

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2020. gada 3. septembrī (1)

Lieta C-604/19

Gmina Wrocław

pret

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

(Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polijā) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112 – 14. panta 2. punkta a) apakšpunkts – Preču “piegādes” jēdziens – Pastāvīgā lietojuma tiesību ipso iure pārveidošana par pašumtiesībām – Tiesību nodošana rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam – Piegādes fikcija – Pašvaldība kā nodokļa maksātāja, ja tiešām tā ir, atbildību par ipso iure pārveidošanu

I. Ievads

1. Tiesai šajā tiesvedībā ir jāvērtē pašuma iegāšana *ipso iure*, samaksājot pārveidošanas nodevu, saistībā ar tiesību aktu PVN jomā piemērošanu. Šajā lietā zemesgabali bija apgrātināti ar pašu lietu tiesību (pastāvīgais lietojums). Minētais nozīmē, ka “faktiskais pašnieks” – persona, kas lietoja zemesgabalu kā pašnieks, – un “formālais pašnieks” – persona, kurai zemesgabals piederēja atbilstoši civiltiesībām, – bija divas dažādas personas. Atbildēbai, kuru pastāvīgā lietojuma tiesību turētājs maksāja zemesgabalu pašniekiem, piemēroja Polijas PVN.

2. Ēmot vērā lietu tiesību reformu, līdzšinējie zemesgabalu pašnieki zaudēja savu pašumu *ipso iure* par labu pastāvīgā lietojuma tiesību turētājiem. Pēdējiem minētajiem subjektiem ir pienākums turpināt maksāt ikgadīgos maksājumus par pastāvīgo lietojumu 20 gadus vai veikt vienreizēju maksājumu tādā pašā apmērā. Vai kādreiz šie pašnieku saņemtajam atbildēbam ir jāpiemēro arī PVN kā līdz šim?

3. Šajā gadījumā runa bija par pašvaldības zemesgabaliem. Tāpēc ir arī jānoskaidro, vai pašvaldība šajā gadījumā rīkojas kā nodokļa maksātāja vai rīkojas, veicot ar valsts varu saistītas darbības, kas nozīmē, ka PVN nav jāpiemēro.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Atbilstošās Savienības tiesību normas ir Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) (2) 2., 9., 13., 14., kā arī 24. un 25. pants.

5. Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punktu preču piegādei par atlīdzību (a) apakšpunkts) PVN uzliek tāpat kā pakalpojumiem par atlīdzību (c) apakšpunkts).

6. No PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izriet, ka “nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas jebkurā vietā patstāvīgi veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

7. PVN direktīvas 13. panta 1. punkts ir paredzēta konkrētām publisko tiesību subjektu darbībām piemērojama atkāpe no pienākuma maksāt nodokli:

“1. Valstis, reģionāls un vietējie pavaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā iekasē nodokļus, nodevas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādas darbības vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, kuru sakarā to uzskaitēšana par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgu konkurences izkropojumus.

Jebkurā gadījumā publisko tiesību subjektus attiecībā uz I pielikumā minētajām darbībām uzskata par nodokļa maksātājiem, ja vien šīs darbības netiek veiktas tik mazā apmērā, lai būtu nenozīmīgas.”

8. PVN direktīvas 14. panta 1. un 2. punkts ir noteikts, ko uzskata par piegādi:

“1. “Preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.

2. Papildus 1. punkta minētajam darījumam par preču piegādi uzskata šāds darījums:

a) pašumtiesību nodošanu par atlīdzību, ja to dara ar valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu vai arī pildot kādu tiesību aktu;

b) faktiskā 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 pārdošanu iemaksu;

c) preču nodošanu, pildot līgumu, saskaņā ar ko par preču pirkšanu vai pārdošanu maksājama komisijas maksa.”

9. PVN direktīvas 24. panta 1. punkts ir definēti pakalpojumi:

“1. “Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.”

10. PVN direktīvas 25. panta c) punkts ir reglamentēts šādi:

“Pakalpojumu sniegšana, *inter alia*, var būt viens no šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu, vai arī pildot kādu tiesību aktu.”

B. Polijas tiesības

11. Šīs Savienības tiesības ietvertās prasības tika transponētas Polijas tiesības ar Likumu par preču un pakalpojumu nodokli (turpmāk tekstā – “PVN likums”) (3). Šajā ziņā PVN likuma 7. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Par preču piegādi [...] uzskata tiesību nodošanu rīkoties ar precēm kā pašniekam, tostarp:

- 1) pašumtiesību uz precēm nodošanu, ja to dara ar valsts iestādes vai vienības, kura darbojas šīs iestādes vārdā, rīkojumu vai pašumtiesību uz precēm nodošanu par atlīdzību; [...]
- 6) zemes nodošanu pastāvīgajai lietojumai.”

12. Pastāvīgā lietojuma tiesības ir reglamentētas Likumā par nekustamo pašumu pārvaldību (4). Atbilstoši Likuma par nekustamo pašumu pārvaldību 12.a panta 1. punktam pastāvīgo lietotāju maksājumu summām ir jāpiemēro privāttiesības.

13. Saskaņā ar Likuma par nekustamo pašumu pārvaldību 32. panta 1. punktu zemesgabali, kas ir tikuši nodoti pastāvīgā lietojumam, var tikt pārdoti tikai to pastāvīgajiem lietotājiem.

