Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
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 į nuosavybės teisę – Teisės disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui perdavimas – Fiktyvus tiekimas – Savivaldybė kaip apmokestinamasis asmuo, kai ji gauna atlygį už įstatyme nustatytą teisės pakeitimą“

I. Įžanga

1. Teisingumo Teismui šioje byloje tenka nagrinėti klausimą, kaip PVM teisės požiūriu reikia vertinti įstatyme numatytą nuosavybės teisės įgijimą sumokėjus keitimo atlygį. 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 įpareigoti dar 20 metų mokėti metines įmokas už ilgalaikę nuomą arba visą sumą sumokėti iš karto. Ar ankstesnių savininkų gaunamam atlygiui kaip ir anksčiau tebetaikomas PVM?

3. Šis klausimas buvo kilęs dėl savivaldybės žemės sklypų. Todėl reikės išsiaiškinti, ar savivaldybė veikė kaip apmokestinamasis asmuo, ar vykdė savo viešosios valdžios funkcijas ir dėl to PVM neatsiranda.

1 Originalo kalba: vokiečių.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Sąjungos teisės pagrindą sudaro 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio 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 prekių tiekimas už atlygį (a punktas) ir paslaugų teikimas už atlygį (c punktas).

6. Iš PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies išplaukia, kad apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

7. PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad tam tikrai viešosios teisės reguliuojamų įstaigų veiklai PVM prievolė netaikoma:

„1. Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau joms vykdant tokią veiklą ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija.

Visais atvejais viešosios teisės reguliuojamos įstaigos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai jos vykdo I priede išvardytą veiklą, jei toji veikla nėra vykdoma tokiu nedideliu mastu, kad ją būtų galima laikyti visiškai nereikšminga.“

8. PVM direktyvos 14 straipsnio 1 ir 2 dalyse apibrėžiamas prekių tiekimas:

„1. Prekių tiekimas – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio, prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:

a) nuosavybės teisės į turtą perdavimas už atlyginimą valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal įstatymus;

b) faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka;

c) prekių perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas.“

9. PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje apibrėžiamos paslaugos:

„1. „Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.“

2 OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007, p. 60.

10. PVM direktyvos 25 straipsnio c punkte nustatyta:

„Paslaugų teikimu gali būti, *inter alia*, šie sandoriai:

<…>

c) paslaugų atlikimas vykdant valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba laikantis įstatymų.“

B. Lenkijos teisė

11. Šie Sąjungos teisės reikalavimai į Lenkijos nacionalinę teisę 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 ilgalaikei 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 ilgalaikei 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 į žemės sklypo, parduodamo jo ilgalaikiam naudotojui, kainą įskaitoma suma, lygi šio nekilnojamojo turto ilgalaikės nuomos teisės vertei, 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 į nuosavybės teisę į šią žemę, toliau – Pakeitimo įstatymas)[5] 1 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad nuo 2019 m. sausio 1 d. gyvenamuoju būstu užstatytos žemės ilgalaikės nuomos teisė keičiama į nuosavybės teisę į žemę.

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

4 1997 m. rugpjūčio 21 d. *Ustawa o gospodarce nieruchomościami*.

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

17. Pakeitimo įstatymo 7 straipsnyje reglamentuojamas mokėtinas atlygis. Pagal 2 dalį atlygio dydis lygus metinės ilgalaikės nuomos rinkliavos dydžiui. 6 dalyje nustatyta, kad metinės įmokos turi būti mokamos 20 metų laikotarpiu nuo pakeitimo dienos. 7 dalyje suteikiama teisė, pateikus prašymą, tokio pat dydžio sumą sumokėti 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 pagrindinėje 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 įregistruotas PVM apmokestinamasis asmuo. Ji buvo nekilnojamojo turto, perduoto ilgalaikei nuomai tretiesiems asmenims, savininkė.

