Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES 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, Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112 – 14. panta 2. punkta a) apakšpunkts – Preču "piegādes" jēdziens – Pastāvīgā lietojuma tiesību *ipso iure* pārveidošana par īpašumtiesībām – Tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam – Piegādes fikcija – Pašvaldība kā nodokļa maksātāja, ja tā iekasē atlīdzību par *ipso iure* pārveidošanu

I. Ievads

1. Tiesai šajā tiesvedībā ir jāvērtē īpašuma iegūšana *ipso iure*, samaksājot pārveidošanas nodevu, saistībā ar tiesību aktu PVN jomā piemērošanu. Šajā lietā zemesgabali bija apgrūtināti ar īpašu lietu tiesību (pastāvīgais lietojums). Minētais nozīmēja, ka "faktiskais īpašnieks" – persona, kas lietoja zemesgabalu kā īpašnieks, – un "formālais īpašnieks" – persona, kurai zemesgabals piederēja atbilstoši civiltiesībām, – bija divas dažādas personas. Atlīdzībai, kuru pastāvīgā lietojuma tiesību turētājs maksāja zemesgabalu īpašniekiem, piemēroja Polijas PVN.

2. Ņemot vērā lietu tiesību reformu, līdzšinējie zemesgabalu īpašnieki zaudēja savu īpašumu *ipso iure* par labu pastāvīgā lietojuma tiesību turētājiem. Pēdējiem minētajiem subjektiem ir pienākums turpināt maksāt ikgadējos maksājumus par pastāvīgo lietojumu 20 gadus vai veikt vienreizēju maksājumu tādā pašā apmērā. Vai kādreizējo īpašnieku saņemtajām atlīdzībām ir jāpiemēro arī PVN kā līdz šim?

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

1 Oriģinālvaloda – vācu.

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. punktā ir paredzēta konkrētām publisko tiesību subjektu darbībām piemērojama atkāpe no pienākuma maksāt nodokli:

"1. Valstis, reģionālās un vietējās pārvaldes 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 šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, kuru sakarā to uzskaitīšana par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgus konkurences izkropļojumus.

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

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

"1. "Preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

2. Papildus 1. punktā minētajam darījumam par preču piegādi uzskata šādus darījumus:

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

b) faktisko preču nodošanu, pildot līgumu par preču nomu/īri uz noteiktu laiku vai par preču pārdošanu uz nomaksu, kurā paredzēts, ka parastos apstākļos īpašumtiesību pāreja notiek ne vēlāk kā veicot pēdējo iemaksu;

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

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

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

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

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

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

[..]

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

B. Polijas tiesības

11. Šīs Savienības tiesībās ietvertās prasības tika transponētas Polijas tiesībās 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 īpašniekam, tostarp:

1) īpašumtiesību uz precēm nodošanu, ja to dara ar valsts iestādes vai vienības, kura darbojas šīs iestādes vārdā, rīkojumu vai īpašumtiesību uz precēm nodošanu par atlīdzību; [..]

6) zemes nodošanu pastāvīgajā lietojumā."

12. Pastāvīgā lietojuma tiesības ir reglamentētas Likumā par nekustamo īpašumu pārvaldību[4]. Atbilstoši Likuma par nekustamo īpašumu pārvaldību 12.a panta 1. punktam pastāvīgo lietotāju maksājamām summām ir jāpiemēro privāttiesības.

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

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

15. Atbilstoši Likuma par nekustamo īpašumu pārvaldību 69. pantam pastāvīgā lietotāja maksājamā pirkuma cenā ietilpst šī nekustamā īpašuma pastāvīgā lietojuma tiesību vērtība pārdošanas dienā.

16. Likuma par apdzīvošanai apbūvēto zemes gabalu pastāvīgā lietojuma tiesību pārveidošanu par īpašumtiesībām uz šiem zemes gabaliem (turpmāk tekstā – "Pārveidošanas likums")[5] 1. panta 1. punktā ir reglamentēts, ka no 2019. gada 1. janvāra apdzīvošanai apbūvēto zemes gabalu pastāvīgā lietojuma tiesības tiek pārveidotas par īpašumtiesībām 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 pēc lūguma iespēju veikt vienreizēju maksājumu tādā pašā apmērā. Pārveidošanas likuma 12. panta 2. punktā par piemērojamu tiek atzīts Likuma par nekustamo īpašumu pārvaldību 12.a pants.

