



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2020. gada 10. septembrī<sup>1</sup>

**Lieta C-449/19**

***WEG Tevesstraße***  
**pret**  
***Finanzamt Villingen-Schwenningen***

(*Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis – Nekustamo īpašumu izīrēšanas atbrīvojums no nodokļa – Valsts tiesību norma, ar kuru no nodokļa atbrīvo siltuma piegādi, ko veic īpašnieku biedrība šiem īpašniekiem

### I. Ievads

1. Dzīvokļu īpašnieku biedrība piegādāja šiem īpašniekiem siltumu un vēlējās atgūt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas samaksāts kā priekšnodoklis par izdevumiem saistībā ar šo darbību. Kompetentā nodokļu iestāde šo prasību noraidīja. Tā lēma, ka saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem siltuma piegāde dzīvokļu īpašniekiem ir atbrīvota no PVN.

2. Šajā saistībā *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) vēlas noskaidrot, vai Direktīva 2006/112/EK<sup>2</sup> (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) nepieļauj valsts tiesību aktos noteikt, ka siltuma piegāde, ko veic īpašnieku biedrība šiem īpašniekiem, ir atbrīvota no PVN. Atbildot uz šo jautājumu, Tiesai būs iespēja sniegt norādes par to, vai atlīdzība par piegādātām precēm (tādām kā siltums) ir uzskatāma par pietiekami samērīgu šajā darījumā iegūtam “labumam”, lai tā kļūtu “par atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē.

### II. Atbilstošās tiesību normas

#### A. ES tiesību akti

3. PVN direktīvas 4. apsvērumā ir noteikts:

“Lai sasniegtu mērķi – izveidot iekšējo tirgu –, iepriekš jāpieņem priekšnoteikums, ka apgrozījuma nodokļa tiesību aktu piemērošana dalībvalstīs nerada konkurences apstākļu izkropļojumus un nekavē preču un pakalpojumu brīvu apriti. Tādēļ vajadzīgs tā saskaņot tiesību aktus par apgrozījuma nodokļiem, izmantojot pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmu, lai pēc iespējas likvidētu faktorus, kas varētu radīt konkurences apstākļu izkropļojumus kā valstu, tā Kopienas mērogā.”

<sup>1</sup> Oriģinālvaloda – angļu.

<sup>2</sup> Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

4. Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktam:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

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

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.”

5. PVN direktīvas 9. panta 1. punktā, kas attiecas uz “nodokļa maksātājiem”, noteikts šādi:

“1. “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 14. panta 1. punktā “preču piegāde” ir definēta kā “tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam”, bet saskaņā ar PVN direktīvas 15. panta 1. punktu “[..] siltumu [..] uzskata par materiālu īpašumu”.

7. PVN direktīvas 135. pantā, kas ietilpst 3. nodaļā (“Atbrīvojumi citām darbībām”), ir ietverti vairāki atbrīvojumi no PVN. Attiecīgajā daļā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

l) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.”

## ***B. Vācijas tiesību akti***

### *1. Vācijas Likums par pievienotās vērtības nodokli*

8. *Umsatzsteuergesetz* (Vācijas Likums par pievienotās vērtības nodokli) (turpmāk tekstā – “*UStG*”) 1. un 4. pantā ietverti vispārīgie noteikumi par PVN rašanos un atbrīvojumiem no tā, kas ietver atbrīvojumu siltuma piegādei, ko veic dzīvokļu īpašnieku biedrība šiem īpašniekiem:

“1. pants. Darījumi, kuriem uzliek nodokli

(1) Ar apgrozījuma nodokli apliek šādus darījumus:

1. piegādes un citi pakalpojumi, kurus uzņēmējs Vācijā savas saimnieciskās darbības ietvaros sniedz par atlīdzību. Aplikšanu ar nodokli neizslēdz fakts, ka darījums ir veikts, pamatojoties uz tiesību vai administratīvajiem aktiem, vai ka darījums tiek uzskatīts par veiktu atbilstoši kādai tiesību normai;

[..].

4. pants. Piegāžu un citu pakalpojumu atbrīvojumi no nodokļa

No nodokļa ir atbrīvoti šādi 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktā minētie darījumi:

[..]

13. pakalpojumi, ko sniedz dzīvokļu īpašnieku biedrības *Wohnungseigentumsgesetz* (Likums par dzīvokļu īpašumiem un pastāvīgām īpašuma tiesībām) izpratnē [..] dzīvokļu īpašniekiem un līdzīpašniekiem, ciktāl pakalpojumi ietver kopēja īpašuma piegādi izmantošanas, uzturēšanas, labošanas un citiem administratīviem mērķiem, kā arī siltuma un līdzīgu pakalpojumu piegādi.”

2. Likums par dzīvokļu īpašumiem un pastāvīgām īpašuma tiesībām

9. *Wohnungseigentumsgesetz* (Likums par dzīvokļu īpašumiem un pastāvīgām īpašuma tiesībām) nosaka principus, kas ir pamatā formālai īpašuma sadalei starp īpašniekiem. Attiecīgajā daļā ir noteikts šādi:

“10. pants. Vispārīgie principi

(1) Ja vien īpaši nav noteikts citādi, dzīvokļu īpašnieki ir tiesību un pienākumu turētāji, tostarp it īpaši attiecībā uz atsevišķo īpašumu un kopīpašumu atbilstoši šī likuma normām.

[..]

16. pants. Ienākumi, maksas un izdevumi

[..]

(2) Katram dzīvokļa īpašniekam ir pienākums pret pārējiem dzīvokļa īpašniekiem segt maksu attiecībā uz kopīpašumu, kā arī izmaksas attiecībā uz kopīpašuma uzturēšanu, labošanu un citu administrēšanu proporcionāli sava īpašuma daļai (1. apakšpunkts, otrs teikums).

(3) Neskarot 2. apakšpunktu, dzīvokļu īpašnieki ar balsu vairākumu var lemt, ka uzturēšanas izmaksas [..] attiecībā uz kopīpašumu vai uz katra atsevišķo īpašumu, kuras nav jāsedz trešajām pusēm tieši, kā arī administratīvās izmaksas tiek reģistrētas, pamatojoties uz izmantošanu vai cēloni, un ka tās tiek dalītas, pamatojoties uz šo vai kādu citu standartu, ja tas atbilst pienācīgai administrēšanai.”

