

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [MICHAL BOBEK]

SECINĀJUMI,

sniegti 2020. gada 10. septembrī (1)

Lieta C-449/19

WEG Tevesstraße

pret

Finanzamt Villingen-Schwenningen

(*Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vārtības nodoklis – Nekustamo īpašumu izīrēšanas atbrīvojums no nodokļa – Valsts tiesību norma, ar kuru no nodokļa atbrīvo siltuma piegādi, ko veic īpašnieku biedrība šiem īpašniekiem

I. Ievads

1. Dzīvokļu īpašnieku biedrība piegādāja šiem īpašniekiem siltumu un vārtības atgūt pievienotās vārtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas samaksāts kā priekšnodoklis par izdevumiem saistībā ar šo darbību. Kompetentā nodokļu iestāde šo prasību noraidīja. Tā lūma, ka saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem siltuma piegāde dzīvokļu īpašniekiem ir atbrīvota no PVN.

2. Šajā saistībā *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) vālas noskaidrot, vai Direktīva 2006/112/EK (2) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) nepieļauj valsts tiesību aktos noteikt, ka siltuma piegāde, ko veic īpašnieku biedrība šiem īpašniekiem, ir atbrīvota no PVN. Atbildot uz šo jautājumu, Tiesai būs jāiespējams sniegt norādes par to, vai atļauja par piegādātām precēm (tādām kā siltums) ir uzskatāma par pietiekami samērīgu šajā darījumā iegūtam “labumam”, lai tā kļūtu “par atļauju” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. ES tiesību akti

3. PVN direktīvas 4. apsvērumā ir noteikts:

“Lai sasniegtu mērķi – izveidot iekšējo tirgu –, iepriekš jāpieņem priekšnoteikums, ka apgrozījuma

nodokļa tiesību aktu piemērošana dalībvalstīs nerada konkurences apstākļu izkropojumus un nekavē preču un pakalpojumu brīvu apriti. Tādēļ vajadzēs tās saskaņot tiesību aktus par apgrozījuma nodokļiem, izmantojot pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmu, lai pēc iespējas likvidētu faktoros, kas varētu radīt konkurences apstākļu izkropojumus kā valstu, tā Kopienas mērogā.”

4. Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktam:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās.”

5. PVN direktīvas 9. panta 1. punkts, kas attiecas uz “nodokļa maksātājiem”, noteikts šādi:

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

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

6. PVN direktīvas 14. panta 1. punkts “preču piegāde” ir definēta kā “tiesību nodošana rēķoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam”, bet saskaņā ar PVN direktīvas 15. panta 1. punktu “[..] siltumu [..] uzskata par materiālu īpašumu”.

7. PVN direktīvas 135. pants, kas ietilpst 3. nodaļā (“Atbrīvojumi citām darbībām”), ir ietverti vairāki atbrīvojumi no PVN. Attiecīgajā daļā ir noteikts:

“1. Dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa šāds darījums:

[..]

l) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.”

B. Vācijas tiesību akti

1. Vācijas Likums par pievienotās vērtības nodokli

8. *Umsatzsteuergesetz* (Vācijas Likums par pievienotās vērtības nodokli) (turpmāk tekstā – “*UStG*”) 1. un 4. pants ietverti vispārīgie noteikumi par PVN rašanos un atbrīvojumiem no tā, kas ietver atbrīvojumu siltuma piegādei, ko veic dzīvokļu īpašnieku biedrība šiem īpašniekiem:

“1. pants. Darījumi, kuriem uzliek nodokli

(1) Ar apgrozījuma nodokli apliek šāds darījums:

1. piegādes un citi pakalpojumi, kurus uzņēmums Vācijā savas saimnieciskās darbības ietvaros sniedz par atlīdzību. Aplikšanu ar nodokli neizslēdz fakts, ka darījums ir veikts, pamatojoties uz

ties?bu vai administrat?vajiem aktiem, vai ka dar?jums tiek uzskat?ts par veiktu atbilstoši k?dai ties?bu normai;

[..].

4. pants. Pieg?žu un citu pakalpojumu atbr?vojumi no nodok?a

No nodok?a ir atbr?voti š?di 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkt? min?tie dar?jumi:

[..]

13. pakalpojumi, ko sniedz dz?vok?u ?pašnieku biedr?bas *Wohnungseigentumsgesetz* (Likums par dz?vok?u ?pašumiem un past?v?g?m ?pašuma ties?b?m) izpratn? [..] dz?vok?u ?pašniekiem un l?dz?pašniekiem, cikt?l pakalpojumi ietver kop?ja ?pašuma pieg?di izmantošanas, uztur?šanas, labošanas un citiem administrat?viem m?r?iem, k? ar? siltuma un l?dz?gu pakalpojumu pieg?di.”

2. **Likums par dz?vok?u ?pašumiem un past?v?g?m ?pašuma ties?b?m**

9. *Wohnungseigentumsgesetz* (Likums par dz?vok?u ?pašumiem un past?v?g?m ?pašuma ties?b?m) nosaka principus, kas ir pamat? form?lai ?pašuma sadalei starp ?pašniekiem. Attiec?gaj? da?? ir noteikts š?di:

“10. pants. Visp?r?gie principi

(1) Ja vien ?paši nav noteikts cit?di, dz?vok?u ?pašnieki ir ties?bu un pien?kumu tur?t?ji, tostarp it ?paši attiec?b? uz atseviš?o ?pašumu un kop?pašumu atbilstoši š? likuma norm?m.

[..]

16. pants. Ien?kumi, maksas un izdevumi

[..]

(2) Katram dz?vok?a ?pašniekam ir pien?kums pret p?r?jiem dz?vok?a ?pašniekiem segt maksu attiec?b? uz kop?pašumu, k? ar? izmaksas attiec?b? uz kop?pašuma uztur?šanu, labošanu un citu administr?šanu proporcion?li sava ?pašuma da?ai (1. apakšpunkts, otrs teikums).

(3) Neskarot 2. apakšpunktu, dz?vok?u ?pašnieki ar balsu vair?kumu var lemt, ka uztur?šanas izmaksas [..] attiec?b? uz kop?pašumu vai uz katra atseviš?o ?pašumu, kuras nav j?sedz trešaj?m pus?m tieši, k? ar? administrat?v?s izmaksas tiek re?istr?tas, pamatojoties uz izmantošanu vai c?loni, un ka t?s tiek dal?tas, pamatojoties uz šo vai k?du citu standartu, ja tas atbilst pien?c?gai administr?šanai.”

