki? nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal preki? pardavimo atidedant apmok?jimo termin? sutart?, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavyb?s teis? pereina v?liausiai tada, kai sumokama paskutin? ?moka“. Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad iš šios nuostatos formuluo?s yra aišku, kad, *skirtingai* nei sandori?, kuriems taikoma 14 straipsnio 1 dalis, atveju, sandoriai, kuriems taikomas 14 straipsnio 2 dalies b punktas, nesusij? su teise kaip savininkui disponuoti turtu(18).

53. Apibendrinant reik?t? pažym?ti, kad pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkt? nereikalaujama perduoti teis? kaip savininkui disponuoti turtu, ta?iau to reikalaujama pagal straipsnio 1 dal?. Pagal direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkt?, jeigu ?gyvendinti kiti šioje nuostatoje nustatyti reikalavimai, kad atitinkamas sandoris b?t? laikomas apmokestinamuoju „preki? tiekimu“, pakanka formalaus teisinio nuosavyb?s teisi? ? aptariam? turt? perdavimo.

3. PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkto ir 2 straipsnio 1 dalies a punkto ryšys

54. PVM direktyvos 2 straipsnyje yra numatytos pagrindinės nuostatos dėl sandorių, kurie turi būti apmokestinami PVM. Remiantis minėtos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktu, vienas iš tokių sandorių yra „prekių tiekimas už atlyginimą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

55. Tam, kad, vadovaujantis minėta nuostata, sandoris būtų apmokestinamas, jis privalo atitikti keturis kriterijus. Pirmas, turi būti „prekių tiekimas“. Antras, prekių tiekimas turi būti vykdomas „už atlyginimą“. Trečias, tiekimas turi vykti valstybės narės teritorijoje. Ketvirtas, jį turi vykdyti „apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

56. PVM direktyvos 14 straipsnis apima tik pirmąjį iš kriterijų, nustatytą PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte. Jis apibrėžia tik „prekių tiekimą“. Tačiau šioje nuostatoje visiškai nekalbama apie kitus direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytus kriterijus (atlyginimas, teritorija ir apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks). Iš tiesų, priešingai, nei nustatyta PVM direktyvos 16–18 straipsniuose, kuriuose kalbama apie sandorius, atitinkančius arba galinčius būti „prekių tiekimais už atlyginimą“, 14 straipsnyje numatytas tik sandoris, atitinkantis sąvoką „prekių tiekimas“.

57. Tai logiška, kad PVM direktyvos 14 straipsnyje nieko nenurodyta dėl likusių trijų šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkto kriterijų. Todėl negalima daryti prielaidos, kad *atlyginimo* aspektas egzistuoja kiekvienu atveju, kai vyksta „prekių tiekimas“ taip, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnį.

58. Ši išvada skatina panagrinėti dar vieną klausimą, kurį iškėlė nacionalinis teismas: koks ryšys yra tarp PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkte esančios sąvokos „atlyginimas“ ir šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte esančios sąvokos „atlygis“? Ar šios dvi sąvokos skiriasi viena nuo kitos? O gal atlyginimas turi būti laikomas tam tikra sąvokos „atlygis“ rėšimi (t. y. loginiu šios sąvokos pogrupiu)?

59. Jurisprudencijoje sąvoka „atlygis“ aiškinama kaip prekių tiekimas „už atlygą“, jeigu tarp pristatytos prekės ir gauto atlygio yra *tiesioginis* ryšys⁽¹⁹⁾. Toks tiesioginis ryšys yra „tik tuo atveju, jei tarp prekių tiekėjo ir pirkėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriam esant atliekami veiksmai vienas kito naudai, ir prekių tiekėjo gauta kaina yra realus atlygis už pateiktą prekę“⁽²⁰⁾. Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks „šis atlygis yra subjektyvi vertė, t. y. realiai gauta, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatyta vertė“⁽²¹⁾.

60. Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad „[j]ei ši kaina nėra šalių susitarimu nustatyta pinigų suma, ji gali būti subjektyvi, t. y. tokia, kokią paslaugų, kurios yra atlygis už prekių teikimą, gavėjas suteiks paslaugoms, kuriomis jis ketina apsirūpinti, ir ji turi atitikti sumą, kurią jis pasiruošęs tam išleisti“⁽²²⁾. Tai, kad už sandorį sumokėta kaina yra didesnė arba mažesnė už atviroje rinkoje galiojančią kainą, Teisingumo Teismo manymu, buvo nereikšminga siekiant nustatyti, ar sandoris atliktas už atlygą⁽²³⁾.

61. Diskusija dėl to, ar 14 straipsnio 2 dalies a punkte minima sąvoka „atlyginimas“ atitinka visus elementus, sudarančius sąvoką „atlygis“ taip, kaip ji apibrėžta remiantis minėta jurisprudencija, mano nuomone, neturi reikšmės. Iš tikrųjų, kaip teisingai nurodė Komisija, kriterijai, nustatyti Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, susijusioje su sąvoka „atlygis“, kuriuos šioje byloje išsamiai aptarė visos suinteresuotosios šalys, konkrečiai suformuoti aiškinant 2 straipsnio 1 dalies a punktą, kalbant apie sandorius, kuriems bendrai taikoma PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalis, arba apie paslaugų teikimą už atlygą, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1

dalis c punkt?.

62. Mano nuomone, 14 straipsnio 2 dalies a punkte nurodytas „atlyginimas“ yra tam tikra atlygio, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkt?, r?šis. Atlyginimas gali b?ti laikomas standartinė atlygio, mokamo esant konkre?ioms turto nusavinimo aplinkyb?ms, r?šimi.

63. D?l šios priežasties klausimas, ar objektyviai skirtinga atlyginimo s?voka tiksliai atitinka visus Teisingumo Teismo jurisprudencijoje ilgainiui nustatytus kriterijus, apiman?ius atlygio s?vok?, n?ra svarbus. Skirtinga abiej? s?vok? logika ir paskirtis gali suteikti pagrind? b?tiniems pakeitimams arba skirtumams.

64. Vis d?lto baigiamojame šio skirsnio dalyje verta pateikti du galimus prieštaravimus d?l ši? dviej? s?vok? skirtumo ir remiantis jais atskleisti, kaip tokiu b?du aiškinama atlyginimo s?voka gali lengvai atitikti platesn? atlygio s?vok?. Pirma, atkreiptinas d?mesys ? jurisprudencij?, kurioje nustatyta, kad žalos atlyginimas paprastai n?ra susij?s su „atlygiu“, ir, antra, ? jurisprudencij?, kurioje nustatyta b?tinyb? „atlikti veiksmus vienas kito naudai“.

65. Kalbant apie pirm?j? galim? prieštaravim?, pažym?tina, kad aiškinant paslaug? teikimo ir PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt? Teisingumo Teismo jurisprudencijoje ne kart? nustatyta, kad žalos atlyginimas neatitinka t? reikalavim?, kuriais remiantis jis gal?t? b?ti laikomas atlygiu. Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad pinig? suma, sumok?ta kaip užstatas – kaip fiksuotas atšaukimo mokestis, sumok?tas kaip žalos, patirtos d?l užsakovo ?sipareigojim? pagal viešbu?io paslaug? teikimo sutart? nevykdymo, atlyginimas, netur?jo tiesioginio ryšio su paslaug? teikimu už atlyginim? ir už j? min?tas mokestis netaikomas(24). Teisingumo Teismas taip pat yra nusprend?s, kad teisinga kompensacija n?ra tiesioginis atlygis už kok? nors paslaug? teikim?, nes ji susijusi su žalos atlyginimu šiems atgaminimo teis?s tur?tojams už j? saugom? k?rini? atgaminim? be j? leidimo(25).

