

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2020 m. rugsėjo 3 d.(1)

Byla C-604/19

Gmina Wrocław

prieš

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

(*Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112 – 14 straipsnio 2 dalies a punktas – Prekių „tiekimo“ sąvoka – Įstatyme numatytas ilgalaikės nuomos teisės pakeitimas ir nuosavybės teisė – Teisės disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui perdavimas – Fiktyvus tiekimas – Savivaldybė kaip apmokestinamasis asmuo, kai ji gauna atlygą už įstatyme nustatytą teisės pakeitimą“

I. Žangą

1. Teisingumo Teismui šioje byloje tenka nagrinėti klausimą, kaip PVM teisės požiūriu reikia vertinti įstatyme numatytą nuosavybės teisės įgijimą sumokėjus keitimo atlygą. Šioje byloje žemės sklypams buvo nustatyta speciali daiktinė teisė (ilgalaikė nuoma). Dėl to „tikrasis savininkas“ – tas, kuris naudojosi žemės sklypu kaip savininkas – ir „formalusis savininkas“ – tas, kuriam žemės sklypas priklausė pagal civilinę teisę – buvo skirtingi asmenys. Atlygiui, kurį ilgalaikės nuomos teisės turėtojas mokėjo žemės sklypo savininkui, buvo taikomas Lenkijos PVM.
2. Po daiktinės teisės aktų reformos ligšioliniai žemės sklypų savininkai pagal įstatymą neteko nuosavybės teisių, kurios perėjo ilgalaikės nuomos teisės turėtojams. Pastarieji yra pareigoti dar 20 metų mokėti metines įmokas už ilgalaikę nuomą arba visą sumą sumokėti iš karto. Ar ankstesnį savininką gaunamam atlygiui kaip ir anksčiau tebetaikomas PVM?
3. Šis klausimas buvo kilęs dėl savivaldybės žemės sklypų. Todėl reikės išsiaiškinti, ar savivaldybė veikia kaip apmokestinamasis asmuo, ar vykdo savo viešosios valdžios funkcijas ir dėl to PVM neatsiranda.

II. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

4. S?jungos teis?s pagrind? sudaro 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)(2) 2, 9, 13, 14 straipsniai, taip pat 24 ir 25 straipsniai.

5. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad PVM objektas yra preki? tiekimas u? atlyg? (a punktas) ir paslaug? teikimas u? atlyg? (c punktas).

6. I? PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies išplaukia, kad apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

7. PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad tam tikrai viešosios teis?s reguliuojam? ?staig? veiklai PVM prievol? netaikoma:

„1. Valstybin?s, regionin?s ir vietin?s valdžios institucijos ir viešosios teis?s reguliuojamos kitos ?staigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veikl? ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokes?ius, rinkliavas, ?mokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokes?ius.

Ta?iau joms vykdam toki? veikl? ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis b?t? labai iškraipoma konkurencija.

Visais atvejais viešosios teis?s reguliuojamos ?staigos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai jos vykdo I priede išvardyt? veikl?, jei toji veikla n?ra vykdoma tokiu nedideliu mastu, kad j? b?t? galima laikyti visiškai nereikšminga.“

8. PVM direktyvos 14 straipsnio 1 ir 2 dalyse apibr?žiamas preki? tiekimas:

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

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

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

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

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

9. PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje apibr?žiamos paslaugos:

„1. „Paslaug? teikimas“ – sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas.“

10. PVM direktyvos 25 straipsnio c punkte nustatyta:

„Paslaug? teikimu gali b?ti, *inter alia*, šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų atlikimas vykdomas valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba laikantis įstatymų.“

B. Lenkijos teisė

11. Šie Sąjungos teisės reikalavimai ? Lenkijos nacionalinė teisė buvo perkelti *Ustawa o podatku od towarów i usług* (įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio, toliau – PVM įstatymas)(3). PVM įstatymo 7 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„<...> prekių tiekimas suprantamas kaip teisės disponuoti prekėmis kaip savininkui perdavimas, taip pat:

1) šios teisės perdavimas valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba prekių nuosavybės teisės perdavimas pagal įstatymus už atlyginimą; <...>

6) žemės perdavimas ilgalaikiai nuomai.“

12. Ilgalaikės nuomos teisė reglamentuojama *Ustawa o gospodarce nieruchomościami* (Nekilnojamojo turto tvarkybos įstatymas)(4) Pagal Nekilnojamojo turto tvarkybos įstatymo 12a straipsnio 1 dalį sumoms, kurias privalo mokėti ilgalaikiai nuomininkai, taikoma privatinė teisė.

13. Nekilnojamojo turto tvarkybos įstatymo 32 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad žemės sklypai, perduoti ilgalaikiai nuomai, gali būti parduodami tik ilgalaikiams nuomininkams.