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

10. *WEG Tevesstraße* (turpm?k tekst? – “pras?t?ja”) ir ?pašnieku biedr?ba. Šie ?pašnieki ir tr?s juridiskas personas (priv?ts uz??mums, valsts iest?de un pašvald?bas iest?de) (turpm?k tekst? – “?pašnieki”). Cikt?l varu spriest, pras?t?jas pien?kumos ietilpa jaukta lietojuma nekustam? ?pašuma p?rvald?šana B?denes?Virtembergas (*Baden-Württemberg*) apgabal? (turpm?k tekst? – “?pašums”). ?pašumu veido 20 ?res dz?vok?i, valsts iest?des departaments un pašvald?bas vien?ba.

11. 2012. gad? pras?t?ja ?pašum? ier?koja ko?ener?cijas iek?rtu (turpm?k tekst? – “CHPU”).

Prasītāja ar *CHPU* saka ražot elektrību. Vēl kā tē elektrību pārdēva elektroenerģijas uzņēmumam un šādi saražoto siltumu piegādāja iedzīvotājiem.

12. Tajā pašā gadā prasītāja aizpildīja iepriekšēju PVN deklarāciju un pieprasīja atmaksāt 19 765,17 EUR PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis saistībā ar *CHPU* iegādi un ekspluatācijas izmaksas.

13. 2014. gada 3. decembrī pēc šīs līguma novērtēšanas Fillingenes-Svenningenes (*Villingen-Schwenningen*) nodokļu iestāde apstiprināja samaksāt PVN priekšnodokļa atskaitēšanu tikai 28 % apmērā. Saskaņā ar tās aprēķinu šī summa bija daļa no iepriekšminētajām izmaksām, kas attiecināmas uz elektrības ražošanu. Attiecībā uz 72 % no samaksātā PVN priekšnodokļa, kas attiecināmi uz siltuma ražošanu, nodokļu administrācija noraidīja prasītājas līgumu, pamatojoties uz to, ka atbilstoši *UStG* 4. panta 13. punktam siltuma piegāde iedzīvotājiem ir atbrīvota no PVN.

14. Vispirms prasītāja apstrīdēja līgumu nodokļu administrācijai, kura prasību noraidīja, pēc tam prasītāja cēla prasību *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vēcija). Citastarp prasītāja uzskata, ka *UStG* 4. panta 13. punkts ir pretrunā Savienības tiesībām, ciktāl tajā ietvertais atbrīvojums neizriet no PVN direktīvas. Ēmot vērā Savienības tiesību pārskumu, siltuma piegāde iedzīvotājiem būtu jāapliek ar PVN, tādējādi prasītājai ir tiesības arī uz atlikušā PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, atskaitēšanu 72 % apmērā.

15. Pastāvot šaubām par to, vai piemērojamie valsts tiesību akti atbilst Savienības tiesībām, *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vēcija) nolēma apturēt tiesvedību un iesniegt Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādā dabā bvalsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram siltuma piegāde dzīvokļu iedzīvotājiem, ko veic dzīvokļu iedzīvotāju kopības, ir atbrīvota no pievienotās vērtības nodokļa?”

16. Rakstveida apsvērumus iesniedza Vēcijas valdība un Eiropas Komisija. 2020. gada 22. maijā tās arī atbildēja uz lietās dalībniekiem rakstiski uzdotajiem jautājumiem.

IV. Analīze

17. Šie secinājumi ir strukturēti šādi. Sākšu ar ievada piezīmi, kurā izvirzīšu vairākas hipotēzes attiecībā uz lietās faktiem un pieņēmumiem, kas nepieciešami, lai sniegtu atbildi iesniedzējtiesai (A). Turpinājumā izklāstīšu juridiskos kritērijus, lai noteiktu, vai saskaņā ar PVN direktīvu tas ir ar nodokli apliekams darījums (B). Pēc tam izvērtēšu Vēcijas valdības un Komisijas izvirzītos argumentus un visbeidzot piemērošu juridiskos kritērijus noteiktajām hipotēzēm (C).

A. Ievada paskaidrojumi

18. Būtībā iesniedzējtiesa jautā, vai PVN direktīvas noteikumi nepieļauj valsts tiesību aktos noteikt, ka siltuma piegāde, ko veic iedzīvotāju biedrība šiem iedzīvotājiem, ir atbrīvota no PVN.

19. Ēmot vērā, ka PVN novērtēšanai ir vajadzīga vienota aprēķinu bāze (3), darījuma atbrīvošana no PVN var rasties tikai divos gadījumos: i) ja nav nekāda ar nodokli apliekama darījuma; vai ii) ja ir piemērojams kāds no PVN direktīvas IX sadaļā ietvertajiem izņēmumiem.

20. Abās situācijās vajadzīgs attiecīgā darījuma pamatā esošo faktisko apstākļu saraksts

skaidrojums. Izskatāmā lietā iesniedzējtiesas lēmums samērā nepilnīgi atspoguļo darījuma nianšes, tādējādi, nezinot vairākus faktu mainīgos, ir sarežģīti izdarīt secinājumus par vienu vai otru situāciju. Tāpēc uzskatu par nepieciešamu izklāstīt faktus, kē tos saprotu, kē arī izteikt dažus pieņēmumus, uz kuriem neapšaubāmi balstās atbilde, kuru sniegšu uz iesniedzējtiesas uzdotu jautājumu.

21. Šos secinājumus noteikti ietekmēs divas mainīgo grupas. Tās ir šādas.

1. Kurš ko un kam piegādā, un kas tiek sildīts?

22. Gan savā lēmumā, gan prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa norāda, ka prasītāja ir tā, kura piegādā “die Wohnungseigentümer” (pašniekiem) elektrības ražošanas rezultātā enerģot siltumu. Siltums tiek piegādāts minētajām juridiskajām personām – to uzsveru, lai norādītu, ka lietas materiālos nav nekādu pierādījumu, kas ļautu domāt, ka siltums tiek piegādāts ērniekiem, kuri dzīvo 20 ēres dzīvokļos, kas arī veido ēpašuma daļu (un kura ēpašumtiesības ir tikpat neskaidras). Patiesībā šāiet, ka šajā darījumā nav iesaistīts neviens ērnieks.