### III. Fakti, tiesvedība valsts tiesās un prejudiciālais jautājums

10. *WEG Tevesstraße* (turpmāk tekstā – “prasītāja”) ir īpašnieku biedrība. Šie īpašnieki ir trīs juridiskas personas (privāts uzņēmums, valsts iestāde un pašvaldības iestāde) (turpmāk tekstā – “īpašnieki”). Ciktāl varu spriest, prasītājas pienākumos ietilpa jaukta lietojuma nekustamā īpašuma pārvaldīšana Bādenes-Virtembergas (*Baden-Württemberg*) apgabalā (turpmāk tekstā – “īpašums”). Īpašumu veido 20 ires dzīvokļi, valsts iestādes departaments un pašvaldības vienība.

11. 2012. gadā prasītāja īpašumā ierīkoja koģenerācijas iekārtu (turpmāk tekstā – “CHPU”). Prasītāja ar CHPU sāka ražot elektrību. Vēlāk tā elektrību pārdeva elektroenerģijas uzņēmumam un šādi saražoto siltumu piegādāja īpašniekiem.

12. Tajā pašā gadā prasītāja aizpildīja iepriekšēju PVN deklarāciju un pieprasīja atmaksāt 19 765,17 EUR PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis saistībā ar CHPU iegādi un ekspluatācijas izmaksām.

13. 2014. gada 3. decembrī pēc šī lūguma novērtēšanas Fillingenes-Švenningenes (*Villingen-Schwenningen*) nodokļu iestāde apstiprināja samaksātā PVN priekšnodokļa atskaitīšanu tikai 28 % apmērā. Saskaņā ar tās aprēķinu šī summa bija daļa no iepriekšminētajām izmaksām, kas attiecināmas uz elektrības ražošanu. Attiecībā uz 72 % no samaksātā PVN priekšnodokļa, kas attiecināmi uz siltuma ražošanu, nodokļu administrācija noraidīja prasītājas lūgumu, pamatojoties uz to, ka atbilstoši *UStG* 4. panta 13. punktam siltuma piegāde īpašniekiem ir atbrīvota no PVN.

14. Vispirms prasītāja apstrīdēja lēmumu nodokļu administrācijā, kura prasību noraidīja, pēc tam prasītāja cēla prasību *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija). Citastarp prasītāja uzskata, ka *UStG* 4. panta 13. punkts ir pretrunā Savienības tiesībām, ciktāl tajā ietvertais atbrīvojums neizriet no PVN direktīvas. Ņemot vērā Savienības tiesību pārākumu, siltuma piegāde īpašniekiem būtu jāapliek ar PVN, tādējādi prasītājai ir tiesības arī uz atlikušā PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, atskaitīšanu 72 % apmērā.

15. Pastāvot šaubām par to, vai piemērojamie valsts tiesību akti atbilst Savienības tiesībām, *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un iesniegt Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram siltuma piegāde dzīvokļu īpašniekiem, ko veic dzīvokļu īpašnieku kopības, ir atbrīvota no pievienotās vērtības nodokļa?”

16. Rakstveida apsvērumus iesniedza Vācijas valdība un Eiropas Komisija. 2020. gada 22. maijā tās arī atbildēja uz lietas dalībniekiem rakstiski uzdotajiem jautājumiem.

#### IV. Analīze

17. Šie secinājumi ir strukturēti šādi. Sākšu ar ievada piezīmēm, kurās izvirzīšu vairākas hipotēzes attiecībā uz lietas faktiem un pieņēmumiem, kas nepieciešami, lai sniegtu atbildi iesniedzējtiesai (A). Turpinājumā izklāstīšu juridiskos kritērijus, lai noteiktu, vai saskaņā ar PVN direktīvu tas ir ar nodokli apliekams darījums (B). Pēc tam izvērtēšu Vācijas valdības un Komisijas izvirzītos argumentus un visbeidzot piemērošu juridiskos kritērijus noteiktajām hipotēzēm (C).

##### A. Ievada paskaidrojumi

18. Būtībā iesniedzējtiesa jautā, vai PVN direktīvas noteikumi nepieļauj valsts tiesību aktos noteikt, ka siltuma piegāde, ko veic īpašnieku biedrība šiem īpašniekiem, ir atbrīvota no PVN.

19. Ņemot vērā, ka PVN novērtēšanai ir vajadzīga vienota aprēķinu bāze<sup>3</sup>, darījuma atbrīvošana no PVN var rasties tikai divos gadījumos: i) ja nav nekāda ar nodokli apliekama darījuma; vai ii) ja ir piemērojams kāds no PVN direktīvas IX sadaļā ietvertajiem izņēmumiem.

20. Abās situācijās vajadzīgs attiecīgā darījuma pamatā esošo faktisko apstākļu sīks skaidrojums. Izskatāmajā lietā iesniedzējtiesas lēmums samērā nepilnīgi atspoguļo darījuma nianšes, tādējādi, nezinot vairākus faktu mainīgos, ir sarežģīti izdarīt secinājumus par vienu vai otru situāciju. Tāpēc uzskatu par nepieciešamu izklāstīt faktus, kā tos saprotu, kā arī izteikt dažus pieņēmumus, uz kuriem neapšaubāmi balstīsies atbilde, kuru sniegšu uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu.

3 PVN direktīvas 7. apsvērumā ir minēts, ka kopējā PVN sistēma nepieciešama, lai tās rezultātā notiktu “konkurences izlīdzināšana”. Skat. arī spriedumu, 2001. gada 3. maijs, Komisija/Frāncija (C-481/98, EU:C:2001:237, 22. punkts).

21. Šos secinājumus noteikti ietekmēs divas mainīgo grupas. Tās ir šādas.

1. *Kurš ko un kam piegādā, un kas tiek sildīts?*

22. Gan savā lēmumā, gan prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa norāda, ka prasītāja ir tā, kura piegādā “*die Wohnungseigentümer*” (īpašniekiem) elektrības ražošanas rezultātā ģenerēto siltumu. Siltums tiek piegādāts minētajām juridiskajām personām – to uzsveru, lai norādītu, ka lietas materiālos nav nekādu pierādījumu, kas ļautu domāt, ka siltums tiek piegādāts īrniekiem, kuri dzīvo 20 īres dzīvokļos, kas arī veido īpašuma daļu (un kura īpašumtiesības ir tikpat neskaidras). Patiesībā šķiet, ka šajā darījumā nav iesaistīts neviens īrnieks.

