

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [MICHAL BOBEK]

SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 22. februārī (1)

Lieta C-665/16

Minister Finansów

pret

Gmina Wrocław

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Ar nodokli apliekami darījumi – 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Preču piegāde par atlīdzību – 14. panta 2. punkta b) apakšpunkts – Pašumtiesību nodošana par atlīdzību, ja to dara ar valsts iestādes izdotu rīkojumu – Pašvaldībai piederoša nekustamā pašuma atsavināšana

I. Ievads

1. Romiešu mitoloģijā Jēzus bija sēkuma un beigu dievs, ceļotājs un vērtību, bet pirmsklasiskajā periodā acīmredzami arī visa esošā, kara, dieva un saules dievs (2). Aiz (ES juristiem tik pazīstamajam) kompetenču sadales grūtībām, kas vienmēr bija aktuālas romiešu dieviem, kuru pilnvaras mainījās gadsimtu gaitā, ir kāds fakts par Jēzu, ko atceras līdz pat mūsdienām – proti, tas, ka viņu mēdza attēlot ar divām sejām.

2. Atšķirībā no dieva ar vienu galvu un divām sejām konkrētajā lietā ir viena seja, kas atrodas uz divām dažādām galvām. Tas sumē arī ir pievienotās vērtības nodokļa (PVN) strīda avots, kas radies šajā lietā: saskaņā ar Polijas normatīvajiem aktiem Vroclavas [Wrocław] domes priekšdēļīgā pilda divas atšķirīgas lomas. No vienas puses, viņš ir *Gmina Wrocław* (Vroclavas pašvaldība, Polija) (pašpārvaldes) izpildvaras struktūrvienība. No otras puses, valsts pārvaldes iestāde (hierarhiskā kārtoībā) viņš vienlaikus ir arī Valsts kases pārvalde.

3. Šādu dubultu funkciju noteikšana dažiem reģionālo iestāžu pārvaldībām, kuri atkarībā no to specifiskajiem darba pienākumiem pilda vai nu pašpārvaldes, vai valsts pārvaldes funkcijas, nav nekas jauns, noteikti ne Centrāleiropā. Kas tomēr šīs konkrētās lietas kontekstā ir jaunums iestādēm par to, ka šāda prakse ir vērtējama PVN [piemērošanas] nolūkā, proti, lietās, kad viena

un t? pati persona, *in casu* Vroclavas domes priekšs?d?t?js, konkr?ta scen?rija ietvaros, atsavinot nekustamo ?pašumu, atrodas ab?s dar?juma pus?s, tom?r darbojoties div?s daž?d?s lom?s. Turkl?t p?c Vroclavas pašvald?bas ?pašumties?bu form?las nodošanas Valsts kasei konkr?to ?pašumu turpina p?rvald?t t? pati instit?cija, proti, Vroclavas domes priekšs?d?t?js.

4. Šaj? kontekst? *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) v?las noskaidrot, vai Vroclavas pašvald?bas ?pašumties?bu uz nekustamo ?pašumu nodošana Valsts kasei ir ar nodokli apliekams dar?jums PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn? (3). T?d?j?di past?v divi probl?mjaut?jumi. Pirmk?rt, lai konstat?tu, vai dar?jums ir apliekams ar nodokli – vai *?pašumties?bunodošanai* saska?? ar PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu ir ar? j?b?t piel?dzin?mai *ties?bu r?koties ar ?pašumu k? ?pašniekam* nodošanai š?s direkt?vas 14. panta 1. punkta izpratn?? Otrk?rt, k?da ir saist?ba starp 14. panta 2. punkta a) apakšpunkt? nor?d?to *atl?dz?bas [kompens?cijas]* j?dzienu un 2. panta 1. punkta a) apakšpunkt? nor?d?to *atl?dz?bas* j?dzienu?

II. Atbilstoš?s ties?bu normas

A. Eiropas Savien?bas ties?bas

5. To dar?jumu skait?, kurus apliek ar PVN, PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkt? noteikti š?di dar?jumi:

“pre?u pieg?dei, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?u maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds; [..].”

6. Saska?? ar PVN direkt?vas 14. pantu:

“1. “Pre?u pieg?de” ir ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam.

2. Papildus 1. punkt? min?tajam dar?jumam par pre?u pieg?di uzskata š?dus dar?jumus:

a) ?pašumties?bu nodošanu par atl?dz?bu [kompens?ciju], ja to dara ar valsts iest?des vai t?s v?rd? izdotu r?kojumu vai ar? pildot k?du ties?bu aktu;

b) faktisko pre?u nodošanu, pildot l?gumu par pre?u nomu uz noteiktu laiku vai par pre?u p?rdošanu uz nomaksu, kur? paredz?ts, ka parastos apst?k?os ?pašumties?bu p?reja notiek ne v?l?k k? veicot p?d?jo iemaksu;

c) pre?u nodošanu, pildot l?gumu, saska?? ar ko par pre?u pirkšanu vai p?rdošanu maks?jama komisijas maksa.”

B. Polijas normat?vie akti

7. *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004. gada 11. marta Pre?u un pakalpojumu nodok?u likums) (turpm?k tekst? – “PVN likums”) (4) 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkt? ir noteikts, ka “pre?u pieg?de, kas min?ta 5. panta 1. punkta 1. apakšpunkt?, ietver ties?bu r?koties ar prec?m k? ?pašniekam nodošanu, tai skait? ?pašumties?bu uz prec?m nodošanu par kompens?ciju, ja nodošana tiek veikta uz valsts iest?des izdota r?kojuma pamata vai ja ties?bu nodošanu veic persona, kas r?kojas valsts iest?des v?rd?, vai ar? nodošana veikta, pildot k?du ties?bu aktu”.

III. Fakti, tiesved?ba un prejudici?lais jaut?jums

8. P?c *Wojewoda Dolno?l?ski* (Lejassil?zijas vojevodistes vojevoda, Polija) l?muma

pašumtiesbas uz nekustamo pašumu, kas agrāk piederēja Vroclavas pašvaldībai, ir nodotas Valsts kasei ceļā bēvniecības mērīim. Ar atsevišķu lēmumu Lejassilēzijas vojevodistes vojevoda noteica kompensācijas summu par šo pašumu, kas pienākas Vroclavas pašvaldībai (turpmāk tekst – “pašvaldība”), un uzdeva Vroclavas domes priekšsēdētjam (turpmāk tekst – “domes priekšsēdētjs”) izmaksēt šo summu.

9. Tā kā Vroclavas pašvaldībai bija radušās šaubas par savām nodokļu saistībām attiecībā uz šo darījumu, tā iesniedza iesniegumu *Minister Finansów* (finanšu ministrs), lūdzot interpretēt normatīvos aktus nodokļu jomā, ņemot vērā tās konkrēto situāciju. Tā jautāja, vai pašumtiesbu uz nekustamo pašumu nodošana par kompensācijas samaksu, kas veikta, pildot tiesību aktu, ir preču piegāde par atlīdzību, ko apliek ar PVN. Apstiprinošas atbildes gadījumā tā lūdz norādīt, kura iestāde PVN rēķinā būtu jānorāda kā preces pircējs.

10. Finanšu ministrs sniedza atbildi, ka konkrētajā gadījumā šis darījums ir apliekams ar PVN, sniedzot šādu skaidrojumu.

11. Pirmkārt, domes priekšsēdētjs nevar būt nodokļa maksātājs, jo viņš neveic patstāvīgu saimniecisko darbību un nedarbojas pats savs intereses. Tādējādi nodokļa maksātājs ir pašvaldība.