14. Nekilnojamojo turto tvarkybos įstatymo 32 straipsnio 2 dalyje paaiškinama, kad nekilnojamojo turto pardavimo sutarties sudarymo dieną pagal įstatymą baigiasi anksčiau nustatyta ilgalaikės nuomos teisė.

15. Pagal Nekilnojamojo turto tvarkybos įstatymo 69 straipsnį ? žemės sklypo, parduodamo jo ilgalaikiam naudotojui, kainą ?skaitoma suma, lygi šio nekilnojamojo turto ilgalaikės nuomos teisės verte, nustatytai pagal būklę pardavimo dieną.

16. *Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów* (įstatymas dėl gyvenamuoju būstu užstatytos žemės ilgalaikės nuomos teisės pakeitimo ? nuosavybės teisė ? ši? žemė, toliau – Pakeitimo įstatymas)(5) 1 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad nuo 2019 m. sausio 1 d. gyvenamuoju būstu užstatytos žemės ilgalaikės nuomos teisė keičiama ? nuosavybės teisė ? žemė.

17. Pakeitimo įstatymo 7 straipsnyje reglamentuojamas mokėtinas atlygis. Pagal 2 dalį atlygio dydis lygus metinės ilgalaikės nuomos rinkliavos dydžiui. 6 dalyje nustatyta, kad metinės ?mokos turi būti mokamos 20 metų laikotarpiu nuo pakeitimo dienos. 7 dalyje suteikiama teisė, pateikus prašymą, tokio pat dydžio suma ?mokėti vienu mokėjimu. Pakeitimo įstatymo 12 straipsnio 2 dalyje taikytinu pripažįstamas Nekilnojamojo turto tvarkybos įstatymo 12a straipsnis.

III. Faktinės aplinkybės

18. Byla, kurioje pateiktas šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, buvo pradėta po to, kai *Gmina Wrocław* (Vroclavo savivaldybė, Lenkija) (pareiškėja pagrindinė byloje, toliau – pareiškėja) *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Nacionalinės mokesčių informacijos tarnybos direktorius, toliau – mokesčių institucija) pateikė prašymą dėl individualaus išaiškinimo.

19. Pareiškėja yra viešosios teisės reguliuojama įstaiga ir kartu registruotas PVM apmokestinamasis asmuo. Ji buvo nekilnojamojo turto, perduoto ilgalaikiai nuomai tretiesiems asmenims, savininkė.
20. Ilgalaikė nuoma yra terminuota daiktinė teisė naudotis žemės sklypu, jos turtoju suteikianti panašų savininko statusą. Ilgalaikis nuomininkas savo teisės galiojimo laikotarpiu savininkui moka metinį atlygą. Visos šalys sutaria, kad pagal PVM įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 1 punktą ir 7 straipsnio 1 dalies 6 punktą žemės perdavimas ilgalaikiai nuomai laikytinas PVM apmokestinamu prekių tiekimu. Taip pat, kiek galima spręsti, sutariama dėl to, kad ilgalaikio nuomininko mokėtas sumas savivaldybė gavo kaip apmokestinamasis asmuo.
21. Remiantis Pakeitimo įstatymu nuosavybės teisė nekilnojamajam turtui nuo 2019 m. sausio 1 d. perėjo atitinkamam ilgalaikiam nuomotojui. Buvęs savininkas mainais gauna atlygą, mokamą kasmet 20 metų laikotarpiu. Metinės mokos dydis atitinka iki šiol už ilgalaikę nuomą kasmet mokėtą sumą. Pateikus prašymą, keitimo atlygą galima sumokėti ir vienu mokėjimu.
22. Pareiškėja mokesčių institucijos klausia, ar šiam atlygiui taip pat taikomas PVM. 2019 m. sausio 15 d. sprendimu mokesčių institucija atsakė teigiamai. Teisės pakeitimą ji laiko ankstesnio tiekimo, kai žemė buvo perduota ilgalaikiai nuomai, tęsia. Tai reiškia, kad teisiniu požiūriu nuosavybės perėjimo procesas turi būti vertinamas taip pat kaip ilgalaikė nuoma.
23. Šis sprendimas pareiškėja apskundžia *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija). Ji mano, kad keitimo atlygiui PVM netaikomas. Jos teigimu, ilgalaikis nuomininkas dar su ilgalaikės nuomos teise gijio statusą, panašų savininko, taigi, ekonominę galią disponuoti žemės sklypu. Ilgalaikiai nuomai virtus nuosavybe, tas pats žemės sklypas negali dar kartą būti tiekimo objektas. Be to, ji teigia, kad veiką vykdydama neapmokestinamą viešosios valdžios veiklą.