14. Likuma par nekustamo pašumu pārvaldību 32. panta 2. punktā ir paskaidrots, ka, noslēdzot nekustamā pašuma pārdošanas līgumu, automātiski *ipso iure* spēku zaudē iepriekš nodibinātās pastāvīgā lietojuma tiesības.

15. Atbilstoši Likuma par nekustamo pašumu pārvaldību 69. pantam pastāvīgā lietotāja maksājumu pirkuma cenā ietilpst šīs nekustamā pašuma pastāvīgā lietojuma tiesību vārtība pārdošanas dienā.

16. Likuma par apdzīvošanai apbēvto zemes gabalu pastāvīgā lietojuma tiesību pārveidošanu par pašumtiesībām uz šiem zemes gabaliem (turpmāk tekstā – “Pārveidošanas likums”) (5) 1. panta 1. punktā ir reglamentēts, ka no 2019. gada 1. janvāra apdzīvošanai apbēvto zemes gabalu pastāvīgā lietojuma tiesības tiek pārveidotas par pašumtiesībām uz šiem zemesgabaliem.

17. Pārveidošanas likuma 7. pantā ir ietverti noteikumi par maksājamo atlīdzību. Saskaņā ar 2. punktu atlīdzības apmērs atbilst ik gadu maksājamai atlīdzībai par pastāvīgo lietojumu. 6. punktā ir reglamentēts, ka ikgadējais maksājums ir jāveic 20 gadu periodā, sākot ar pārveidošanas dienu. 7. punkts dod iespēju pāc līguma iespēju veikt vienreizēju maksājumu tādā pašā apmērā. Pārveidošanas likuma 12. panta 2. punktā par piemērojamo tiek atzīts Likuma par nekustamo pašumu pārvaldību 12.a pants.

III. Fakti

18. Līguma sniegtā prejudiciāla nolikuma pamatā esošais strīds ir balstīts uz *Wrocław pašvaldības* (prasītāja pamatlietā, turpmāk tekstā – “prasītāja”) līgumu *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Valsts nodokļu informācijas iestādes direktors, turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) sniegtā individuāla interpretācija.

19. Prasītāja ir publisko tiesību subjekts, kas vienlaikus ir reģistrēta arī kā akts PVN maksātāja. Tai piederēja nekustamie pašumi, kas bija apgrūtināti ar trešo personu pastāvīgā lietojuma tiesībām.
20. Pastāvīgā lietojuma tiesības ir laika ziņā ierobežotas zemesgabala lietojuma tiesības, kas to turētājam piešķir pašniekam līdzīgu statusu. Pastāvīgais lietotājs pastāvīgā lietojuma laikā maksā pašniekam ikgadēju atlīdzību. Visi lietas dalībnieki ir vienprātīgi, ka šāda pastāvīgā lietojuma nodibināšana ir jāuzskata par piegādi par atlīdzību saskaņā ar PVN likuma 5. panta 1. punkta 1) apakšpunktu, skatītu kopā ar 7. panta 1. punkta 6) apakšpunktu. Tātad, šīet, ka pastāvīgā vienprātība par to, ka pašvaldība pastāvīgā lietotāja maksājumus ir iekasējusi kā nodokļa maksātāja.
21. Pamatojoties uz Pārveidošanas likumu, pašumtiesības uz nekustamajiem pašumiem 2019. gada 1. janvārī pārgāja uz attiecīgajiem pastāvīgajiem lietotājiem. Agrākie pašnieki par to 20 gadus saņem ikgadēju maksājumu kā atlīdzību. Ikgadējais maksājuma apmērs atbilst tieši līdz šim par pastāvīgā lietojuma katru gadu veicamajam maksājumam. Pamatojoties uz pieteikumu, pārveidošanas nodeva var tikt samaksāta arī kā vienreizšs maksājums.
22. Prasītāja no nodokļu iestādes vāļas zināt, vai šīm nodevām ir piemērojams arī PVN. Ar 2019. gada 15. janvāra lēmumu nodokļu iestāde to apstiprināja. Tās tiesību pārveidošanā saskaņā ar likuma 13. panta 1. punkta 1) apakšpunktu, kas paredz, ka lietojuma tiesību piešķiršanu pamato šīs piegādes turpināšanas. Līdz ar to pašumtiesību nodošanai esot tās pats juridiskais liktenis kā pastāvīgā lietojumam.
23. Par minēto prasītāja cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polijā). Tās ieskatā, pārveidošanas nodevai nav piemērojams PVN. Pastāvīgais lietotājs jau saistībā ar pastāvīgā lietošanu esot ieguvis pašniekam līdzīgu statusu un līdz ar to tiesības rēķoties ar zemesgabalu ekonomiskā ziņā. Ja pastāvīgā lietojuma tiesības kāst par pašumtiesībām, tas pats zemesgabals nevarot vāreiz būt piegādes priekšmets. Turklāt tā šajā lietā esot veikusi arī nodokli neapliekamam un valsts varu saistītu darbību.