12. Otrkārt, lai arī kompensācijas izmaksas pienākums tika uzlikts domes priekšsēdētjam, tas negroza faktu, ka pašvaldības pašumtiesbas uz nekustamo pašumu tika nodotas Valsts kasei, kuru pārstāvja domes priekšsēdētjs. Tā rezultātā PVN nolūkā piegādātājs un saņēmējs ir viens un tas pats nodokļu maksātājs.

13. Treškārt, tā kā pašvaldības pašumtiesbas uz nekustamo pašumu Valsts kasei tika nodotas par kompensāciju, ir notikusi preču piegāde par atlīdzību, ko apliek ar PVN.

14. Finanšu ministrs tādējādi secināja, ka pašvaldībai ir pienākums veikt nekustamā pašuma atsavināšanas uzskaiti ar PVN rēķinu, kurā pašvaldība tiktu norādīta vienlaikus gan kā iestāde, kas darbojas savā vārdā kā piegādātājs, gan kā Valsts kases pārstāvis, darbojoties kā saņēmējs.

15. Vroclavas pašvaldība nepiekrīta šādai interpretācijai. Tāpēc tā cēla prasību pret finanšu ministru *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polijā).

16. Tiesa lēma, ka kritērijs, lai pieņemtu, ka notikusi preču piegāde nodokļu normatīvo aktu izpratnē – ekonomiskās kontroles pār nekustamo pašumu nodošana no piegādātāja saņēmējam, konkrētajā gadījumā nav izpildīta. Jo piegādātājs un saņēmējs bija viena un tā pati persona – Vroclavas pašvaldība. Rezultātā tiesa secināja, ka nav notikusi ekonomiskas un faktiskas kontroles pār nekustamo pašumu nodošana, kas ir priekšnoteikums, lai darījumu uzskatītu par apliekamu ar PVN saskaņā ar ES un valstu tiesību aktiem.

17. Finanšu ministrs pārsūdzāja lēmumu iesniedzoties *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa).

18. Minētā tiesa konstatēja, ka konkrētajā gadījumā pastāv pamatotas šaubas par to, vai pašvaldības pašumtiesību uz nekustamo pašumu nodošana par kompensāciju uz valsts iestādes izdota rīkojuma pamata var tikt uzskatīta par darījumu, kas apliekams ar nodokli valsts PVN likuma 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē. Saskaņā ar 2015. gada 12. februāra rīkojumu (5) tiesa trīs tiesnešu sastāvā nodeva lietu izskatīšanai *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) paplašinātam tiesas sastāvam septiņu tiesnešu sastāvā, izvirzot jautājumu:

“Vai pašumtiesību uz nekustamo pašumu nodošana par kompensāciju uz valsts iestādes izdota rīkojuma pamata, ņemot vērā to, ka darījuma ekonomiskā nasta (tai skaitā nodokļu samaksa) tiks segta no ekspropriācijas, var tikt uzskatīta par darījumu, kas apliekams ar nodokli [PVN likuma] 7. panta pirmās daļas 1. punkta izpratnē?”

19. Ar 2015. gada 12. oktobra nolikumu *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) septiņu tiesnešu sastāvā atbildēja apstiprinoši (6): pašvaldības pašumtiesību uz nekustamo pašumu nodošana par kompensāciju uz valsts iestādes izdota rīkojuma pamata ir preču piegāde saskaņā ar PVN likuma 7. panta 1. punkta 1. apakšpunkta noteikto. Tiesa skaidroja, ka šāda pašumtiesību nodošana civiltiesībās ir preču piegāde no PVN skatpunkta. Tādējādi tiesa uzskatīja, ka nav svarīgi izvērtēt jautājumu par to, vai šāds darījums sev ietver arī ekonomiskas kontroles pār pašumu nodošanu. Turklāt tiesas sastāvs nepiekrīt viedoklim, ka kompensācijas izmaksa pašvaldībai par Valsts kases atsavināto nekustamo pašumu nav faktiskas maksājums. Tiesa uzskatīja, ka pašvaldība faktiski saņem naudas līdzekļus no Valsts kases kā daļu no piešķirtajiem asignējumiem, lai tā varētu veikt uzdevumus valsts pārvaldes jomā.

20. Pamatlietas dalībnieki nepiekrīt *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolikumam. Viņi lūdz, lai šis jautājums tiktu nodots Tiesai prejudiciāla nolikuma sniegšanai. *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) trīs tiesnešu palāta ir piekritusi to darīt, ir apturējusi tiesvedību un uzdod šādu jautājumu prejudiciāla nolikuma sniegšanai:

“Vai, pildot kādu tiesību aktu, pašumtiesību uz pašvaldības nekustamo pašumu nodošana Valsts kasei par kompensāciju situācijā, kad no valsts tiesiskā regulējuma izriet, ka šos nekustamos pašumus pārvalda pašvaldības domes priekšsēdētājs, kas ir Valsts kases pārstaģis un vienlaikus pašvaldības izpildvaras struktūrvienība, ir ar nodokli apliekams darījums [PVN direktīvas] 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē?”

Vai atbildes uz iepriekšējo jautājumu sniegšanai ir nozīme tam, vai kompensācijas samaksa pašvaldībai ir notikusi faktiski vai arī tikai kā iekšēja pārgrāmatošana pašvaldības budžetā?”

21. Rakstveida atbildes iesniedza Vroclavas pašvaldība, Polijas valdība un Eiropas Komisija. Šo ieinteresēto lietas dalībnieku, kā arī finanšu ministra mutvārdu paskaidrojumi tika uzklauti tiesas sēdē, kas notika 2017. gada 13. decembrī.

IV. Vērtējums

22. Šie secinājumi ir strukturēti šādi. Vispirms es izteikšu dažus sākotnējos atbildes jautājumus par lietas specifisko kontekstu un precīzu iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu tvērumu (A). Otrkārt, es vispārīgi pievērsšos šos PVN direktīvas 14. panta 1. punktu un 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu norādot, jūdziena “preču piegāde” interpretācijai, kā arī saistībai starp (PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu norādot) atlīdzības [kompensācijas] jūdzienu un (PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu norādot) atlīdzības jūdzienu (B). Treškārt, es izskatīšu

konkrēto jautājumu, kas uzdots šajā lietā, ņemot vērā iepriekš minēto tiesību normu interpretāciju (C).

A. Sākotnējās piezīmes

1. Polijas vietējo varas iestāžu divējāda daba

23. Šīs lietas konteksts ir diezgan specifisks. Vietējo varas iestāžu [pašvaldību] divējāda daba un funkcijas rada sarežģījumus, mēģinot noskaidrot, vai tās darījums kā šajā gadījumā būtu apliekams ar nodokli. Atbilstoši iesniedzējtiesas norādītajai noderīgajai informācijai un vīlīkiem ieinteresēto lietas daļbnieku precizējumiem man izpratnē valsts tiesību normas, kas attiecas uz šo lietu, ir šādas.

24. Pirmkārt, pērvaldības līmenī Vroclava ir pilsētas teritorija. Pilsētu teritorijas vienlaikus pilda gan to atbildībā esošos uzdevumus (pašpērvalde vai autonomā pērvalde), gan uzdevumus, ko tām deleģē valsts (valsts pērvalde). Pienākumi, kas saistīti ar šajā lietā minēto nekustamo ēpašuma pērvaldēšanu, ietilpst pilsētas teritorijas pašas uzdevumos. Tas nozīmē, ka pēc nekustamo ēpašuma ekspropriācijas, kas iepriekš piederēja Vroclavas pašvaldībai, nekustamo ēpašumu turpinās pērvaldīt tā pati iestāde, ko pērstāv Vroclavas domes priekšsēdētājs.