20. Ilgalaikė nuoma yra terminuota daiktinė teisė naudotis žemės sklypu, jos turėtojui suteikianti panašų į savininko statusą. Ilgalaikis nuomininkas savo teisės galiojimo laikotarpiu savininkui moka metinį atlygį. Visos šalys sutaria, kad pagal PVM įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 1 punktą ir 7 straipsnio 1 dalies 6 punktą žemės perdavimas ilgalaikei 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 į nekilnojamąjį turtą nuo 2019 m. sausio 1 d. perėjo atitinkamam ilgalaikiam nuomotojui. Buvę savininkai mainais gauna atlygį, mokamą kasmet 20 metų laikotarpį. Metinės įmokos dydis atitinka iki šiol už ilgalaikę nuomą kasmet mokėtą sumą. Pateikus prašymą, keitimo atlygį galima sumokėti ir vienu mokėjimu.

22. Pareiškėja mokesčių institucijos klausė, 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 ilgalaikei nuomai, tąsa. Tai reiškia, kad teisiniu požiūriu nuosavybės perėjimo procesas turi būti vertinamas taip pat kaip ilgalaikė nuoma.

23. Šį sprendimą pareiškėja apskundė *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 įgijo statusą, panašų į savininko, taigi, ekonominę galią disponuoti žemės sklypu. Ilgalaikei nuomai virtus nuosavybe, tas pats žemės sklypas negali dar kartą būti tiekimo objektas. Be to, ji teigia, kad veikė 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 į nuosavybės teisę 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 į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar nekilnojamojo turto ilgalaikės nuomos teisės pakeitimas į nuosavybės teisę 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 į 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 atlygį. Kadangi šis atvejis pirmiausia susijęs su žemės sklypais, kurie nuosavybės teise priklauso viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms, trečiuoju klausimu teismas nori sužinoti, ar savivaldybė apskritai veikė kaip apmokestinamasis asmuo.

27. Į pirmuosius du klausimus galima atsakyti kartu. Tačiau, kiek jais aiškiai klausiama, ar ilgalaikės nuomos teisės pakeitimas yra prekių 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 prekių 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 prekių tiekimas (PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalis).

29. Skirtumas, ar apmokestinamas sandoris yra prekių tiekimas, ar paslauga, yra svarbus nustatant prekių 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 keitimo atlygį yra apmokestinamasis sandoris (prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį) (žr. B dalį) ir ar pareiškėja šiuo atžvilgiu veikė kaip apmokestinamasis asmuo (žr. C dalį). Jeigu taip yra, įstatyme numatytam ilgalaikės nuomos teisės pakeitimui į nuosavybės teisę mainais į keitimo atlygį – kadangi netaikomas neapmokestinimas – taikomas PVM.

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

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

32. Neatsižvelgiant į tai, kurį požiūrį Teisingumo Teismas pasirinktų (izoliuotąjį ar bendrąjį ekonominį), abiem atvejais tai yra apmokestinamasis sandoris. Tai reiškia, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 prekių tiekimu, kuriam taikomas PVM. Antrajame etape ilgalaikės nuomos teisė pagal įstatymą pasikeičia į nuosavybės teisę. Jeigu teisės pakeitimas nėra prekių tiekimas, nes disponavimo galia jau buvo perėjusi ilgalaikės nuomos teisės turėtojui, jis bet kuriuo atveju yra PVM apmokestinama paslauga pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį.

34. Juk PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad kaip paslaugos PVM apmokestinami tie sandoriai, kurie nėra prekių tiekimas. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamos paslaugos teikiamos už atlygį, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiai pasikeičiama paslaugomis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą [6]. Taip yra tik tuomet, jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys [7].