IV. Prejudiciāls nolūmuma tiesvedība

24. *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā) ar 2019. gada 19. jūnija lēmumu uzdeva Tiesai šādas jautājumus:
- “1) Vai nekustamā pašuma pastāvīgā lietojuma *ipso iure* pārveidošana par pašumtiesībām uz nekustamo pašumu, tādā, kādā ir pamatlietā, ir prešu piegāde PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta, lasot to kopsakarā ar 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, izpratnē, kurai uzliek pievienotās vērtības nodokli (PVN)?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noraidoša, vai nekustamā pašuma pastāvīgā lietojuma tiesību *ipso iure* pārveidošana par pašumtiesībām uz nekustamo pašumu ir prešu piegāde PVN direktīvas 14. panta 1. punkta, lasot to kopsakarā ar 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, izpratnē, kurai uzliek PVN?
- 3) Vai, iekasējot nodevas par tādā nekustamā pašuma pastāvīgā lietojuma tiesību *ipso iure* pārveidošanu par pašumtiesībām uz nekustamo pašumu, kādā ir pamatlietā, pašvaldība rēķojas kā nodokļa maksātājs PVN direktīvas 9. panta 1. punkta, lasot to kopsakarā ar 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, izpratnē vai kā valsts iestāde PVN direktīvas 13. panta izpratnē?”
25. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza prasītāja, Polijas Republika un

V. Juridiskais vērtējums

A. Par prejudiciālajiem jautājumiem

26. Būtībā ar pirmo un otro jautājumu iesniedzētāja vēlas noskaidrot, vai pastāvīgā lietojuma tiesību *ipso iure* pārvēidošana par pašumtiesību ir aplicama ar PVN, ja par to jaunajam pašniekam ir jāmaksā likumā noteikta atlīdzība. Tā kā šīs situācijas galvenokārt attiecas uz zemesgabaliem, kas pieder publisko tiesību subjektiem, tiesa ar savu trešo jautājumu vaicā, vai pašvaldība vispār ir rīkojusies kā nodokļa maksātāja.

27. Uz pirmajiem diviem jautājumiem var sniegt kopēju atbildi. Tomēr, cikl tie abi skaidri attiecas uz to, vai pastāvīgā lietojuma tiesību pārvēidošana ir prešu piegāde PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta vai 14. panta 1. punkta izpratnē, ir jānorāda turpinājums izklāstītais.

28. Acīmredzami tiesas abu pirmo jautājumu pamatā izmantotais pieņēmums, ka aplikšana ar PVN šajā gadījumā ir atkarīga no piegādes esamības, ir kļūdains. Darījumi, kuriem uzliek nodokli, ir ne tikai prešu piegādes saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, skatītu kopā ar tās 14. pantu, bet arī pakalpojumi saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, skatītu kopā ar tās 24. pantu. PVN direktīva pakalpojuma ietver visu, kas nav prešu piegāde (PVN direktīvas 24. panta 1. punkts).

29. Nošķiršanai, vai darījums, kuram uzliek nodokli, ir piegāde vai pakalpojums, ir nozīme saistībā ar izpildes vietu, izpildes brīdi un nodokļa likmi. Tomēr tam nav nozīmes jautājumā, vai PVN princips ir piemērojams. Līdz ar to, lai sniegtu tiesai lietderīgu atbildi, jautājumi ir nedaudz jāprecizē.

30. Konkrēti, tiesa patiesībā vēlas noskaidrot, vai *ipso iure* pašumtiesību pāreja pret pārvēidošanas nodevas samaksu ir darījums, par kuru uzliek nodokli (piegāde vai pakalpojums par atlīdzību) (par to B sadaļā) un vai šajā ziņā prasītāja ir rīkojusies kā nodokļa maksātāja (par to C sadaļā). Ja tas tā ir, pastāvīgā lietojuma tiesību *ipso iure* pārvēidošana par pašumtiesību pret pārvēidošanas nodevu – nepastāvot atbrīvojumam no nodokļa – ir aplicama ar PVN.

B. Par pirmo un otro jautājumu: pastāvīgā lietojuma tiesību pārvēidošana par pašumtiesību kā darījums, kuram uzliek nodokli (piegāde vai pakalpojums par atlīdzību)

31. Saistībā ar pirmo un otro jautājumu, manā ieskatā, var būt runa par diviem iespējamiem risinājumiem. No vienas puses, runa var būt par divām atsevišķām darbībām: pastāvīgā lietojuma tiesību piešķiršana uz zemesgabalu un pašumtiesību uz to iegāšana saskaņā ar likumu. Ja pēdējā minētā darbība nav piegāde, pārvēidošana par pašumtiesību ir pakalpojums (par to 1. punktā). Vai arī, izdarot visaptverošu ekonomisku vērtējumu, var būt pastāvīgā lietojuma turpināšana, Pārvēidošanas likumam *a posteriori* paplašinot piegādes priekšmetu (par to 2. punktā).

32. Neatkarīgi no tā, kuru pieeju (izolēts vērtējums vai visaptverošs ekonomisks vērtējums) Tiesa izvēlēsies – abos gadījumos ir ar nodokli aplicams darījums. Tāpēc šajā gadījumā iesniedzētājas uzdotais jautājums par PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta interpretāciju būtībā nerodas (par to 3. punktā).