25. Otrkārt, iesniedzējtiesa skaidrojusi, ka, ciktāl tas attiecas uz pašvaldības budžetu, pilsētu teritorijas finansē savā atbildībā esošo uzdevumu izpildi no pašu lēdzekļiem. Turpretim deleģēto valsts pērvaldes uzdevumu izpildi finansē no valsts budžeta asignējumiem vai citu pērvaldes līmeņu budžetiem. Saskaņā ar rēkojumu par prejudiciālo jautājuma uzdošanu pašvaldības (pilsētu teritorijas) ir atbildīgas par šajā lietā minēto nekustamo ēpašuma pērvaldēšanu. Tā kā tas ir pašvaldības pašas uzdevums, ar šo uzdevuma izpildi saistītās izmaksas ne vienmēr tiek pilnībā segtas no valsts budžeta asignējumiem.

26. Treškārt, attiecībā uz darījuma pušu oficiālu pērstāvību jānorāda, ka, lai arī Vroclavas pašvaldības ēpašumtiesības uz nekustamo ēpašumu ir nodotas Valsts kasei, abas iestādes šajā darījumā pērstāvja vienu un to pati personu, kura darbojās dažāds lomās, proti, Vroclavas domes priekšsēdētājs.

2. Uzdots jautājumu tvērums

27. Valsts tiesa šo lēgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ir formulējusi samērā specifiski. Uzdots jautājums tiek balstīts uz vairākiem faktiskiem un juridiskiem pieņēmumiem.

28. Proti, saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu “nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Materiāla vai nemateriāla ēpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo ēpaši ir uzskatāma par “saimniecisku darbību” (7). Izņēmums no PVN direktīvas 9. panta 1. punkta norādīts vispārīgās “nodokļa maksātāja” definīcijas norādīts šīs direktīvas 13. panta 1. punktā. Tas izslēdz valstis, reģionāls un vietējos pērvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus attiecībā uz darbību vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, ja vien tas, ka tās tiek uzskatītas par personām, kas nav nodokļa maksātājas, nerada nozīmīgus konkurences izkropojumus (8).

29. Lai arī Vroclavas pašvaldība to ir vairākkārt apstrīdējusi, iesniedzējtiesa ir skaidri norādījusi, ka šīs pašvaldības kā *nodokļa maksātāja* tiesābspējanav apšaubāma. Iesniedzējtiesas uzdots jautājums tādējādi attiecas tikai uz darījuma – ēpašumtiesību uz minēto nekustamo ēpašumu nodošanas – ar *nodokli apliekamo raksturu*.

30. Attiecīgo pasākumu klasifikācija, ievērojot Tiesas izvirzītos kritērijus, ir valsts tiesas kompetencē (9). Šajā kontekstā jāatceras, ka tiesas pārzīti esošā strīda faktiskā un juridiskā konteksta noteikšana ir valsts tiesas atbildība (10). Proti, Tiesai uzdodamo jautājumu noteikšana ir valsts tiesas, nevis pamatlīetas dalībnieku ziņā. Tas izriet ne tikai no Tiesas kompetences, kas norādīta LESD 267. pantā, bet arī no pienākuma nodrošināt, ka visiem ieinteresētajiem lietās dalībniekiem ir iespēja iesniegt savus apsvērumus saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā norādīto (11).

31. Līdz ar to Tiesai nav no jauna jāsniedz faktu vērtējums vai valsts tiesību interpretācija, ko jau veikusi iesniedzējtiesa un kas neietilpst prejudiciālā jautājumu priekšmeta tvērumā. Tas attiecas (jo sevišķi) uz tādām gadījumiem, kad ir nepieciešams rēķināt izvērtējums, lai piemērotu ES tiesības diezgan komplicētā valsts tiesībā.

32. Tāpēc šie secinājumi tiks balstīti uz novērtējumu, ko veikusi iesniedzējtiesa, proti, ka attiecībā uz šajā lietā minēto darījumu Vroclavas pašvaldība ir “nodokļa maksātājs”, tomēr neieņemot nekādu nostāju šajā konkrētajā jautājumā.

B. “Preču piegāde” saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu

33. Uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai pamatlīetas aplūkoto darījumu ir ar nodokli apliekama “preču piegāde” PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Iesniedzējtiesa papildus jautā, vai apstāklim, ka kompensācijas samaksa ir notikusi tikai kā iekšēja pārgrāmatošana pašvaldības budžetā, ir kāda ietekme uz šo novērtējumu.

34. Lai sniegtu lietderīgu atbildi uz uzdotajiem jautājumiem, es vispirms izvērtēšu PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta vēsturisko izcelsmi un mērķi (1). Otrkārt, es analizēšu saistību starp PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 14. panta 1. punktu (2). Treškārt, es aplūkošu, vai “atlīdzības [kompensācijas]” jēdziens, kas noteikts šīs direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktā, atbilst “atlīdzības” priekšnoteikumam, kas ietverts direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā (3).

1. PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta izcelsme un mērķis

35. PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkts aptver konkrētu darījumu, kas atbilst trim elementiem. Pirmkārt, ir jākonstatē “pašumtiesību nodošana”. Otrkārt, pašumtiesību nodošanai jābūt veiktai “ar valsts iestādes vai tās vērdz izdotu rīkojumu vai arī pildot kādu tiesību aktu”. Treškārt, pašumtiesību nodošanai jābūt veiktai “par atlīdzību [kompensāciju]”.

36. PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkts attiecas uz konkrētiem darījumiem. Atšķirībā no PVN direktīvas 14. panta 1. punktā minētajiem darījumiem, kas ietver savstarpējā darījuma iesaistīto pušu brīvību un kas tiek veikti par atlīdzību, šīs direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzēts cits scenārijs: pašumtiesību nodošana, kas notikusi valsts iestādes vienpusēja lēmuma rezultātā, kā arī par atlīdzību [kompensāciju].

37. Lai arī sagatavošanas darbi nesniedz daudz informācijas par PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta mērķi (12), šīs tiesību normas gramatiskā un loģiskā interpretācija ļauj izdarīt zināmus secinājumus.

38. Kā norādījuši vairāki autori, ir pamatoti uzskatīt, ka likumdevēja mērķis, tieši pielīdzinot ekspropriāciju, kas veikta apmaiņā pret kompensāciju, preču piegādei, kas apliekama ar nodokli, un tādējādi attiecībā uz piespiedu kārtā par kompensāciju veikto pašumtiesību nodošanai, piemērojot tos pašus noteikumus kā vispārīgāi preču piegādei, bija nepieciešams, ka valsts iestādes

izvēlas ekspropriāciju tādā darījuma vietā, kas atbilstu vispārīgām kritērijiem, lai šo darījumu uzskatītu par preču piegādi (13).

39. Es tam piekrītu. Tāpatiešm šī ietī saprīta gī pieeja, ka valsts iestīdes netiek iedrošinītas veikt ekspropriāciju, piešīrot tīm nodokīu atvieglojumus, tī vietī, lai tī s mīīnītu panīkt vienošanos ar attiecīgo personu. Tīdījīdi neatkarīgi no tī, vai preču piegīde nekustamī pašuma veidī tiktu veikta uz vienošanī s vai ekspropriācijas pamata, attiecībī uz aplīkšanu ar nodokli tī saglabītu neītrālītīti. Tomīr jīuzsver PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta atšīrīgī loīika un tīdījīdi arī atšīrīgī terminoloīija šīdī kontrastī: *privītiesības – savstarpīgums – atlīdzība*, no vienas puses, un *publīkī s tiesības – vienpusījs līmums – atlīdzība [kompensīcija]*, no otras puses.