66. Mano nuomone, atlyginimas, apie kur? kalbama min?tais atvejais, tiesiog skiriasi nuo PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkte apibr?žto atlyginimo. Min?ti sprendimai buvo susij? su paslaug? teikimu. Skirtingai nei preki? tiekimo atveju, paslaug? teikimo srityje n?ra tokios nuostatos, kuri b?t? panaši ? PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkt?, t. y. n?ra jokios konkre?ios nuostatos d?l turto perdavimo už atlyginim?. Atsižvelgiant ? tai, kad turto nuosavyb?s perdavimas už atlyginim? yra aiškiai numatytas PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkte, b?t? nelogiška ne?traukti sandori?, kuriuos apima ši nuostata, ? PVM direktyvos 2 straipsnyje nurodyt? s?vok? „apmokestinamieji sandoriai“, apibr?žiant atlyginimo s?vok? kaip patenkan?i? ? bendr? „atlygio“ s?vok?. Kaip teisingai nurodyta doktrinoje, PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktu galb?t buvo siekiama išvengti galim? koncepcini? problem? ir d?l šios priežasties ten nurodytas konkretus sandoris buvo ?vardytas kaip preki? tiekimas(26).

67. Antrasis galimas prieštaravimas nurodytas jurisprudencijoje, kurioje aiškinama PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkto ir 14 straipsnio 1 dalies s?veika, pabr?žiant „abipusio ryšio“ pob?d?. Taigi, pavyzdžiui, byloje *Posnania Investment*, kurioje nagrin?jamas sandoris buvo susij?s su nekilnojamojo turto nuosavyb?s perdavimu viešajam subjektui mainais už mokes?i? skol?, Teisingumo Teismas nustat?, kad nors tarp tiek?jo ir gav?jo buvo teisinis ryšys, mokes?i? mok?tojo (tiek?jo) *prievo!* buvo *vienašal!*, mokes?io sumok?jimas nul?m? tik teis?t? mokes?i? mok?tojo skolos išnykim? ir toks mokestis buvo privalomas. Remdamasis tuo Teisingumo Teismas nustat?, kad tai nebuvo teisinis ryšys tarp šali?, kai atliekami veiksmai vienas kito naudai(27).

68. Tiek, kiek ši kategorija yra iš tikr?j? svarbi atsižvelgiant ? skirting? sandor?, kuris numatytas PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkte, „abipusiškumo“ arba „tiesioginio ryšio“ aspektas išlieka aktualus turto nuosavyb?s perdavimo ir atlyginimo išmok?jimo atveju. Vienas yra kito

priežastis – atlyginimas buvo sumokėtas už tai, kad buvo nusavintas turtas. Iš tiesų tai yra susiję su loginiu atlyginimo ir tiekimo ryšiu: konkrečių prekių tiekimas ir atlygis (atlyginimo forma) turi būti laikomi tiesiogiai tarpusavyje susijusiais. Jei prekių tiekimo nevykdoma, atlygio negaunama, ir atvirkščiai(28).

4. Tarpinė išvada

69. PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkto taikymas priklauso nuo trijų kumuliacinių sąlygų. Pirmą, turi būti nuosavybės perdavimas. Antra, perdavimas turi būti vykdomas viešosios institucijos nurodymu arba vardu, arba vadovaujantis teisės aktais. Trečia, turi būti sumokamas atlyginimas.

70. Dėl pirmosios iš šių sąlygų pažymėtina, kad PVM direktyvoje nereikalaujama perduoti teisės disponuoti turtu kaip savininkui taip, kaip tai numatyta minėto straipsnio 1 dalyje. Pagal šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktą ir jei yra įvykdyti reikalavimai, susiję su atlyginimu ir sandorio įvykdymo būdu, konkretaus turto nuosavybės, t. y. formalios juridinės nuosavybės, teisės į tokį turtą perdavimas yra pakankamas pagrindas, kad toks sandoris būtų laikomas „prekių tiekimu“ pagal šios direktyvos 14 straipsnį.

