



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2017. gada 11. maijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts — 14. panta 1. punkts — Ar nodokli apliekami darījumi — Jēdziens “preču piegāde par atlīdzību” — Nekustamā īpašuma atsavināšana valstij vai pašvaldībai, lai samaksātu nodokļu parādu — Izslēgšana

Lietā C-36/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 21. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 22. janvārī, tiesvedībā

Minister Finansów

pret

Posnania Investment SA.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši A. Prehala [*A. Prechal*], A. Ross [*A. Rosas*], K. Toadere [*C. Toader*] (referente) un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāves,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2017. gada 16. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – poļu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 14. panta 1. punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Minister Finansów* (finanšu ministrs, Polija; turpmāk tekstā – “ministrs”) un *Posnania Investment SA* (turpmāk tekstā – “*Posnania*”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu darījumam, ar kuru šī sabiedrība pašvaldībai nodeva īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu kā kompensāciju par nodokļu parādu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

- a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..].”

- 4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir paredzēts:

“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.”

- 5 Saskaņā ar minētās direktīvas 14. panta 1. punktu “preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.
- 6 Atbilstoši PVN direktīvas 16. pantam:

“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.

Tomēr saimnieciskās darbības vajadzībām paredzēto preču izmantošanu kā paraugus vai mazas vērtības dāvanas neuzskata par preču piegādi par atlīdzību.”

Polijas tiesības

- 7 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli) ar tajā izdarītajiem grozījumiem (2011. gada *Dz. U.*, Nr. 177, 1054. pozīcija; turpmāk tekstā – “PVN likums”) 2. panta 6. punktā ir noteikts:

“Turpmākajos noteikumos termins “preces” apzīmē lietas un to daļas, kā arī visa veida enerģiju.”

- 8 Šī likuma 5. panta 1. punkta 1) apakšpunkts ir formulēts šādi:

“Nodokli precēm un pakalpojumiem uzliek par: preču piegādēm par atlīdzību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību valsts teritorijā.”

- 9 Minētā likuma 7. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

“5. panta 1. punkta 1) apakšpunktā minētā preču piegāde ir tiesību nodošana rīkoties ar precēm kā īpašniekam [..].”

- 10 Atbilstoši šī paša likuma 15. panta 1. punktam:

“Nodokļa maksātāji ir juridiskas personas, organizatoriskas vienības bez juridiskās personas statusa un fiziskas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru no 2. punktā norādītajām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.”

- 11 PVN likuma 15. panta 2. punktā ir noteikts:

“Par saimniecisku darbību uzskata jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību vai līdzīgu darbību, pat ja darbība ir veikta tikai vienu reizi, bet apstākļos, kas norāda uz nodomu darbību veikt regulāri. Par saimniecisku darbību ir uzskatāma arī materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana, lai gūtu no tā ilglaicīgus ienākumus.”

- 12 1997. gada 29. augusta *ordynacja podatkowa* (Nodokļu kodekss, 2015. gada *Dz. U.*, 613. pozīcija) 66. pants ir formulēts šādi:

“§ 1. Īpašs nodokļu parāda dzēšanas gadījums ir īpašumtiesību vai mantisko tiesību nodošana:

- 1) Valsts kasei – kā kompensācija par nenomaksātajiem nodokļiem, kas iemaksājami valsts budžetā, vai
- 2) pašvaldībai, apriņķim vai vojevodistei – kā kompensācija par nenomaksātajiem nodokļiem, kas iemaksājami to attiecīgajos budžetos.

§ 2. Nodošana notiek pēc nodokļu maksātāja pieprasījuma:

- 1) 1. punkta 1) apakšpunktā paredzētajā gadījumā, pamatojoties uz līgumu, kas ir noslēgts starp apriņķa pašvaldības vadītāju, kurš pilda centrālās administrācijas uzdevumu, un nodokļu maksātāju ar atbildīgā nodokļu administrācijas vadītāja vai atbildīgā muitas direktora piekrišanu,
- 2) 1. punkta 2) apakšpunktā paredzētajā gadījumā, pamatojoties uz līgumu, kas ir noslēgts starp mēru, pilsētas pašvaldības vadītāju, apriņķa pašvaldības vadītāju vai vojevodistes pašvaldības priekšsēdētāju un nodokļu maksātāju.

[..]