23. Tas rada nākamo sarežģījumu: vai iesniedzējtiesas lēmums ir jālasa burtiski? Šis jautājums rodas tāpēc, ka pirms “*Wohnungseigentümer*” ir izmantots noteiktais artikuls “*die*”, kas norāda uz daudzskaitli – tas varētu rosināt domāt, ka Tiesai ir lūgts sniegt viedokli par siltuma piegādi īpašniekiem *kolektīvi* – domājams, tālākai *kolektīvai* izmantošanai koplietošanas telpās. Vai arī iesniedzējtiesas sacītais ir jāsaprot tā, ka siltums ir piegādāts “*die Wohnungseigentümer*” kolektīvi, bet *personīgi* izmantošanai *individuāli* piederošajās īpašuma daļās?

24. Iesniedzējtiesas lēmumā nav skaidru norāžu nevienā virzienā. *UStG* 4. panta 13. punkts ir tikpat neskaidri saprotams. Attiecīgajā daļā tas vienkārši nosaka – sīkāk neprecizējot –, ka siltuma piegāde, ko veic īpašnieku biedrība “*die Wohnungseigentümer*”, ir atbrīvota no PVN.

25. Šāda nekonkrētība attiecīgi pieļauj divu iespējamu situāciju esamību. Pirmā – tiek apsildītas *koplietošanas telpas*. Saskaņā ar šo variantu prasītāja piegādā siltumu īpašniekiem *kolektīvi* – tādā nozīmē, ka vai nu īpašnieki, vai prasītāja (vai arī, iespējams, pat tieši pati prasītāja īpašnieku vārdā) apsilda īpašuma koplietošanas telpas kopīgai izmantošanai un ērtībām. Otrā – tiek apsildītas *individuālās telpas*. Šajā variantā prasītāja arī piegādātu īpašniekiem siltumu, tomēr tas būtu samērā atšķirīgi. Šajā gadījumā īpašnieki saņemtu siltumu viņiem piederošajās īpašuma daļās un patērētu to *individuāli*.

2. *Kāda atlīdzība (ja tāda ir) ir nodrošināta, un kā to aprēķina?*

26. Vācija valdība un Komisija pareizi norāda, ka iesniedzējtiesas lēmums ir vienādi neskaidrs par atlīdzības jautājumu. Patiesībā nav nekādu norāžu par to, ka vispār tiek sniegta *jebkāda* atlīdzība. Nav arī informācijas par to, kā atlīdzība, ja tāda būtu, tiktu aprēķināta.

27. Patiesi, ja nav atlīdzības, nav ar nodokli apliekama darījuma<sup>4</sup>.

28. Šī novērtējuma mērķiem tomēr pieņemšu, ka īpašnieki kaut kā atlīdzina prasītājai par siltuma piegādi, jo nešķiet ticami, ka iesniedzējtiesa vispār uzdotu šādu jautājumu, ja nepastāvētu nekāda atlīdzība.

29. Turklāt vienlīdz svarīgs ir veids, kādā atlīdzības sistēma ir izveidota un aprēķināta. No vienas puses, var pastāvēt konkrēts rēķins par konkrētu izdevumu. Citiem vārdiem sakot, visi maksājumi par siltuma piegādi ir asināti un tādējādi sniegti *tieši*, lai nosegtu šo konkrēto izdevumu. No otras puses, siltuma piegāde varētu būt daļa no lielāka darbību kopuma, ko nodrošina prasītāja. Jādomā, ka īpašnieki šādā

<sup>4</sup> Spriedums, 1981. gada 5. februāris, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, 14. punkts), un 1982. gada 1. aprīlis, *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, 10. punkts). Kā esmu jau minējis, bez informācijas par atlīdzības elementu nevar pieņemt, ka pastāv vispār jebkāda atlīdzība par “preču piegādi”. Skat. manus secinājumus, kas sniegti lietā *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:112, 57. punkts).

gadījumā veiktu regulāru vienreizēju maksājumu, kas nosegtu dažādās uzturēšanas izmaksas, tostarp siltuma piegādi. Šajā gadījumā rēķina sagatavošana iekļautu visas (vai dažas) no šīm uzturēšanas darbībām, iespējams, ar izmaksu sadalījumu. Atlīdzība tiktu sniegta *netieši*, lai segtu “vispārīgas” izmaksas.

30. Rezumējot – divi nezināmi mainīgie, kuri, manuprāt, ir svarīgi galīgajam lietas izvērtējumam, ir ne tikai tas, vai siltumu saņem īpašuma *koplietošanas telpas* vai *individuālās telpas*, bet arī tas, vai par šo piegādi sniegtā atlīdzība ir sniegta, lai segtu konkrētu izdevumu (“*tieši*”) vai vispārīgu izdevumu (“*netieši*”).

## B. Juridiskais kritērijs

31. Lai darījums būtu apliekams ar nodokli PVN direktīvas izpratnē, ir jābūt darījumam, ko par atlīdzību (PVN direktīvas 2. panta ietvarā) dalībvalsts teritorijā (kā noteikts direktīvas 5. pantā) veic nodokļa maksātājs, kas veic saimniecisku darbību (minētās direktīvas 9. panta izpratnē). Tas ir, ja vien nav piemērojams kāds no PVN direktīvas IX sadaļā noteiktajiem atbrīvojumiem.

32. Izskatāmajā lietā teritoriālā kritērija izpilde netiek apšaubīta. Tādēļ to vairs neapskatīšu un savā analizē pievērsīšos atlikušajiem faktoriem.

### 1. Preču piegāde par atlīdzību?

33. PVN direktīvas 2. pantā ir noteikts, kuriem darījumiem uzliek PVN. Citastarp tajā ir paskaidrots, ka “preču piegāde par atlīdzību” ir darījums, kuram uzliek PVN. Šis ir interpretēts tādā nozīmē, ka Savienības likumdevējs ir vēlējis uzlikt nodokli tikai patēriņam “par atlīdzību”, kas nozīmē, ka par preču piegādi ir sniegta atlīdzība<sup>5</sup>. Šādu “atlīdzību” uzskata par attiecīgās preces vērtību (vismaz daļu, reizēm pat subjektīvu), nevis par vērtību, kas aprēķināta saskaņā ar objektīviem kritērijiem<sup>6</sup>.