71. Tam, kad PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkte numatytas tiekimas būtų apmokestinamasis tiekimas, turi būti įvykdyti ir PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkto reikalavimai, taip pat atsižvelgiant į konkrečius pirmosios nuostatos aspektus. Konkrečios 14 straipsnio 2 dalies a punkto aspektai taip pat turi būti atsižvelgti ir 2 straipsnio 1 dalies a punkte esančios bendrosios sąvokos „atlygis“ aiškinimui. Vadovaujantis 14 straipsnio 2 dalies a punktu, faktiškai išmokėtas atlyginimas laikytinas tam tikros rūšies „atlygiu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą.

C. Nagrinėjama byla

1. Ar buvo tiekiamos prekės, kaip nurodyta 14 straipsnio 2 dalies a punkte?

72. Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonė dėl turto perdavimo „ekonominiu“ požiriu. Jis teigia, kad Vroclavo meras atstovauja abiem sandorio šalims – kaip vietos valdžios institucija (savivaldybė) ir kaip valstybės išdo atstovas. Lenkijos teisės nuostatos yra susijusios su nuosavybės perdavimu teisiniu požiriu, tačiau nereglementuoja nuosavybės perdavimo ekonominiu požiriu. Todėl kyla abejonė, ar *de facto* įvyko nuosavybės perdavimas ekonominiu požiriu. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas nori pabrėžti, kad nagrinėjamoje byloje ginijamas sandoris yra susijęs su nuosavybės perdavimu ne šio sandorio šalims laisvai pareiškiant savo valią, bet pagal teisės aktus ir už atlyginimą.

73. Sąvoka „nuosavybė ekonominiu požiriu“ direktyvoje nevartojama. Tačiau iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo pateiktos informacijos ir iš suinteresuotųjų šalių diskusijų matyti, kad prejudicinis klausimas yra susijęs su tuo, ar galima taikyti Teisingumo Teismo poziciją, susijusią su PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje vartojamos sąvokos „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“ aiškinimu.

74. Pagal bendruosius kriterijus, nurodytus šios išvados 40–53 punktuose, reikalavimas perduoti teisę kaip savininkui disponuoti prekėmis nėra viena iš sąlygų pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktą.

75. Dėl to atrodyt? (ir tai dar tur?s patikrinti nacionalinis teismas), kad visi trys 14 straipsnio 2 dalies a punkto reikalavimai dėl preki? tiekimo yra ?vykdyti ir nagrin?jamoje byloje.

76. Pirma, nacionalinis teismas patvirtino, kad negin?ijama, jog nekilnojamojo turto nuosavyb? Vroclavo savivaldyb? perdav? valstyb?s i?dui. Šiuo klausimu n?ra svarbu tai, kad tame pa?iame sandoryje Vroclavo meras atliko du skirtingus vaidmenis – kaip savivaldyb?s vykdomasis organas ir kaip valstyb?s i?do atstovas. Šiuo atveju svarbu tai, kad tarp dviej? aiškiai skirting? juridini? asmen? formaliai pasikeit? juridin? nuosavyb?s teis?.

77. Antra, nuosavyb?s perdavimas ?vyko po Žemutin?s Silezijos vaivados sprendimo ir vadovaujantis nacionaline teise(29). Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodyta aplinkyb?, kad preki? nuosavyb?s perdavimas ?vyko ne šalims laisvai pareiškiant savo vali?, taip pat n?ra svarbi. Iš tikr?j? antruoju reikalavimu pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkt? nustatoma, kad nuosavyb?s perdavimas privalo ?vykti pagal ?statym? arba valdžios institucijos nurodymu ar jos vardu. Nustatomas tam tikras skirtumas nuo sandori?, kuriems taikomas šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalis, ir tai savaimereiškia, kad laisvos valios arba abipusio susitarimo šiuo atveju n?ra.

78. Tre?ia, atrodyt?, kad Žemutin?s Silezijos regiono vaivados atskiru sprendimu, kuriuo buvo nustatytas Vroclavo savivaldybei priklausan?io atlyginimo dydis, Vroclavo meras buvo ?pareigotas išmok?ti j? savivaldybei. Ta?iau, kadangi bylos šalys išsamiai išnagrino faktinio atlyginimo klausim?, š? konkret? klausim? analizuosiu atskirai.