1. *Izolēts pašumtiesību pārejas vērējums*

33. Vērtējot formāli, pašnieks vispirms pastāvīgajam lietotājam nodod tiesības rīkoties ar zemesgabalu, un minētā ir saskaņā ar PVN apliekama piegāde PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē. Pēc tam pastāvīgā lietojuma tiesības *ipso iure* kļūst par pašumtiesībām. Ja pārvēidošana nav piegāde, jo tiesības rīkoties jau bija pārgājušas uz pastāvīgā lietojuma tiesību turētāju, katrā ziņā runa ir par pakalpojumu, kas apliekams ar nodokli, saskaņā ar PVN direktīvas 24. panta 1. punktu.

34. Proti, saskaņā ar PVN direktīvas 24. panta 1. punktu kļūst pakalpojumi tiek aplikti darījumi, kas nav preču piegāde. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai pakalpojums par atlīdzību būtu apliekams ar nodokli, pietiek jau ar to, ka starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskās attiecības, kurās tiek īstenots savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtais samaksa ir faktiskā atlīdzība par pakalpojuma saņēmēja sniegto pakalpojumu (6). Tātad ir gadījums, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību (7).

35. Turklāt ne vienmēr katrs maksājums ir ar nodokli apliekama apmaiņš ar pakalpojumiem. Nodoklis saistīts ar patērētāja nodokli tiek uzlikts tikai tad, ja pakalpojuma saņēmējs arī iegūst patērētāja labumu (8). Tāpēc nav pakalpojuma PVN direktīvas 24. panta 1. punkta izpratnē, ja maksājuma saņēmējs saņem maksājumu nevis kā atlīdzību par konkrētu pakalpojumu, bet gan citu iemeslu dēļ (piemēram, nokavējuma dēļ radušos zaudējumu atlīdzināšana (9) vai neiegūtas peļņas kompensācija (10)) (11).

36. Šajā gadījumā bez šaubām var apstiprināt, ka līdzšinējais pastāvīgais lietotājs gūst patērētāja labumu. Tas tā šajā gadījumā ir tāpēc, ka pastāvīgais lietotājs jau pirms pārvēidošanas kā tiesību rīkoties turētājs no ekonomiskā viedokļa lietoja zemesgabalu kā tās pašnieks. Turpretim kā pašnieks viņš var ne tikai gūt labumu no zemesgabala, bet arī nodot zemesgabalu trešajam personām. Tāpēc pastāvīgā lietojuma tiesību pārvēidošana par pašumtiesībām ir patērētāja labums. Tātad, vērtējot atsevišķi, šeit ir pakalpojums saskaņā ar PVN direktīvas 24. panta 1. punktu.

2. *Visaptverošs ekonomisks vērējums: pašumtiesību pāreja kā vienkārša saskotnējās piegādes turpināšana*

37. Taču es šajā gadījumā tātad ka Polija visaptverošu ekonomisku vērējumu uzskatu par pārliecinošu. Pretēji prasītāja viedoklim pastāvīgā lietojuma tiesību pārvēidošana par pašumtiesībām nav nenozīmīga, piemērojot tiesību aktus PVN jomā, un ir jāvērtē kā piegādes turpināšana saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 1. punktu.

38. Saskaņā ar Tiesas judikatūru piegāde tiek iekļauti visi vienas puses veiktie kustamas mantas nodošanas darījumi, ar kuriem tās nodod otrai pusei tiesības rīkoties ar šo pašumu kā pašniekam (12). Ja piegādes saņēmējs nevar rīkoties ar precī "esot pašnieka statuss", tas neizslēdz piegādi, ja viņš ar šo precī var rīkoties vismaz "kā pašnieks" (13). Katrā ziņā tas izriet no dažāmu PVN direktīvas valodu redakcijām (14).

39. To apstiprina arī Tiesas judikatūra. Gan Savienības tiesību vienveidīgas piemērošanas princips, gan vienlīdzības princips pieprasa Savienības tiesību jēdzienus interpretēt autonomi un vienveidīgi (15). Minētā interpretācija būtu apdraudēta, ja piegādes esamība būtu atkarīga no civiltiesiskās pašuma iegūšanas, kas ir atkarīga no valsts civiltiesību satura. Tāpēc tam, vai pašumtiesības pāriet, nevar būt noteicoša nozīme saistībā ar piegādes jēdzienu (16). Līdz ar to tiesības rīkoties PVN direktīvas 14. panta izpratnē nevar pielīdzināt juridiskajam pašnieka statusam. Tāpēc civiltiesiskās pašumtiesību pārejas neesamība, Tiesas ieskatā, neliedz izdarīt

pie??mumu par pieg?di (17).

40. Š? br?ža ?pašnieki ekonomisk?s r?košan?s ties?bas ieguva jau ar past?v?g? lietojuma ties?bu nodošanas br?di. Past?v?gais lietot?js var lietot zemesgabalu k? ?pašnieks. T?p?c visi lietas dal?bnieki past?v?g? lietojuma nodošanu pareizi uzskata par pieg?di, kuru apliek ar PVN, saska?? ar PVN direkt?vas 14. panta 1. punktu, un l?dz ar to ikgad?j?s atl?dz?bas ir j?apliek ar PVN. Uz to iesniedz?jtiesa skaidri nor?da.