34. “Atlīdzībai” arī jābūt “tieši un uzreiz saistītai” ar attiecīgo ar nodokli apliekamo darījumu<sup>7</sup>. Manā izpratnē judikatūrā šajā saistībā ir noteikti divi kumulatīvi nosacījumi. Pirmais – attiecībā uz maksājumu pastāv kaut kāda veida cēloņsakarība. Citiem vārdiem sakot, jāredz, ka persona maksā par konkrēto preci vai pakalpojumu<sup>8</sup>. Otrais – maksājums tiek veikts saskaņā ar “tiesiskām attiecībām” starp abām darījuma pusēm<sup>9</sup>.

35. Šeit būtu jāpiebilst, ka frāzes “tiesiskas attiecības” izmantojumu judikatūrā uzskatu par zināmā mērā neveiksmīgu. Ir iespējami “tiesisku attiecību” ietvaros veikti darījumi, kas neietilpst PVN direktīvas 2. panta piemērošanas jomā. Tādējādi lietā *Apple and Pear Development Council* neapšaubāmi bija “tiesiskas attiecības” starp ābolu un bumbieru komercaudzētājiem Anglijā un Velsā un organizāciju, kuras likumiskais uzdevums ir atbalstīt viņu intereses (dalība tajā ir obligāta), lai gan Tiesa lēma, ka ikgadējā maksa, ko katrs ābolu un bumbieru audzētājs maksāja, nebija pietiekami proporcionāla individuālajam “labumam”, ko viņi guva no organizācijas darbības<sup>10</sup>. Tas liecina, ka “tiesisku attiecību” jēdziens ietver vairāk, nekā pirmajā acu uzmetienā izskatās.

5 Skat. 4. zemsvītras piezīmē minēto judikatūru.

6 Skat. spriedumu, 2018. gada 13. jūnijs, *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:431, 43. punkts).

7 Skat., piemēram, spriedumu, 2019. gada 3. jūlijs, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559, 21. punkts un tajā minētā judikatūra.)

8 Skat. spriedumu, 1981. gada 5. februāris, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, 12. punkts).

9 Skat. spriedumus, 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 17. punkts), un 2016. gada 10. novembris, *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 28. punkts un tajā minētā judikatūra.)

10 Spriedums, 1988. gada 8. marts, *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, 14. punkts).

36. Manuprāt, “tiesiskas attiecības” šāda veida situācijās drīzāk ir par to, ka “labuma proporcionalitāte” ir saistīta ar veikto maksājumu. Proti, nepieciešamās “tiesiskās attiecības” pastāv tikai tad, ja puse, kas nodrošina atlīdzību, arī saņem šai atlīdzībai proporcionālu konkrētu “labumu”. Lietā *Apple and Pear Development Council* šī “labuma proporcionalitāte” nepastāvēja, jo organizācijas funkcijas attiecās uz kopīgajām audzētāju interesēm kolektīvi, tādējādi no tām gūtais labums individuālajiem audzētājiem bija gūts “*netieši no labuma, kas radās visai nozarei*”<sup>11</sup>.

37. Tāda pati loģika ir redzama lietā Komisija/Somija, kurā Tiesa lēma, ka juridiskajai palīdzībai, par kuru sniedza pieticīgu samaksu, kas tika aprēķināta, balstoties uz juridiskās palīdzības saņēmēja ienākumiem, nebija proporcionālas saiknes ar saņemto pakalpojumu, lai gan pastāvēja tiesiskas attiecības<sup>12</sup>. Līdzīgi lietā *Tolsma* – kurā, jāatzīst, nepastāvēja “tiesiskas attiecības” – Tiesa lēma, ka nav arī proporcionalitātes starp garāmgājēju veiktajiem ziedojumiem ielas muzikantam un labumu, kas gūts, viņam spēlējot publiskā vietā, uz ielas<sup>13</sup>.

38. Turpretī lietās *Kennemer Golf* un *Le Rayon d’Or*, kurās fiksētas likmes maksājums par “gatavībā” esoša pakalpojuma pieejamību (iespēja izmantot golfa laukumu vai saņemt apkalpošanu pēc pieprasījuma) tika uzskatīts par “atlīdzību”, tika konstatēts, ka pastāv “labuma proporcionalitāte”, lai gan šie pakalpojumi nemaz netika izmantoti<sup>14</sup>.

39. Rezumējot – šķiet, ka “tiesisku attiecību” kritērijam pastāv abi aspekti: gan formālais, gan materiālais. Ārpus formālās prasības (vai tās ietvaros) par kaut kādu strukturētu tiesisku attiecību esamību starp darījuma pusēm tiesisku attiecību jēdziens tomēr vedina uz domu par atlīdzību. Tā mērķis ir fiksēt jebkādu savstarpēji izdevīgu apmaiņu, kurai ir vismaz kaut kāda ekonomiskā vērtība un kurā ir saskatāma cēloņsakarība starp piegādi, ko veic abas puses.

## 2. Saimnieciska darbība?

40. PVN direktīvas 9. pants ir saistīts ar “nodokļa maksātājiem”. Saskaņā ar 9. panta 1. punkta pirmo daļu nodokļa maksātājs ir “jebkura persona”, kas patstāvīgi “jebkurā vietā” veic “jebkuru saimniecisku darbību” neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Minētās normas otrajā daļā ir noteikts, kas ir “saimnieciska darbība”.

41. Ņemot vērā šīs normas plašo formulējumu, jebkura persona, kas veic jebkādu saimniecisko darbību, ir “nodokļa maksātājs”<sup>15</sup>. Līdzīgi ir ticis interpretēts, ka jēdziens “saimnieciskā darbība” ir ļoti plašs un pēc sava raksturojuma objektīvs tādā nozīmē, ka darbība tiek uzskatīta par tādu *per se* un neņemot vērā tās mērķi un rezultātus<sup>16</sup>.