23. Tas rada nēkamo sarežģījumu: vai iesniedzējtiesas lēmums ir jālasa burtiski? Šis jautājums rodas tāpēc, ka pirms “Wohnungseigentümer” ir izmantots noteiktais artikuls “die”, kas norāda uz daudzskaitli – tas varētu rosināt domāt, ka Tiesai ir jāgēts sniegt viedokli par siltuma piegādi ēpašniekiem kolektīvi – domājams, tēlākai kolektīvai izmantošanai koplietošanas telpās. Vai arī iesniedzējtiesas sacētais ir jāsaprot tā, ka siltums ir piegādāts “die Wohnungseigentümer” kolektīvi, bet personāgai izmantošanai individuāli piederošajās ēpašuma daļās?

24. Iesniedzējtiesas lēmumā nav skaidru norāžu nevienā virzienā. UStG 4. panta 13. punkts ir tikpat neskaidri saprotams. Attiecējā daļā tas vienkārši nosaka – sēkēk neprecizējot –, ka siltuma piegāde, ko veic ēpašnieku biedrība “die Wohnungseigentümer”, ir atbrēvota no PVN.

25. Šāda nekonkrētibā attiecējā pieāuj divu iespējamo situāciju esamību. Pirmā – tiek apsildētas koplietošanas telpas. Saskaņā ar šo variantu prasītāja piegādā siltumu ēpašniekiem kolektīvi – tādē nozēmā, ka vai nu ēpašnieki, vai prasītāja (vai arī, iespējams, pat tieši pati prasītāja ēpašnieku vērdē) apsilda ēpašuma koplietošanas telpas kopējā izmantošanai un ērtēbēm. Otrā – tiek apsildētas individuāls telpas. Šajā variantā prasītāja arī piegādātu ēpašniekiem siltumu, tomēr tas būtu samērā atšēirēgi. Šajā gadījumā ēpašnieki saēmtu siltumu viēiem piederošajās ēpašuma daļās un patērētu to individuāli.

2. Kēda atlēdzēbā (ja tēda ir) ir nodrošinēta, un kē to aprēēina?

26. Vēcija valdēbā un Komisija pareizi norāda, ka iesniedzējtiesas lēmums ir viēndi neskaidrs par atlēdzēbas jautājumu. Patiesībā nav nekādu norāžu par to, ka vispēr tiek sniegta jēbkēda atlēdzēbā. Nav arī informācijas par to, kē atlēdzēbā, ja tēda būtu, tiktu aprēēinēta.

27. Patiesi, ja nav atlēdzēbas, nav arī nodokli aplēkama darējuma (4).

28. Šā novērtējuma mērēiem tomēr pieēemšu, ka ēpašnieki kaut kē atlēdzina prasītējai par siltuma piegādi, jo nēšēiet ticami, ka iesniedzējtiesa vispēr uzdotu šēdu jautājumu, ja nepastvētu nekēda atlēdzēbā.

29. Turklēt viēnlēdz svarēgs ir veids, kēdē atlēdzēbas sistēma ir izveidota un aprēēinēta. No viēnas puses, var pastvēt konkrēts rēēins par konkrētu izdevumu. Citiem vērdiem sakot, visi maksējumi par siltuma piegādi ir asēgnēti un tēdējēdi sniegti tieši, lai nosegtu šo konkrēto izdevumu. No otras puses, siltuma piegāde varētu būt daēa no lielēka darbēbu kopuma, ko nodrošina prasītējā. Jēdomā, ka ēpašnieki šēdē gadījumā veiktu regulēru vienreizēju

maksājumu, kas nosegtu dažādu uzturēšanas izmaksas, tostarp siltuma piegādi. Šajā gadījumā rādītājs sagatavošana iekārtu visas (vai dažas) no šīm uzturēšanas darbībām, iespējams, ar izmaksu sadalījumu. Atlīdzība tiktu sniegta *netieši*, lai segtu "vispārīgās" izmaksas.

30. Rezumējot – divi nezināmi mainīgie, kuri, manuprāt, ir svarīgi galīgajam lietas izvērtējumam, ir ne tikai tas, vai siltumu saņem pašuma *koplietošanas telpas* vai *individuālās telpas*, bet arī tas, vai par šo piegādi sniegtā atlīdzība ir sniegta, lai segtu konkrētu izdevumu ("tieši") vai vispārīgu izdevumu ("*netieši*").

B. Juridiskais kritērijs

31. Lai darījums būtu apliekams ar nodokli PVN direktīvas izpratnē, ir jābūt darījumam, ko par atlīdzību (PVN direktīvas 2. panta ietvarā) dalībvalsts teritorijā (kā noteikts direktīvas 5. pantā) veic nodokļa maksātājs, kas veic saimniecisku darbību (minētās direktīvas 9. panta izpratnē). Tas ir, ja vien nav piemērojams kāds no PVN direktīvas IX sadaļā noteiktajiem atbrīvojumiem.

32. Izskatāmā lietā teritoriālā kritērija izpilde netiek apšaubāta. Tādēļ to vairs neapskatīšu un savā analīzē pievērsšos atlikušajiem faktoriem.

1. *Preču piegāde par atlīdzību*

33. PVN direktīvas 2. pantā ir noteikts, kuriem darījumiem uzliek PVN. Citastarp tajā ir paskaidrots, ka "preču piegāde par atlīdzību" ir darījums, kuram uzliek PVN. Šis ir interpretēts tādā nozīmē, ka Savienības likumdevējs ir vēlējies uzlikt nodokli tikai patērētājam "par atlīdzību", kas nozīmē, ka par preču piegādi ir sniegta atlīdzība (5). Šādu "atlīdzību" uzskata par attiecīgās preces vērtību (vismaz daļu, reizēm pat subjektīvu), nevis par vērtību, kas aprēķināta saskaņā ar objektīviem kritērijiem (6).

34. "Atlīdzībā" arī jābūt "tieši un uzreiz saistītai" ar attiecīgo ar nodokli apliekamo darījumu (7). Man izpratnē judikatūrā šāji saistību ir noteikti divi kumulatīvi nosacījumi. Pirmais – attiecībā uz maksājumu pastāv kaut kāda veida cēloņsakarība. Citiem vārdiem sakot, jāredz, ka persona maksā par konkrēto preci vai pakalpojumu (8). Otrais – maksājums tiek veikts saskaņā ar "tiesiskām attiecībām" starp abām darījuma pusēm (9).