IV. Prejudicinio sprendimo procedūra

24. *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas) 2019 m. birželio 19 d. sprendimu pateikė Teisingumo Teismui šiuos klausimus:
- „1. Ar toks nekilnojamojo turto ilgalaikės nuomos teisės pakeitimas ir nuosavybės teisė pagal įstatymą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) apmokestinamas prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktą, siejamą su 2 straipsnio 1 dalies a punktu?
2. Jeigu pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar nekilnojamojo turto ilgalaikės nuomos teisės pakeitimas ir nuosavybės teisė pagal įstatymą yra PVM apmokestinamas prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, siejamą su 2 straipsnio 1 dalies a punktu?
3. Ar savivaldybė, rinkdama rinkliavas už tokį nekilnojamojo turto ilgalaikės nuomos teisės pakeitimą ir nuosavybės teisę pagal įstatymą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, veikia kaip apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, siejamą su 2 straipsnio 1 dalies a punktu, ar kaip valdžios institucija, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 13 straipsnį?“
25. Rašytines pastabas procese Teisingumo Teisme pateikė pareiškėja, Lenkijos Respublika ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų

26. Pirmuoju ir antruoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar įstatyme numatytam ilgalaikės nuomos teisės pakeitimui į nuosavybės teisę taikomas PVM, jeigu mainais naujasis savininkas privalo mokėti įstatyme nustatytą atlygą. Kadangi šis atvejis pirmiausia susijęs su žemės sklypais, kurie nuosavybės teise priklauso viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, trečiuoju klausimu teismas nori sužinoti, ar savivaldybė apskritai veikia kaip apmokestinamasis asmuo.

27. Į pirmuosius du klausimus galima atsakyti kartu. Tačiau, kiek jais aiškiai klausiama, ar ilgalaikės nuomos teisės pakeitimas yra prekės tiekimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktą arba 14 straipsnio 1 dalį, reikia pažymėti kelis dalykus.

28. Paskatinusi užduoti pirmuosius du klausimus teismo daroma prielaida, kad prievolė mokėti PVM priklauso nuo to, ar buvo patiektos prekės, yra neteisinga. Apmokestinami sandoriai yra ne tik prekės tiekimas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą, siejamą su jos 14 straipsniu, bet ir paslaugų teikimas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, siejamą su jos 24 straipsniu. Paslaugomis pagal PVM direktyvą laikomi visi sandoriai, kurie nėra prekės tiekimas (PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalis).

29. Skirtumas, ar apmokestinamas sandoris yra prekės tiekimas, ar paslauga, yra svarbus nustatant prekės tiekimo ar paslaugų teikimo vietą, momentą ir PVM tarifą. Tačiau jis neturi jokios reikšmės atsakant į klausimą, ar PVM apskritai atsiranda. Todėl, siekiant pateikti teismui naudingą atsakymą, klausimus reikia šiek tiek patikslinti.

30. Konkrečiai teismas klausia, ar įstatyme numatytas nuosavybės perėjimas mainais į keitimą atlygą yra apmokestinamasis sandoris (prekės tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygą) (žr. B dalį) ir ar pareiškėja šiuo atžvilgiu veikia kaip apmokestinamasis asmuo (žr. C dalį). Jeigu taip yra, įstatyme numatytam ilgalaikės nuomos teisės pakeitimui į nuosavybės teisę mainais į keitimą atlygą – kadangi netaikomas neapmokestinimas – taikomas PVM.

B. Dėl pirmojo ir antrojo klausimų: ilgalaikės nuomos teisės pakeitimas į nuosavybės teisę kaip apmokestinamasis sandoris (prekės tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygą)

31. Dėl pirmojo ir antrojo klausimų, mano nuomone, galimi du sprendimai. Pirmas, gali būti, kad ilgalaikės nuomos teisės į žemės sklypą suteikimas ir nuosavybės teisės įgijimas pagal įstatymą yra du skirtingi veiksmai. Jeigu pastarasis veiksmas nėra prekės tiekimas, tai pakeitimas į nuosavybės teisę yra paslauga (žr. 1 skirsnį). Antra, gali būti, kad bendrai vertinant ekonominiu požiūriu teisės pakeitimas yra ilgalaikės nuomos taisyklė, nes Pakeitimo įstatymas *a posteriori* išplečia tiekimo objektą (žr. 2 skirsnį).

32. Neatsižvelgiant į tai, kurį požiūrį Teisingumo Teismas pasirinktų (izoliuotą ar bendrąjį ekonominį), abiem atvejais tai yra apmokestinamasis sandoris. Tai reiškia, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo užduoto klausimo dėl PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkto iš esmės nekyla (žr. 3 skirsnį).

1. Izoliuotas nuosavybės perėjimo vertinimas

33. Vertinant formaliai, savininkas ilgalaikiam nuomotojui pirmiausia perleidžia teisę disponuoti žemės sklypu – tai pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį laikytina prekės tiekimu, kuriam taikomas PVM. Antrajame etape ilgalaikės nuomos teisę pagal įstatymą pasikeičia į nuosavybės

teis?. Jeigu teis?s pakeitimas n?ra prek? tiekimas, nes disponavimo galia jau buvo per?jusi ilgalaik?s nuomos teis?s tur?tojai, jis bet kuriuo atveju yra PVM apmokestinama paslauga pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dal?.