3 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i usług*.

4 1997. gada 21. augusta *Ustawa o gospodarce nieruchomościami*.

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

III. Fakti

18. Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatā esošais strīds ir balstīts uz *Wrocław* pašvaldības (prasītāja pamatlietā, turpmāk tekstā –"prasītāja") lūgumu *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Valsts nodokļu informācijas iestādes direktors, turpmāk tekstā – "nodokļu iestāde") sniegt individuālu interpretāciju.

19. Prasītāja ir publisko tiesību subjekts, kas vienlaikus ir reģistrēta arī kā aktīva PVN maksātāja. Tai piederēja nekustamie īpašumi, kas bija apgrūtināti ar trešo personu pastāvīgā lietojuma tiesībām.

20. Pastāvīgā lietojuma tiesības ir laika ziņā ierobežotas zemesgabala lietojuma tiesības, kas to turētājam piešķir īpašniekam līdzīgu statusu. Pastāvīgais lietotājs pastāvīgā lietojuma laikā maksā īpašniekam ikgadēju atlīdzību. Visi lietas dalībnieki ir vienisprātis, 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. Tāpat, šķiet, ka pastāv vienprātība par to, ka pašvaldība pastāvīgā lietotāja maksājumus ir iekasējusi kā nodokļa maksātāja.

21. Pamatojoties uz Pārveidošanas likumu, īpašumtiesības uz nekustamajiem īpašumiem 2019. gada 1. janvārī pārgāja uz attiecīgajiem pastāvīgajiem lietotājiem. Agrākie īpašnieki par to 20 gadus saņem ikgadēju maksājumu kā atlīdzību. Ikgadējā maksājuma apmērs atbilst tieši līdz šim par pastāvīgo lietojumu katru gadu veicamajam maksājumam. Pamatojoties uz pieteikumu, pārveidošanas nodeva var tikt samaksāta arī kā vienreizējs maksājums.

22. Prasītāja no nodokļu iestādes vēlējās zināt, vai šīm nodevām ir piemērojams arī PVN. Ar 2019. gada 15. janvāra lēmumu nodokļu iestāde to apstiprināja. Tā tiesību pārveidošanā saskata sākotnējās ar lietojuma tiesību piešķiršanu pamatotās piegādes turpināšanos. Līdz ar to īpašumtiesību nodošanai esot tāds pats juridiskais liktenis kā pastāvīgam lietojumam.

23. Par minēto prasītāja cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polija). Tās ieskatā, pārveidošanas nodevai nav piemērojams PVN. Pastāvīgais lietotājs jau saistībā ar pastāvīgo lietošanu esot ieguvis īpašniekam līdzīgu statusu un līdz ar to tiesības rīkoties ar zemesgabalu ekonomiskā ziņā. Ja pastāvīgā lietojuma tiesības kļūst par īpašumtiesībām, tas pats zemesgabals nevarot vēlreiz būt piegādes priekšmets. Turklāt tā šajā lietā esot veikusi ar nodokli neapliekamu un valsts varu saistītu darbību.

IV. Prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

24. *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā) ar 2019. gada 19. jūnija lēmumu uzdeva Tiesai šādus jautājumus:

"1) Vai nekustamā īpašuma pastāvīgā lietojuma *ipso iure* pārveidošana par īpašumtiesībām uz nekustamo īpašumu, tāda, kāda ir pamatlietā, ir preču 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 īpašuma pastāvīgā lietojuma tiesību *ipso iure* pārveidošana par īpašumtiesībām uz nekustamo īpašumu ir preču 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 tādu nekustamā īpašuma pastāvīgā lietojuma tiesību *ipso iure* pārveidošanu par īpašumtiesībām uz nekustamo īpašumu, kāda ir pamatlietā, pašvaldība rīkojas 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 Eiropas Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

A. Par prejudiciālajiem jautājumiem

26. Būtībā ar pirmo un otro jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai pastāvīgā lietojuma tiesību *ipso iure* pārveidošana par īpašumtiesībām ir apliekama ar PVN, ja par to jaunajam īpašniekam 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, ciktāl tie abi skaidri attiecas uz to, vai pastāvīgā lietojuma tiesību pārveidošana ir preču piegāde PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta vai 14. panta 1. punkta izpratnē, ir jānorāda turpinājumā 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 preču 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 pakalpojumā ietver visu, kas nav preču 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 principā ir piemērojams. Līdz ar to, lai sniegtu tiesai lietderīgu atbildi, jautājumi ir nedaudz jāprecizē.