2. Saistība starp PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 14. panta 1. punktu

40. Iesnīdzījtīesas uzdotsī jautījums un ieīnteresīto lietās dalībīnieku snīgtīe argumenti ir saistītī ar to, vai PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktī norīdītajīem darījumīem ir jīatbīlst šī s direktīvas 14. panta 1. punktī minītajīem nosacījumīem, proti, nosacījumam, ka jībīt notīkušī "tiesībī nodošanī rīkotīes ar materiīlu pašumu kī pašīniekam".

41. Iesnīdzījtīesa un ieīnteresītie lietās dalībīnieki ir plašī pamatojīušīes uz Tīesas judikatūru attiecībī uz PVN direktīvas 14. panta 1. punktu, kurī uzsvīrts *de facto* pašuma nodošanas svarīgums neatkarīgi no šī darījuma tiesiskī s formas (14). Tīesa paziīoja, ka, lai darījumu varītu kvalificīt kī preču piegīdi 14. panta 1. punkta izpratnī, ir vajadzīgs, lai minītī darījuma sekas bītu tīdas, ka ar to šī personai tiktu nodotas tiesībās faktīski rīkotīes ar šī materiīlo pašumu kī pašīnieci (15). Tīesībās rīkotīes ar materiīlo pašumu kī pašīniekam ir definītas kī tiesībās izlēmī, kī vai kīdam nolīkam pašumu izmantot (16).

42. Argumentī, ko izvirzīja Vroclavas pašvaldība, norīdīts, ka, lai darījums atbīlstu 14. panta 2. punkta a) apakšpunktam, tam vienlaīkus jīatbīlst 14. panta 1. punktī norīdītajam kritīrijam, proti, tī rezultītī jīnodod tiesībās rīkotīes ar precī kī pašīniekam.

43. Turpretī Polījas valdība un Komisīja uzskata, ka PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir neatkarīgs attiecībī uz minītī s direktīvas 14. panta 1. punktu. Tīdījīdi 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnī nav nozīmes tam, vai ir tīkušās nodotas tiesībās rīkotīes ar precīm ekonomiskī izpratnī.

44. Es piekrītu pīdījam minītajam vīedoklim.

45. PVN direktīvas 14. pantī, kas ietverts sadaīī "Darījumi, kurus aplīek ar nodokli", ir noteīkts, kas ir uzskatīms par "preču piegīdi".

46. Šī noteīkuma 1. punkts nostīprīna *vispīrīgu noteīkumu* attiecībī uz to, kas ir "preču piegīde": "tiesībī nodošana rīkotīes ar materiīlu pašumu kī pašīniekam". Šī noteīkuma 2. punkts norīda uz *cītiem darījumīem*, kas ir "uzskatīmi par preču piegīdi" [...] "papīldus 1. punktī minītajīem darījumīem".

47. Tīdījīdi, skatot PVN direktīvas 14. pantu pīc tī teksta un struktīras, ir acīmredzami, ka šī noteīkuma 2. punkts ir *lex specialis* attiecībī pret vispīrīgo preču piegīdes definīciju, kas noteīkta 1. punktī.

48. PVN direktīvas 14. panta 1. punktī un 14. panta 2. punktī ir atšīrīgi "preču piegīdes" darījumi, un tīdījīdi tie jīīnterpretī neatkarīgi vīens no otra. 14. panta 1. punktī ir ietvertī

vispārīgi kritēriji, lai noteiktu preču piegādi. 14. panta 2. punkts norādīts to darījumu saraksts, kuri "papildus" tiem darījumiem, kuri atbilst 14. panta 1. punkts norādītajai vispārīgajai definīcijai, tpat ir uzskatāmi par "preču piegādi". Tādējādi izširoša nozīme ir 14. panta struktūrai: 14. panta 1. punkts nosaka vispārīgās prasības, kas ir izvirzītas attiecībā uz preču piegādi. Savukārt 14. panta 2. punkts attiecas uz pašiem darījumiem, kas ir pielīdzināmi preču piegādei.

49. PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkts salīdzinājums ar 14. panta 1. punktu ir izmantoti atšķirīgi termini. 14. panta 2. punkta a) apakšpunkts nav atsaucies uz "tiesbūm rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam", bet ir skaidri veikta izvēle par labu citam formulējumam: "pašumtiesību nodošanu [...], ja to dara ar [...] rēķojumu".

50. Tā rezultātā obligāts pašumtiesību nodošanas – atšķirība no līgumsaistībām, kurās notikusi iesaistīšanās pēc brīvas gribas, – specifiskajā kontekstā 14. panta 2. punkta a) apakšpunkts faktiski aizstāj visus būtiskos elementus, kuri noteikti 14. panta 1. punktā. Iepriekš norādītie atšķirīgie mērķi un loģika (17) tādējādi ietver atšķirīgas koncepcijas.

51. Koncentrēšanās uz formālu pašumtiesību uz pašumu nodošanu pretēji reālām tiesbūm rēķoties ar pašumu ekonomiskā izpratnē ir saprotami, ņemot vērā pašuma ekspropriācijas specifisko kontekstu. Šādos gadījumos ir iespējams, ka valsts iestāde, kas veica ekspropriāciju, to ir izdarījusi konkrētā nolūkā. Šīs pašais nolūks (piemēram, ceļa būvniecība uz ekspropriētā zemes pašuma) faktiski saista šo valsts iestādi tādā ziņā, kādā tā rēķojas ar šo pašumu. Tādējādi faktiski varētu gadīties, ka, lai gan valsts iestāde formāli ir ieguvusi pašumtiesības uz zemi, tas, kā šī iestāde rēķojas ar pašumu, ir ievērojami ierobežots. Ja šādos pašos apstākļos tiktu piemērota loģika par tiesbūm rēķoties efektīvi kā pašniekam, tas savukārt varētu efektīvi radīt tādi savdabīgas situācijas gadījumos, kad ekspropriācija veikta sabiedrības interesēs, jo šāds gadījums nebūtu pašnieka no PVN piemērošanas skatpunkta.

52. Turklāt var piebilst, ka pēc iekšējās analoģijas 14. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir noteikti citi "papildu" darījumi, kas pielīdzināmi preču piegādei, minot "faktisku preču nodošanu, pildot līgumu par preču nomu/ri uz noteiktu laiku vai par preču pārdošanu uz nomaksu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos pašumtiesību pārēja notiek nevis tā, kā veicot pārdošanas darījumu". Atbilstoši Tiesas norādītajam, kā tas izriet no paša teksta, PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunkts atšķirībā no 14. panta 1. punkts norādītajiem darījumiem nav atsaucies uz tiesību nodošanu rēķoties ar precī kā pašniekam (18).

53. Jautājums – PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkts atšķirībā no šī panta 1. punkta nav pieprasīta tiesību rēķoties ar pašumu kā pašniekam nodošana. Direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē, ja ir izpildīti citi šīs tiesību normas nosacījumi, lai darījums tiktu uzskatīts par "preču piegādi", kas apliekama ar nodokli, ir pietiekami, ka pašumtiesību uz konkrēto pašumu nodošana ir notikusi, formāli nododot pašuma tiesības uz konkrēto pašumu.

3. Saistība starp PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu

54. PVN direktīvas 2. pants ir noteikums, kas ietver tos darījumus, kuri ir apliekami ar PVN. Saskaņā ar minētās direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu viens no šiem darījumiem ir "preču piegāde, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās".