34. Juk PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad kaip paslaugos PVM apmokestinami tie sandoriai, kurie n?ra prek? tiekimas. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? apmokestinamos paslaugos teikiamos už atlyg?, tik jei tarp paslaugos teik?jo ir gav?jo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiai pasikei?iama paslaugomis, ir paslaugos teik?jo gautas atlygis yra realus atlygis už gav?jui suteikt? paslaug?(6). Taip yra tik tuomet, jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys(7).

35. Ne kiekvienas mok?jimas savaime reiškia, kad ?vyko apmokestinami mainai. Apmokestinimas vartojimo mokes?iu taikomas tik ten, kur gav?jas, be kit? dalyk?, ?gyja ir vartojam?j? naud?(8). Tod?l PVM direktyvos 25 straipsnyje apibr?žta paslauga nelaikoma situacija, kai mok?jimo gav?jas mok?jim? gauna ne kaip atlyg? už tam tikr? paslaug?, o d?l kit? priežas?i? (pavyzdžiui, žalos, patirtos d?l v?lavimo mok?ti, atlyginimas(9) arba negauto pelno kompensavimas(10))(11).

36. Nagrin?jame atveju akivaizdu, kad ligšiolinis ilgalaikis nuomininkas vartojam?j? naud? gavo. Negalima teigti, kad jos jis negavo tod?l, kad dar prieš teis?s pakeitim?, tur?damas teis? disponuoti žem?s sklypu, vertinant ekonominiu poži?riu naudojosi juo kaip savininkas. B?damas savininkas, jis gali ne tik gauti žem?s sklypo duodamus vaisius, bet ir perduoti žem?s sklyp? tretiesiems asmenims. Tod?l ilgalaik?s nuomos teis?s pakeitimas ? nuosavyb?s teis? yra vartojamoji nauda. Taigi, vertinant izoliuotai, tai yra paslauga, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dal?.

2. Bendras vertinimas ekonominiu poži?riu: nuosavyb?s per?jimas tik kaip ankstesnio tiekimo t?sa

37. Vis d?lto nagrin?jame atveju pritar?iau Lenkijai, kad bendras vertinimas ekonominiu poži?riu yra labiau ?tikinamas. Priešingai, nei mano pareišk?ja, ilgalaik?s nuomos teis?s pakeitimas ? nuosavyb?s teis? PVM teis?s poži?riu n?ra nereikšmingas; jis laikytinas PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje apibr?žto prek? tiekimo t?sa.

38. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? prek? tiekimas – tai bet koks materialiojo turto perdavimas, kuriuo viena šalis suteikia kitai šaliai teis? naudotis tuo turtu taip, lyg ji b?t? šio turto savinink?(12). Jeigu patiekto daikto gav?jas negali juo disponuoti b?damas „savininku“, tai dar nereiškia, kad tiekimo nebuvo, jeigu daiktu jis gali disponuoti bent jau „kaip savininkas“(13). Tai matyti iš PVM direktyvos versij? kai kuriomis kalbomis(14).

39. Tai patvirtina ir Teisingumo Teismo jurisprudencija. Pagal vienodo S?jungos teis?s taikymo ir vienodo poži?rio princip? reikalaujama, kad S?jungos teis?s s?vokos b?t? aiškinamos autonomiškai ir vienodai(15). Tam kilt? gr?sm?, jeigu vertinimas, ar ?vyko prek? tiekimas, b?t? grindžiamas nuo reglamentavimo nacionalin?s civilin?s teis?s aktuose priklausan?iu nuosavyb?s ?gijimu civilin?s teis?s poži?riu. Tod?l aiškinant tiekimo s?vok? nuosavyb?s per?jimas negali b?ti lemiamas veiksnys(16). Taigi teis?s disponuoti, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsn?, negalima tapatinti su teisiniu savininko statusu. Tod?l tai, kad nuosavyb?s teis? pagal civilin? teis? nebuvo perduota, Teisingumo Teismo nuomone, n?ra kli?tis laikyti sandorio prek? tiekimu(17).

40. Ekonomin? gali? disponuoti dabartiniai savininkai gavo dar tada, kai jiems buvo perduota ilgalaik?s nuomos teis?. Ilgalaikis nuomininkas žem?s sklypu gali naudotis kaip savininkas. Tod?l ilgalaik?s nuomos teis?s perdavim? visi bylos dalyviai teisingai laiko PVM apmokestinamu tiekimu,

kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį; tai reiškia, kad kasmet mokamam atlygiui taikomas PVM. Tai aiškiai pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas.

41. Vis dėlto neteisinga yra pareiškėjo išvada, kad teisės pakeitimo procesas PVM teisės požiūriu neturi reikšmės. Iki šio momento ilgalaikiai nuomininkai, kasmet savininkui atlikdami mokėjimus, mokėdavo atlygą už tai, kad gavo teisę disponuoti žemės sklypu. Todėl šiems mokėjimams, kaip atlygiui už prekių tiekimą, pagal Nekilnojamojo turto tvarkybos įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 1 punktą ir 7 straipsnio 7 dalies 6 punktą buvo taikomas PVM. Tai, kad ligšioliniam ilgalaikiam nuomininkui perduodamas ir savininko statusas ir jis vietoj ilgalaikės nuomos mokėjo nuo šiol moka keitimo atlygą, nekeičia fakto, kad mokėjimai ir toliau apmokestinami.

42. Juk jie ir toliau atliekami už žemės sklypo tiekimą. Ligšiolinis ilgalaikis nuomininkas ir toliau tebemoka atlygą už tai, kad gavo teisę disponuoti žemės sklypu. Per teisės pakeitimo procesą tik buvo modifikuotas tiekimo objektas. Anksčiau atlygis buvo mokamas vien už ilgalaikę nuomą, nuo šiol – už nuosavybės virtusį ilgalaikę nuomą.

43. Kaip teisingai pabrėžia Lenkija, tai matyti ir iš keitimo atlygio reglamentavimo. Ligšiolinis ilgalaikis nuomininkas ir toliau tebemoka mokas, kurias privalėjo mokėti už ilgalaikę nuomą, – pasikeitė tik mokėjimo sąlygos. Atlygio, mokamo pakeitus teisę į nuosavybę teisė, dydis visiškai atitinka atlygą, mokėtą kasmet už ilgalaikę nuomą.

44. Tai, kad pagal Pakeitimo įstatymo 7 straipsnio 7 dalį, gavus prašymą, suteikiama galimybė visą sumą sumokėti iš karto arba pagal to paties įstatymo 7 straipsnio 6 dalį ši suma išdėstoma lygiomis dalimis per 20 metų, yra tik mokėjimo sąlygų reglamentavimas. Teisinis mokėjimų pagrindas nuo to nepasikeičia. Pakeitimo įstatymas turi, ko gero, vieną tikslą – panaikinti skirtumą tarp formalios ir materialinės nuosavybės. Ir mokėjimo prievolė, ir atlygio dydis išplaukia iš pradinio ilgalaikės nuomos teisės perdavimo, todėl ekonominiu požiūriu turi būti nuosekliai laikomi atlygiu už šį tiekimą.

3. Ar tai yra tiekimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalį?

45. Taigi, aiškinant PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktą, kuriame nustatyta, kad prekių tiekimas yra nuosavybės teisės turto perdavimas už atlyginimą valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal įstatymus, galiausiai neturi reikšmės, kurio požiūriu Teisingumo Teismas laikysis. Tai bet kuriuo atveju yra apmokestinamasis sandoris.

46. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas norėtų, kad būtų išaiškintas PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalies ir 14 straipsnio 2 dalies a punkto santykis. Bendradarbiaudamas su nacionaliniais teismais Teisingumo Teismas stengiasi atsakyti į jų klausimus. Tačiau atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas grindžiamas neteisinga prielaida. Kiek galima spręsti, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas preziumuoja, kad tuo atveju, kai nėra teisės disponuoti perėjimo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkte nustatoma prekių tiekimo fikcija.

47. Teisingumo Teismas vieną kartą(18) – tiesa, byloje, kurioje buvo nagrinėjamas prekių tiekimas pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį(19) – yra nusprendęs, kad PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktą yra *lex specialis* jos 14 straipsnio 1 dalies atžvilgiu. Teisingumo Teismas pripažino, kad jame, be kita ko, nustatytas fiktyvus prekių tiekimas, kai teisė disponuoti neįgyjama(20). Tačiau, pažvelgus atidžiau, tam prieštarauja normos formuluotė ir struktūra (žr. šios išvados 48 ir 49 punktus), jos genezė (žr. šios išvados 50 ir 51 punktus) ir teleologiniai argumentai (žr. šios išvados 52 ir paskesnius punktus).

48. Iš PVM direktyvos 14 straipsnio formuluotės ir struktūros matyti, kad PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkte visuomet preziumuojamas prekių tiekimo buvimas. Jame minimas „nuosavybės teisės ? turtų perdavimas“. Nuosavybės teisės perdavimas – tai klasikinis prekių tiekimo pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį atvejis(21).

49. PVM direktyvos 25 straipsnio c punkte įtvirtinta analogiška nuostata taip pat nepatvirtina *lex specialis* santykio. Joje aiškiai (*inter alia*) nustatyta, kad paslaugomis pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatytus pagrindinius požymius laikomos ir tos paslaugos, kurios buvo suteiktos ne laisva valia. Tai reiškia, kad PVM direktyvos 25 straipsnyje tik nurodomi pavyzdžiai. Šioje nuostatoje jokios fikcijos nenustatoma. Ši? samprat? galima pritaikyti ir PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalies ir 14 straipsnio 2 dalies a punkto santykiui(22).