35. Šeit būtu jāpiebilst, ka frāzes "tiesiskās attiecības" izmantojumu judikatūrā uzskatu par zināmu mērķi neveiksmīgu. Ir iespējami "tiesisku attiecību" ietvaros veikti darījumi, kas neietilpst PVN direktīvas 2. panta piemērošanas jomā. Tādējādi lietā *Apple and Pear Development Council* neapšaubāmi bija "tiesiskās attiecības" starp ābolu un bumbieru komercapziņiem Anglijā un Velsā un organizāciju, kuras likumiskais uzdevums ir atbalstīt viņu intereses (dalība tajā ir obligāta), lai gan Tiesa lēma, ka ikgadējā maksa, ko katrs ābolu un bumbieru audzētājs maksā, nebija pietiekami proporcionāla individuālajam "labumam", ko viņi guva no organizācijas darbības (10). Tas liecina, ka "tiesisku attiecību" jēdziens ietver vairāk, nekā pirmajā acu uzmetienā izskatās.

36. Manuprāt, "tiesiskās attiecības" šāda veida situācijās drīzāk ir par to, ka "labuma proporcionalitāte" ir saistīta ar veikto maksājumu. Proti, nepieciešams "tiesiskās attiecības" pastāvēt tikai tad, ja puse, kas nodrošina atlīdzību, arī saņem šai atlīdzībai proporcionālu konkrētu "labumu". Lietā *Apple and Pear Development Council* šā "labuma proporcionalitāte" nepastāvēja, jo organizācijas funkcijas attiecās uz kopīgajam audzētāju interesēm kolektīvi, tādējādi no tām gūtais labums individuālajiem audzētājiem bija gūts "*netieši no labuma, kas radās visai nozarei*" (11).

37. Tāda pati loģika ir redzama lietā *Komisija/Somija*, kurā Tiesa lēma, ka juridiskajai

palīdzībaj, par kuru sniedza pieticīgu samaksu, kas tika aprēķināta, balstoties uz juridiskās palīdzības saņēmēja ienākumiem, nebija proporcionālas saiknes ar saņemto pakalpojumu, lai gan pastāvīga tiesiskās attiecības (12). Līdzīgi liet *Tolsma* – kur, jāatzīst, nepastāvīga “tiesiskās attiecības” – Tiesa lēma, ka nav arī proporcionālītes starp garīgajiem veiktajiem ziedojumiem ielas muzikantam un labumu, kas gūts, viņam spējot publiskā vietā, uz ielas (13).

38. Turpretī liet *Kennemer Golf* un *Le Rayon d'Or*, kurās fiksētas likmes maksājums par “gatavību” esoša pakalpojuma pieejamību (iespēja izmantot golfa laukumu vai saņemtu apkalpošanu pēc pieprasījuma) tika uzskatīts par “atlīdzību”, tika konstatēts, ka pastāv “labuma proporcionālīte”, lai gan šie pakalpojumi nemaz netika izmantoti (14).

39. Rezumējot – šī liet, ka “tiesisku attiecību” kritērijam pastāv abi aspekti: gan formālais, gan materiālais. Ērpus formāls prasības (vai tās ietvaros) par kaut kādu strukturētu tiesisku attiecību esamību starp darījuma pusēm tiesisku attiecību jādziens tomēr vedina uz domu par atlīdzību. Tā mērķis ir fiksēt jebkādu savstarpēji izdevīgu apmaiņu, kurai ir vismaz kaut kāda ekonomiskā vērtība un kurā ir saskatāma cēloņsakarība starp piegādi, ko veic abas puses.

2. **Saimnieciskā darbība**

40. PVN direktīvas 9. pants ir saistīts ar “nodokļa maksātjiem”. Saskaņā ar 9. panta 1. punkta pirmo daļu nodokļa maksātjs ir “jebkura persona”, kas patstāvīgi “jebkurā vietā” veic “jebkuru saimniecisku darbību” neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Minētās normas otrajā daļā ir noteikts, kas ir “saimnieciskā darbība”.

41. Ēmot arī šīs normas plašo formulējumu, jebkura persona, kas veic jebkādu saimniecisko darbību, ir “nodokļa maksātjs” (15). Līdzīgi ir ticis interpretēts, ka jādziens “saimnieciskā darbība” ir “oti plašs un pēc sava raksturojuma objektīvs tādēļ nozīmē, ka darbība tiek uzskatīta par tādā *per se* un neēmot arī tās mērķi un rezultātus (16).

42. Izskaidrojais juridisko kritēriju, kas izriet no PVN direktīvas 2. un 9. panta, pievēršoties izskatāmajai lietai.

C. **Izskatāmā lieta**

43. Saskaņā ar PVN direktīvas 15. pantu “siltumu” uzskata par materiālu ēpašumu.

44. Izskatāmā lieta bērtībā varētu ietvert vienu no diviem dažādiem variantiem: vienā siltums tiek piegādāts ēpašuma *koplietošanas telpā*, bet otrā tas tiek piegādāts ēpašuma *atsevišķajā telpā*. Abos gadījumos pieēmu, ka ēpašnieki prasītāji kaut kādā veidā – *tieši* vai *netieši* – atlīdzina par preces (siltuma) piegādi (17).

45. Pirms sēku izskatīt šos variantus atsevišķi, bētu jākomentē divi transversāli argumenti, kas minēti šajā lietā un kas ir piemērojami neatkarīgi no apskatītās situācijas.

46. Pirmais arguments attiecas uz “saimnieciskās darbības” bērtību. Vēcijas valdība un Komisija uzskata, ka, ēmot arī *personu identitāti* pusei, kas veido ēpašnieku biedrību (prasītāja, kas bērtībā ir ēpašnieki), un pusei, kas saēem siltumu (arē tie ir ēpašnieki), šo darījumu nevar uzskatīt par “saimniecisku darbību”. Saskaņā ar Komisijas viedokli tas attiektos arī uz vispārējiem uzturēšanas, remonta un citiem pakalpojumiem, kurus prasītāja sniegtu ēpašniekiem. Viss iepriekšminētais atrastos ērpus PVN direktīvas piemērošanas tvērumā.