42. Izskaidrojais juridisko kritēriju, kas izriet no PVN direktīvas 2. un 9. panta, pievērsīšos izskatāmajai lietai.

## C. Izskatāmā lieta

43. Saskaņā ar PVN direktīvas 15. pantu “siltumu” uzskata par materiālu īpašumu.

<sup>11</sup> Turpat, 14. punkts.

<sup>12</sup> Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 50. un 51. punkts).

<sup>13</sup> Spriedums, 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 17. punkts).

<sup>14</sup> Spriedumi, 2002. gada 21. marts, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 40.–42. punkts), un 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d’Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 37. punkts).

<sup>15</sup> B. J. M. Terra un J. Kajus norāda – PVN direktīvas mērķiem tas nozīmē, ka “satē pārdevējs uz Džakartas ielas” ir uzskatāms par tādu pašu nodokļa maksātāju kā “universālveikals Amsterdamā”. Skat. Terra, B. J. M., un Kajus, J., *Introduction to European VAT*, IBFD publikācija, 2018, 371. lpp.

<sup>16</sup> Salīdzinājumam skat. tostarp spriedumus, 2018. gada 5. jūlijs, *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 22. punkts), un 2019. gada 10. aprīlis *PSM “K”* (C-214/18, EU:C:2019:301, 41. un 42. punkts).

44. Izskatāmā lieta būtībā varētu ietvert vienu no diviem dažādiem variantiem: vienā siltums tiek piegādāts īpašuma *koplietošanas telpām*, bet otrā tas tiek piegādāts īpašuma *atsevišķajām telpām*. Abos gadījumos pieņemu, ka īpašnieki prasītājai kaut kādā veidā – *tieši* vai *netieši* – atlīdzina par preces (siltuma) piegādi<sup>17</sup>.

45. Pirms sāku izskatīt šos variantus atsevišķi, būtu jākommentē divi transversāli argumenti, kas minēti šajā lietā un kas ir piemērojami neatkarīgi no apskatītās situācijas.

46. Pirmais arguments attiecas uz “saimnieciskas darbības” būtību. Vācijas valdība un Komisija uzskata, ka, ņemot vērā *personu identitāti* pusei, kas veido īpašnieku biedrību (prasītāja, kas būtībā ir īpašnieki), un pusei, kas saņem siltumu (arī tie ir īpašnieki), šo darījumu nevar uzskatīt par “saimniecisku darbību”. Saskaņā ar Komisijas viedokli tas attiektos arī uz vispārējiem uzturēšanas, remonta un citiem pakalpojumiem, kurus prasītāja sniegtu īpašniekiem. Viss iepriekšminētais atrastos ārpus PVN direktīvas piemērošanas tvēruma.

47. Nevaru šādai argumentācijai piekrist.

48. Pirmkārt, ciktāl tas attiecas uz piegādes būtību, PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmajā teikumā ir izmantots samērā neskaidrais apzīmētājs “jebkurš”, lai norādītu, ka par “saimniecisku darbību” uzskatāma “jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība”. Turklāt saikne starp abstrakto un tipoloģisko definīciju pirmajā un otrajā minētās normas daļā nozīmē, manuprāt, ka Savienības likumdevējs ir vēlējis “saimnieciskas darbības” jēdzienā ietvert tik plašu darbību klāstu, cik vien iespējams<sup>18</sup>.

49. Otrkārt, manuprāt, diezgan izšķirošs ir iesniedzējtiesas norādītais, ka prasītāja saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem ir atsevišķa juridiska persona. Attiecīgi siltumu piegādā viena juridiska persona trim citām juridiskām personām. Neapšaubāmi apzinot, ka, runājot ekonomiskos terminos, prasītāja sastāv no tām pašām personām, kuras gūst labumu no tās darbībām. Tomēr ekonomisku interešu pārklāšanās nevar būt pamatojums tam, lai pilnībā ignorētu skaidru juridisku nošķirtību atbilstoši valsts tiesību aktiem. Tāpēc jautājums par personu identitāti un pašpiegādi nerodas.

50. Tāpēc neredzu, kā siltuma piegāde, ko veic juridiska persona, kas ir atšķirīga no preču saņēmēja, varētu nebūt “saimnieciska darbība” PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē. Pat tad, ja nomainītu apskatāmo darbību, šis secinājums paliktu nemainīgs: ja prasītāja saņemtu atlīdzību, piemēram, par koplietošanas telpu uzkopšanu, ēkas fasādes uzturēšanu vai pat iekšējā telefona salabošanu pie ieejas durvīm, tā nodarbotos ar individuālu “saimniecisku darbību” – tāpat, kā to dara tagad, piegādājot siltumu. Visas šīs darbības ietilpst PVN direktīvas 9. panta 1. punkta piemērošanas tvērumā<sup>19</sup>.

51. Otrais argumenta pamats attiecas uz *UStG* 4. panta 13. punkta būtību. Vācijas valdība šajā sakarā izvirza divus novērojumus. Pirmkārt, *UStG* 4. panta 13. punkts būtu PVN direktīvas 135. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ietvertā atbrīvojuma attiecībā uz “nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu” inkorporēšana valsts tiesībās. Otrkārt, Vācijas valdība apgalvo, ka *UStG* 4. panta 13. punktā noteiktais atbrīvojums rod atbalstu Komisijas un Padomes paziņojumā. Šajā paziņojumā, kas ietverts Padomes protokolā par Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK<sup>20</sup> (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”) pieņemšanu, norādīts, ka dalībvalstis var atbrīvot no PVN, tostarp arī par siltuma piegādi.

52. Nevaru piekrist nevienam no šiem argumentiem.

<sup>17</sup> Detalizēti apskatīts šo secinājumu 22.–30. punktā.

<sup>18</sup> Šajā ziņā skat. ģenerālvokātes J. Kokotes [J. Kokott] secinājumus lietā *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, 25. punkts).

<sup>19</sup> Šādu darbību *saimniecisko* būtību var uzsvērt, izpildot prāta vingrinājumu: vai šādas darbības varētu sniegt cita (ārēji nolīgta) persona (nevis prasītāja), pamatojoties uz ierastu atlīdzību? Atbildei uz šo jautājumu ir jābūt apstiprinošai: protams, ka siltumu var piegādāt (un bieži vien piegādā) ārēji nolīgts uzņēmums, līdzīgi kā tiek nolīgts uzņēmums, kas salabo mājā salūzušu liftu.