55. Lai darījums saskaņā ar šo noteikumu būtu apliekams ar nodokli, nepieciešami ētri elementi. Pirmkārt, jākonstatē "preču piegāde". Otrkārt, preču piegādei jābūt veiktai "par

atlīdzību". Treškārt, preču piegādei jābūt veiktai kādas daļēvalsts teritorijā. Ceturkārt, to jāveic "nodokļu maksātājam, kas rēķina kā tās".

56. PVN direktīvas 14. pants sev ietver tikai pirmo no šiem PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā noteiktajiem kritērijiem. Tas tikai definē "preču piegādi". Tomēr šajā noteikumā nekas nav minēts par direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta pārējiem elementiem (atlīdzība, teritorija, kvalitātes prasības attiecībā uz personu, kura rēķina kā nodokļa maksātāju). Patiesībā, atšķirībā no PVN direktīvas 16.–18. panta, kas attiecas uz darījumiem, kuri ir vai var tikt uzskatīti par "preču piegādi par atlīdzību", 14. pants regulē tikai tādus darījumus, kas uzskatāmi par "preču piegādi".

57. No tā loģiski izriet, ka PVN direktīvas 14. pants netiek skarti trīs atlikušie kritēriji, kas minēti direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā. Tādējādi *atlīdzības elements* nevar tikt prezumēts kā pašsaprotami pastāv šīs situācijā, kad ir notikusi "preču piegāde" PVN direktīvas 14. panta izpratnē.

58. Šis secinājums var būt kā ievads iesniedzējtiesas norādītajam otrajam problēmājutījumam, proti, kāda ir saistība starp 14. panta 2. punkta a) apakšpunktā norādīto atlīdzības [kompensācijām] jdzienu un 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā norādīto atlīdzības jdzienu? Vai šie jdzieni ir atšķirīgi? Vai arī atlīdzība [kompensācija] ir uzskatāma par jdziena "atlīdzība" paveidu (loģisku apakš kategoriju)?

59. Judikatūrā "atlīdzības" jdzienam tiek interpretēts tādējādi, ka preču piegāde tiek veikta "par atlīdzību", ja pastāv *tieša saikne* starp piegādāto preci vai pakalpojumu un saņemto atlīdzību (19). Šāda tieša saikne pastāv "tikai tad, ja starp piegādātāju un pircēju pastāv tiesiskās attiecības, kurās tiek īstenots savstarpējs izpildījums, un piegādātāja saņemtais samaksa ir faktiskā atlīdzība par piegādāto preci" (20). Tiesa ir norādījusi, ka "atlīdzība [..] ir subjektīvā vērtība, proti, tā ir faktiskā saņemtais summa, nevis summa, ko aprēķina saskaņā ar objektīviem kritērijiem" (21).

60. Tiesa tāpat norādīja, ka "šai atlīdzībai būtu jābūt izteiktai naudas izteiksmē" un ka, "ja šā vērtība nav naudas summa, par kuru puses ir panākušas vienošanos, tai, lai tā būtu subjektīvā, ir jābūt vērtībai, kas ir atlīdzība par preču piegādi, kuru pakalpojumu saņēmējs piešķir pakalpojumiem, kurus viņš vēlas saņemt, un tai ir jāatbilst summai, kuru viņš ir gatavs šajā ziņā maksāt" (22). Tiesa atzinusi, ka apstāklis, ka saimnieciskais darījums tiek veikts par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par parasto tirgus cenu, nav nozīmes, kvalificējot šo darījumu kā atlīdzības darījumu (23).

61. Diskusijai par to, vai 14. panta 2. punkta a) apakšpunktā norādītais jdzienam "atlīdzība [kompensācija]" atbilst visiem elementiem, kas veido "atlīdzības" jdziena definīciju atbilstoši iepriekš minētajai judikatūrai, manuprāt, ir ierobežota nozīme. Patiesībā, kā to pareizi norādīja Komisija, kritēriji, kas izstrādāti, pamatojoties uz Tiesas judikatūru attiecībā uz jdziena "atlīdzība" interpretāciju, un kas konkrētajā lietā tikuši plaši apspriesti ar ieinteresētajām pusēm, ir tikuši izstrādāti tieši 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta interpretācijas kontekstā attiecībā uz darījumiem, kuri vispārīgi ietverti PVN direktīvas 14. panta 1. punktā, vai attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību minētās direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

62. Manuprāt, "atlīdzība [kompensācija]", kas minēta 14. panta 2. punkta a) apakšpunktā, ir tāpaša veida atlīdzība minētās direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Kompensācija var tikt uzskatīta par standartizēta veida atlīdzību, kas paredzēta tāpat pašajās ekspropriācijās apstākļos.

63. Š? iemesla d?? tam, vai š?ds objekt?vi atš?ir?gs kompens?cijas j?dziens atbilst visiem individu?lajiem krit?rijiem, kuri š?s Tiesas judikat?r? laika gait? tikuši izstr?d?ti attiec?b? uz atl?dz?bas j?dzienu, ir ierobežota noz?me. Abu j?dzienu atš?ir?gie m?r?i un lo?ika var attaisnot nepieciešam?s piel?gošanas un noš?iršanas.

64. Tom?r š?s sada?as nosl?guma da?? es piev?rs?šos diviem iesp?jamiem iebildumiem attiec?b? uz atš?ir?b?m šajos divos j?dzienos un uz to pamata nodemonstr?šu to, k? kompens?cijas j?dziens, ja tas tiek saprasts š?d? veid?, var viegli tikt ietilpin?ts visaptverošaj? atl?dz?bas j?dzien?. Pirmk?rt, t? ir judikat?ra, saska?? ar kuru kompens?cija par nodar?to kait?jumu visp?r?gi nevar tikt uzskat?ta par “atl?dz?bu”, un, otrk?rt, judikat?ra attiec?b? uz “savstarp?j? izpild?juma” nepieciešam?bu.

65. Piev?ršoties pirmajam iesp?jamajam iebildumam pre?u pieg?des un PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta kontekst?, j?nor?da, ka Tiesas judikat?r? daž?d?s situ?cij?s ir ticis pie?emts, ka izmaks?t? kompens?cija par nodar?to kait?jumu neatbilst pras?b?m, kas ?autu to uzskat?t par atl?dz?bu. Tiesa ir l?musi, ka summ?m, kas k? rokasnauda iemaks?tas saist?b? ar l?gumiem par viesn?cu pakalpojumu sniegšanu un kas uzskat?mas par fiks?tu kompens?ciju par l?guma laušanu, ko maks?, atl?dzinot kait?jumu, kurš nodar?ts ar klienta neierašanos, nav tiešas saiknes ar k?du no pakalpojumiem, ko sniedz par atl?dz?bu, un t?d?j?di t?m nepiem?ro nodokli (24). Tiesa t?pat ir l?musi, ka ar? taisn?ga kompens?cija, kura saist?ta ar kait?jumu, kas ?pašniekiem izriet no vi?u aizsarg?to darbu reproduc?šanas, kura tikusi veikta bez vi?u at?aujas, nav tieša atl?dz?ba par jebk?du pakalpojumu (25).