47. Nevaru šādai argumentācijai piekrist.

48. Pirmkārt, ciktāl tas attiecas uz piegādes bērtību, PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmajā

teikum? ir izmantots sam?r? neskaidrais apz?m?t?js “jebkurš”, lai nor?d?tu, ka par “saimniecisku darb?bu” uzskat?ma “jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?ba”. Turkl?t saikne starp abstrakto un tipolo?isko defin?ciju pirmaj? un otraj? min?t?s normas da?? noz?m?, manupr?t, ka Savien?bas likumdev?js ir v?l?jies “saimnieciskas darb?bas” j?dzien? ietvert tik plašu darb?bu kl?stu, cik vien iesp?jams (18).

49. Otrk?rt, manupr?t, diezgan izš?irošs ir iesniedz?jtiesas nor?d?tais, ka pras?t?ja saska?? ar V?cijas ties?bu aktiem ir atseviš?a juridiska persona. Attiec?gi siltumu pieg?d? viena juridiska persona trim cit?m juridisk?m person?m. Neapšaub?mi apzinots, ka, run?jot ekonomiskos terminos, pras?t?ja sast?v no t?m paš?m person?m, kuras g?st labumu no t?s darb?b?m. Tom?r ekonomisku interešu p?rkl?šan?s nevar b?t pamatojums tam, lai piln?b? ignor?tu skaidru juridisku noš?irt?bu atbilstoši valsts ties?bu aktiem. T?p?c jaut?jums par personu identit?ti un pašpieg?di nerodas.

50. T?p?c neredzu, k? siltuma pieg?de, ko veic juridiska persona, kas ir atš?ir?ga no pre?u sa??m?ja, var?tu neb?t “saimnieciska darb?ba” PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn?. Pat tad, ja nomain?tu apskat?mo darb?bu, šis secin?jums paliktu nemain?gs: ja pras?t?ja sa?emtu atl?dz?bu, piem?ram, par koplietošanas telpu uzkopšanu, ?kas fas?des uztur?šanu vai pat iekš?j? telefona salabošanu pie ieejas durv?m, t? nodarbotos ar individu?lu “saimniecisku darb?bu” – t?pat, k? to dara tagad, pieg?d?jot siltumu. Visas š?s darb?bas ietilpst PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta piem?rošanas tv?rum? (19).

51. Otrais argumenta pamats attiecas uz *UStG* 4. panta 13. punkta b?t?bu. V?cijas vald?ba šaj? sakar? izvirza divus nov?rojumus. Pirmk?rt, *UStG* 4. panta 13. punkts b?tu PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta 1. apakšpunkt? ietvert? atbr?vojuma attiec?b? uz “nekustam? ?pašuma iznom?šanu vai iz?r?šanu” inkorpor?šana valsts ties?b?s. Otrk?rt, V?cijas vald?ba apgalvo, ka *UStG* 4. panta 13. punkt? noteiktais atbr?vojums rod atbalstu Komisijas un Padomes pazi?ojum?. Šaj? pazi?ojum?, kas ietverts Padomes protokol? par Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (20) (turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”) pie?emšanu, nor?d?ts, ka dal?bvalstis var atbr?vot no PVN, tostarp ar? par siltuma pieg?di.

52. Nevaru piekrist nevienam no šiem argumentiem.

53. PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta 1. apakšpunkt? noteikta viena no darb?b?m, ko dal?bvalstis var atbr?vot no PVN. Taj? nav defin?ts, kas tieši ir “iznom?šana vai iz?r?šana”, un taj? nav ar? nek?du atsau?u šaj? sakar? uz valsts ties?b?m (21). Tom?r š? norma ir iz??mums no parast?s pras?bas maks?t PVN, un t?p?c t? ir j?interpret? šauri (22).

54. Pirmk?rt, p?c teksta virspus?jas p?rl?košanas nesaskatu nek?dus argumentus, kas atbalst?tu V?cijas vald?bas nost?ju, ka šaj? iz??mum? ietilpst siltuma pieg?de vai paties?b? jebk?du vien?bu, kas nav nekustamais ?pašums, pieg?de, ko veic dz?vok?u ?pašnieku biedr?ba šiem ?pašniekiem. Man nav saprotams, k? “siltuma pieg?de pat?ri?am ?pašum?” jebkad var?tu b?t – izmantojot sapr?t?gu (un neb?t ne šauru) interpret?ciju – ietilpin?ma kategorij? “nekustam? ?pašuma iznom?šana vai iz?r?šana”. Pirm? min?t? vienk?rši ir piln?gi cita veida darb?ba, kam patieš?m ir kaut k?da saist?ba ar “?pašumu”, bet tas princip? ar? ir viss.

55. Otrk?rt, j?pie?em, ka tad, ja ?pašnieki nom?tu vai ?r?tu ?pašumu no pras?t?jas (kas neizriet no lietas faktiem) un pras?t?ja nor?d?tu, ka siltuma pat?riš? ir da?a no oblig?t? “nomas kopuma”, var?tu rasties arguments, ka š? siltuma pieg?de ir da?a no iz?r?šanas dar?juma. Tom?r judikat?r? PVN iz??mums attiec?b? uz “papildpakalpojuma” pieg?di ir tikai, cikt?l tas ir apliekams ar nodokli t?pat k? “galvenais” pakalpojums, un tad, ja tas k? t?ds nav klienta m?r?is, bet veids, k? vis?rt?k sa?emt galveno pakalpojumu (23). Te ir j?nosaka dar?juma b?tisk?s paz?mes (24).

56. Lai gan šis secinājums būtu valsts tiesas ziņojums, jāatzīmē, ka izskatāmajā lietā nav nekādu norāžu, ka siltuma piegādes "papildpakalpojums" ir daļa no "iznomāšanas vai izīrēšanas" darījuma, kas tomēr ir "galvenais" pakalpojums PVN direktīvas 135. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ietvertā atbrīvojuma mērķim (25). Pat tad, ja tā būtu, būtu nopietni jāšaubās, ka vispārīgi šāda darbību apvienošana būtu iespējama saskaņā ar PVN direktīvu. Tādēļ siltuma piegādi būtu grūti klasificēt kā tādā, kas ietilpst "galvenā" darījuma – kurš ir atbrīvots no PVN – konkrēta aspekta jēdzienā (26).