41. Ta?u nepareizs ir pras?t?jas secin?jums, ka p?rveidošanai nav noz?mes, piem?rojot ties?bu aktus PVN jom?. L?dz šim past?v?go lietot?ju ikgad?jie maks?jumi ?pašniekiem bija atl?dz?ba par ieg?taj?m ties?b?m r?koties ar zemesgabalu. T?p?c tie k? atl?dz?ba par pre?u pieg?di saska?? ar PVN likuma 5. panta 1. punktu un 7. panta 7. punkta 6) apakšpunktu tika aplikti ar PVN. Tas, ka l?dzšin?jam past?v?gajam lietot?jam tiek nodots ar? ?pašnieka statuss un ka tagad vi?š past?v?g? lietojuma ikm?neša maks?jumu viet? maks? p?rveidošanas nodevu, nevar main?t maks?jumu nodok?u rež?mu.

42. Tas t? ir t?p?c, ka maks?jumi joproj?m ir saist?ti ar zemesgabala pieg?di. L?dzšin?jais past?v?gais lietot?js turpina maks?t atl?dz?bu par ties?bu r?koties ar zemesgabalu ieg?šanu. P?rveidošan? ir saskat?ma tikai pieg?des priekšmeta groz?šana. S?kotn?ji atl?dz?ba tika maks?ta tikai par past?v?go lietojumu, tagad – par past?v?go lietojumu, kas ir k?uvis par ?pašumties?b?m.

43. Skaidri tas izpaužas ar? p?rveidošanas nodevas satur?, k? pareizi uzsver Polija. L?dzšin?jais past?v?gais lietot?js par past?v?go lietojumu veicamos maks?jumus turpina veikt – tikai ar citiem nosac?jumiem. Saist?b? ar ?pašuma p?rveidošanu samaks?t? atl?dz?ba p?c apm?ra atbilst tam, kas b?tu j?samaks? gada laik? par past?v?go lietojumu.

44. Vai nu saska?? ar P?rveidošanas likuma 7. panta 7. punktu p?c l?guma tiek pieš?irta iesp?ja veikt vienreiz?ju maks?jumu, vai ar? saska?? ar P?rveidošanas likuma 7. panta 6. punktu tiek noteikti maksim?li 20 ikgad?jie maks?jumi, šaj? zi?? runa ir tikai par maks?šanas k?rt?bas regul?jumu. T?d?j?di maks?juma juridiskais pamats nemain?s. P?rveidošanas likuma m?r?is laikam gan ir tikai nov?rst l?dzšin?jo form?lo un materi?lo ?pašumties?bu š?irt?bu. Gan maks?šanas pien?kums, gan atl?dz?bas apm?rs izriet no s?kotn?j?s past?v?g? lietojuma ties?bu nodošanas un t?p?c no ekonomisk? viedok?a ir ar? j?v?rt? kop? k? atl?dz?ba par šo pieg?di.

3. **Pieg?de PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta izpratn??**

45. T?p?c, lai ar? k?da b?tu Tiesas pieeja, nav noz?mes PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta interpret?cijai, saska?? ar kuru pieg?de ir ?pašumties?bu nodošana par atl?dz?bu, ja to dara, pildot k?du ties?bu aktu. Katr? zi?? runa ir par ar nodokli apliekamu dar?jumu.

46. Tom?r iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot saikni starp PVN direkt?vas 14. panta 1. punktu un 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu. ?emot v?r? sadarb?bas attiec?bas ar valsts ties?m, Tiesa, cikt?l iesp?jams, atbild uz to jaut?jumiem. Tom?r, š?iet, ka iesniedz?jtiesas uzdots jaut?jums ir balst?ts uz k??dainu pie??mumu. Š?iet, t? pie?em, ka PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkt? tiek simul?ta pieg?de, ja nav konstat?jama ties?bu r?koties p?reja PVN direkt?vas 14. panta 1. punkta izpratn?.

47. Tiesa gan vienu reizi (18) – ta?u liet?, kur? bija pieg?de PVN direkt?vas 14. panta 1. punkta izpratn? (19), – ir nospriedusi, ka PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkts attiec?b? pret 14. panta 1. punktu ir *lex specialis*. Min?t? ties?bu norma ar? simul?jot pieg?di, ja netiek nodotas ties?bas r?koties (20). Ta?u, apl?kojot tuv?k, min?tais ir pretrun? ties?bu normas formul?jumam un sist?mai (par to 48. un 49. punkt?), t?s v?sturei (par to 50. un 51. punkt?) un

teleoloģiskajiem apsvērumiem (par to 52. un nākamās punktās).

48. No PVN direktīvas 14. panta formulējuma un sistēmas izriet, ka, piemērojot PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu, vienmēr tiek izdarīts pieņēmums par piegādi. Tajā tiek norādīts uz “pašumtiesību nodošanu”. Pašumtiesību nodošana tieši ir klasiskais piegādes gadījums saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 1. punktu (21).

49. Ar paralēlais PVN direktīvas 25. panta c) punkts ietvertais noteikums liecina pret *lex specialis* saikni. Proti, tajā skaidri (“inter alia”) ir noteikts, ka pakalpojumi saskaņā ar PVN direktīvas 24. panta 1. punktu ietverto pamatnosacījumu ir arī pakalpojumi, kas tiek sniegti piespiedu kārtā. Tāpēc PVN direktīvas 25. pants ir jāuzskata tikai par standarta piemēru. Šīs tiesību norma nekādā gadījumā nesimulē neko. Šo izpratni var attiecināt arī uz attiecībām starp PVN direktīvas 14. panta 1. punktu un 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu (22).