66. Manupr?t, kompens?cijas, kas ir apl?kotas min?taj?s liet?s, gluži vienk?rši ir atš?ir?gas no atl?dz?bas [kompens?cijas], kas min?ta PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkt?. Iepriekš min?tie nol?mumi ir pasludin?ti pakalpojumu sniegšanas jom?. Pretstat? pre?u pieg?dei pakalpojumu sniegšanas jom? nav PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktam l?dz?ga noteikuma, proti, nav t?da speci?la noteikuma, kas regul?tu ?pašumties?bu nodošanu par kompens?ciju [atl?dz?bu]. ?emot v?r? to, ka ?pašumties?bu nodošana par atl?dz?bu [kompens?ciju] ir tieši iek?auta PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkt?, b?tu piln?gi nelo?iski šaj? ties?bu norm? min?tos dar?jumus izsl?gt no PVN direkt?vas 2. punkt? min?tajiem dar?jumiem, kurus apliek ar nodokli, defin?jot kompens?ciju [atl?dz?bu] k? t?du, kas atrodas ?rpus visp?r?g? “atl?dz?bas” j?dziena. K? tas pareizi nor?d?ts ties?bu doktr?n?, PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta ievadda?as m?r?is var?tu b?t tieši v?rstis uz iesp?jamu konceptu?lu probl?mu risin?šanu, uzskaitot taj? iek?autos specifiskos dar?jumus k? pre?u pieg?di (26).

67. Otrs iesp?jamais iebildums rodas uz t?das judikat?ras pamata, kur?, interpret?jot PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu kopsakar? ar 14. panta 1. punktu, ticis uzsv?rts “savstarp?j? izpild?juma” elements. T?, piem?ram, *Posnania Investment*, kur konkr?tais dar?jums bija ?pašumties?bu uz nekustamo ?pašumu nodošana publisko ties?bu subjektam, samaks?jot nenomaks?tos nodok?us, Tiesa secin?ja, ka, lai ar? šaj? gad?jum? starp nekustam? ?pašuma pieg?d?t?ju un t? sa??m?ju past?v tiesiskas attiec?bas, tom?r nodok?u maks?t?ja (pieg?d?t?ja) samaksas *pien?kums* ir *vienpus?ja rakstura*, jo nodok?a samaksa izraisa vien?gi vi?a tiesisku atbr?vošanu no par?da, ?emot v?r? to, ka nodoklis faktiski ir oblig?ts maks?jums. Pamatojoties uz to, Tiesa secin?ja, ka t?d?j?di nepast?v tiesiskas attiec?bas, kur?s tiktu ?stenots savstarp?js izpild?jums (27).

68. Cikt?l š? kategorija ir b?tiska PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkt? paredz?to dar?jumu daž?do raksturu kontekst?, savstarp?guma elements ir aktu?ls “tiešas saiknes” zi?? pat attiec?b? uz ?pašumties?bu uz ?pašumu nodošanu un kompens?ciju. Viens no tiem ir otra rezult?ts – kompens?cija [atl?dz?ba] ir izmaks?ta, jo ?pašums ir ekspropri?ts. Šis elements ir

saistīts ar loģisko saikni starp atlīdzību un piegādi – konkrēto preču piegāde un atlīdzība (kas izmaksāta kompensācijas veidā) ir uzskatāmas par tieši saistītām. Ja piegāde nav veikta, atlīdzība netiek maksāta, un otrādi (28).

4. Starpsecinājumi

69. PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta piemērošana ir atkarīga no trīs kumulatīviem nosacījumiem. Pirmkārt, ir jānotiek pašumtiesību nodošanai. Otrkārt, pašumtiesību nodošanai jābūt veiktai uz valsts iestādes vai tās vārdā izdota rīkojuma pamata vai arī pildot kādu tiesību aktu. Treškārt, ir jābūt izmaksātai kompensācijai [atlīdzībai].

70. Attiecībā uz pirmo no šiem nosacījumiem PVN direktīva neparedz tiesību rīkoties ar pašumu kā pašniekam nodošanu, kā tas ir šī panta 1. punkta gadījumā. Direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē, ja ir izpildīti citi nosacījumi attiecībā uz kompensāciju un veidu, kādā darījumam jābūt izpildītam, tad, lai darījums tiktu uzskatīts par “preču piegādi” atbilstoši šīs direktīvas 14. pantam, ir pietiekami, ka pašumtiesību uz konkrēto pašumu nodošana ir notikusi, formāli nododot pašuma tiesības uz konkrēto pašumu.

71. Lai piegāde saskaņā ar 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu būtu apliekama ar nodokli, ir jāizpilda arī PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta nosacījumi, t.i., jābūt atbilstībai specifiskajiem elementiem, kas ietverti šajā noteikumā. Šie 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta elementi ietekmē arī 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā norādītās vispārīgās jēdziena “atlīdzība” definīcijas interpretāciju. Kompensācijas, kas ir faktiski izmaksātas saskaņā ar 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu, ir uzskatāmas par šāpa veida “atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

C. Par konkrēto lietu

1. Vai ir notikusi preču piegāde 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē?

72. Šajā gadījumā iesniedzējtiesa ir paudusi šaubas par to, vai vispār ir notikusi pašumtiesību nodošana “ekonomiskā” nozīmē. Tā skaidrojusi, ka Vroclavas domes priekšsēdētājs atrodas abās darījuma pusēs, darbojoties kā vietējās pārvaldes iestādes (pārvaldības) pārstāvis un kā Valsts kases pārstāvis. Piemērojamie Polijas normatīvie akti attiecas uz “pašumtiesību pārveju” tikai juridiskā nozīmē, nevis uz “ekonomisko pašumtiesību pārveju”. Tādējādi ir apšaubāms, vai ir notikusi *de facto* ekonomisko pašumtiesību pārveja. Iesniedzējtiesa arī norāda, ka strīdīgais darījums attiecas uz pašumtiesību nodošanu, kas nav noticis šā darījuma pušu brīvī paustas gribas rezultātā, bet gan, pildot tiesību aktu, apmaiņā pret kompensācijas izmaksu.

73. Jēdziens “ekonomiskās pašumtiesības” direktīvā nemaz nav iekļauts. Tomēr pēc iesniedzējtiesas norādītā un diskusijām starp ieinteresētajām personām šķiet, ka prejudiciālais jautājums attiecas uz to, vai ir iespējams piemērot PVN direktīvas 14. panta 1. punktā norādīto jēdzienu “tiesību nodošana rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam” tā, kā to ir interpretējusi Tiesa.

74. Saskaņā ar vispārīgajiem kritērijiem, kas izklāstīti šo secinājumu 40.–53. punktā, prasība par tiesību nodošanu rīkoties ar precēm kā pašniekam nav viens no nosacījumiem saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu.

75. Tādējādi, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, šķiet, ka konkrētajā gadījumā pastāv visas trīs 14. panta 2. punkta a) apakšpunktā izvirzītās prasības attiecībā uz preču piegādi.

76. Pirmkārt, kā to apstiprinājis iesniedzējtiesa, nav strīda par to, ka Vroclavas pašvaldības pašumtiesības uz nekustamo pašumu tika nodotas Valsts kasei. Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka Vroclavas domes priekšdēļis patiešām darbojās divās dažādās lomās vienā un tajā pašā darījumā, proti, gan pašvaldības vārdā kā pašvaldības izpildvaras struktūrvienība, gan kā Valsts kases pārstāvis. Tas, kas ir svarīgi saistībā ar konkrēto noteikumu, ir tas, ka ir notikusi formaļā pašumtiesību pārreja starp divām skaidri nodalītiem juridiskām personām.