57. Treškārt un neņemot vērā to, vai siltuma piegādi konkrētos apstākļos varētu uzskatīt par papildpakalpojumu, tas jebkurā gadījumā ir "aktīvs" darījums. Tiesa ir norādījusi, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta 1. apakšpunkts bija paredzēts tikai tam, lai atbrīvotu "pasīvu" "nekustamā īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas" darījumu no PVN (27). Komisija pareizi norāda – spriedumā lietā *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* ir skaidri secināts, ka "aktīvie" darījumi, tādēļ kā "gāzes, elektrības un siltuma piegāde, kā arī atkritumu savākšana, ko nodrošina kopā ar nomu, principā ir uzskatāmi par vairākiem atsevišķiem un neatkarīgiem pakalpojumiem, kas PVN piemērošanas mērķiem ir jāapskata atsevišķi" (28).

58. Attiecībā uz Komisijas un Padomes paziņojumu saistībā ar Sesto direktīvu atbilde ir viļņveidīga. Judikatā ir skaidri noteikts, ka šādiem instrumentiem nav juridiskas vērtības un tos var izmantot tikai tādās gadījumos, kuros to saturs ir iestrādāts attiecīgās normas formulājumā (29). Tas tādēļ, ka tiem, kuriem ir adresēti attiecīgais tiesību akts, ir jāspēj paāuties uz to, kas tajā ietverts (30).

59. PVN direktīvas 135. panta 1. punkta 1. apakšpunktā nav nekādas atsaucē uz siltuma piegādi. Tāpat nekādas atsaucē nav arī Sestajā direktīvā, proti, tās 13. panta B daļas b) punktā, uz kuru attiecas šis paziņojums. Tādējādi šajā lietā uz to atsaukties nevar.

60. Pēc vispārīgo, transversālo jautājumu apskates tagad pievēršos abām situācijām, kas varētu rasties izskatāmajā lietā.

1. **Pirmā situācija: koplietošanas telpu apsilde**

61. Atgādinājumam – pirmajā situācijā tiek pieņemts, ka prasītāja siltumu piegādā īpašniekiem kolektīvi. Tādā siltums tiek piegādāts īpašnieku kopīgās intereses un to patērē līgumcēlā. Īpašnieki par siltuma piegādi maksā prasītājai tieši vai netieši.

62. Pieņemot, ka siltuma piegāde, visticamāk, ir saimnieciska darbība, nekamais solis būtu noteikt, vai tā tiek nodrošināta par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta izpratnē. Tā kā man nav nekas zināms par vienošanās starp prasītāju un īpašniekiem attiecībā uz samaksu vai rēķiniem, varu vienīgi piedēvēt dažas visai aptuvenas norādes par kritērijiem, kādus varētu piemērot valsts tiesa.

63. Pirmkārt, atkarībā no atlīdzības un rēķinu veida ir iespējams, ka nodrošinātajā atlīdzībā ir kaut kāda cēlā sakarība (31), ja vien, bez šaubām, prasītāja nav nonākusi mazticamā situācijā, kurā īpašnieki par piegādāto siltumu nemaksātu pilnīgi neko.

64. Otrkārt, vai pastāv "tiesiskas attiecības", kuru ietvarā ir strukturāta atlīdzības nodrošināšana? Šādu "tiesisku attiecību" esamība paredz ne tikai "kopīgās intereses", bet arī proporcionālu "labumu" maksātājam (32). Izskatāmajā lietā tas nozīmē turpmāk minēto.

65. Būtībā prasītāja nerēķina individuālu īpašnieku intereses vai uzdevumu. Piegādājot siltumu, lai apsildītu īpašuma koplietošanas telpas, iespējams, ka prasītāja veic savas funkcijas *visa īpašuma kopīgās intereses un labumam*.

Atlīdzābai, kas saņemta par darbību veikšanu (tādu kā siltuma piegāde), trākst jebkādas reālas saiknes ar “labumu”, kas proporcionāls par šo darījumu sniegtās kopējās “atlīdzības” īpašniekam piederošajai *individuālajai daļai* (33). Jebkāds “labums”, ko gētu atsevišķi īpašnieki, izrietētu netieši no īpašnieku kopējā labuma, ar to tad, ja nevar izslēgt, ka daži īpašnieki konkrētos apstākļos varētu gūt lielāku labumu no siltuma piegādes nekā citi (34).

66. Citiem vārdiem sakot, individuālais “labums” tādējādi ir nepietiekami proporcionāls veiktajai samaksai. Tāpēc saikne starp sniegto atlīdzību un veikto darījumu nav pietiekami tieša, lai tai būtu piemērojams PVN direktīvas 2. panta 1. punkts (35).

67. Vismaz saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem un pēc iesniedzējtiesas pārbaudes īpašniekiem ir tiesisks pienākums segt savu daļu maksājumos un izdevumos, kas radušies prasītājai (36). Tomēr neuzskatu, ka tiesisks pienākums kārtot par atsevišķas juridiskas personas daļu (kā tas bija lietā *Apple and Pear Development Council*) vai pat pienākums maksēt proporcionālu daļu no šīs personas kopējiem izdevumiem (kā tas būtu izskatāmā lietā saskaņā ar piemērojamā Vācijas tiesību aktiem) ir noteicošs tam, vai pastāv “labuma proporcionalitāte”. Protams, jebkurā gadījumā kontroles vai jebkādas brīvprātības elementu neesamību var uzskatīt par “norādi”, ka darījums nav “reāli uzskatāms par maksājumu par konkrētu darbību” (37), bet tā neraksturo saikni starp attiecīgo darbību un sniegto samaksu.

68. Tāpēc uzskatu, ka siltuma piegādei pirmajā situācijā, ja tās mērķis ir apsildīt pašuma koplietošanas telpas, līdzīgi trākst “labuma proporcionalitātes”, ja īpašniekiem nebija tiesiska pienākuma segt prasītājas izmaksas un izdevumus. Šādos apstākļos siltuma piegāde ir īpašnieku kopīgās intereses un tādējādi netiek sniegta “pret atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē.