<sup>20</sup> Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).



53. PVN direktīvas 135. panta 1. punkta 1. apakšpunktā noteikta viena no darbībām, ko dalībvalstis var atbrīvot no PVN. Tajā nav definēts, kas tieši ir “iznomāšana vai izīrēšana”, un tajā nav arī nekādu atsauču šajā sakarā uz valsts tiesībām<sup>21</sup>. Tomēr šī norma ir izņēmums no parastās prasības maksāt PVN, un tāpēc tā ir jāinterpretē šauri<sup>22</sup>.

54. Pirmkārt, pēc teksta virspusējas pārlūkošanas nesaskatu nekādus argumentus, kas atbalstītu Vācijas valdības nostāju, ka šajā izņēmumā ietilpst siltuma piegāde vai patiesībā jebkādu vienību, kas nav nekustamais īpašums, piegāde, ko veic dzīvokļu īpašnieku biedrība šiem īpašniekiem. Man nav saprotams, kā “siltuma piegāde patēriņam īpašumā” jebkad varētu būt – izmantojot saprātīgu (un nebūt ne šauru) interpretāciju – ietilpināma kategorijā “nekustamā īpašuma iznomāšana vai izīrēšana”. Pirmā minētā vienkārši ir pilnīgi cita veida darbība, kam patiešām ir kaut kāda saistība ar “īpašumu”, bet tas principā arī ir viss.

55. Otrkārt, jāpieņem, ka tad, ja īpašnieki nomātu vai īrētu īpašumu no prasītājas (kas neizriet no lietas faktiem) un prasītāja norādītu, ka siltuma patēriņš ir daļa no obligātā “nomas kopuma”, varētu rasties arguments, ka šī siltuma piegāde ir daļa no izīrēšanas darījuma. Tomēr judikatūrā PVN izņēmums attiecībā uz “papildpakalpojumu” piegādi ir tikai, ciktāl tas ir apliekams ar nodokli tāpat kā “galvenais” pakalpojums, un tad, ja tas kā tāds nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt galveno pakalpojumu<sup>23</sup>. Te ir jānosaka darījuma būtiskās pazīmes<sup>24</sup>.

56. Lai gan šis secinājums būtu valsts tiesas ziņā, jāatzīmē, ka izskatāmajā lietā nav nekādu norāžu, ka siltuma piegādes “papildpakalpojums” ir daļa no “iznomāšanas vai izīrēšanas” darījuma, kas tomēr ir “galvenais” pakalpojums PVN direktīvas 135. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ietvertā atbrīvojuma mērķim<sup>25</sup>. Pat tad, ja tā būtu, būtu nopietni jāšaubās, ka vispārīgi šāda darbību apvienošana būtu iespējama saskaņā ar PVN direktīvu. Tādēļ siltuma piegādi būtu grūti klasificēt kā tādu, kas ietilpst “galvenā” darījuma – kurš ir atbrīvots no PVN – konkrēta aspekta jēdzienā<sup>26</sup>.

57. Treškārt un neņemot vērā to, vai siltuma piegādi konkrētos apstākļos varētu uzskatīt par papildpakalpojumu, tas jebkurā gadījumā ir “aktīvs” darījums. Tiesa ir norādījusi, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta 1. apakšpunkts bija paredzēts tikai tam, lai atbrīvotu “pasīvu” “nekustamā īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas” darījumu no PVN<sup>27</sup>. Komisija pareizi norāda – spriedumā lietā *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* ir skaidri secināts, ka “aktīvie” darījumi, tādi kā “ūdens, elektrības un siltuma piegāde, kā arī atkritumu savākšana, ko nodrošina kopā ar nomu, principā ir uzskatāmi par vairākiem atsevišķiem un neatkarīgiem pakalpojumiem, kas PVN piemērošanas mērķiem ir jāapskata atsevišķi”<sup>28</sup>.

21 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību normas formulējums, kurā tās satura un piemērošanas jomas noskaidrošanai nav nevienas tiesas norādes uz dalībvalstu tiesībām, parasti visā Savienībā ir interpretējams autonomi un vienādi, ņemot vērā tiesību normas kontekstu un attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Skat. neseno spriedumu, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513, 22. punkts).

23 Skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Skat. spriedumu, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Šajā sakarā skat. spriedumus, 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 7.–10. un 31. punkts); 2012. gada 27. septembris, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 23. punkts); 2013. gada 27. jūnijs, *RR Dommelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:434, 24. punkts); un 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 40. punkts).

26 Lidzīgi skat. pasākumu spriedumā, 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253, 34. punkts).

27 Spriedums, 2001. gada 4. oktobris, *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, 52. punkts), un 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 19. punkts). Skat. arī ģenerāldokātes V. Trstenjakas [V. Trstenjak] secinājumus lietā *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2008:697, 32. punkts).

28 Spriedums, 2015. gada 16. aprīlis, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, 47. punkts).

58. Attiecībā uz Komisijas un Padomes paziņojumu saistībā ar Sesto direktīvu atbilde ir vēl vienkāršāka. Judikatūrā ir skaidri noteikts, ka šādiem instrumentiem nav juridiskas vērtības un tos var izmantot tikai tādos gadījumos, kuros to saturs ir iestrādāts attiecīgās normas formulējumā<sup>29</sup>. Tas tāpēc, ka tiem, kuriem ir adresēts attiecīgais tiesību akts, ir jāspēj paļauties uz to, kas tajā ietverts<sup>30</sup>.

59. PVN direktīvas 135. panta 1. punkta 1. apakšpunktā nav nekādas atsauces uz siltuma piegādi. Tāpat nekādas atsauces nav arī Sestajā direktīvā, proti, tās 13. panta B daļas b) punktā, uz kuru attiecas šis paziņojums. Tādējādi šajā lietā uz to atsaukties nevar.

60. Pēc vispārējo, transversālo jautājumu apskates tagad pievērsīšos abām situācijām, kas varētu rasties izskatāmajā lietā.

### 1. Pirmā situācija: koplietošanas telpu apsilde

61. Atgādinājumam – pirmajā situācijā tiek pieņemts, ka prasītāja siltumu piegādā īpašniekiem *kolektīvi*. Tātad siltums tiek piegādāts īpašnieku kopīgās interesēs un to patērē līdzīgā veidā. Īpašnieki par siltuma piegādi maksā prasītājai *tieši* vai *netieši*.