77. Otrkārt, pašumtiesību nodošana notikusi, pamatojoties uz Lejassilāzijas vojevodistes vojevodas lēmumu un valsts tiesību aktiem (29). Šajā saistībā iesniedzējtiesas norādītais apstāklis, ka pašumtiesību uz precēm nodošana nav notikusi pušu brīvī paštas gribas rezultātā, arī ir nebūtisks. Jo PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktā norādītā prasība tieši noteic, ka pašumtiesību nodošanai jābūt veiktai uz valsts iestādes vai tās vārdā izdota rīkojuma pamata vai arī pildot kādu tiesību aktu. Šis elements sevī ietver atšķirību no šīs direktīvas 14. panta 1. punkta norādītajiem darījumiem un kā tās nozīmē, ka nepastāv pušu brīvība griba vai savstarpēja vienošanās.

78. Treškārt, šī lietā, ka Vroclavas domes priekšdēļis ir veicis kompensācijas atlīdzības maksājumu, pamatojoties uz Lejassilāzijas vojevodistes vojevodas atsevišķu lēmumu, ar kuru noteikts kompensācijas apmārs, kuru Vroclavas pašvaldībai bija tiesības saņemt. Tomēr, tāt kā "faktiskā" kompensācija šajā lietā ir tikusi plaši apspriesta starp ieinteresētajām pusēm, es šo konkrēto jautājumu izvērtēšu atsevišķi.

2. "Faktiskā" kompensācija vai atlīdzība

79. Vispārīgā analīzē, kas norādīta šo secinājumu 54.–68. punktā, jau norāda uz to, ka PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktā norādītais atlīdzības [kompensācijas] jēdziens ir jāinterpretē kā "paša veida atlīdzība direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

80. Tomēr no rīkojuma par prejudiciālo jautājuma uzdošanu un ieinteresēto lietas dalībnieku sniegtajiem atbilstošajiem pamatlēmumiem šī lietā, ka iesniedzējtiesas šaubas ir saistītas ne tik daudz ar jēdzienu "atlīdzība" un "atlīdzība [kompensācija]" loģisko saikni, bet drīzāk ar to faktu, ka nav skaidrības par to, vai kompensācija ir tikusi *faktiski* izmaksāta.

81. Abas puses pamatlēmā pieturas pie viedokļa, ka nekāda reāla atlīdzība nav tikusi izmaksāta.

82. Saskaņā ar Vroclavas pašvaldības apgalvoto lūdzēju, kuri bija nepieciešami kompensācijas izmaksai atbilstoši Lejassilāzijas vojevodistes vojevodas lēmumam, tika ņemti no pašvaldības budžeta, kas bija paredzēts pilsētas teritorijas uzdevumu izpildei. Tajā pašā laikā ieņēmumi no kompensācijas šajā pašā budžetā ir atspoguļoti kā pašvaldības ieņēmumi. Tas tika veikts ar iekšējās pārvaldības palīdzību, atbilstoši kurai Vroclavas pašvaldības zaudējumi saistībā ar zaudēto nekustamo pašumu nav tikuši kompensēti.

83. Atbilstoši Polijas valdības atbilstošajiem lēmumiem nevar pieņemt, ka nosacījums attiecībā uz *tiešu saikni* starp pašumtiesību nodošanu un kompensāciju [atlīdzību] ir izpildīts. Vroclavas domes priekšdēļim, kuram tika uzlikts pienākums izmaksāt kompensāciju, nav pašam sava budžeta. Viņa amata uzdevumu izpildei nepieciešamie lūdzēju tiek izmaksāti no pašvaldības budžeta. Tāt rezultātā lēmuma par kompensācijas izmaksu noteikšana ir iespējama tikai ar tās naudas lūdzēju pārskaitīšanu, kas Vroclavas pašvaldībai jau ir tikuši piešķirti pilsētas teritorijas uzdevumu izpildei. Finanšu ministrs tiesas sēdē pauda lūdzēju viedokli.

84. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šīs lietas konkrētajos apstākļos kompensācija ir tikusi

faktiski izmaks?ta. Tiesai patieš?m nav j?pie?em l?mums attiec?b? uz sarežž?taj?m Polijas administrat?vaj?m ties?b?m, jo šaj? liet? faktiskais un tiesiskais konteksts joproj?m ir neskaidrs, lai gan bija Tiesas uzaicin?jums ieinteres?tajiem lietās dal?bniekiem tiesas s?d? paskaidrot to, k? faktiski darbojas gr?matved?bas sist?ma š?das pašvald?bas p?rvaldes, kurai noteiktas dubultas funkcijas, gad?jum?. Konkr?ti, joproj?m nav skaidrs, vai ir noticis faktisks naudas l?dzek?u p?rskait?jums no Valsts kases un, ja t?, kur?s pašvald?bas budžeta poz?cij?s tas ticis iemaks?ts, t?pat nav skaidr?bas attiec?b? uz to, k?d? m?r? pašvald?bas budžeta poz?cijas ir noš?irtas un nodal?tas attiec?b? uz daž?do uzdevumu izpildi, kas tai ir uztic?ti.

85. Tom?r past?v vismaz daži visp?r?gi apsv?rumi, kurus k? nor?des, iesp?jams, var?tu sniegt iesniedz?jtiesai.

86. Pirmk?rt, tas, ka kompens?cija tika veikta k? iekš?ja p?rgr?matošana, neizsl?dz t?s sp?k? esam?bu, jo nedz PVN direkt?va, nedz judikat?ra neizvirza nek?das ?pašas pras?bas attiec?b? uz samaksas veikšanas metodi vai uzskaites proced?ru, lai tiktu atz?ta kompens?cijas izmaksas sp?k? esam?ba.

87. Otrk?rt, tom?r tiešas saiknes zi?? vai vienk?ršas “quid pro quo” lo?ikas zi??, kas past?v jebkur? dar?jum? (30), ja ir notikusi ?pašumties?bu uz ?pašumu form?la nodošana, ir j?b?t samaks?tai ar? atl?dz?bai. Sav? zi?? atl?dz?bai ir j?atrodas ?pašumties?bu nodošanas dar?juma otr? pus?. T?d?? ir j?b?t notikušam zin?mam pašvald?bas *pašu resursu* pieaugumam, ?emot v?r? to, ka ?pašums iepriekš pieder?ja pašvald?bai k? neatkar?gai pašp?rvaldes strukt?rai.

88. Trešk?rt, t? k? PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkt? nor?d?t? kompens?cija [atl?dz?ba] ir ?pašs 2. panta 1. punkta a) apakšpunkt? nor?d?t?s nepieciešam?s atl?dz?bas veids, ir nepieciešams, lai š? kompens?cija b?tu *faktiski* izmaks?ta. To apstiprina 14. panta 2. punkta a) apakšpunkts, kas skaidri pieprasa kompens?cijas *izmaksu*. Viens no PVN direkt?vas pamatprincipiem ir tas, ka summa, kuru apliek ar nodokli, ir atl?dz?ba, kas ir *faktiski* sa?emta, attiec?gi nodok?u p?rvaldes nevar iekas?t PVN apm?ru, kas p?rsniedz to, ko nodok?a maks?t?js ir sa??mis (31). T?tad, ja ir veikta pieg?de bez atl?dz?bas, nav pamata veikt apr??inu (32). Tieši izsakoties, ja nav sa?emts nek?ds maks?jums, nav nek?, ko aplikēt ar nodokli.