69. Attiecīgi, ja lietas apstākļi būtu šādi, es uzskatītu, ka PVN direktīva piemērojama *UStG* 4. panta 13. punktu. Patiesi, šādā gadījumā un šādā apmērā *UStG* 4. panta 13. punktu varētu uzskatīt par vienkāršu skaidrojumu valsts tiesību aktos attiecībā uz darbību, kuru jebkurā gadījumā neapliek ar PVN.

2. **Otrā situācija: individuālo telpu apsilde**

70. Otrajā situācijā prasītāja piegādā siltumu īpašniekiem *individuāli*, viņu personiskai izmantošanai viņiem piederošās pašuma daļās. Šāda piegāde tad tiek sniegta īpašnieku individuālās intereses. Siltumu nepatērē pašuma koplietošanas telpās. Īpašnieki prasītājai maksā tieši vai netieši.

71. Šajā gadījumā – pretstatā pirmajai situācijai –, iespējams, var tikt iedibināts “cēloņsakarības” kritērijs atlīdzības esamībai. Patiesi, ja situācijā, kurā koplietošanas telpu apsildei ir iespējams iedomāties vairākus dažādu maksājumu veidus, piemēram, fiksētu likmi, vienreizēju maksājumu vai cita veida jaukta tipa maksājumu, kas īpašniekiem regulāri jānodrošina par savu daļu, ir samērā grūti iztēloties, ka tāda pašā veida kārtību varētu piemērot patērētājam, kas būtu privāts.

72. Tomēr, manuprāt, faktors, kas šo situāciju atšķir no otrās situācijas, ir individuālā pašnieka proporcionāls "labums". Patiesi, ja pašnieki saņem siltumu un atlīdzina prasītājam par to piegādi *individuālai izmantošanai*, tad sniegtā atlīdzība ir atbilstoša darbībai, kas sniedz pietiekami tiešu un proporcionālu labumu pašniekam. Tas, bez šaubām, nenozīmē, ka labumam ir jābūt proporcionālam veiktā maksājuma vērtībai *naudā*. PVN direktīva neregulē neveiksmīgu ekonomisku lēmumu pieņemšanu. Jautājums ir drīzāk par to, vai saņemtais labums ir pietiekami tiešs, lai būtu sniegts "par atlīdzību" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē. Apstiprinot šas atbildes gadījumā tas būs sniegts "par atlīdzību" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē.

73. Šāds mans secinājums paliks spēkā neatkarīgi no maksājuma veida. Skaidrs, ka tad, ja par siltuma piegādi norisinās *tieši*, samaksājot konkrētu rēķinu, nav šaubu, ka tas būs proporcionāls labumam, kas saņemts no šā siltuma. Maksājuma veidu var mainīt, bet šis secinājums, visticamāk, paliks tāds pats. Darījums par siltuma piegādi, kuru pašnieks atlīdzina *netieši*, piemēram, ar regulāras fiksētas likmes maksājumu, arī ir proporcionāls saņemtajam labumam un tādējādi "par atlīdzību", jo tas vismaz daļēji nosedz darbību, kas veikta pašnieka *individuālajam labumam*.

74. Nolūmumi lietot *Kennemer Golf* un *Le Rayon d'Or* liecina, ka tas ir spēkā arī gadījumā, ja nav iespējams katram maksājuma pretā likt katru personāgo siltuma izmantošanu (38). "Labuma proporcionālītes" elements tādējādi ir arī darījums, kurā ir "jaukti izdevumi". Tas attiecas uz situācijām, kurās prasītāja veic vairākas darbības pašniekiem *kolektīvi* un turklāt piegādā siltumu pašniekiem *individuāli*. Šajā gadījumā vismaz daļēji no sniegtās atlīdzības ir atbilstoša, lai segtu *individuālus* izdevumus. Tādējādi darījums kļūst daļēji proporcionāls un tādēļ mērķa "par atlīdzību" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē.

75. Šajos apstākļos UStG 4. panta 13. punkts atbrīvo darījumu no parastās prasības maksāt PVN Vācijā, bet tas pats darījums būtu apliekams ar PVN citās dalībvalstīs vai arī varbūt pat pašā Vācijā (39), pārķēpjot nodokļu neitralitātes principu (40). Tādēļ gadījumā PVN direktīva nepieņemtu UStG 4. panta 13. punktu, ar kuru siltuma piegāde ir atbrīvota no PVN.

76. Ēmot vērā iepriekš minēto, valsts tiesai ir jānovērtē starp prasītāju un pašniekiem pastāvošās vienošanās konkrētie aspekti, pienācīgi ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus par maksājumu, kuri veikti par siltuma piegādi (ja tādi ir), "labuma proporcionālīti". Ja valsts tiesā kļūst skaidrs, ka darījums pastāv kāds proporcionālītes elements, ir ticams, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punktā ietvertā prasība "par atlīdzību" būs izpildīta un darījums attiecīgi būs apliekams ar PVN.

V. Secinājumi

77. Ierosinu Tiesai uz *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi.

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj tādus valsts tiesisko regulājumus, atbilstoši kuram siltuma piegāde dzīvokļu pašniekiem, ko veic dzīvokļu pašnieku kopība, ir atbrīvota no pievienotās vērtības nodokļa, ciktāl atlīdzība, ko šā kopība ir saņēmusi par siltuma piegādi, nosedz tikai tos maksājumus un izdevumus, kas radušies par siltuma piegādi pašuma koplietošanas telpām.

Tomēr Direktīva 2006/112/EK ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj šādu pašu valsts tiesisko regulējumu, ciktāl attiecībā, ko šā kopība ir saistīta ar siltuma piegādi, pilnībā vai daļēji attiecas uz siltuma piegādi individuāli piederošajam pašuma daļam.

Tas, kādos apstākļos tiek sniegta attiecībā par siltuma piegādi izskatāmā lietā, ir jāpārbauda valsts tiesai.

1 Oriģinālvaloda – angļu.

2 Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

3 PVN direktīvas 7. apsvērumā ir minēts, ka kopīgā PVN sistēmā nepieciešama, lai tās rezultātā notiktu “konkurences izlīdzināšana”. Skat. arī spriedumu, 2001. gada 3. maijs, Komisija/Francija (C-481/98, EU:C:2001:237, 22. punkts).