35. Ne kiekvienas mokėjimas savaime reiškia, kad įvyko apmokestinami mainai. Apmokestinimas vartojimo mokesčiu taikomas tik ten, kur gavėjas, be kitų dalykų, įgyja ir vartojamąją naudą [8]. Todėl PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje apibrėžta paslauga nelaikoma situacija, kai mokėjimo gavėjas mokėjimą gauna ne kaip atlygį už tam tikrą paslaugą, o dėl kitų priežasčių (pavyzdžiui, žalos, patirtos dėl vėlavimo mokėti, atlyginimas [9] arba negauto pelno kompensavimas [10]) [11].

6 Naujausi sprendimai: 2020 m. birželio 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. lapkričio 22 d. Sprendimas *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942, 39 punktas), 2015 m. gruodžio 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 Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:413, 35 ir 36 punktai), kurioje daroma nuoroda į 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 13 punktas) ir 1996 m. vasario 29 d. Sprendimą *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 dėl delspinigių).

10 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 35 punktas dėl 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 išvadą byloje *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:413, 35 ir 36 punktai).

36. Nagrinėjamu atveju akivaizdu, kad ligšiolinis ilgalaikis nuomininkas vartojamąją naudą gavo. Negalima teigti, kad jos jis negavo todėl, kad dar prieš teisės pakeitimą, turėdamas teisę disponuoti žemės sklypu, vertinant ekonominiu požiūriu naudojosi juo kaip savininkas. Būdamas savininkas, jis gali ne tik gauti žemės sklypo duodamus vaisius, bet ir perduoti žemės sklypą tretiesiems asmenims. Todėl ilgalaikės nuomos teisės pakeitimas į nuosavybės teisę yra vartojamoji nauda. Taigi, vertinant izoliuotai, tai yra paslauga, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį.

2. Bendras vertinimas ekonominiu požiūriu: nuosavybės perėjimas tik kaip ankstesnio tiekimo tąsa

37. Vis dėlto nagrinėjamu atveju pritarčiau Lenkijai, kad bendras vertinimas ekonominiu požiūriu yra labiau įtikinamas. Priešingai, nei mano pareiškėja, ilgalaikės nuomos teisės pakeitimas į nuosavybės teisę PVM teisės požiūriu nėra nereikšmingas; jis laikytinas PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje apibrėžto prekių tiekimo tąsa.

38. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją prekių tiekimas – tai bet koks materialiojo turto perdavimas, kuriuo viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė [12]. Jeigu patiekto daikto gavėjas negali juo disponuoti būdamas „savininku“, tai dar nereiškia, kad tiekimo nebuvo, jeigu daiktu jis gali disponuoti bent jau „kaip savininkas“ [13]. Tai matyti iš PVM direktyvos versijų kai kuriomis kalbomis [14].

39. Tai patvirtina ir Teisingumo Teismo jurisprudencija. Pagal vienodo Sąjungos teisės taikymo ir vienodo požiūrio principą reikalaujama, kad Sąjungos teisės sąvokos būtų aiškinamos autonomiškai ir vienodai [15]. Tam kiltų grėsmė, jeigu vertinimas, ar įvyko prekių tiekimas, būtų grindžiamas nuo reglamentavimo nacionalinės civilinės teisės aktuose priklausančiu nuosavybės įgijimu civilinės teisės požiūriu. Todėl aiškinant tiekimo sąvoką nuosavybės perėjimas negali būti lemiamas veiksnys [16]. Taigi teisės disponuoti, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnį, negalima tapatinti su teisiniu savininko statusu. Todėl tai, kad nuosavybės teisė pagal civilinę teisę nebuvo perduota, Teisingumo Teismo nuomone, nėra kliūtis laikyti sandorio prekių tiekimu [17].

40. Ekonominę galią disponuoti dabartiniai savininkai gavo dar tada, kai jiems buvo perduota ilgalaikės nuomos teisė. Ilgalaikis nuomininkas žemės sklypu gali naudotis kaip savininkas. Todėl ilgalaikės nuomos teisės perdavimą 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 pateikęs teismas.