50. Tas atbilst arī likumdevēja gribai. PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta pamats ir Sestās PVN direktīvas (23) 5. panta 4. punkts. Pēdējā minētās tiesību norma savukārt ir balstīta uz Padomes priekšlikuma Sestajai direktīvai (24) 5. panta 2. punkta f) apakšpunktu. Tas bija formulēts šādi: “Par piegādēm 1. punkta izpratnē uzskata arī: [...] f) kāda pašuma pašumtiesību nodošanu pret maksu vai kompensāciju, ja to dara ar valsts iestādes izdotu vai tās vārdā izdotu rīkojumu, ja valsts nenoteikta šīs preces pārdošana būtu jāapliek ar nodokli.”

51. Līdz ar to ar tiesisko regulējumu ir jānodrošina vienāda attieksme, piemērojot tiesību aktus PVN jomā, pret parastu atsavināšanu, ko nav norīkojusi iestāde, un pašumtiesību nodošanu pēc iestādes rīkojuma.

52. Ar no teleoloģiskā viedokļa uzskats, ka PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktā ir ietverta piegādes fikcija, ja nav konstatējama rīkošanās tiesību nodošana (25), nevar būt pamatots.

53. Minēto apstiprina abas pārrīkošanas PVN direktīvas 14. panta 2. punkta alternatīvas. Tas tāpēc, ka arī PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) un c) apakšpunkta mērķis nav vienkārši radīt piegādes fikciju. PVN direktīvas 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā ir tikai paskaidrots, ka, piemēram, finanšu līzings gadījumā kopumā ir konstatējama piegāde (26) neatkarīgi no tā, kādā secībā tiek nodotas ekonomiskās rīkošanās tiesības un, visbeidzot, pašumtiesības.

54. Pāršis mērķis ir saskaņot ar PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktu, kas attiecas uz komisijas darījumiem. Lai gan komisijai rašiem sniegtais darījumu noslēgšanas pakalpojums komitentam principā būtu jāuzskata par pakalpojumu saskaņā ar PVN direktīvas 24. panta 1. punktu, PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktā šis pakalpojums pārdošanas komisijas gadījumā ir kvalificēts kā piegāde. Tāpēc tiesību norma ir simulētas divas līdīgās preču piegādes, kas seko viena otrai (27), lai nodrošinātu darījumu – starp komisiju un komitentu, kā arī komisiju un pircēju – vienlaicīgu norisi no PVN viedokļa.

55. Turpretim saistībā ar PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu nav redzams neviens iemesls, kāpēc būtu jāsimulē piegāde gadījumā, kad pašumtiesības pāriet atsevišķi no tiesībām rīkoties. Tieši pretēji, šāda interpretācija tādās gadījumos kā šis radītu sistēmai pretēju dubultu piegādi. Viena un tā pati prece, kas pircējam jau ir piegādāta vienu reizi, nevar tikt piegādāta tam pašam pircējam vēlreiz. Ēmot vērā vispārīgo noteikumu par pakalpojumu saskaņā ar PVN direktīvas 24. panta 1. punktu, nodokļa nepiemērošanas risks nepastāv.

56. Tātad PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta tiesiskā regulējuma saturā ir tikai precizēts, ka pašumtiesību (piespiedu) pārējai, pamatojoties uz publiskajām tiesībām, kā piegādei PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē ir piemērojams PVN, ja salīdzināms

privāttiesisks darījums būtu šāda piegāde. Par to galu galā liecina arī fakts, ka likumdevējs šajā gadījumā, iespējams, galvenokārt ir domājis par tādām gadījumiem kā ekspropriācija vai piespiedu izpilde (28). Tātad abos gadījumos viennozīmīgi tiek nodotas tiesības rakoties ar precēm.

C. Par trešo jautājumu: ar valsts varu nesaistīta darbība

57. Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šajā lietā pašvaldība vispār rīkojas kā nodokļa maksātāja PVN direktīvas 9. panta izpratnē. Ja pašvaldība iekasē pārvairošanas nodevu kā publisko tiesību subjekts, veicot darbību, kas tai ir jāveic, īstenojot valsts varu, atbilstoši PVN direktīvas 13. panta 1. punkta pirmajai daļai paredzētajai atkāpei varētu izslēgt ar nodokli apliekamu darījumu.

58. Arī ja – lūdzēji, kā tas ir norādīts Polijas rakstveida atbildē, – ar likumu reglamentētajai pastāvīgā lietojuma tiesību pārvairošanai Polijā ir jāattiecas galvenokārt vai pat tikai uz publisko tiesību subjektu zemesgabaliem, PVN direktīvas 13. pants šajā lietā nav piemērojams.

59. Šā tiesiskā regulējuma pamatā ir atbilde, ka konkrētas darbības, kaut gan tās ir saimnieciskas darbības, ir cieši saistītas ar valsts varas prerogatīvu izmantošanu (29), kas ietilpst tikai publisko tiesību subjektu kompetencē. Lūdz ar to var tikt izslēgtas konkurences izkropojums.

60. Tāpēc publisko tiesību subjekti saskaņā ar Tiesas judikatūru rīkojas, īstenojot valsts varu, tikai tad, ja tie rīkojas pašā publiski tiesiskā regulējuma ietvaros un tieši neveic darbības tādās pašās tiesiskos apstākļos kā privāti tirgus dalībnieki (30).

61. Nedz pašuma zaudēšana, nedz pārvairošanas nodevas iekasēšana šajā gadījumā nav valsts varas īstenošana. Pašvaldībai gan atbilstoši Pārvairošanas likumam ir pienākums piemērot administratīvo procesu. Tātad pašvaldība kā valsts varas nesēja lūdzējiņā pastāvīgā lietotāju maksājamo atlīdzību nereglamentē pašā publiski tiesiskā regulējumā, piemērojot administratīvo procesu.

62. Drīzāk pašvaldība saņem maksājumu kā lūdzējiņā zemesgabala pašniece. Tajā neko nemaina arī apstāklis, ka pārvairošanas *ipso iure* mērķis ir no lietu tiesību viedokļa sakrīt ar komunisma laikā acīmredzami aizliegtā valsts zemesgabalu iegādi, kādā toreiz tika izmantots pastāvīgā lietojuma instruments. Tagadējā pašumtiesību nodošana no ekonomiskā viedokļa ir ar pastāvīgā lietojuma piešķiršanu saistīta piegādes turpināšana (par to iepriekš 2. punktā). Tātad pienākums maksāt atlīdzību – kā arī pareizi uzsver Komisija – ir saistīts ar pašvaldības zemesgabalu pastāvīgā lietojuma tiesību nodošanu. Tātad tas ir balstīts uz civiltiesībām.

63. Tāpēc pašvaldība, iekasējot pastāvīgā lietojuma ikmeneša maksājumus, arī rīkojas kā nodokļa maksātāja. Lūdz ar to nav pamata pašvaldības darbību kvalificēt citādi nekā lūdz šim.

64. Šajā ziņā Pārvairošanas likums neietekmē atlīdzības (civiltiesisko) juridisko dabu. Minēto apstiprina Pārvairošanas likuma 12. panta 2. punkts. Proti, tajā ir skaidri norādīts uz Likuma par nekustamo pašumu pārvaldību 12.a pantu, kurā ir reglamentēts pastāvīgā lietotāja atlīdzības civiltiesiskais raksturs.

D. Secinājumi

65. Lūdz ar to es ierosinu Tiesai lemt šādi:

1) Nekustamā pašuma pastāvīgā lietojuma tiesību *ipso iure* pārvairošana par

pašumties?b?m, k?da t? ir šaj? gad?jum?, ir pre?u pieg?de Direkt?vas 2006/112 14. panta 1. punkta, skat?ta kop? ar t?s 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, izpratn?, kurai uzliek PVN.

2) Pašvald?ba, kas sa?em atl?dz?bu par nekustam? ?pašuma past?v?g? lietojuma ties?bu *ipso iure* p?rveidošanu par ?pašumties?b?m, k? tas ir šaj? gad?jum? esošaj? situ?cij?, r?kojas k? nodok?a maks?t?ja Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratn?, nevis k? publisko ties?bu subjekts t?s 13. panta izpratn?.

1 Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i us?ug*.

4 1997. gada 21. augusta *Ustawa o gospodarce nieruchomo?ciami*.

5 2018. gada 20. j?lija *Ustawa o przekszta?ceniu prawa u?ytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo w?asno?ci tych gruntów*.

6 Jaun?kie spriedumi, 2020. gada 11. j?nijs, *Vodafone Portugal* (C?43/19, EU:C:2020:465, 31. punkts); 2020. gada 11. marts, *San Domenico Vetraria* (C?94/19, EU:C:2020:193, 21. punkts), un, galvenok?rt, 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C?16/93, EU:C:1994:80, 14. punkts).

7 Spriedumi, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C?295/17, EU:C:2018:942, 39. punkts); 2015. gada 23. decembris, *Air France?KLM un Hop!-Brit Air* (C?250/14 un C?289/14, EU:C:2015:841, 22. punkts), un 2007. gada 18. j?lijs, *Société thermale d'Eugénie?les?Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440, 19. punkts).

8 Šaj? noz?m? skat. jau manus secin?jumus liet? *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C?295/17, EU:C:2018:413, 35. un 36. punkts), ar nor?di uz spriedumiem, 1997. gada 18. decembris, *Landboden?Agrardienste* (C?384/95, EU:C:1997:627, 13. punkts), un 1996. gada 29. febru?ris, *Mohr* (C?215/94, EU:C:1996:72, 20. punkts).

9 Spriedums, 1982. gada 1. j?lijs, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, 8. punkts par nokav?juma procentiem).

10 Spriedums, 2007. gada 18. j?lijs, *Société thermale d'Eugénie?les?Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440, 35. punkts par neg?tas pe??as atl?dzin?šanu l?guma laušanas d??).

11 Spriedums, 1996. gada 29. febru?ris, *Mohr* (C?215/94, EU:C:1996:72, 21. punkts); skat. ar? manus secin?jumus liet? *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C?295/17, EU:C:2018:413, 35. un 36. punkts).

