



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2020. gada 16. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Sestā direktīva 77/388/EEK – 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts – Priekšnodokļa atskaitīšana – Atskaitīšanas tiesību rašanās un apjoms – Pašvaldībai piederoša ceļa paplašināšana – Būvdarbu radīto izmaksu iekļaušana nodokļa maksātāja vispārējās izmaksās – Tiesas un tūlītējas saiknes ar trešās personas vai nodokļa maksātāja saimniecisko darbību esamības konstatēšana – Bezmaksas piegāde – Piegāde, kad pielīdzināta piegādei par atlīdzību – 5. panta 6. punkts

Lietā C-528/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2019. gada 13. martā un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 10. jūlijā, tiesvedībā

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

pret

Finanzamt Y,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja L. S. Rosi [*L. S. Rossi*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un N. Vāls [*N. Wahl*] (referents),

ģenerālvokāts: Dž. Hogans [*G. Hogan*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG* vārdā – *O.-G. Lippross, Rechtsanwalt*,
- Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *S. Eisenberg*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *L. Mantl*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklausišanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – vācu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Sestās direktīvas 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.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 5. panta 6. punktu un 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG* un *Finanzamt Y* (Finanšu pārvalde Y, Vācija) par atteikumu atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas samaksāts priekšnodokli par pašvaldībai piederoša ceļa paplašināšanas darbu veikšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN ir jāmaksā par “preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas”.
- 4 Šīs direktīvas 5. panta 6. punktā ir noteikts:

“Ja nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido tā uzņēmējdarbībā ieguldīto līdzekļu daļu, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašākā nozīmē, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tad tādā gadījumā, ja [PVN] attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms, šādu lietojumu uzlūko par piegādēm par atlīdzību. Savukārt šādi neuzlūko to, ka šīs preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas vērtības dāvanas nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības vajadzībām.”

- 5 Minētās direktīvas 6. panta 2. punktā ir paredzēts:

“Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

- a) gadījumu, kad nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja [PVN] šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms;
- b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

Dalībvalstis var atkāpties no šā punkta noteikumiem, ja vien šāda atkāpe neizraisa konkurences novirzes.”

- 6 Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

“Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

- a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs.”

Vācijas tiesību akti

- 7 *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā – “*UStG*”) 1. pantā “Ar nodokli apliekami darījumi” ir paredzēts:

“(1) [PVN] uzliek šādiem darījumiem:

1. piegādēm un citiem pakalpojumiem, kurus uzņēmējs Vācijā sava uzņēmuma ietvaros sniedz par atlīdzību.

[..]”

- 8 Atbilstoši *UStG* 3. pantam:

“(1) Piegādes ir uzņēmēja darījumi, ar kuriem tas vai tā pilnvarotā trešā persona pircējam vai tā pilnvarotai trešajai personai dod tiesības rīkoties ar lietu kā ar savu (tiesību rīkoties ar precēm nodošana).

[..]

(1b) Piegādēm par atlīdzību ir pielīdzināms:

1. tas, ka uzņēmējs citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām lieto preces, kas veido tā uzņēmējdarbībā ieguldīto līdzekļu daļu;
2. tas, ka uzņēmējs savām privātajām vajadzībām nodod personālam precī bez maksas, izņemot, ja tās ir mazas vērtības dāvanas;
3. jebkādu citu preču nodošana bez maksas, izņemot mazas vērtības dāvanas un paraugus uzņēmējdarbības vajadzībām.

[PVN] par attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms.”

- 9 *UStG* 15. pantā “Atskaitījumi” ir noteikts:

“(1) Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. uz likuma pamata maksājamo nodokli par piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam ir sniedzis cits nodokļa maksātājs.

[..]

(2) Netiek atskaitīts priekšnodoklis, kas samaksāts par preču piegādi, importu un iegādi Kopienas iekšienē vai par jebkādu citu pakalpojumu sniegšanu, kurus uzņēmējs izmanto šādu darījumu veikšanai:

1. no nodokļa atbrīvotiem darījumiem;