2. „Faktinis“ atlyginimas ar atlygis

79. Bendra šios išvados 54–68 punktuose pateikta analiz? rodo, kad atlyginimo s?voka pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkt? tur?t? b?ti suprantama kaip tam tikros r?šies atlygis pagal direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkt?.

80. Vis dėlto iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir suinteresuot?j? šali? pastab? pagrindin?je byloje matyti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo abejon?s susijusios ne tiek su loginiu ryšiu tarp s?vok? „atlygis“ ir „atlyginimas“, o su tuo, jog n?ra aišku, ar atlyginimas buvo *faktiškai* išmok?tas.

81. Abi pagrindin?s bylos šalys laikosi nuomon?s, kad faktinis atlyginimas buvo išmok?tas.

82. Vroclavo savivaldyb?s teigimu, l?šos, skirtos atlyginimui išmok?ti pagal Žemutin?s Silezijos vaivados sprendim?, buvo paimtos iš savivaldyb?s biudžeto, skirto miesto-raiono vykdomoms užduotims. Kartu gautas atlyginimas buvo nurodomas tame pa?iame biudžete kaip savivaldyb?s pajamos. Tai buvo daroma atliekant vidin? pervedim? buhalterijoje, ta?iau tai nekompensavo nekilnojamojo turto praradimo, kur? patyr? Vroclavo savivaldyb?.

83. Lenkijos vyriausyb? tvirtina, kad negalima teigti, jog s?lyga dėl *tiesioginio ryšio* tarp atlyginimo ir nuosavyb?s teis?s perleidimo yra ?vykdyta. Vroclavo meras, kuriam buvo nurodyta išmok?ti atlyginim?, neturi nuosavo biudžeto. Jo vykdomos užduotys finansuojamos iš savivaldyb?s biudžeto. Taigi sprendimas išmok?ti atlyginim? gali b?ti ?gyvendintas tik pervedant l?šas, kurios jau yra skirtos Vroclavo savivaldyb?s miesto-raiono vykdomoms užduotims. Per Teisingumo Teismo pos?d? panašios pozicijos laik?si ir Finans? ministras.

84. Tik prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nustatyti, ar, atsižvelgiant ? konkre?ias bylos aplinkybes, atlyginimas buvo išmok?tas. Iš ties? Teisingumo Teismas neprivalo aiškintis vis? Lenkijos administracin?s teis?s subtilyb?, nes šio klausimo faktinis ir teisinis

kontekstas yra labai miglotas, nors teismo posėdyje Teisingumo Teismas ir prašė suinteresuotą šalį paaiškinti, kaip iš tikrųjų veikia dvigubus vaidmenis atliekančios savivaldybės administracijos apskaitos sistema. Ypač neaišku, ar lėšos buvo faktiškai pervestos iš valstybės išdo, o jei taip, tai kuri iš savivaldybės biudžeto eilučių, ir tai, ar savivaldybė turi atskiras biudžeto eilutes, numatytas užduotims, kurios pavestos jai atlikti.

85. Vis dėlto yra keli bendri aspektai, kuriuos galbūt būtų galima nurodyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

86. Pirma, tai, kad atlyginimas buvo išmokėtas atliekant apskaitos operaciją, nereiškia, kad jis buvo faktiškai išmokėtas, nes nei PVM direktyvoje, nei jurisprudencijoje nenustatyta jokių konkrečių reikalavimų dėl išmokėjimo būdo ar apskaitos tvarkos, pagal kurią turi būti išmokėtas atlyginimas.

87. Vis dėlto, kita vertus, atsižvelgiant į bet kokiam sandoriui būdingą tiesioginį ryšį arba *quid pro quo* loginį pagrindą(30), atlyginimas privalo būti išmokamas už formalios nuosavybės teisės turto perdavimą. Tam tikra prasme atlyginimas supriešinamas su nuosavybės teisės perdavimu. Todėl, atsižvelgiant į tai, kad turtas anksčiau priklausė savivaldybei, kaip savarankiškam savivaldos organui, turi būti sukaupiti tam tikri savivaldybės *nuosavi ištekliai*.

88. Trečia, kadangi PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkte nurodytas atlyginimas yra specifinis šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte reikalaujamo atlygio išraiška, būtina, kad šis atlyginimas būtų išmokėtas *faktiškai*. Tai patvirtina 14 straipsnio 2 dalies a punktas, kuriame aiškiai reikalaujama *išmokėti* atlyginimą. Vienas iš pagrindinių PVM direktyvoje tvirtintų principų nustato, kad apmokestinamąjį vertę sudaro *faktiškai* gautas atlyginimas, dėl kurio mokesčio administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo(31). Iš tiesų apmokestinimo pagrindo neatsiranda, jei tiekimas vykdomas be atlyginimo išmokėjimo(32). Trumpai tariant, jei apmokėjimo negaunama, nėra ir apmokestinamo objekto.

V. Išvada

89. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktą klausimą:

Savivaldybei priklausančio nekilnojamojo turto perdavimas pagal teisės aktus valstybės nuosavybėn už atlyginimą, kai pagal nacionalinę teisinę reguliavimą šis nekilnojamasis turtas toliau valdo savivaldybės vadovas, valstybės išdo atstovas, kuris kartu yra ir savivaldybės vykdomasis organas, yra apmokestinamasis sandoris, kaip jis suprantamas pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 14 straipsnio 2 dalies a punktą.

1 Originalo kalba: anglų.

2 Žr., pvz., W. H. Roscher (leid.) „Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie“, 2 t., Verlag von B. G. Teubner, Leipzigas, 1890–1897, p. 29–41 arba William Smith (leid.) „Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology“, 2 t., Taylor ir Walton, Londonas, 1846, p. 550–552.

3 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva).

- 4 Dz. U, Nr. 54, 2004, 535 pozicija. Suvestinė redakcija, Dz. U, Nr. 177, 2011, 1054 pozicija su pakeitimais.
- 5 I FSK 1857/13.
- 6 I FPS 1/15.
- 7 2017 m. gegužės 11 d. Sprendimas *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:361, 27 punktas).
- 8 Žr. 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimą *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 9 Žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. 2014 m. kovo 20 d. Nutartį *Gmina Wrocław* (C-72/13, EU:C:2014:197, 18–22 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 10 Žr., pvz., 2017 m. sausio 19 d. Sprendimą *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 11 Žr., pvz., 2015 m. spalio 6 d. Sprendimą *T-Mobile Czech Republic and Vodafone Czech Republic* (C-508/14, EU:C:2015:657, 28 ir 29 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 12 14 straipsnio 2 dalies a punktui lygiavertė nuostata buvo nustatyta 1977 m. gegužės 17 d. Šeštojoje Tarybos direktyvoje dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL 1977 L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23). Komisijos pasiūlymo (COM/1973/950/galutinis) 5 straipsnio 2 dalies f punkto, kuris tapo Šeštiosios PVM direktyvos 5 straipsnio 4 dalies a punktu, projekte buvo nurodytas „nuosavybės teisės turto perdavimas arba nuosavybės teisės turto už atlyginimą valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu, kai dėl tokios nuosavybės perdavimo privačiu susitarimu kiltų mokesčių pareiga“. Pastaroji nuostata (išskirta kursyvu) nebuvo traukta galutinio teksto. Pasiūlyme taip pat buvo 12 straipsnio 4 dalis, pagal kurią „už 5 straipsnio 2 dalies f punkte nurodytą prekių tiekimą sumokėta atlyginimo suma, išskyrus pakartotinio panaudojimo išmoką, turi būti laikoma apmokestinama suma“. Ši nuostata nebuvo traukta galutinio teksto versijai. Žr. B. J. M. Terra ir Kajus „A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community“, A tomas, *IBFD Publications*, 1991, p. 209.
- 13 Žr., pavyzdžiui, B.J.M. Terra ir J. Kajus „Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives“, *IBFD Publications*, 2017, p. 246; arba A. van Doesum, H. van Kesteren ir G.-J. van Norden „Fundamentals of EU VAT Law“, *Kluwer Law International*, 2016, p. 111.
- 14 Šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, 35 punktas). Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad nuostata „reiškia ne nuosavybės teisės perdavimą taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, bet apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė“. Žr., pavyzdžiui, 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimą *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 51 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Teisingumo Teismas paaiškino, kad toks sprendimas priimtas siekiant bendrą PVM sistemą grąsti vienoda apmokestinamųjų sandorių apibrėžtimi ir tokį tikslą būtų sunku pasiekti, „jei prekių tiekimą <...> nustatymo sąlygos įvairiose valstybėse narėse skirtųsi, kaip yra nuosavybės teisės perdavimo pagal civilinę teisę atveju“. Žr., pavyzdžiui, 1990 m. vasario 8 d. Sprendimą *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*