50. Tai, be kita ko, atitinka teisės aktų leidėjo valią. PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkto ištakos – Šeštosios PVM direktyvos(23) 5 straipsnio 4 dalis. Pastaroji savo ruožtu paremta Šeštosios Tarybos direktyvos pasiūlymo(24) 5 straipsnio 2 dalies f punktu. Šiame punkte buvo nustatyta: „Tiekimu pagal 1 dalies apibrėžimą taip pat laikoma: <...> f) nuosavybės teisės ? turtų perdavimas arba nuosavybės teisės ? turtų už atlyginimą valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu, kai dėl tokios nuosavybės perdavimo privačiu susitarimu kiltų mokestinių pareigų“.

51. Vadinas, šia norma siekiama užtikrinti nuoseklų ?prasto, ne valdžios institucijos duotu nurodymu vykdomo pardavimo ir valdžios institucijos nurodyto nuosavybės teisės perdavimo vertinimą PVM teisės požiūriu.

52. Nuomonė, kad PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkte nustatytas fiktyvus prekių tiekimas tuo atveju, jeigu teisė disponuoti nebuvo perduota(25), netikina ir vertinant teleologiniu požiūriu.

53. Tai patvirtina žvilgsnis ? kitas dvi PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalyje nurodytas alternatyvas. Juk nei PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punkte, nei jos c punkte nėra tiesiog nustatoma prekių tiekimo fikcija. PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punkte tik paaiškinama, kad, pavyzdžiui, finansinės nuomos atveju bendrai egzistuoja prekių tiekimas(26), neatsižvelgiant ? tai, kokia eilės tvarka pereina ekonominė galia disponuoti ir galiausiai nuosavybės teisė.

54. Specialų tikslą galima ?žvelgti ir PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkte, kuriame reglamentuojami sandoriai su komisiniu atlyginimu. Nors komisieriaus, vykdančio pavedimą, paslauga komitentui iš esmės laikytina paslauga pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį, šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkte ši paslauga komisinio atlyginimo atveju perkvalifikuojama ? prekių tiekimui. Taigi ši norma sukuria dviejų tapatybių vienas po kito vykdomų prekių tiekimo sandorių teisinę fikciją(27) tam, kad užtikrintų nuoseklų komisieriaus ir komitento bei tiekėjo ir komisieriaus sandorių vertinimą PVM teisės požiūriu.

55. Vis dėlto nagrinėjant PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktą nematyti jokio pagrindo taikyti prekių tiekimo fikciją tuo atveju, kai nuosavybės teisė perduodama atskirai nuo teisės disponuoti. Visiškai priešingai: toks aiškinimas tokiais atvejais, kaip nagrinėjamas šioje

byloje, lemtų sistemai prieštaraujantų tiekimo dubliavimui. Vienas ir tas pats daiktas, kuris jau kartą buvo patiektas gyjui, negali antrą kartą būti tiekiamas tam pačiam gyjui. Apmokestinimo spragos pavojaus nekyla, nes egzistuoja bendra paslaugas reglamentuojanti norma – PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalis.

56. Taigi PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punkto norminis turinys yra tik paaiškinimas, kad nuosavybės perėjimui, (ne laisva valia) vykusiam remiantis viešosios teisės pagrindu, kaip prekės tiekimui pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį taikomas PVM, kai panašus privatinės teisės reglamentuojamas sandoris būtų laikomas tokiu prekės tiekimu. Galiausiai tokio požiūrio patvirtina ir tai, kad teisės aktų leidėjai, atrodo, šiuo atžvilgiu pirmiausia turėjo galvoje nusavinimo arba priverstinio vykdymo(28) atvejus. Bet abiem atvejais teisė disponuoti daiktais yra neginijamai perduodama.

C. Dėl trečiojo klausimo: ne viešosios valdžios funkcijų vykdymas

57. Trečiuoju klausimu prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar savivaldybė nagrinėjamu atveju apskritai veikia kaip apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį. Jeigu savivaldybė keitimo atlygą gauna kaip viešosios teisės reglamentuojama įstaiga, vykdanči viešosios valdžios funkcijas, gali būti, kad turi būti taikoma PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta išimtis, nes tai nėra apmokestinamasis sandoris.

58. Net jeigu – kaip rodo Lenkijos rašytinės pastabos – įstatyme nustatytas ilgalaikės nuomos teisės pakeitimas Lenkijoje pirmiausia ar netgi išimtinai yra taikytinas viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų žemės sklypams, PVM direktyvos 13 straipsnis šiuo atveju negali būti taikomas.

59. Šios normos pagrindas yra tai, kad tam tikra veikla, nors ir ekonominio pobūdžio, yra glaudžiai susijusi su viešosios valdžios funkcijomis(29), kurios yra viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų prerogatyva. Taip galima išvengti konkurencijos iškraipymo.