30. Konkrēti, tiesa patiesībā vēlas noskaidrot, vai *ipso iure* īpašumtiesību pāreja pret pārveidošanas 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* pārveidošana par īpašumtiesībām pret pārveidošanas nodevu – nepastāvot atbrīvojumam no nodokļa – ir apliekama ar PVN.

B. Par pirmo un otro jautājumu: pastāvīgā lietojuma tiesību pārveidošana par īpašumtiesībām 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 īpašumtiesību uz to iegūšana saskaņā ar likumu. Ja pēdējā minētā darbība nav piegāde, pārveidošana par īpašumtiesībām ir pakalpojums (par to 1. punktā). Vai arī, izdarot visaptverošu ekonomisku vērtējumu, var būt pastāvīgā lietojuma turpināšanās, Pārveidošanas 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 apliekams darījums. Tāpēc šajā gadījumā iesniedzējtiesas uzdotais jautājums par PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta interpretāciju būtībā nerodas (par to 3. punktā).

1. Izolēts īpašumtiesību pārejas vērtējums

33. Vērtējot formāli, īpašnieks vispirms pastāvīgajam lietotājam nodod tiesības rīkoties ar zemesgabalu, un minētajā ir saskatāma ar PVN apliekama piegāde PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē. Pēc tam pastāvīgā lietojuma tiesības *ipso iure* kļūst par īpašumtiesībām. Ja pārveidošana 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 kā 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 tiesiskas attiecības, kurās tiek īstenots savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiska atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu [6]. Tā tas ir gadījumā, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību [7].

35. Turklāt ne vienmēr katrs maksājums ir ar nodokli apliekama apmaiņšanās ar pakalpojumiem. Nodoklis saistībā ar patēriņa nodokli tiek uzlikts tikai tad, ja pakalpojuma saņēmējs arī iegūst patērējamu 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 kompensēšana [10]) [11].

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

2. Visaptverošs ekonomisks vērtējums: īpašumtiesību pāreja kā vienkārša sākotnējās piegādes turpināšanās

37. Taču es šajā gadījumā tāpat ka Polija visaptverošu ekonomisku vērtējumu uzskatu par pārliecinošāku. Pretēji prasītājas viedoklim pastāvīgā lietojuma tiesību pārveidošana par īpašumtiesībām nav nenozīmīga, piemērojot tiesību aktus PVN jomā, un ir jāvērtē kā piegādes turpināšanās saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 1. punktu.

6 Jaunākie spriedumi, 2020. gada 11. jūnijs, *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, galvenokārt, 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. jūlijs, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 19. punkts).

8 Šajā nozīmē skat. jau manus secinājumus lietā *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:413, 35. un 36. punkts), ar norādi uz spriedumiem, 1997. gada 18. decembris, *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 13. punkts), un 1996. gada 29. februāris, *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72, 20. punkts).

9 Spriedums, 1982. gada 1. jūlijs, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, 8. punkts par nokavējuma procentiem).

10 Spriedums, 2007. gada 18. jūlijs, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 35. punkts par negūtas peļņas atlīdzināšanu līguma laušanas dēļ).

11 Spriedums, 1996. gada 29. februāris, *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72, 21. punkts); skat. arī manus secinājumus lietā *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:413, 35. un 36. punkts).

38. Saskaņā ar Tiesas judikatūru piegādē tiek iekļauti visi vienas puses veiktie kustamas mantas nodošanas darījumi, ar kuriem tā nodod otrai pusei tiesības rīkoties ar šo īpašumu kā īpašniekam [12]. Ja piegādes saņēmējs nevar rīkoties ar preci "esot īpašnieka statusā", tas neizslēdz piegādi, ja viņš ar šo preci var rīkoties vismaz "kā īpašnieks" [13]. Katrā ziņā tas izriet no dažām 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 civiltiesiskas īpašuma iegūšanas, kas ir atkarīga no valsts civiltiesību satura. Tāpēc tam, vai īpašumtiesības pāriet, nevar būt noteicoša nozīme saistībā ar piegādes jēdzienu [16]. Līdz ar to tiesības rīkoties PVN direktīvas 14. panta izpratnē nevar pielīdzināt juridiskajam īpašnieka statusam. Tāpēc civiltiesiskas īpašumtiesību pārejas neesamība, Tiesas ieskatā, neliedz izdarīt pieņēmumu par piegādi [17].

40. Šī brīža īpašnieki ekonomiskās rīkošanās tiesības ieguva jau ar pastāvīgā lietojuma tiesību nodošanas brīdi. Pastāvīgais lietotājs var lietot zemesgabalu kā īpašnieks. Tāpēc visi lietas dalībnieki pastāvīgā lietojuma nodošanu pareizi uzskata par piegādi, kuru apliek ar PVN, saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 1. punktu, un līdz ar to ikgadējās atlīdzības ir jāapliek ar PVN. Uz to iesniedzējtiesa skaidri norāda.

41. Taču nepareizs ir prasītājas secinājums, ka pārveidošanai nav nozīmes, piemērojot tiesību aktus PVN jomā. Līdz šim pastāvīgo lietotāju ikgadējie maksājumi īpašniekiem bija atlīdzība par iegūtajām tiesībām rīkoties ar zemesgabalu. Tāpēc tie kā atlīdzība par preču piegādi saskaņā ar PVN likuma 5. panta 1. punktu un 7. panta 7. punkta 6) apakšpunktu tika aplikti ar PVN. Tas, ka līdzšinējam pastāvīgajam lietotājam tiek nodots arī īpašnieka statuss un ka tagad viņš pastāvīgā lietojuma ikmēneša maksājumu vietā maksā pārveidošanas nodevu, nevar mainīt maksājumu nodokļu režīmu.

42. Tas tā ir tāpēc, ka maksājumi joprojām ir saistīti ar zemesgabala piegādi. Līdzšinējais pastāvīgais lietotājs turpina maksāt atlīdzību par tiesību rīkoties ar zemesgabalu iegūšanu. Pārveidošanā ir saskatāma tikai piegādes priekšmeta grozīšana. Sākotnēji atlīdzība tika maksāta tikai par pastāvīgo lietojumu, tagad – par pastāvīgo lietojumu, kas ir kļuvis par īpašumtiesībām.

43. Skaidri tas izpaužas arī pārveidošanas nodevas saturā, kā pareizi uzsver Polija. Līdzšinējais pastāvīgais lietotājs par pastāvīgo lietojumu veicamos maksājumus turpina veikt – tikai ar citiem nosacījumiem. Saistībā ar īpašuma pārveidošanu samaksātā atlīdzība pēc apmēra atbilst tam, kas būtu jāsamaksā gada laikā par pastāvīgo lietojumu.

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

13 Mani secinājumi lietā *Herst* (C-401/18, EU:C:2019:834, 34. punkts).

14 Šādi ir redakcijās vācu valodā ("wie ein Eigentümer") un franču valodā ("comme un propriétaire"), taču, iespējams, atšķirīgi ir redakcijās angļu valodā ("as owner") un igauņu valodā (""Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek"). Šajā nozīmē skat. jau manus secinājumus lietā *Herst* (C-401/18, EU:C:2019:834, 34. punkts 16. zemsvītras piezīme).

15 Spriedumi, 2018. gada 21. jūnijs, *Oberle* (C-20/17, EU:C:2018:485, 33. punkts), un 2019. gada 29. jūlijs, B (lietotu automašīnu pārdevēja darījums) (C-388/18, EU:C:2019:642, 30. punkts).

16 Spriedumi, 2018. gada 13. jūnijs, *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:431, 39. punkts); 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 29. punkts); 2012. gada 16. februāris, *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 39. punkts); 2003. gada 6. februāris, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, 32. punkts), un 1990. gada 8. februāris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, 7. un 8. punkts).

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

44. Vai nu saskaņā ar Pārveidošanas likuma 7. panta 7. punktu pēc lūguma tiek piešķirta iespēja veikt vienreizēju maksājumu, vai arī saskaņā ar Pārveidošanas likuma 7. panta 6. punktu tiek noteikti maksimāli 20 ikgadējie maksājumi, šajā ziņā runa ir tikai par maksāšanas kārtības regulējumu. Tādējādi maksājuma juridiskais pamats nemainās. Pārveidošanas likuma mērķis laikam gan ir tikai novērst līdzšinējo formālo un materiālo īpašumtiesību šķirtību. Gan maksāšanas pienākums, gan atlīdzības apmērs izriet no sākotnējās pastāvīgā lietojuma tiesību nodošanas un tāpēc no ekonomiskā viedokļa ir arī jāvērtē kopā kā atlīdzība par šo piegādi.

3. Piegāde PVN direktīvas 14. panta 2. punkta izpratnē?

45. Tāpēc, lai arī kāda būtu Tiesas pieeja, nav nozīmes PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta interpretācijai, saskaņā ar kuru piegāde ir īpašumtiesību nodošana par atlīdzību, ja to dara, pildot kādu tiesību aktu. Katrā ziņā runa ir par ar nodokli apliekamu darījumu.

46. Tomēr iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot saikni starp PVN direktīvas 14. panta 1. punktu un 14. panta 2. punkta a) apakšpunktu. Ņemot vērā sadarbības attiecības ar valsts tiesām, Tiesa, ciktāl iespējams, atbild uz to jautājumiem. Tomēr, šķiet, ka iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir balstīts uz kļūdainu pieņēmumu. Šķiet, tā pieņem, ka PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunktā tiek simulēta piegāde, ja nav konstatējama tiesību rīkoties pāreja PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē.

47. Tiesa gan vienu reizi [18] – taču lietā, kurā bija piegāde PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē [19], – ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkts attiecībā pret 14. panta 1. punktu ir *lex specialis*. Minētā tiesību norma arī simulējot piegādi, ja netiek nodotas tiesības rīkoties [20]. Taču, aplūkojot tuvāk, minētais ir pretrunā tiesību normas formulējumam un sistēmai (par to 48. un 49. punktā), tās vēsturei (par to 50. un 51. punktā) un teleoloģiskajiem apsvērumiem (par to 52. un nākamos punktos).

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 "īpašumtiesību nodošanu". Īpašumtiesību nodošana tieši ir klasiskais piegādes gadījums saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 1. punktu [21].

49. Arī paralēlais PVN direktīvas 25. panta c) punktā ietvertais noteikums liecina pret *lex specialis* saikni. Proti, tajā skaidri ("inter alia") ir noteikts, ka pakalpojumi saskaņā ar PVN direktīvas 24. panta 1. punktā ietverto pamatnosacījumu ir arī pakalpojumi, kas tiek sniegti piespiedu kārtā. Tāpēc PVN direktīvas 25. pants ir jāuzskata tikai par standarta piemēru. Šī 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].

18 Spriedums, 2018. gada 13. jūnijs, *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:431, 36. punkts), kurā Tiesa ir piekritusi ģenerāladvokāta M. Bobeka [*M. Bobek*] secinājumiem šajā lietā *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:112, 47. punkts).

19 Šajā lietā īpašumā nodoto zemesgabalu vienkārši turpināja pārvaldīt īpašumu zaudējusī pašvaldība. Taču svešas preces pārvaldīšana nevar tikt pielīdzināta rīkošanās tiesībām PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē. Tomēr, ņemot vērā neprecīzos prejudiciālos jautājumus, Tiesa minēto neanalizēja.

20 Spriedums, 2018. gada 13. jūnijs, *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:431, 36. un nākamie punkti).

21 Skat., piemēram, 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), kurā Tiesa pati izdara secinājumus, salīdzinot PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktu un pakalpojumam piemērojamo paralēlo tiesību normu (PVN direktīvas 28. pants).

50. Tas atbilst arī likumdevēja gribai. PVN direktīvas 14. panta 2. punkta a) apakšpunkta pamatā ir Sestās PVN direktīvas [23] 5. panta 4. punkts. Pēdējā minētā 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 īpašuma īpašumtiesību 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 īpašumtiesību nodošanu pēc iestādes rīkojuma.

52. Arī 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 pārējās 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 līzinga gadījumā kopumā ir konstatējama piegāde [26] neatkarīgi no tā, kādā secībā tiek nodotas ekonomiskās rīkošanās tiesības un, visbeidzot, īpašumtiesības.

54. Īpašs mērķis ir saskatāms arī PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktā, kas attiecas uz komisijas darījumiem. Lai gan komisonāra 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 normā ir simulētas divas līdzīgas preču piegādes, kas seko viena otrai [27], lai nodrošinātu darījumu – starp komisionāru un komitentu, kā arī komisionāru 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 īpašumtiesības pāriet atsevišķi no tiesībām rīkoties. Tieši pretēji, šāda interpretācija tādos 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. Ņemot 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 īpašumtiesību (piespiedu) pārejai, 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 tādiem gadījumiem kā ekspropriācija vai piespiedu izpilde [28]. Taču abos gadījumos viennozīmīgi tiek nodotas tiesības rīkoties ar precēm.

23 Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

24 Priekšlikums Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, COM(73) 950, galīgā redakcija.

25 Šādi ģenerāladvokāta M. Bobeka secinājumos lietā *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:112, 52. punkts).

26 Ģenerāladvokāta M. Špunara [*M. Szpunar*] secinājumi lietā *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. jūlijs, *Henfling*, *Davin*, *Tanghe* (C-464/10, EU:C:2011:489, 35. punkts).

28 Par piegādēm, veicot piespiedu izpildi, skat., piemēram, spriedumu, 2015. gada 26. marts, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 33. un nākamie punkti).

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 pārveidošanas nodevu kā publisko tiesību subjekts, veicot darbību, kas tai ir jāveic, īstenojot valsts varu, atbilstoši PVN direktīvas 13. panta 1. punkta pirmajā daļā paredzētajai atkāpei varētu izslēgt ar nodokli apliekamu darījumu.

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

59. Šī tiesiskā regulējuma pamatā ir apsvērums, 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. Līdz ar to var tikt izslēgts konkurences izkropļojums.

60. Tāpēc publisko tiesību subjekti saskaņā ar Tiesas judikatūru rīkojas, īstenojot valsts varu, tikai tad, ja tie rīkojas īpaša publiski tiesiska regulējuma ietvaros un tieši neveic darbības tādos pašos tiesiskos apstākļos kā privāti tirgus dalībnieki [30].

61. Nedz īpašuma zaudēšana, nedz pārveidošanas nodevas iekasēšana šajā gadījumā nav valsts varas īstenošana. Pašvaldībai gan atbilstoši Pārveidošanas likumam ir pienākums piemērot administratīvo procesu. Taču pašvaldība kā valsts varas nesēja līdzšinējo pastāvīgo lietotāju maksājamo atlīdzību nereglamentē īpašā publiski tiesiskā regulējumā, piemērojot administratīvo procesu.

62. Drīzāk pašvaldība saņem maksājumu kā līdzšinējā zemesgabala īpašniece. Tajā neko nemaina arī apstāklis, ka pārveidošanas *ipso iure* mērķis ir no lietu tiesību viedokļa sakārtot komunisma laikā acīmredzami aizliegto valsts zemesgabalu iegādi, kādēļ toreiz tika izmantots pastāvīgā lietojuma instruments. Tagadējā īpašumtiesību nodošana no ekonomiskā viedokļa ir ar pastāvīgo lietojuma piešķiršanu saistītās piegādes turpināšanās (par to iepriekš 2. punktā). Tātad pienākums maksāt atlīdzību – kā arī pareizi uzsver Komisija – ir saistīts ar pašvaldības zemesgabalu pastāvīgā lietojuma tiesību nodošanu. Taču tas ir balstīts uz civiltiesībām.

63. Tāpēc pašvaldība, iekasējot pastāvīgā lietojuma ikmēneša maksājumus, arī rīkojās kā nodokļa maksātāja. Līdz ar to nav pamata pašvaldības darbību kvalificēt citādi nekā līdz šim.

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

D. Secinājumi

65. Līdz ar to es ierosinu Tiesai lemt šādi:

1) Nekustamā īpašuma pastāvīgā lietojuma tiesību *ipso iure* pārveidošana par īpašumtiesībām, kāda tā ir šajā gadījumā, ir preču piegāde Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punkta, skatīta kopā ar tās 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, izpratnē, kurai uzliek PVN.

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. jūnijs, *Gmina Wrocław* (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/Grieķija (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).

2) Pašvaldība, kas saņem atlīdzību par nekustamā īpašuma pastāvīgā lietojuma tiesību *ipso iure* pārveidošanu par īpašumtiesībām, kā tas ir šajā gadījumā esošajā situācijā, rīkojas kā nodokļa maksātāja Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē, nevis kā publisko tiesību subjekts tās 13. panta izpratnē.