62. Pieņemot, ka siltuma piegāde, visticamāk, ir saimnieciska darbība, nākamais solis būtu noteikt, vai tā tiek nodrošināta par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta izpratnē. Tā kā man nav nekas zināms par vienošanos starp prasītāju un īpašniekiem attiecībā uz samaksu vai rēķiniem, varu vienīgi piedāvāt dažas visai aptuvenas norādes par kritērijiem, kādus varētu piemērot valsts tiesa.

63. Pirmkārt, atkarībā no atlīdzības un rēķinu veida ir iespējams, ka nodrošinātajā atlīdzībā ir kaut kāda cēloņsakarība<sup>31</sup>, ja vien, bez šaubām, prasītāja nav nonākusi mazticamā situācijā, kurā īpašnieki par piegādāto siltumu nemaksātu pilnīgi neko.

64. Otrkārt, vai pastāv “tiesiskas attiecības”, kuru ietvarā ir strukturēta atlīdzības nodrošināšana? Šādu “tiesisku attiecību” esamība paredz ne tikai “kopīgas interesēs”, bet arī proporcionālu “labumu” maksātājam<sup>32</sup>. Izskatāmajā lietā tas nozīmē turpmāk minēto.

65. Būtībā prasītāja nerīkojas individuālu īpašnieku interesēs vai uzdevumā. Piegādājot siltumu, lai apsildītu īpašuma koplietošanas telpas, iespējams, ka prasītāja veic savas funkcijas *visa īpašuma kopīgajās interesēs un labumam*. Atlīdzībai, kas saņemta par darbību veikšanu (tādu kā siltuma piegāde), trūkst jebkādas reālas saiknes ar “labumu”, kas proporcionāls par šo darījumu sniegtās kopējās “atlīdzības” īpašniekam piederošajai *individuālajai daļai*<sup>33</sup>. Jebkāds “labums”, ko gūtu atsevišķi īpašnieki, izrietētu netieši no īpašnieku kopējā labuma, arī tad, ja nevar izslēgt, ka daži īpašnieki konkrētos apstākļos varētu gūt lielāku labumu no siltuma piegādes nekā citi<sup>34</sup>.

66. Citiem vārdiem sakot, individuālais “labums” tādējādi ir nepietiekami proporcionāls veiktajai samaksai. Tāpēc saikne starp sniegto atlīdzību un veikto darījumu nav pietiekami tieša, lai tai būtu piemērojams PVN direktīvas 2. panta 1. punkts<sup>35</sup>.

29 Skat. tostarp spriedumu, 2013. gada 14. marts, *Agrargenossenschaft Neuzelle* (C-545/11, EU:C:2013:169, 52. punkts).

30 Skat. spriedumu, 1996. gada 17. oktobris, *Denkavit* u.c. (C-283/94, C-291/94 un C-292/94, EU:C:1996:387, 29. punkts).

31 Kā iztīrāts iepriekš šo secinājumu 26.–30. punktā.

32 Kā iztīrāts iepriekš šo secinājumu 34.–39. punktā.

33 Skat. arī spriedumu, 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. punkts), kurā tas tika dēvēts par “savstarpēja darījuma” neesamību.

34 Šādas situācijas visatbilstošākais piemērs būtu labi kopts iedzīvotāju uzturēts dārziņš pie mājas, kas netieši radītu lielāku labumu dzīvokļa īpašniekam pirmajā stāvā nekā dzīvokļa īpašniekam pēdējā stāvā. Sal. šajā ziņā ar spriedumu, 1988. gada 8. marts, *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, 14. punkts).

35 Šajā ziņā patiesi tas atbilst *Conseil d'Etat* 2001. gada 7. decembra nolēmumam lietā Nr. 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207, ko piemin iesniedzējtiesa.

67. Vismaz saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem un pēc iesniedzējtiesas pārbaudes īpašniekiem ir tiesisks pienākums segt savu daļu maksājumos un izdevumos, kas radušies prasītājam<sup>36</sup>. Tomēr neuzskatu, ka tiesisks pienākums kļūt par atsevišķas juridiskas personas daļu (kā tas bija lietā *Apple and Pear Development Council*) vai pat pienākums maksāt proporcionālu daļu no šīs personas kopējiem izdevumiem (kā tas būtu izskatāmajā lietā saskaņā ar piemērojamām Vācijas tiesībām) ir noteicošs tam, vai pastāv “labuma proporcionalitāte”. Protams, jebkurā gadījumā kontroles vai jebkādas brīvprātības elementu neesamību var uzskatīt par “norādi”, ka darījums nav “reāli uzskatāms par maksājumu par konkrētu darbību”<sup>37</sup>, bet tā neraksturo saikni starp attiecīgo darbību un sniegto samaksu.

68. Tāpēc uzskatu, ka siltuma piegādei pirmajā situācijā, ja tās mērķis ir apsildīt īpašuma koplietošanas telpas, līdzīgi trūkst “labuma proporcionalitātes”, ja īpašniekiem nebija tiesiska pienākuma segt prasītājas izmaksas un izdevumus. Šādos apstākļos siltuma piegāde ir īpašnieku kopīgās interesēs un tādējādi netiek sniegta “pret atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē.

69. Attiecīgi, ja lietas apstākļi būtu šādi, es uzskatītu, ka PVN direktīva pieļauj *UStG* 4. panta 13. punktu. Patiesi, šādā gadījumā un šādā apmērā *UStG* 4. panta 13. punktu varētu uzskatīt par vienkāršu skaidrojumu valsts tiesību aktos attiecībā uz darbību, kuru jebkurā gadījumā neapliek ar PVN.

## 2. Otrā situācija: individuālo telpu apsilde

70. Otrajā situācijā prasītāja piegādā siltumu īpašniekiem *individuāli*, viņu personiskai izmantošanai viņiem piederošajās īpašuma daļās. Šāda piegāde tad tiek sniegta īpašnieku individuālajās interesēs. Siltumu nepatērē īpašuma koplietošanas telpās. Īpašnieki prasītājam maksā *tieši* vai *netieši*.