§ 4. 1. punktā minētajos gadījumos nodokļa parāda dzēšanas datums ir datums, kurā tiek veikta īpašumtiesību vai mantisko tiesību nodošana.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 13 *Posnania* ir saskaņā ar Polijas tiesībām dibināta sabiedrība, kas veic saimniecisko darbību nekustamo īpašumu tirdzniecības jomā. Šādā statusā tā ir PVN maksātāja. Lai kompensētu nokavētos maksājumus par nodokli, kas tai bija jāmaksā, tā Červonakas [*Czerwonak*] pašvaldībai (Polija, turpmāk tekstā – “pašvaldība”) piedāvāja atbilstoši Nodokļu kodeksa 66. pantam noslēgt līgumu par īpašumtiesību uz tai piederošu neapbūvētu zemesgabalu nodošanu pēdējai minētajai.
- 14 Šis 2013. gada 5. februārī noslēgtais līgums izraisīja *Posnania* nodokļu parāda daļēju dzēšanu vienlaikus ar īpašumtiesību uz minēto nekustamo īpašumu nodošanu pašvaldībai.
- 15 *Posnania* vērās pie ministra ar lūgumu sniegt nodokļu nolēmumu, lai noteiktu, vai šādā situācijā ar pašvaldību noslēgtajam darījumam tiek uzlikts PVN un vai tai līdz ar to ir pienākums izdot atbilstošu rēķinu.
- 16 Lūgumā *Posnania* norādīja, ka attiecīgajam darījumam nebija jāuzliek PVN, pamatojoties uz iesniedzējtiesas *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) judikatūru, saskaņā ar kuru īpašumtiesību nodošana Valsts kasei kā kompensācija par nenomaksātajiem nodokļiem, kas iemaksājami valsts budžetā, nav darījums, kuram uzliek PVN.
- 17 Ministrs 2013. gada 10. maija nodokļu nolēmumā pauda viedokli, ka, *Posnania* nododot īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu pašvaldībai, pēdējai minētajai bija visas īpašnieka prerogatīvas, un līdz ar to minētā īpašumtiesību nodošana kā kompensācija par nenomaksātajiem nodokļiem bija par atlīdzību veikta preču piegāde Polijas tiesību aktu izpratnē, kurai principā uzliek PVN.
- 18 *Posnania* vērās *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polija) ar prasību atcelt minēto nodokļu nolēmumu.
- 19 Šī tiesa ar 2014. gada 13. februāra spriedumu prasību apmierināja un šo nodokļu nolēmumu atcēla, uzskatot, ka PVN var būt jāmaksā īpašumtiesību nodošanas gadījumā, pamatojoties uz valsts iestādes rīkojumu vai likumu, ar nosacījumu, ka šāda nodošana ir veikta apmaiņā pret atlīdzību. Ņemot vērā, ka saskaņā ar Polijas tiesībām šajā gadījumā nav šāda situācija, minētā tiesa nolēma, ka īpašumtiesību nodošana Valsts kasei kā kompensācija par nenomaksātajiem nodokļiem, kas iemaksājami valsts budžetā, nav darījums, kuram uzliek PVN.
- 20 Par šo spriedumu ministrs iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.
- 21 Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu šī tiesa precizē, ka, lai gan *Posnania* nodokļa maksātāja statuss netiek apstrīdēts, tomēr rodas jautājums, vai ir iespējams uzskatīt par “preču piegādi par atlīdzību” PVN direktīvas izpratnē tādu tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam, kura ir veikta kā nodokļu parāda kompensācija.
- 22 Šajā ziņā minētā tiesa atgādina pati savu judikatūru, saskaņā ar kuru īpašumtiesību nodošana Valsts kasei kā kompensācija par nenomaksātajiem nodokļiem, kas iemaksājami valsts budžetā, nav darījums, kuram uzliek PVN, jo nodoklis nav finansiāla rakstura izpildījums, kas var tikt saņemts apmaiņā pret citu izpildījumu, tāpēc, ka tā būtiska īpašība ir fakts, ka tas ir vienpusējs.

- 23 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai pievienotās vērtības nodokļa maksātājam, nododot īpašumtiesības uz zemesgabalu (prece):

- 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 par atlīdzību) [PVN] direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta un 14. panta 1. punkta izpratnē?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 24 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 14. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN maksātāja īstenota īpašumtiesību uz nekustamo īpašumu nodošana dalībvalsts Valsts kasei vai šādas valsts pašvaldībai, samaksājot nenomaksātu nodokli, kā tas ir pamatlietietā, ir preču piegāde par atlīdzību, kurai uzliek PVN.
- 25 Vispirms ir jāatgādina, ka ar PVN direktīvu ir izveidota kopējā PVN sistēma, kas ir balstīta uz vienotu ar nodokli apliekamo darījumu definīciju (spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 39. punkts).
- 26 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu PVN uzliek preču piegādei, kuru par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.
- 27 Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu “nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana, lai gūtu no tā ilglaicīgus ienākumus, it īpaši ir uzskatāma par “saimniecisku darbību”.
- 28 PVN direktīvas 14. panta 1. punktā “preču piegāde” ir definēta kā tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.
- 29 Runājot par darījumu, uz kuru attiecas pamatlieta, nav apstrīdams, pirmkārt, ka starp *Posnania* un pašvaldību noslēgtais līgums izraisīja īpašumtiesību uz nekustamo īpašumu nodošanu un, otrkārt, ka *Posnania* ir nodokļa maksātāja statuss.
- 30 Treškārt, nosacījums par piegādes vietu neapstrīdami ir izpildīts, jo darījums notika dalībvalsts, proti, Polijas, teritorijā.
- 31 Ceturtkārt, attiecībā uz īpašumtiesību uz nekustamo īpašumu nodošanas publisko tiesību subjektam darījuma, kāds šajā gadījumā ir īpašumtiesību uz zemesgabalu nodošana pašvaldībai, samaksājot nenomaksātos nodokļus, iespējamo atlīdzības raksturu ir jānorāda, ka preču piegāde tiek veikta “par atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē tikai tad, ja starp piegādātāju un pircēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās tiek īstenots savstarpējs izpildījums, un piegādātāja saņemtā samaksa ir faktiskā atlīdzība par piegādāto preci (spriedumi, 1999. gada 27. aprīlis, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, 26. punkts, un 2013. gada 21. novembris, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, 32. punkts).
- 32 Šajā gadījumā starp nekustamā īpašuma piegādātāju un tā saņēmēju, protams, pastāv tiesiskas attiecības, kas lidzinās tām, kuras saista kreditoru un parādnieku.