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 vokiečių kalba („wie ein Eigentümer“), pracūzų kalba („comme un propriétaire“); tačiau kitaip versijose anglų kalba („as owner“) ir estų kalba („Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“). Šiuo klausimu žr. jau mano išvadą 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 (Naudotų automobilių pardavėjo sandoris)* (C-388/18, EU:C:2019:642, 30 punktas).

16 2018 m. birželio 13 d. Sprendimas *Gmina Wrocław* (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 Menidjmunt* (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).

41. Vis dėlto neteisinga yra pareiškėjos išvada, kad teisės pakeitimo procesas PVM teisės požiūriu neturi reikšmės. Iki šio momento ilgalaikiai nuomininkai, kasmet savininkui atlikdami mokėjimus, mokėdavo atlygį 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 įmokų nuo šiol moka keitimo atlygį, nekeičia fakto, kad mokėjimai ir toliau apmokestinami.

42. Juk jie ir toliau atliekami už žemės sklypo tiekimą. Ligšiolinis ilgalaikis nuomininkas ir toliau tebemoka atlygį 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 nuosavybe virtusią ilgalaikę nuomą.

43. Kaip teisingai pabrėžia Lenkija, tai matyti ir iš keitimo atlygio reglamentavimo. Ligšiolinis ilgalaikis nuomininkas ir toliau tebemoka įmokas, kurias privalėjo mokėti už ilgalaikę nuomą, – pasikeitė tik mokėjimo sąlygos. Atlygio, mokamo pakeitus teisę į nuosavybės teisę, dydis visiškai atitinka atlygį, 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 į turtą perdavimas už atlyginimą valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal įstatymus, galiausiai neturi reikšmės, kurio požiūrio Teisingumo Teismas laikysis. Tai bet kuriuo atveju yra apmokestinamasis sandoris.

46. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 pateikęs 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 punktas 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).

18 2018 m. birželio 13 d. Sprendimas *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:431, 36 punktas), kuriame Teisingumo Teismas pritarė generalinio advokato M. Bobek požiūriui, išreikštam jo išvadoje šioje byloje *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:112, 47 punktas).

19 Toje byloje perleistą sklypą toliau tebevaldė nuosavybės teisę praradusi savivaldybė. Tačiau svetimo turto valdymo negalima prilyginti teisei disponuoti, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį. Kadangi prejudiciniai klausimai buvo suformuluoti netiksliai, Teisingumo Teismas šios temos toliau neplėtojo.

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

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 į turtą 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. Šią sampratą 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 į turtą perdavimas arba nuosavybės teisės į turtą už atlyginimą valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu, kai dėl tokios nuosavybės perdavimo privačiu susitarimu kiltų mokestinių pareigų“.

51. Vadinasi, šia norma siekiama užtikrinti nuoseklų įprasto, 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], neįtikina ir vertinant teleologiniu požiūriu.

53. Tai patvirtina žvilgsnis į 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 į tai, kokia eilės tvarka pereina ekonominė galia disponuoti ir galiausiai nuosavybės teisė.

54. Specialų tikslą galima įžvelgti ir PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkte, kuriame reglamentuojami sandoriai su komisiniu atlyginimu. Nors komisionieriaus, 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 į prekių tiekimą. Taigi ši norma sukuria dviejų tapačių vienas po kito vykdomų prekių tiekimo sandorių teisinę fikciją [27] tam, kad užtikrintų nuoseklų komisionieriaus ir komitento bei tiekėjo ir komisionieriaus sandorių vertinimą PVM teisės požiūriu.

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

22 Žr. 2017 m. gegužės 4 d. Sprendimą *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. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių 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).