60. Vis dėlto pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją viešosios valdžios reglamentuojamos įstaigos dėl šios priežasties veikia kaip viešosios valdžios institucijos tik tuomet, kai tai yra veikla, kuri pagal joms taikomą teisinį tvarką vykdo viešosios teisės subjektai ir kuri jos vykdo ne tomis pačiomis teisinėmis sąlygomis kaip privatūs fiziniai subjektai(30).

61. Nei nuosavybės teisės praradimas, nei keitimo atlygio gavimas nagrinėjamu atveju nėra viešosios valdžios funkcijų vykdymas. Tiesa, pagal Pakeitimo įstatymo savivaldybė pareigojama vykdyti administracinę procedūrą. Bet ligšiolini ilgalaikiu nuomininkų mokėtiną atlygą savivaldybė nustato ne kaip pagal jai taikomą teisinį tvarką veiklą vykdančios viešosios teisės subjektas, atsakingas už administracinę procedūrą.

62. Veikiau mokėjimus savivaldybė gauna kaip ligšiolinį žemės sklypą savininką. Šio fakto nekeičia ir aplinkybės, kad įstatyme nustatytu teisės pakeitimu siekiama daiktinės teisės aspektu išgryninti valstybės žemės sigijimą, kuris buvo draudžiamas komunizmo laikais, todėl buvo naudojamas ilgalaikės nuomos mechanizmu. Ekonominiu požiūriu dabartinis nuosavybės teisės perdavimas yra su ilgalaikės nuomos teisės suteikimu susijusio prekės tiekimo taisyklės (žr. 2 skirsnį). Taigi prievolė mokėti atlygą, kaip teisingai pabrėžia ir Komisija, grindžiama ilgalaikės savivaldybei priklausančios žemės sklypų nuomos teisės perleidimu. Bet šio perleidimo pagrindai numatyti civilinėje teisėje.

63. Taigi savivaldyb?, gaudama ilgalaik?s nuomos ?mokas, veik? ir kaip apmokestinamasis asmuo. Tod?l n?ra jokio pagrindo savivaldyb?s veikl? kvalifikuoti kitaip nei iki ?iol.

64. ?iuo at?vilgiu Pakeitimo ?statymas niekaip nekei?ia atlygio (civilinio) teisinio pob?d?io. Tai patvirtina jo 12 straipsnio 2 dalis. Joje ai?skiai daroma nuoroda ? Nekilnojamojo turto tvarkybos ?statymo 12 straipsn?, kuriame reglamentuojamas ilgalaikio nuomininko mokamo atlygio civilinis teisinis pob?dis.

D. I?vada

65. Taigi si?lau Teisingumo Teismui nuspr?sti taip:

1. Toks nekilnojamojo turto ilgalaik?s nuomos teis?s pakeitimas ? nuosavyb?s teis? pagal ?statym?, kaip nagrin?jamas ?iuo konkre?iu atveju, yra PVM apmokestinamas preki? tiekimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dal?, siejam? su jos 2 straipsnio 1 dalies a punktu.

2. Savivaldyb?, gaunanti atlyg? u? ilgalaik?s nuomos teis?s pakeitim? ? nuosavyb?s teis? pagal ?statym? tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos ?ioje byloje, veikia kaip apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dal?, o ne kaip vie?osios teis?s reglamentuojama ?staiga, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsn?.

1 Originalo kalba: vokie?i?.

2 OL L 347, 2006, p. 1; klaid? i?taisymas OL L 335, 2007, p. 60.

3 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług*.

4 1997 m. rugpj?io 21 d. *Ustawa o gospodarce nieruchomo?ciami*.

5 2018 m. liepos 20 d. *Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów*.

6 Naujausi sprendimai: 2020 m. bir?elio 11 d. Sprendimas *Vodafone Portugal* (C?43/19, EU:C:2020:465, 31 punktas), 2020 m. kovo 11 d. Sprendimas *San Domenico Vetraria* (C?94/19, EU:C:2020:193, 21 punktas) ir pamatinis 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma* (C?16/93, EU:C:1994:80, 14 punktas).

7 2018 m. lapkri?io 22 d. Sprendimas *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C?295/17, EU:C:2018:942, 39 punktas), 2015 m. gruod?io 23 d. Sprendimas *Air France-KLM ir Hop!-Brit Air* (C?250/14 ir C?289/14, EU:C:2015:841, 22 punktas) ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440, 19 punktas).

8 ?iuo klausimu ?r. mano i?vad? byloje *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C?295/17, EU:C:2018:413, 35 ir 36 punktai), kurioje daroma nuoroda ? 1997 m. gruod?io 18 d. Sprendim? *Landboden-Agrardienste* (C?384/95, EU:C:1997:627, 13 punktas) ir 1996 m. vasario 29 d. Sprendim? *Mohr* (C?215/94, EU:C:1996:72, 20 punktas).