- 33 Tomēr nodokļu maksātāja kā parādnieka nodokļu parāda samaksas pienākums attiecībā pret nodokļu administrāciju kā šī parāda kreditoru ir vienpusēja rakstura, jo minētā nodokļu maksātāja nodokļa samaksa izraisa vienīgi viņa tiesisku atbrīvošanu no parāda, pat tad, ja tas to īsteno, kā šajā gadījumā, samaksas vietā nododot īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu.
- 34 Nodoklis faktiski ir obligāts maksājums, ko publiskā vara piespiedu kārtā iekasē no to personu līdzekļiem, uz kuriem attiecas tās nodokļu kompetence. Šo maksājumu ir paredzēts ar valsts un pašvaldību budžetu starpniecību izmantot sabiedrisko pakalpojumu nodrošināšanai. Šī iekasēšana, kas attiecas uz naudas summu vai kā šajā gadījumā – materiālu īpašumu, nav saistīta ne ar kādu valsts iestādes izpildījumu, ne līdz ar to arī kādu nodokļa maksātāja pretizpildījumu.
- 35 Tādējādi nepastāv tiesiskas attiecības, kurās tiktu īstenots savstarpējs izpildījums šī sprieduma 31. punktā atgādinātās Tiesas judikatūras izpratnē.
- 36 Līdz ar to darījums, samaksas vietā nododot preces īpašumtiesības, lai izraisītu nodokļu parāda dzēšanu, nevar tikt uzskatīts par atlīdzības darījumu PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē un tam nevar tikt uzlikts PVN.
- 37 Tomēr ir jāpiebilst, ka, lai gan vienīgi valsts tiesas kompetencē ir novērtēt pamatlietas faktus un interpretēt valsts tiesību aktus, prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā Tiesai, kurai ir jāsniedz valsts tiesai lietderīgas atbildes, ir kompetence, pamatojoties uz pamatlietas materiāliem un tai iesniegtajiem apsvērumiem, sniegt norādes, kas ļautu iesniedzējtiesai pieņemt nolēmumu (spriedums, 2015. gada 24. februāris, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 32. punkts).
- 38 Attiecībā uz tādu darījumu kā tas, uz kuru attiecas pamatliesa, ir jānorāda, ka nav neiespējams gadījums, ka tāda nodokļu maksātāja kā *Posnania* savā nodokļu maksātāja statusā saistībā ar pamatlietā aplūkoto nekustamo īpašumu jau ir veikusi priekšnodokļa atskaitījumu.
- 39 Šajā ziņā, ka ir norādīts ģenerālvokātes secinājumu 44. punktā, lai gan pastāv ar nodokli neaplikta galapatēriņa risks, tomēr uz šo risku attiecas PVN direktīvas 16. panta noteikumi.
- 40 Faktiski no Tiesas judikatūras izriet, ka pēdējās minētās tiesību normas mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp nodokļa maksātāju, kurš izmanto preces savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, no vienas puses, un gala patērētāju, kas iegādājas šī paša veida preci, no otras puses (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 17. jūlijs, *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 41 Lai īstenotu šo mērķi, PVN direktīvas 16. pantā preču piegādei par atlīdzību pielīdzina situāciju, kad nodokļu maksātājs savām vai tā 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, ja PVN par attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms (spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, 24. punkts).
- 42 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 14. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN maksātāja īstenošana īpašumtiesību uz nekustamo īpašumu nodošana dalībvalsts Valsts kasei vai šādas valsts pašvaldībai, samaksājot nenomaksātu nodokli, kā tas ir pamatlietā, nav preču piegāde par atlīdzību, kurai uzlikts PVN.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 43 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 14. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pievienotās vērtības nodokļa maksātāja īstenota īpašumtiesību uz nekustamo īpašumu nodošana dalībvalsts Valsts kasei vai šādas valsts pašvaldībai, samaksājot nenomaksātu nodokli, kā tas ir pamatlietietā, nav preču piegāde par atlīdzību, kurai uzliek pievienotās vērtības nodokli.

[Paraksti]