4 Spriedums, 1981. gada 5. februāris, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, 14. punkts), un 1982. gada 1. aprīlis, *Hong Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, 10. punkts). Kā esmu jau minējis, bez informācijas par attiecības elementu nevar pieņemt, ka pastāv vispārējā attiecībā par “preču piegādi”. Skat. manus secinājumus, kas sniegti lietā *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:112, 57. punkts).

5 Skat. 4. zemesvērtības piezīmi minēto judikatūru.

6 Skat. spriedumu, 2018. gada 13. jūnijs, *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:431, 43. punkts).

7 Skat., piemēram, spriedumu, 2019. gada 3. jūlijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559, 21. punkts un tajā minētā judikatūra.)

8 Skat. spriedumu, 1981. gada 5. februāris, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, 12. punkts).

9 Skat. spriedumus, 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 17. punkts), un 2016. gada 10. novembris, *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 28. punkts un tajā minētā judikatūra.)

10 Spriedums, 1988. gada 8. marts, *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, 14. punkts).

11 Turpat, 14. punkts.

12 Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 50. un 51. punkts).

13 Spriedums, 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 17. punkts).

14 Spriedumi, 2002. gada 21. marts, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 40.–42. punkts), un 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 37. punkts).

15 *B. J. M. Terra* un *J. Kajus* norāda – PVN direktīvas mērķiem tas nozīmē, ka “satpārdevējs uz Džakartas ielas” ir uzskatāms par tūdu pašu nodokļa maksātāju kā “universālsveikals Amsterdamā”. Skat. *Terra, B. J. M., un Kajus, J., Introduction to European VAT*, IBFD publikācija, 2018, 371. lpp.

16 Salīdzinājumam skat. tostarp spriedumus, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 22. punkts), un 2019. gada 10. aprīlis PSM “K” (C-214/18, EU:C:2019:301, 41. un 42. punkts).

17 Detalizēti apskatīts šo secinājumu 22.–30. punktā.

18 Šajā ziņā skat. enerģētiskās J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus lietā *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, 25. punkts).

19 Šādu darbību *saimniecisko* būtību var uzsvērt, izpildot prāta vingrinājumu: vai šādas darbības varētu sniegt cita (prāji nolīgta) persona (nevis prasītāja), pamatojoties uz ierastu atlīdzību? Atbildei uz šo jautājumu ir jābūt apstiprinošai: protams, ka siltumu var piegādāt (un bieži vien piegādā) prāji nolīgts uzņēmums, līdzīgi kā tiek nolīgts uzņēmums, kas salabo mājās salīdzināšanu liftu.

20 Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

21 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību normas formulējums, kurā tās satur un piemērošanas jomas noskaidrošanai nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, parasti visā Savienībā ir interpretējams autonomi un vienādi, ņemot vērā tiesību normas kontekstu un attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Skat. neseno spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513, 22. punkts).

23 Skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Skat. spriedumu, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Šajā sakarā skat. spriedumus, 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 7.–10. un 31. punkts); 2012. gada 27. septembris, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 23. punkts); 2013. gada 27. jūnijs, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:434, 24. punkts); un 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 40. punkts).

26 Līdzīgi skat. pasākumu spriedumu, 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253, 34. punkts).

- 27 Spriedums, 2001. gada 4. oktobris, *Goed Wonen* (C?326/99, EU:C:2001:506, 52. punkts), un 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita* (C?278/18, EU:C:2019:160, 19. punkts). Skat. arī ģenerālvokātes V. Trstenjakas [V. Trstenjak] secinājumus lietā *RLRE Tellmer Property* (C?572/07, EU:C:2008:697, 32. punkts).
- 28 Spriedums, 2015. gada 16. aprīlis, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C?42/14, EU:C:2015:229, 47. punkts).
- 29 Skat. tostarp spriedumu, 2013. gada 14. marts, *Agrargenossenschaft Neuzelle* (C?545/11, EU:C:2013:169, 52. punkts).
- 30 Skat. spriedumu, 1996. gada 17. oktobris, *Denkavit u.c.* (C?283/94, C?291/94 un C?292/94, EU:C:1996:387, 29. punkts).
- 31 K? iztirzāts iepriekš šo secinājumu 26.–30. punktā.
- 32 K? iztirzāts iepriekš šo secinājumu 34.–39. punktā.
- 33 Skat. arī spriedumu, 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C?16/93, EU:C:1994:80, 14. punkts), kurā tas tika dēvēts par “savstarpēja darījuma” neesamību.
- 34 Šādas situācijas visatbilstošākais piemērs būtu labi kopts iedzīvotāju uzturēts dzīvojamais, kas netieši radītu lielāku labumu dzīvokļa īpašniekam pirmajā stāvā nekā dzīvokļa īpašniekam pēdējā stāvā. Sal. šajā ziņā ar spriedumu, 1988. gada 8. marts, *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, 14. punkts).
- 35 Šajā ziņā patiesi tas atbilst *Conseil d'Etat* 2001. gada 7. decembra nolikumam lietā Nr. 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207, ko piemin iesniedzējtiesa.
- 36 Šo izpratni aizgūstu no *Wohnungseigentumsgesetz* (Likums par dzīvokļu īpašumiem un pastāvīgām īpašuma tiesībām) 16. panta 2. punkta.
- 37 Ģenerālvokāte sera Gordona Slinna [*Gordon Slynn*] secinājumi lietā *Apple and Pear Development Council* (102/86, nav publicēti, EU:C:1987:466, 1461. punkts).
- 38 Skat. it īpaši spriedumus, 2002. gada 21. marts, *Kennemer Golf* (C?174/00, EU:C:2002:200, 40. punkts), un 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d'Or* (C?151/13, EU:C:2014:185, 37. punkts).
- 39 Atkarīgos. Siltuma (tāpat kā elektrības vai ūdens) individuālo patēriņu individuālā īpašnieka vai tās dzīvokļa parasti nodrošina trešā puse, un tā būtu apliekama ar PVN. Patiesi, tikai izskatāmās lietas atsevišķajos apstākļos īpašnieku biedrība papildus savam ierastajam (komunālajam) funkcionē, šā, s?k sniegt arī citas, tiešām (individualizētas) komercpiegādes, tādējādi būtībā radot nesaskaņu starp tās vispārīgā norādīto tiesisko statusu, no vienas puses, un konkrēto, principā saimniecisko, darbību, no otras puses.
- 40 Skat., piemēram, spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C?715/18, EU:C:2019:1138, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).