12 Spriedumi, 2015. gada 2. j?lijs, *NLB Leasing* (C?209/14, EU:C:2015:440, 29. punkts); 2013. gada 18. j?lijs, *Evita?K* (C?78/12, EU:C:2013:486, 33. punkts); 2010. gada 3. j?nijs, *De Fruytier* (C?237/09, EU:C:2010:316, 24. punkts); 2005. gada 14. j?lijs, *British American Tobacco un Newman Shipping* (C?435/03, EU:C:2005:464, 35. punkts), un 1990. gada 8. febru?ris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61, 7. punkts).

13 Mani secin?jumi liet? *Herst* (C?401/18, EU:C:2019:834, 34. punkts).

14 Š?di ir redakcij?s v?cu valod? (“wie ein Eigentümer”) un fran?u valod? (“comme un propriétaire”), ta?u, iesp?jams, atš?ir?gi ir redakcij?s ang?u valod? (“as owner”) un igau?u valod? (“Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”). Šaj? noz?m? skat.

jau manus secin?jumus liet? *Herst* (C?401/18, EU:C:2019:834, 34. punkts 16. zemsv?tras piez?me).

15 Spriedumi, 2018. gada 21. j?nijs, *Oberle* (C?20/17, EU:C:2018:485, 33. punkts), un 2019. gada 29. j?lijs, *B* (lietotu automaš?nu p?rdev?ja dar?jums) (C?388/18, EU:C:2019:642, 30. punkts).

16 Spriedumi, 2018. gada 13. j?nijs, *Gmina Wroc?aw* (C?665/16, EU:C:2018:431, 39. punkts); 2015. gada 2. j?lijs, *NLB Leasing* (C?209/14, EU:C:2015:440, 29. punkts); 2012. gada 16. febru?ris, *Eon Aset Menidjmont* (C?118/11, EU:C:2012:97, 39. punkts); 2003. gada 6. febru?ris, *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73, 32. punkts), un 1990. gada 8. febru?ris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61, 7. un 8. punkts).

17 Spriedums, 1990. gada 8. febru?ris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61, 9. punkts).

18 Spriedums, 2018. gada 13. j?nijs, *Gmina Wroc?aw* (C?665/16, EU:C:2018:431, 36. punkts), kur? Tiesa ir piekritusi ?ener?ladvok?ta M. Bobeka [*M. Bobek*] secin?jumam šaj? liet? *Gmina Wroc?aw* (C?665/16, EU:C:2018:112, 47. punkts).

19 Šaj? liet? ?pašum? nodoto zemesgabalu vienk?rši turpin?ja p?rvald?t ?pašumu zaud?jus? pašvald?ba. Ta?u svešas preces p?rvald?šana nevar tikt piel?dzin?ta r?košan?s ties?b?m PVN direkt?vas 14. panta 1. punkta izpratn?. Tom?r, ?emot v?r? neprec?zos prejudici?los jaut?jumus, Tiesa min?to neanaliz?ja.

20 Spriedums, 2018. gada 13. j?nijs, *Gmina Wroc?aw* (C?665/16, EU:C:2018:431, 36. un n?kamie punkti).

21 Skat., piem?ram, spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *AREX CZ* (C?414/17, EU:C:2018:1027, 78. punkts).

22 Skat. spriedumu, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga (C?274/15, EU:C:2017:333, 88. punkts), kur? Tiesa pati izdara secin?jumus, sal?dzinot PVN direkt?vas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktu un pakalpojuma piem?rojamo paral?lo ties?bu normu (PVN direkt?vas 28. pants).

23 Padomes Sest? direkt?va 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

24 Priekšlikums Padomes Sestajai direkt?vai par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, COM(73) 950, gal?g? redakcija.

25 Š?di ?ener?ladvok?ta M. Bobeka secin?jumus liet? *Gmina Wroc?aw* (C?665/16, EU:C:2018:112, 52. punkts).

26 ?ener?ladvok?ta M. Špunara [*M. Szpunar*] secin?jumi liet? *Mercedes?Benz Financial Services UK* (C?164/16, EU:C:2017:414, 41. punkts).

27 Spriedumi, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga (C?274/15, EU:C:2017:333, 88. punkts), un 2011. gada 14. j?lijs, *Henfling, Davin, Tanghe* (C?464/10, EU:C:2011:489, 35. punkts).

28 Par pieg?d?m, veicot piespiedu izpildi, skat., piem?ram, spriedumu, 2015. gada 26. marts, *Macikowski* (C?499/13, EU:C:2015:201, 33. un n?kamie punkti).

29 Spriedums, 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C?288/07, EU:C:2008:505, 31. punkts).

30 Spriedumi, 2018. gada 13. j?nijs, *Gmina Wroc?aw* (C?665/16, EU:C:2018:431, 48. punkts); 2008. gada 16. septembris, *Isle of Wight Council* u.c. (C?288/07, EU:C:2008:505, 21. punkts); 2000. gada 12. septembris, Komisija/Grie?ija (C?260/98, EU:C:2000:429, 35. punkts), un 2000. gada 14. decembris, *Fazenda Pública* (C?446/98, EU:C:2000:691, 17. punkts).