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 prieštaraujantį tiekimo dubliavimąsi. Vienas ir tas pats daiktas, kuris jau kartą buvo patiektas įgijėjui, negali antrą kartą vėl būti tiekiamas tam pačiam įgijėjui. 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 tėra tik paaiškinimas, kad nuosavybės perėjimui, (ne laisva valia) įvykusiam remiantis viešosios teisės pagrindu, kaip prekių tiekimui pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį taikomas PVM, kai panašus privatinės teisės reglamentuojamas sandoris būtų laikomas tokiu prekių tiekimu. Galiausiai tokį požiūrį patvirtina ir tai, kad teisės aktų leidėjas, atrodo, šiuo atžvilgiu pirmiausia turėjo galvoje nusavinimo arba priverstinio vykdymo [28] atvejus. Bet abiem atvejais teisė disponuoti daiktais yra neginčijamai perduodama.

C. Dėl trečiojo klausimo: ne viešosios valdžios funkcijų vykdymas

57. Trečiuoju klausimu prašymą 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 atlygį gauna kaip viešosios teisės reglamentuojama įstaiga, vykdanti 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, kurią pagal joms taikomą teisinę tvarką vykdo viešosios teisės subjektai ir kurią jos vykdo ne tomis pačiomis teisinėmis sąlygomis kaip privatūs ūkio subjektai [30].

61. Nei nuosavybės teisės praradimas, nei keitimo atlygio gavimas nagrinėjamu atveju nėra viešosios valdžios funkcijų vykdymas. Tiesa, pagal Pakeitimo įstatymo savivaldybė įpareigojama vykdyti administracinę procedūrą. Bet ligšiolinių ilgalaikių nuomininkų mokėtiną atlygį savivaldybė nustato ne kaip pagal jai taikomą teisinę tvarką veiklą vykdantis viešosios teisės subjektas, atsakingas už administracinę procedūrą.

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).

62. Veikiau mokėjimus savivaldybė gauna kaip ligšiolinė žemės sklypų savininkė. Šio fakto nekeičia ir aplinkybė, kad įstatyme nustatytu teisės pakeitimu siekiama daiktinės teisės aspektu išgryninti valstybinės žemės įsigijimą, kuris buvo draudžiamas komunizmo laikais, todėl buvo naudojamasi ilgalaikės nuomos mechanizmu. Ekonominiu požiūriu dabartinis nuosavybės teisės perdavimas yra su ilgalaikės nuomos teisės suteikimu susijusio prekių tiekimo tąsa (žr. 2 skirsnį). Taigi prievolė mokėti atlygį, kaip teisingai pabrėžia ir Komisija, grindžiama ilgalaikės savivaldybei priklausančių žemės sklypų nuomos teisės perleidimu. Bet šio perleidimo pagrindai numatyti civilinėje teisėje.

63. Taigi savivaldybė, gaudama ilgalaikės nuomos įmokas, veikė ir kaip apmokestinamasis asmuo. Todėl nėra jokio pagrindo savivaldybės veiklą kvalifikuoti kitaip nei iki šiol.

64. Šiuo atžvilgiu Pakeitimo įstatymas niekaip nekeičia atlygio (civilinio) teisinio pobūdžio. Tai patvirtina jo 12 straipsnio 2 dalis. Joje aiškiai daroma nuoroda į Nekilnojamojo turto tvarkybos įstatymo 12 a straipsnį, kuriame reglamentuojamas ilgalaikio nuomininko mokamo atlygio civilinis teisinis pobūdis.

D. Išvada

65. Taigi siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti taip:

1. Toks nekilnojamojo turto ilgalaikės nuomos teisės pakeitimas į nuosavybės teisę pagal įstatymą, kaip nagrinėjamas šiuo konkrečiu atveju, yra PVM apmokestinamas prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalį, siejamą su jos 2 straipsnio 1 dalies a punktu.

2. Savivaldybė, gaunanti atlygį už ilgalaikės nuomos teisės pakeitimą į nuosavybės teisę pagal įstatymą tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos šioje byloje, veikia kaip apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, o ne kaip viešosios teisės reglamentuojama įstaiga, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnį.