



# Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2017. gada 16. februārī<sup>1</sup>

**Lieta C-36/16**

**Minister Finansów  
pret  
Poznania Investment SA**

(Naczelny Sąd Administracyjny (Polijas Augstākā administratīvā tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļu tiesības — Kopējā PVN sistēma — Darījumi, par kuriem uzliek nodokli — Piegāde par atlīdzību — Nodokļa maksātāja rīcība, rīkojoties kā tādām — Pienākums maksāt nodokli par maksājuma vietā veiktu priekšmeta nodošanu, dzēšot nodokļu parādu

## I. Ievads

1. Vai maksājuma vietā veikta priekšmetu nodošana, lai dzēstu nodokļu parādu, ir darījums, par kuru uzliek PVN, ja nodokļu parādnieks vienlaikus ir arī nodokļa maksātājs tiesību aktu PVN jomā izpratnē? Šis līdz šim neatbildētais jautājums ir šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatā.
2. Pamatlietā uzņēmums izmantoja šādu Polijas nodokļu procesuālajās tiesībās paredzētu iespēju samaksāt nodokļu parādu natūrā, nododot valstij īpašumtiesības uz zemesgabalu. Taču šis uzņēmums tostarp darbojās arī kā nekustamo īpašumu tirgotājs.
3. Jautājums par to, vai nodokļu samaksa var vēlreiz tikt aplikta ar nodokli, šajā ziņā šķiet neparasts. Ņemot vērā arī netiešo raksturu, kas piemīt PVN, kura gadījumā pienākumu maksāt nodokli ir paredzēts pārnest uz saņēmēju, kas šajā gadījumā ir valsts, pieņēmums, ka pastāv pienākums maksāt PVN, šķiet dīvains.

## II. Tiesiskais regulējums

### A. Savienības tiesības

4. Piemērojamās Savienības tiesību normas ir atrodamas Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu<sup>2</sup> (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā. Atbilstoši tam PVN uzliek:

“preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tads [..].”

<sup>1</sup> — Oriģinālvaloda – vācu.

<sup>2</sup> — OV 2006, L 347, 1. lpp.

5. PVN direktīvas 9. panta 1. punktā nodokļa maksātājs ir definēts šādi:

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

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

6. PVN direktīvas 16. panta pirmajā daļā turklāt ir noteikts šādi:

“Ja nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašākā nozīmē, tās izmanto citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām, šādu lietojumu uzskata par preču piegādi par atlīdzību, ja PVN par attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms.”

## B. Valsts tiesības

7. PVN direktīvas prasības Polijas likumdevējs šajā ziņā ir transponējis. Turklāt saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju atbilstoši Nodokļu kodeksa, kas 1997. gada 29. augustā tika pieņemts kā likums, 66. panta 1. punktam nodokļa maksātājam ir iespēja nodokļu parādu samaksāt, Valsts kasei vai tostarp pašvaldībai, ja ieņēmumi no attiecīgā nodokļa pienākas tai, nododot īpašuma tiesības. Saskaņā ar Polijas Nodokļu kodeksa 66. panta 2. punktu šī nodošana un ar to saistītā nodokļu parāda dzēšana notiek, pamatojoties uz tādu līgumu ar pašvaldību (vai Valsts kasi utt.), kura noteikumi sīkāk ir reglamentēti Polijas Nodokļu kodeksa 66. panta 2. un 3. punktā. Brīdis, kad nodokļu parāds tiek dzēsts, saskaņā ar Polijas Nodokļu kodeksa 66. panta 4. punktu ir īpašumtiesību uz nodoto priekšmetu pāriešanas brīdis.

## III. Pamatlieta

8. Prasītāja pamatlietā *Posnania Investment S. A.* (turpmāk tekstā – “uzņēmums” vai “prasītāja”) ir saskaņā ar Polijas tiesībām dibināts uzņēmums, kas tostarp darbojas nekustamo īpašumu tirdzniecības jomā. Lai samaksātu nodokļu parādu, tā izmantoja Polijas Nodokļu kodeksa 66. panta 1. punktā paredzēto iespēju un 2013. gada 5. februārī noslēdza ar attiecīgo pašvaldību līgumu par īpašumtiesību uz neapbūvētu zemesgabalu nodošanu. Minētais izraisīja nodokļu parāda daļēju dzēšanu.

9. Vēlāk uzņēmums vērsās pie finanšu ministra, lai saņemtu atbildi uz jautājumu, vai īpašumtiesību nodošanai pašvaldībai ir piemērojams PVN. Uzņēmuma ieskatā tas tā nevarēja būt. Šajā ziņā tas it īpaši norādīja uz Augstākās administratīvās tiesas judikatūru, atbilstoši kurai īpašumtiesību nodošanai Valsts kasei kā kompensācijai par nodokļu parādu, kas iemaksājams valsts budžetā, neesot piemērojams PVN.

10. Turpretim finanšu ministrs savā 2013. gada 10. maija izziņā puda viedokli, ka uzņēmuma veikta īpašumtiesību nodošana būtībā ir ar PVN apliekama piegāde. Par minēto uzņēmums cēla prasību.

11. Pirmās instances tiesa ar 2014. gada 13. februāra spriedumu, norādot uz minēto Augstākās administratīvās tiesas judikatūru, finanšu ministra izziņu atcēla. Nodokļu administrācija ar savu rīcību esot pārkāpusi it īpaši “uzticības [nodokļu administrācijai] principu”. Par šo spriedumu finanšu ministrs iesniedza kasācijas sūdzību.

#### IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

12. Ar 2015. gada 21. septembra rīkojumu Augstākā administratīvā tiesa, kas izskata lietu, atbilstoši LESD 267. pantam uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai pievienotās vērtības nodokļa maksātājam, nododot īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu (lietu):

- a) Valsts kasei – kā kompensāciju par nenomaksātajiem nodokļiem, kas iemaksājami valsts budžetā, vai
- b) pašvaldībai, apriņķim vai vojevodistei – kā kompensāciju par nenomaksātajiem nodokļiem, kas iemaksājami to attiecīgajos budžetos,

kas izraisa nodokļu parāda dzēšanu, ir ar nodokli apliekama darbība (preču piegāde) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta un 14. panta 1. punkta izpratnē?”

13. Par šo jautājumu tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza Polijas Republika un Eiropas Komisija.

#### V. Juridiskais vērtējums

14. PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēti pieci nodokļa rašanās nosacījumi. Ir jānotiek preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai (1), ko nodokļa maksātājs (2), kas rīkojas kā tāds (3), par atlīdzību (4) veic kādā dalībvalsts teritorijā (5). No šiem nosacījumiem nešaubīgi ir izpildīti trīs. Zemesgabala nodošana ir piegāde. Šo piegādi arī veica nodokļa maksātājs, un tā notika dalībvalsts teritorijā.

15. Tādēļ, lai atbildētu uz prejudiciālo jautājumu, saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu ir jāpārbauda, vai šajā gadījumā var tikt pieņemts, ka ir notikusi piegāde “par atlīdzību” (par to A sadaļā), kuras gadījumā nodokļa maksātājs ir rīkojies “kā tāds” (par to B sadaļā).

#### A. Nodokļa maksātāja par atlīdzību veikta piegāde dalībvalsts teritorijā

16. Īpašumtiesību uz zemesgabalu nodošana saistībā ar nodokļu parāda dzēšanu notika par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, – tam piekrit Komisija un Polijas Republika. Naudas saistības dzēšana, veicot piegādi, nevar tikt vērtēta citādi kā pamats naudas prasījumam saistībā ar piegādi.

17. Jautājums varētu būt vienīgi par to, vai piegādes un nodokļu parādu dzēšanas pamatā ir savstarpējas tiesiskas attiecības. Šādas attiecības Tiesa savos nolēmumos patiesi ir uzskatījusi par nepieciešamām. Preču piegāde tiek veikta “par atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, ja starp piegādātāju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un piegādātāja saņemtā samaksa ir faktiskā atlīdzība par saņēmējam piegādāto preci<sup>3</sup>.

3 — Spriedumi, 2013. gada 21. novembris, *Dixons Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758, 32. punkts); 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 40. punkts); 2006. gada 23. marts, *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 34. punkts); 2002. gada 17. septembris, *Town & County Factors* (C-498/99, EU:C:2002:494, 18. punkts), un 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. punkts).

18. Tas, ka zemesgabala piegādes un nodokļu parāda dzēšanas pamatā šajā gadījumā ir tiesiskas attiecības, izriet jau no Nodokļu kodeksa 66. panta 1. punkta. Tajā ir reglamentētas likumiskas tiesiskās attiecības. To apstiprina arī Polijas Nodokļu kodeksa 66. panta 2. punktā paredzētais publisko tiesību līgums. Jautājums ir vienīgi par to, vai nodokļa parāda dzēšanas gadījumā saskaņā ar likumu (Polijas Nodokļu kodeksa 66. panta 4. punkts), ņemot vērā, ka maksājuma vietā tiek nodota prece, patiešām ir konstatējamas savstarpējas vai tikai vienkusejas tiesiskās attiecības. Taču galu galā uz šo jautājumu var neatbildēt.

19. PVN ir *vispārējs* patēriņa nodoklis<sup>4</sup>, ar kuru apliek pakalpojuma saņēmēja izdevumus par patērējama labuma (piegāde vai pakalpojums) saņemšanu. Tādēļ tiesisko attiecību, kas šajā ziņā tiek uzskatītas par nepieciešamām, jēdziens ir jāsaprot ļoti plaši. Nevar būt nozīme nedz civiltiesībās noteiktajai spēkā esamībai, nedz civiltiesiskajam vai publiski tiesiskajam pamatam, nedz šī pamata savstarpīgumam. Izšķiroša nozīme ir tikai tam, vai saņēmējs par patērējamu labumu (piegāde vai pakalpojums), ko tam piešķir nodokļa maksātājs, norēķinās ar mantiskiem līdzekļiem<sup>5</sup>. Tātad noteicošais ir izdevumu un patērējamā labuma savstarpīgums, nevis civiltiesisko vai publiski tiesisko pamatu savstarpīgums.

20. Ņemot vērā šo tiesību aktos patēriņa nodokļu jomā prasīto par atlīdzību veikta darījuma plašo izpratni, šajā lietā piegādes par atlīdzību fakts ir jāapstiprina, – tam piekrit arī Komisija un Polijas Republika. Minētais ir spēkā arī tad, ja nodokļu parādi saskaņā ar likumu tiek dzēsti, nododot īpašumtiesības uz zemesgabalu (Polijas Nodokļu kodeksa 66. panta 4. punkts).

## **B. Nodokļa maksātāja rīcība, rīkojoties kā tādām**

### ***1. Nodokļu parādu samaksa kā saimnieciskā darbība?***

21. Turklāt ir jānoskaidro, vai PVN maksātājs, kas kā nodokļu parādnieks savus nodokļus nesamaksā naudā, bet gan natūrā, šajā ziņā rīkojas arī kā PVN maksātājs, t.i., “kā tāds” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

22. Nodokļa maksātājs rīkojas šajā statusā (“kā tāds rīkojas”) tikai tad, ja tas šos darījumus veic, īstenojot savu ar nodokli apliekamo darbību<sup>6</sup>. Kā turklāt izriet no PVN direktīvas 9. panta, šajā ziņā nepietiek tikai ar darbību par atlīdzību. Drīzāk direktīvā ir pieprasīta zināma kvalitāte, proti, tas, ka rīcības brīdī tiek veikta saimnieciska darbība.

23. Tāpēc šajā gadījumā izšķirošais jautājums ir par to, vai nodokļu parādu samaksa ir nodokļu parādnieka saimnieciska darbība PVN direktīvas 9. panta izpratnē. Ja uz minēto jautājumu tiek atbildēts noliedzoši, būtu jānoskaidro arī, vai šajā ziņā kaut kas mainās, ja nodokļu parādi netiek samaksāti naudā, bet gan natūrā.

24. Jēdziens “saimnieciska darbība” saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otro teikumu attiecas uz visām ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbībām, un saskaņā ar judikatūru tas aptver visus ražošanas, tirdzniecības un pakalpojumu sniegšanas posmus<sup>7</sup>.

4 — Spriedumi, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts), un 2013. gada 7. novembris, *Tulică un Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), kā arī rīkojums, 2011. gada 9. decembris, *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nav publicēts, EU:C:2011:825, 21. punkts).

5 — Tāpēc arī pēc ēdināšanas līguma izpildes vienkuseji un brīvprātīgi samaksātā dzeramnauda restorānā ir atlīdzība par pakalpojumu.

6 — Šajā ziņā skat. spriedumus, 1995. gada 4. oktobris, *Armbrrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304, 17. un nākamie punkti); 2004. gada 29. aprīlis, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 66. punkts), un 2006. gada 12. janvāris, *Optigen* u.c. (C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 42. punkts).

7 — Skat. tostarp spriedumus, 1990. gada 4. decembris, *van Tiem* (C-186/89, EU:C:1990:429, 17. punkts); 2003. gada 26. jūnijs, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, EU:C:2003:377, 41. punkts), un 2006. gada 12. janvāris, *Optigen* u.c. (C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 41. punkts).

25. PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā teikumā saimnieciskas darbības ir definētas, izmantojot profesiju aprakstus. Šajā ziņā, precīzāk, ir runa par tipoloģisku aprakstu, uzskaitot uzņēmumu tipus (profesiju aprakstus). Pretēji abstraktam jēdzienam tipoloģisks apraksts ir plašāks. Piederība pie tipa nav jānosaka, veicot loģiski abstraktu subsumpciju, bet gan var tikt noteikta atbilstoši līdzības pakāpei ar paraugu. Nav jākonstatē visas tipam raksturīgās pazīmes, bet gan atsevišķā gadījumā atbilstības vienai vai otrai pazīmei var nebūt. Izskatāmais atsevišķais gadījums tiek pieskaitīts pie tipa, tikai vērtējoši salīdzinot līdzību. Lai veiktu šo klasifikāciju, ir jāveic visaptverošs atsevišķā gadījuma vērtējums, ievērojot sabiedrības uztveri un pamatojoties uz līdzības pakāpi ar tipu (paraugu).

26. Arī ja saimnieciskas darbības jēdziens ir jāinterpretē plaši<sup>8</sup>, nodokļu parādu samaksa nav šāda saimnieciska darbība. Nodokļu maksāšana drīzāk ir tikai katra nodokļu parādnieka publiski tiesiska un privāta pienākuma izpilde, pat ja viņš nav PVN maksātājs. Šādi tas ir arī gadījumā, ja runa ir par nodokļiem, pamatojoties uz saimniecisko darbību, – kā, piemēram, PVN parādu samaksu.

27. Šo secinājumu nemaina arī tas, ja nodokļu parāds tiek samaksāts natūrā. Samaksa natūrā galu galā ir tikai īpašs samaksas veids, kad tiek iekasēti nodokļi. Tāpat kā parastā nodokļu uzlikšanas procedūrā arī ar likumu radies nodokļu parāds tiek samaksāts nevis naudā, bet gan ar priekšmeta palīdzību tā objektīvās vērtības, nevis pārdošanas cenas apmērā. Tāpēc šāda rīcība saistībā ar publiski tiesisko nodokļu uzlikšanu nevar tikt atzīta par saimniecisku darbību. Ar tipiska PVN maksātāja PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē (piemēram, tirgotāja, kas uzpērk preces, lai tās pārdotu) darbību pat nosacīti nav salīdzināma aktīvu nodošana, lai samaksātu savu nodokļu parādu.

28. Minēto nemaina arī Polijas Nodokļu kodeksā paredzētais publisko tiesību līgums. Ar to tikai tiek apstiprināta pušu vienprātība par šo īpašo maksājuma veidu. Nodokļu kreditors ar minēto tikai pauž savu piekrišanu tam, ka nodokļu parāds var tikt dzēsts ar šo maksājumu natūrā.

29. Turklāt lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nekas neliecina par to, ka atbilstoši valsts tiesībām Valsts kasei būtu tiesības vērsties pie nodokļu parādnieka un tam piedāvāt nodokļus samaksāt nevis naudā, bet gan labāk nodot īpašumtiesības uz konkrētu zemesgabalu, kas pretējā gadījumā būtu jāiegūst pirkuma veidā. Tikai nodokļu parādnieka ziņā ir izvēlēties, vai un kā tas savus nodokļus vēlas samaksāt natūrā. Valsts kase labākajā gadījumā tam var piekrist, taču tā nevar pieprasīt šādu maksājumu.

30. Nodokļu parāds atbilstoši likumam tiek dzēsts it īpaši ar nodošanu priekšmeta vērtības apmērā. Tā nav atkarīga no publisko tiesību līguma pušu gribas vai sarunām. Priekšmeta vērtība tiesiskā valstī, kurā tiek maksāti nodokļi, visdrīzāk gan tiks noteikta, izmantojot abstraktus – attiecībā uz visiem nodokļu maksātājiem piemērojamus – vērtēšanas kritērijus. Ņemot vērā šīs premisas, – kuras gan ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, nodokļu parādu samaksa, nododot priekšmetu, būtībā nevar tikt uzskatīta par (tipisku) saimniecisku darbību.

## **2. Izņēmums, pamatojoties uz līdzību ar galveno darbību, par kuru uzliek nodokli?**

31. Taču šajā gadījumā zemesgabalu nenodeva, piemēram, advokāts vai ārsts, bet gan nekustamo īpašumu tirgotājs. Tāpēc nevar tikt noliegta zināma darbības (zemesgabala nodošana maksājuma vietā) līdzība veiktajai saimnieciskajai darbībai (zemesgabalu tirdzniecība).

8 — Spriedumi, 2000. gada 12. septembris, Komisija/Apvienotā Karaliste (C-359/97, EU:C:2000:426, 39. punkts); 2003. gada 26. jūnijs, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, EU:C:2003:377, 42. punkts); 2007. gada 26. jūnijs, *T-Mobile Austria* u.c. (C-284/04, EU:C:2007:381, 35. punkts), un 2013. gada 20. jūnijs, *Fuchs* (C-219/12, EU:C:2013:413, 17. punkts).

32. Līdzīgu situāciju Tiesa analizēja lietā *Kostov*<sup>9</sup>. Minētajā gadījumā nodokļa maksātājs (neatkarīgs tiesu izpildītājs) noslēdza tāds atsevišķus pilnvarojuma līgumus par zemesgabalu iegūšanu izolē trešo personu labā, kuri satur a ziņā bija nedaudz līdzīgi tā galvenajai darbībai (izsole). Uz jautājumu par to aplikšanu ar nodokli Tiesa atbildēja apstiprinoši.

33. Tiesa izklāstīja, “ka PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka fiziska persona, kas saistībā ar savu neatkarīga tiesu izpildītāja darbību jau ir PVN maksātāja, ir jāuzskata par “nodokļa maksātāju” attiecībā uz jebkādu citu neregulāri veiktu saimniecisku darbību, ar nosacījumu, ka šī darbība ir darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē”<sup>10</sup>.

34. Taču minētais nevar tikt saprasts tādējādi, ka pēkšņi visas nodokļa maksātāja darbības par atlīdzību tiek veiktas, viņam rīkojoties arī kā nodokļa maksātājam. Proti, konkrētajā izlemtajā lietā pastāvēja cieša saikne starp tiesu izpildītāja “blakus darbību” un galveno darbību, par kuru tiek uzlikts nodoklis. Tādēļ, veicot nepieciešamo tipoloģisko vērtējumu, minētajā gadījumā strīdīgais, citu trešo personu interesēs vienīgi reizumis īstenotais pilnvarojums faktiski bija arī saimnieciska darbība.

35. Turpretim, veicot tipoloģisku vērtējumu, zemesgabalu tirgotāja nodokļu parādu samaksa, nododot zemesgabalu, nevis veicot maksājumu, nav uzskatāma par saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē.

36. Konkurences neitralitātes prasība – kā būtībā norāda Komisija – nozīmē, ka visiem konkurējošajiem patērētājiem paredzētu piegāžu veicējiem PVN tiek uzlikts vienādi. Taču, samaksājot nodokļu parādus natūrā, vispār nav konstatējama konkurences situācija ar citiem nodokļu parādniekiem. Nodokļu parādnieks, kas samaksā savu nodokļu parādu, tobrīd nekonkurē arī ar citu PVN maksātāju (piemēram, citiem zemesgabalu tirgotājiem). Proti, viņam nav iespējas veikt sarunas, “noskaidrojot nododamā priekšmeta pārdošanas cenu”. Drīzāk atdodamais zemesgabals saistībā ar nodokļu uzlikšanu laikam gan tiek vērtēts saskaņā ar objektīviem kritērijiem. Tieši tāpēc konkurence attiecībā uz cenu nevar tikt īstenota.

37. Priekšmeta nodošana, lai samaksātu nodokļu parādus, šajā ziņā notiek ārpus jebkura tirgus. Tas uz “parastiem” nodokļu parādniekiem attiecas tāpat kā uz nodokļu parādniekiem, kas vienlaicīgi ir arī PVN maksātāji. Arī valstij kā saistības izpildījuma saņēmējai nav izvēles iespējas, vai tā “iegādājas” šo zemesgabalu vai citu. Tā var tikai izvēlēties, vai tā naudas līdzekļu vietā nodokļu parāda dzēšanai pieņem arī priekšmetus to objektīvās vērtības apmērā.

38. Attiecīgi Tiesa pat neapstrīdami saimniecisku darījumu par atlīdzību (narkotiku pārdošana) neuzskata par aplikamu ar nodokli, ja saimniecības nozarē ir izslēgta jebkāda (likumīga) konkurence<sup>11</sup>. Šis viedoklis var tikt izmantots šajā situācijā. Personīgā nodokļu parāda dzēšanas gadījumā, nododot nodokļu kreditoram īpašumtiesības uz priekšmetiem (t.i., iekasējot nodokļus), arī ir izslēgta jebkāda konkurence nodokļa maksātāju starpā.

39. Izšķiroša nozīme ir tam, vai atbilstoši valsts tiesībām (šajā gadījumā izmantojot likumā paredzēto publisko tiesību līgumu), veicot publiskajās tiesībās noteikto nodokļu iekasēšanu, puses – kā pirkuma gadījumā – var vienojoties noteikt nododamo priekšmetu un cenu. Ja tas tā nav, PVN maksātājs, maksājot nodokļu parādu, nerīkojas savas saimnieciskās darbības ietvaros. Viņš šajā gadījumā nerīkojas “kā tāds” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Tas tā ir arī gadījumā, ja PVN maksātājs ir zemesgabalu tirgotājs un tas naudas vietā veic maksājumu, nododot īpašumtiesības uz zemesgabalu.

9 — Spriedums, 2013. gada 13. jūnijs, *Kostov* (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 — Spriedums, 2013. gada 13. jūnijs, *Kostov* (C-62/12, EU:C:2013:391, 31. punkts).

11 — Skat. tostarp spriedumus, 1999. gada 29. jūnijs, *Coffeeshop “Siberiē”* (C-158/98, EU:C:1999:334, 14. un 21. punkts); 2000. gada 29. jūnijs, *Salumets* u.c. (C-455/98, EU:C:2000:352, 19. punkts), un 2006. gada 12. janvāris, *Optigen* u.c. (C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 49. punkts).

### 3. PVN raksturs

40. PVN kā netieša patēriņa nodokļa raksturs apstiprina šo secinājumu. PVN ir jāsedz galapatērētājam<sup>12</sup>, un turklāt nodokļa maksātājs rikojas “tikai” kā nodokļa iekasētājs valsts labā<sup>13</sup>. Arī minētais šajā gadījumā liecina pret pieņēmumu par saimniecisku darbību. Saistībā ar saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta izpratnē acīmredzot tiek pieņemts, ka nodokļa maksātājs ar izpildījumu –, par kuru tas vienojas ar savu līgumpartneri, – var PVN pārnest uz izpildījuma saņēmēju un var to no tā iekasēt. Šī izpratne nav saderīga ar atbilstoši likumam dzēšamu nodokļu prasījumu un faktu, ka valsts, kas saņem izpildījumu, vēlas iekasēt nodokļus, nevis maksāt papildu nodokļus (šajā gadījumā – uz to pārnesamo PVN).

### 4. Priekšrocības piešķiršanas valstij kā “patērētājam” risks?

41. Komisijas šajā ziņā paustās bažas saistībā ar priekšrocības piešķiršanas nodokļu parādniekam, resp., valstij risku es šajā ziņā nesaskatu. Nodokļu parādnieks nesaņem nekādu priekšrocību, jo uz priekšmeta nodošanu nodokļa samaksas nolūkā PVN maksāšanas pienākums neattiektos. Tas tā ir tāpēc, ka šāds pienākums izpaustos šādi: ja nodokļu parādniekam būtu jāsamaksā nodoklis X apmērā, zemesgabala vērtība būtu X un par darbību būtu jāmaksā nodoklis, nodoklis X apmērā tiktu dzēsts un valstij būtu nodokļu parādniekam vēl papildus jāsamaksā PVN, lai nodokļa maksātājs varētu to samaksāt (atkal valstij). Turpretim valsts arī neietauptu PVN, jo tā atlīdzību naturā saņem neatkarīgi no tās patēriņa vajadzībām, tātad neietaupta citus ar PVN apliekamus izdevumus.

42. Pretēji Komisijas viedoklim drīzāk pastāv risks, ka pieņēmums par darbību, par kuru uzliek nodokli, ļauj atskaitīt priekšnodokli pat par privāti izmantojamu aktīvu iegādi, jo tie, iespējams, kādreiz būs jāizmanto nodokļu parādu apmaksai<sup>14</sup>.

43. Nebūtu saprotama arī atšķirīgā attieksme pret nodokļu maksāšanu – atkarībā no tā, vai nodokļi tiek maksāti naudā (nodoklis netiek uzlikts) vai naturā (šajā gadījumā nodoklis tiktu uzlikts pilnā apmērā). Tas pats attiecas uz atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksājumiem naturā atkarībā no tā, vai tos veic PVN maksātāji vai personas, kas nav PVN maksātājas. Attiecībā uz maksājamo nodokļu apmēru (no citiem nodokļu veidiem, no kuriem izriet nodokļu parāds) šai tiesību aktos PVN jomā noteiktajai klasifikācijai nevar būt nozīme.

44. Šajā ziņā, ja priekšmetu nodošana maksājuma vietā netiktu uzskatīta par saimniecisku darbību, galu galā pastāvētu tikai ar nodokli neaplikta galapatēriņa risks. Taču šis risks pastāv tikai tad, ja izpildījuma sniedzējs (šajā gadījumā – uzņēmums), ņemot vērā tā kā PVN maksātāja statusu, jau ir veicis priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar nododamo priekšmetu.

45. Taču šis risks atbilstoši sistēmai tiek novērsts ar PVN direktīvas 16. panta (un arī 26. panta) normām. Ja nodokļu samaksa naturā nav saimnieciska darbība, priekšmeti, tos nododot maksājuma vietā, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām tiek izņemti no uzņēmuma aktīviem. Piemērojot PVN direktīvas 16. pantu, notikusi priekšnodokļa atskaitīšana tiek korigēta, un

12 — Spriedumi, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts), un 2013. gada 7. novembris, *Tulică un Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), kā arī rīkojums, 2011. gada 9. decembris, *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nav publicēts, EU:C:2011:825, 21. punkts).

13 — Spriedumi, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts), un 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts).

14 — It īpaši šādā gadījumā nodokļa maksātāji, atskaitot priekšnodokli, varētu uz sabiedrības rēķina ļoti efektīvi nodarboties ar pastāvīgus zaudējumus nesošiem hobijiem (ienākuma nodokļa tiesību jomā šajā ziņā bieži ir runa par neatkarīgiem advokātiem un ārstiem ar privātām vīndarītavām, zirgaudzētāvām, buru jahtām utt.).

tādējādi tiek novērsts ar nodokli neaplikts galapatēriņš. PVN maksātājam šādā gadījumā tiek piemērots tāds režīms kā privātpersonai, kas valstij nodod priekšmetu, lai samaksātu nodokļu parādu. Tādējādi galu galā tiek nodrošināta vienlīdzīga attieksme pret visiem visu nodokļu parādnieku nodokļu maksājumiem neatkarīgi no tā, vai tie (vairāk vai mazāk nejauši) ir vēl arī PVN maksātāji.

## **5. Secinājumi**

46. Ir jāsecina, ka priekšmeta no nodokļa maksātāja aktīviem nodošana maksājuma vietā, lai samaksātu nodokļu parādu, nav saimnieciska darbība, kuras gadījumā nodokļa maksātājs rīkojas “kā tāds” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Tas tā ir arī gadījumā, ja viņš nodod priekšmetu, ar kuru tas parasti savā uzņēmumā tirgotos. Šajā ziņā nav konstatējams darījums, par kuru uzliek PVN, PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

## **VI. Secinājumi**

47. Tādējādi ierosinu uz Augstākās administratīvās tiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

PVN maksātājam nododot nodokļu kreditoram īpašumtiesības uz zemesgabalu, kas saskaņā ar likumu ir pamats nodokļu parāda dzēšanai, nav darbība, par kuru uzliek nodokli, PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Nodokļa maksātājs šajā ziņā nerīkojas kā tāds. Taču notikusi priekšnodokļa atskaitīšana saistībā ar nodoto priekšmetu saskaņā ar PVN direktīvas 16. pantu ir jākorrigē.

Priekšnoteikums ir tāds, ka iespēju samaksāt nodokļus natūrā, nevis naudā var izmantot tikai nodokļu parādnieks un ka šī iespēja ar likumā paredzēto publisko tiesību līgumu tiek vienīgi īstenota. Pusēm šajā ziņā nedrīkst būt nekādas ietekmes uz “pārdošanas cenu”. Tai drīzāk ir jātiek noskaidrotai, izmantojot objektīvus vērtēšanas kritērijus, un tas ir jāpārbauda tiesai.