V. Secin?jumi

89. Atbilstoši iepriekš min?tajam es ierosinu sniegt š?du atbildi uz *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) uzdoto jaut?jumu:

?pašumties?bu uz pašvald?bai piederošo nekustamo ?pašumu nodošana Valsts kasei atbilstoši likumam apmai?? pret faktiski veiktu atl?dz?bas [kompens?cijas] maks?jumu, gad?jum?, kad saska?? ar valsts ties?bu aktiem šo ?pašumu turpina p?rvald?t pašvald?bas domes priekšs?d?t?js, kurš vienlaikus ir Valsts kases p?rst?vis un pašvald?bas izpildvaras p?rst?vis, ir ar nodokli apliekams dar?jums Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

1 Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 Skat., piem?ram, Roscher, W. H. (red.), *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*, 2. s?jums, Leipziga, Verlag von B. G. Teubner, 1890–1897, 29.–41. lpp., vai William Smith (red.), *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*, II s?jums, Londona, Taylor and Walton, 1846, 550.–552. lpp.

- 3 Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).
- 4 Dz. U. 2004, Nr. 54, 535. punkts. Konsolidētā versija, Dz. U. 2011, Nr. 177, 1054. punkts, ar grozījumiem.
- 5 I FSK 1857/13.
- 6 I FPS 1/15.
- 7 Spriedums, 2017. gada 11. maijs, *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:361, 27. punkts).
- 8 Skat. spriedumu, 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 9 Skat. spriedumu, 2000. gada 14. decembris, *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, 23. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī rīkojumu, 2014. gada 20. marts, *Gmina Wrocław* (C-72/13, EU:C:2014:197, 18.–22. punkts un tajos minētā judikatūra).
- 10 Skat., piemēram, spriedumu, 2017. gada 19. janvāris, *National Roads Authority* (C-344/15, EU:C:2017:28, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 11 Skat., piemēram, spriedumu, 2015. gada 6. oktobris, *T-Mobile Czech Republic* un *Vodafone Czech Republic* (C-508/14, EU:C:2015:657, 28. un 29. punkts un tajos minētā judikatūra).
- 12 PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktā norādītajai tiesību normai līdzvērtīga tiesību norma tika ieviesta ar Padomes Sesto direktīvu (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.). Komisijas priekšlikuma (COM/1973/950/galīgā versija) 5. panta 2. punkta f) apakšpunkta projektā, kas vēlāk kļuva par Sesto PVN direktīvas 5. panta 4. punkta a) apakšpunktu, norādīts uz “pašuma pašumtiesību nodošanu pret maksu vai kompensāciju, ja to dara ar valsts iestādes izdotu vai tās vārdā izdotu rīkojumu, un tad, ja šāda pašumtiesību nodošana būtu notikusi uz privātas vienošanās pamata, rastos nodokļu maksāšanas saistībās”. Pārējais (slīprakstā atveidots) noteikums gala versijā netika iekļauts. Priekšlikuma bija iekļauts arī 12. panta 4. punkts, saskaņā ar kuru “attiecībā uz 5. panta 2. punkta f) apakšpunktā norādītajām precīzām izmaksām kompensācijas, izņemot atvieglojumus, kas saistīti ar nodarbinātības veida maiņu, ir uzskatāmas par tādām, kas pieliekamas ar nodokli”. Noteikums gala versijā netika iekļauts. Skat. Terra, B. J. M. un Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*, A sējums, IBFD Publications, 1991, 209. lpp.
- 13 Skat., piemēram, Terra, B. J. M. un Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, 246. lpp.; vai van Doesum, A., van Kesteren H. un van Norden, G. J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, 111. lpp.
- 14 Skat. šajā kontekstā spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *Evita K* (C-78/12, EU:C:2013:486, 35. punkts). Tiesa tādā pat uzsvērusi, ka šis noteikums “neattiecas uz pašumtiesību nodošanu tādās formās, kas ir paredzētas piemērojamās valsts tiesībās, bet tajā tiek iekļauti visi vienas puses veiktie kustamas mantas nodošanas darījumi, ar kuriem tā nodod otram pusei tiesības rīkoties ar šo pašumu, it kā tā būtu to pašniece”. Skat., piemēram, 2015. gada 3. septembra spriedumu, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 51. punkts un tajā minētā

judikat?ra). Tiesa ir skaidrojusi, ka tas iecer?ts, lai kop?j?s PVN sist?mas pamat? b?tu vienota ar nodokli apliekamo dar?jumu defin?cija. Šis m?r?is var tikt pak?auts riskam, “ja priekšnoteikumi pre?u pieg?dei [...] da?d? dal?bvalst?s atš?irtos t?, k? atš?iras nosac?jumi, kas reglament? ?pašumties?bu nodošanu saska?? ar civilties?b?m”. Skat., piem?ram, spriedumu, 1990. gada 8. febru?ris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61, 8. punkts).

15 Spriedums, 2015. gada 3. septembris, *Fast Bunkering Klaip?da* (C?526/13, EU:C:2015:536, 51. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

16 Šaj? nol?k? skat. spriedumu, 2003. gada 6. febru?ris, *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73, 34. punkts).

17 Nor?d?ts iepriekš, 35.–39. punkts.

18 Skat. spriedumu, 2017. gada 4. oktobris, *Mercedes?Benz Financial Services UK* (C?164/16, EU:C:2017:734, 31. punkts).

19 Skat., piem?ram, spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *Profitube* (C?165/11, EU:C:2012:692, 51. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

20 Skat., piem?ram, spriedumu, 2017. gada 11. maijs, *Posnania Investment* (C?36/16, EU:C:2017:361, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

21 Skat., piem?ram, spriedumu, 2013. gada 7. novembris, *Tulic? un Plavo?in* (C?249/12 un C?250/12, EU:C:2013:722, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

22 Skat. spriedumu, 2012. gada 19. decembris, *Orfey Balgaria* (C?549/11, EU:C:2012:832, 44. un 45. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

23 Skat. spriedumu, 2016. gada 2. j?nijs, *Lajvér* (C?263/15, EU:C:2016:392, 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

24 Spriedums, 2007. gada 18. j?lijs, *Société thermale d'Eugénie?Les?Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440, 32. punkts).

25 Spriedums, 2017. gada 18. janv?ris, *SAWP* (C?37/16, EU:C:2017:22, 30. punkts).

26 Skat., piem?ram, van Doesum, A., van Kesteren, H. un van Norden, G.?J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, 111. lpp.; Terra, B. J. M. un Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, 246. lpp.; Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, 67. lpp.

27 Spriedums, 2017. gada 11. maijs, *Posnania Investment* (C?36/16, EU:C:2017:361, 32.–36. punkts). Pakalpojumu pieg?des kontekst? skat. l?dz?gu 2016. gada 22. j?nija spriedumu *?eský rozhlas* (C?11/15, EU:C:2016:470, 24.–26. punkts).

28 Skat. van Doesum, A., van Kesteren, H. un van Norden, G.?J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, 129. lpp., cit?jot 1994. gada 2. j?nija spriedumu *Empire Stores* (C?33/93, EU:C:1994:225, 16. punkts). Skat. *a contrario* 2007. gada 18. j?lija spriedumu *Société thermale d'Eugénie?Les?Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440, 26. punkts), kur? noteikts, ka rezerv?šanas pien?kums neizriet no iemaks?t?s rokasnaudas un t?d?j?di starp pakalpojumu un atl?dz?bu nav tiešas saiknes.

29 Valsts tiesību norma, kas šajā lietā bija jāizpilda, ir *Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych* (Likums par speciālajiem noteikumiem attiecībā uz koplietošanas ceļu maršrutizāciju) 12. panta 4. punkts.

30 Vispārīgi skat. iepriekš šo secinājumu 68. punktu.

31 Skat. spriedumu, 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 35. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 12. un 13. punkts).

32 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 21. novembris, *Dixons Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).