71. Šajā gadījumā – pretstatā pirmajai situācijai –, iespējams, var tikt iedibināts “cēloņsakarības” kritērijs atlīdzības esamībai. Patiesi, ja situācijā, kurā koplietošanas telpu apsildei ir iespējams iedomāties vairākus dažādu maksājumu veidus, piemēram, fiksētu likmi, vienreizēju maksājumu vai cita veida jaukta tipa maksājumu, kas īpašniekiem regulāri jānodrošina par savu daļu, ir samērā grūti iztēloties, ka tāda paša veida kārtību varētu piemērot patēriņam, kas būtībā ir privāts.

72. Tomēr, manuprāt, faktors, kas šo situāciju atšķir no otrās situācijas, ir individuālā īpašnieka proporcionāls “labums”. Patiesi, ja īpašnieki saņem siltumu un atlīdzina prasītājam par tā piegādi *individuālai izmantošanai*, tad sniegtā atlīdzība ir asināta darbībai, kas sniedz pietiekami tiešu un proporcionālu labumu īpašniekam. Tas, bez šaubām, nenozīmē, ka labumam ir jābūt proporcionālam veiktā maksājuma vērtībai *naudā*. PVN direktīva neregulē neveiksmīgu ekonomisku lēmumu pieņemšanu. Jautājums ir drīzāk par to, vai saņemtais labums ir pietiekami tiešs, lai būtu sniegts “par atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē. Apstiprinošas atbildes gadījumā tas būs sniegts “par atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē.

73. Šāds mans secinājums paliks spēkā neatkarīgi no maksājuma veida. Skaidrs, ka tad, ja par siltuma piegādi norēķinās *tieši*, samaksājot konkrētu rēķinu, nav šaubu, ka tas būs proporcionāls labumam, kas saņemts no šī siltuma. Maksājuma veidu var mainīt, bet šis secinājums, visticamāk, paliks tāds pats. Darījums par siltuma piegādi, kuru īpašnieks atlīdzina *netieši*, piemēram, ar regulāras fiksētas likmes maksājumu, arī ir proporcionāls saņemtajam labumam un tādējādi “par atlīdzību”, jo tas vismaz daļēji nosedz darbību, kas veikta īpašnieka *individuālajam labumam*.

<sup>36</sup> Šo izpratni aizgūstu no *Wohnungseigentumsgesetz* (Likums par dzīvokļu īpašumiem un pastāvīgām īpašuma tiesībām) 16. panta 2. punkta.

<sup>37</sup> Ģenerālvokāta sera Gordona Slinna [*Gordon Slynn*] secinājumi lietā *Apple and Pear Development Council* (102/86, nav publicēti, EU:C:1987:466, 1461. punkts).

74. Nolēmumi lietās *Kennemer Golf* un *Le Rayon d'Or* liecina, ka tas ir spēkā arī gadījumā, ja nav iespējams katram maksājumam pretī likt katru personīgo siltuma izmantošanu<sup>38</sup>. “Labuma proporcionalitātes” elements tādējādi ir arī darījumā, kurā ir “jaukti izdevumi”. Tas attiecas uz situācijām, kurās prasītāja veic vairākas darbības īpašniekiem *kolektīvi* un turklāt piegādā siltumu īpašniekiem *individuāli*. Šajā gadījumā vismaz daļa no sniegtās atlīdzības ir asignēta, lai segtu *individuālus* izdevumus. Tādējādi darījums kļūst daļēji proporcionāls un tādā mērā “par atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē.

75. Šajos apstākļos *UStG* 4. panta 13. punkts atbrīvotu darījumu no parastās prasības maksāt PVN Vācijā, bet tas pats darījums būtu apliekams ar PVN citās dalībvalstīs vai arī varbūt pat pašā Vācijā<sup>39</sup>, pārkāpjot nodokļu neitralitātes principu<sup>40</sup>. Tādā gadījumā PVN direktīva nepieļautu *UStG* 4. panta 13. punktu, ar kuru siltuma piegāde ir atbrīvota no PVN.

76. Ņemot vērā iepriekš minēto, valsts tiesai ir jānovērtē starp prasītāju un īpašniekiem pastāvošās vienošanās konkrētie aspekti, pienācīgi ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus par maksājumu, kuri veikti par siltuma piegādi (ja tādi ir), “labuma proporcionalitāti”. Ja valsts tiesā kļūs skaidrs, ka darījumā pastāv kāds proporcionalitātes elements, ir ticams, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punktā ietvertā prasība “par atlīdzību” būs izpildīta un darījums attiecīgi būs apliekams ar PVN.

## V. Secinājumi

77. Ierosinu Tiesai uz *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi.

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram siltuma piegāde dzīvokļu īpašniekiem, ko veic dzīvokļu īpašnieku kopība, ir atbrīvota no pievienotās vērtības nodokļa, ciktāl atlīdzība, ko šī kopība ir saņēmusi par siltuma piegādi, nosedz tikai tos maksājumus un izdevumus, kas radušies par siltuma piegādi īpašuma koplietošanas telpām.

Tomēr Direktīva 2006/112/EK ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj šādu pašu valsts tiesisko regulējumu, ciktāl atlīdzība, ko šī kopība ir saņēmusi par siltuma piegādi, pilnībā vai daļēji attiecas uz siltuma piegādi individuāli piederošajām īpašuma daļām.

Tas, kādos apstākļos tiek sniegta atlīdzība par siltuma piegādi izskatāmajā lietā, ir jāpārbauda valsts tiesai.

38 Skat. it īpaši spriedumus, 2002. gada 21. marts, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 40. punkts), un 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 37. punkts).

39 Atkārtosos. Siltuma (tāpat kā elektrības vai ūdens) individuālo patēriņu individuālā īpašnieka vai ires dzīvoklī parasti nodrošinās trešā puse, un tā būs apliekama ar PVN. Patiesi, tikai izskatāmās lietas atsevišķajos apstākļos īpašnieku biedrība papildus savām ierastajām (komunālajām) funkcijām, šķiet, sāk sniegt arī citas, tiešām (individualizētas) komercpiegādes, tādējādi būtībā radot nesaskaņu starp tās vispārīgi norādīto tiesisko statusu, no vienas puses, un konkrēto, principā saimniecisko, darbību, no otras puses.

40 Skat., piemēram, spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).