9 1982 m. liepos 1 d. Sprendimas *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, 8 punktas d?l delspinigi?).

10 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C?277/05,

EU:C:2007:440, 35 punktas d?l negauto pelno kompensavimo pasitraukimo iš sutarties atveju).

11 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *Mohr* (C?215/94, EU:C:1996:72, 21 punktas); žr. ir mano išvad? byloje *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C?295/17, EU:C:2018:413, 35 ir 36 punktai).

12 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas *NLB Leasing* (C?209/14, EU:C:2015:440, 29 punktas), 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Evita-K* (C?78/12, EU:C:2013:486, 33 punktas), 2010 m. birželio 3 d. Sprendimas *De Fruytier* (C?237/09, EU:C:2010:316, 24 punktas), 2005 m. liepos 14 d. Sprendimas *British American Tobacco ir Newman Shipping* (C?435/03, EU:C:2005:464, 35 punktas) ir 1990 m. vasario 8 d. Sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61, 7 punktas).

13 Mano išvada byloje *Herst* (C?401/18, EU:C:2019:834, 34 punktas).

14 Taip yra versijose vokie?i? kalba („wie ein Eigentümer“), prac?z? kalba („comme un propriétaire“); ta?iau kitaip versijose angl? kalba („as owner“) ir est? kalba („Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“). Šiuo klausimu žr. jau mano išvad? byloje *Herst* (C?401/18, EU:C:2019:834, 34 punktas, 16 išnaša).

15 2018 m. birželio 21 d. Sprendimas *Oberle* (C?20/17, EU:C:2018:485, 33 punktas) ir 2019 m. liepos 29 d. Sprendimas *B (Naudot? automobili? pardav?jo sandoris)* (C?388/18, EU:C:2019:642, 30 punktas).

16 2018 m. birželio 13 d. Sprendimas *Gmina Wroc?aw* (C?665/16, EU:C:2018:431, 39 punktas), 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas *NLB Leasing* (C?209/14, EU:C:2015:440, 29 punktas), 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas *Eon Aset Menidjmont* (C?118/11, EU:C:2012:97, 39 punktas), 2003 m. vasario 6 d. Sprendimas *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73, 32 punktas) ir 1990 m. vasario 8 d. Sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61, 7 ir 8 punktai).

17 1990 m. vasario 8 d. Sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61, 9 punktas).

18 2018 m. birželio 13 d. Sprendimas *Gmina Wroc?aw* (C?665/16, EU:C:2018:431, 36 punktas), kuriame Teisingumo Teismas pritar? generalinio advokato M. Bobek poži?riui, išreikštam jo išvadoje šioje byloje *Gmina Wroc?aw* (C?665/16, EU:C:2018:112, 47 punktas).

19 Toje byloje perleist? sklyp? toliau tebevald? nuosavyb?s teis? praradusi savivaldyb?. Ta?iau svetimo turto valdymo negalima prilyginti teisei disponuoti, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dal?. Kadangi prejudiciniai klausimai buvo suformuluoti netiksliai, Teisingumo Teismas šios temos toliau nepl?tojo.

20 2018 m. birželio 13 d. Sprendimas *Gmina Wroc?aw* (C?665/16, EU:C:2018:431, 36 ir paskesni punktai).

21 Žr., pavyzdžiui, 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendim? *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:1027, 78 punktas).

22 Žr. 2017 m. geguž?s 4 d. Sprendim? *Komisija / Liuksemburgas* (C?274/15, EU:C:2017:333, 88 punktas), kuriame Teisingumo Teismas pats kalba apie PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkto ir paslaugoms taikomos analogiškos nuostatos (PVM direktyvos 28 straipsnio) paraleles.

23 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos

mokesčių įstatymų derinimo (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

24 Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, COM(73) 950 galutinis.

25 Žr. generalinio advokato M. Bobek išvadą byloje *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:112, 52 punktas).

26 Generalinio advokato M. Szpunar išvada byloje *Mercedes-Benz Financial Services UK* (C-164/16, EU:C:2017:414, 41 punktas).

27 2017 m. gegužės 4 d. Sprendimas *Komisija / Liuksemburgas* (C-274/15, EU:C:2017:333, 88 punktas) ir 2011 m. liepos 14 d. Sprendimas *Henfling, Davin, Tanghe* (C-464/10, EU:C:2011:489, 35 punktas).

28 Dėl prekių tiekimo priverstinio vykdymo tvarka žr., pavyzdžiui, 2015 m. kovo 26 d. Sprendimą *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 33 ir paskesni punktai).

29 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 31 punktas).

30 2018 m. birželio 13 d. Sprendimas *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:431, 48 punktas), 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 21 punktas), 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Komisija / Graikija* (C-260/98, EU:C:2000:429, 35 punktas) ir 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, 17 punktas).