(C-320/88, EU:C:1990:61, 8 punktas).

15 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimas *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 51 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

16 Šiuo klausimu žr. 2003 m. vasario 6 d. Sprendimą *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, 34 punktas).

17 Žr. šios išvados 35–39 punktus.

18 Žr. 2017 m. spalio 4 d. Sprendimą *Mercedes-Benz Financial Services UK* (C-164/16, EU:C:2017:734, 31 punktas).

19 Žr., pvz., 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Profitube* (C-165/11, EU:C:2012:692, 51 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

20 Žr., pvz., 2017 m. gegužės 11 d. Sprendimą *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:361, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

21 Žr., pvz., 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimų *Tulic and Plavo* (C-249/12 and C-250/12, EU:C:2013:722, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

22 Žr. 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Orfey Bulgaria* (C-549/11, EU:C:2012:832, 44 ir 45 punktai ir jame nurodyta jurisprudencija).

23 Žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 32 punktas).

25 2017 m. sausio 18 d. Sprendimas *SAWP* (C-37/16, EU:C:2017:22, 30 punktas).

26 Žr., pvz., A. van Doesum, H. van Kesteren ir G.-J. van Norden „Fundamentals of EU VAT Law“, *Kluwer Law International*, 2016, p. 111; B.J.M. Terra ir J. Kajus „Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives“, *IBFD Publications*, 2017, p. 246; O. Henkow „The VAT/GST Treatment of Public Bodies“, *Kluwer Law International*, 2013, p. 67.

27 Žr. 2017 m. gegužės 11 d. Sprendimą *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:361, 32–65 punktai). Žr., be kita to, paslaugų teikimo srityje 2016 m. birželio 22 d. Sprendimą *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, 24–26 punktai).

28 Žr. A. van Doesum, H. van Kesteren, G.-J. Norden „Fundamentals of EU VAT Law“, *Kluwer Law International*, 2016, p. 129, kuriame cituojamas 1994 m. birželio 2 d. Sprendimas *Empire Stores* (C-33/93, EU:C:1994:225, 16 punktas). Žr. *a contrario* 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 26 punktas), kuriame buvo nustatyta, kad apgyvendinimo rezervacija nepriklauso nuo sumokėtų rankpinigių, tiesioginio ryšio tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio.

29 Nacionalinės nuostatos, kuriomis remiamasi, yra *Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych* (įstatymas dėl konkrečių taisyklių dėl viešųjų kelių maršrutų) 12 straipsnio 4 dalis.

30 Žr. šios išvados 68 punkt?.

31 Žr. 2015 m. liepos 2 d. Sprendim? *NLB Leasing* (C?209/14, EU:C:2015:440, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Taip pat žr. 2017 m. lapkri?io 23 d. Sprendim? *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 12 ir 13 punktai).

32 Šiuo klausimu žr. 2013 m. lapkri?io 21 d. Sprendim? *Dixons Retail* (C?494/12, EU:C:2013:758, 31 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).