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 10 *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, prasītāja pamatlietā, ir pārvaldības holdinga sabiedrība. Tā kopā ar meitasuzņēmumiem *A GmbH* un *B GmbH* veido vienu nodokļu subjektu.
- 11 Pēc tam, kad apgabala administrācija bija pieņēmusi lēmumu atļaut atjaunot un izmantot kaļķakmens karjeru (turpmāk tekstā – “kaļķakmens karjers”), *A GmbH* ar 2001. gada 16. februāra lēmumu tika atļauts šo karjeru apsaimniekot, pārkārtojot piekļuvi tam pa publiski pieejamu ceļu, kas pieder pašvaldībai, kuras teritorijā atrodas minētais karjers (turpmāk tekstā – “attiecīgais pašvaldības ceļš”). Šis lēmums tika grozīts 2005. gadā, lai tajā precizētu, ka šī paša karjera apsaimniekošanas atļauja zaudētu spēku, ja šī ceļa paplašināšana netiktu pabeigta līdz 2006. gada 31. decembrim.
- 12 Tā kā kaļķakmens aizvākšanai bija nepieciešama minētā paplašināšana, starp attiecīgo pašvaldību un *A GmbH* tiesību priekštecī par to tika noslēgta vienošanās, ar kuru šī pašvaldība apņēmas, pirmkārt, plānot un īstenot attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanu un, otrkārt, gadījumā, ja šis ceļš joprojām būtu publiski pieejams, to bez ierobežojumiem nodot *A GmbH* tiesību priekšteča rīcībā. Kā atlīdzība bija paredzēts tas, ka nupat minētais segs visas izmaksas saistībā ar minētā ceļa paplašināšanu. 2006. gadā *A GmbH* uzdeva *B GmbH* kā projekta attīstītājam īstenot šo paplašināšanu saskaņā ar vienošanos, kas noslēgta ar minēto pašvaldību. Pēc darbu pabeigšanas *A GmbH* lielas prasības automašīnas, kā arī citi transportlīdzekļi no 2006. gada decembra izmantoja [attiecīgo] ceļa daļu.
- 13 Saistībā ar PVN deklarācijām par 2006. gadu prasītāja pamatlietā nav ņēmusi vērā izdevumus, kas *A GmbH* radušies saistībā ar attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbiem, tomēr tā kā priekšnodokli atskaitīja PVN summas, kas bija samaksātas par pakalpojumiem, kuri iepriekš tika saņemti no *B GmbH*.
- 14 Pēc pārbaudes Finanšu pārvalde Y uzskatīja, ka, būvējot attiecīgā pašvaldības ceļa paplašinājumu, prasītāja pamatlietā ir sniegusi attiecīgajai pašvaldībai bezmaksas būvdarbus, kas ir apliekami ar PVN saskaņā ar *UStG* 3. panta 1.b punkta pirmā teikuma 3. punktu, un 2012. gada 1. martā izdeva paziņojumu par nodokļa korekciju par 2006. gadu, palielinot PVN bāzi atbilstoši 16 % likmei.
- 15 Lai arī sūdzība, ko iesniegusi prasītāja pamatlietā, tika noraidīta ar *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa, Vācija) lēmumu, nupat minētā daļēji apmierināja tās celto prasību par šo lēmumu. Tā uzskatīja, ka nav izpildīti *UStG* 3. panta 1.b punkta otrā teikuma nosacījumi, lai darbi, kas veikti uz attiecīgā pašvaldības ceļa, tiktu aplikti ar nodokli. Turpretī tā uzskatīja, ka PVN par iepriekš veiktajiem darījumiem, kas tieši saistīti ar minētajiem darbiem, nav jāņem vērā, ciktāl saskaņā ar *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) judikatūru uzņēmumam, kurš pakalpojumu iepriekšējas saņemšanas brīdī plāno tos saistīt tikai un tieši ar bezmaksas lietošanu *UStG* 3. panta 1.b punkta izpratnē, nav tiesību atskaitīt PVN par šiem pakalpojumiem.
- 16 Prasītāja pamatlietā vērsās iesniedzējtiesā, ceļot pārskatīšanas prasību (*Revision*) par *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa) lēmumu.
- 17 Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar valsts tiesībām šī prasība nav pamatota, jo prasītājai pamatlietā nav tiesību uz pamatlietā aplūkoto PVN atskaitīšanu. Tādējādi PVN atskaitīšana esot izslēgta, jo pakalpojumi, kas iepriekš saņemti no *B GmbH*, tika attiecināti uz bezmaksas piegādi attiecīgajai pašvaldībai. Tomēr šai tiesai rodas šaubas par šādas valsts tiesiskā regulējuma interpretācijas atbilstību Savienības tiesībām.
- 18 Proti, runājot par pirmo prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa norāda, ka prasītājai pamatlietā varētu pienākties tiesības uz tā PVN atskaitīšanu, kurš samaksāts par iepriekš saņemtajiem pakalpojumiem, atbilstoši 2015. gada 22. oktobra spriedumam *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712) un 2017. gada 14. septembra spriedumam *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683).

- 19 Runājot par otro un trešo prejudiciālo jautājumu, tā uzsver, ka tie ir vērsti uz to, lai noteiktu, vai gadījumā, ja prasītāja pamatlietā varētu atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, tiesības uz nodokļa atskaitīšanu varētu tikt kompensētas ar PVN prasījumu par piegādi par atlīdzību vai pakalpojumu, kas pielīdzināms piegādei par atlīdzību Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta izpratnē, tostarp – lai atbilstoši šīs pēdējās minētās tiesību normas mērķim novērstu to, ka pašvaldības galapatēriņš netiek aplikts ar nodokli.
- 20 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) ir nolēmusi apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai tādos apstākļos kā tie, kas pastāv pamatlietā, kur nodokļa maksātājs pašvaldības labā veic pašvaldības ceļa būvdarbus, šim nodokļa maksātājam, kurš saņēmis pakalpojumus no citiem nodokļa maksātājiem pašvaldībai nodotā ceļa izbūvei, par tiem ir tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar [Sestās direktīvas] 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša: vai tādos apstākļos kā tie, kas pastāv pamatlietā, kur nodokļa maksātājs pašvaldības labā veic pašvaldības ceļa būvdarbus, pastāv preču piegāde par atlīdzību, kur atļauja karjera apsaimniekošanai ir atlīdzība par ceļa nodošanu?
- 3) Gadījumā, ja atbilde uz otro jautājumu ir noliedzīga: vai tādos apstākļos kā tie, kas pastāv pamatlietā, kur nodokļa maksātājs pašvaldības labā veic pašvaldības ceļa būvdarbus, publiski lietojama ceļa nodošana pašvaldībai bez atlīdzības saskaņā ar [Sestās direktīvas] 5. panta 6. punktu ir pielīdzināma preču piegādei bez maksas, lai gan nodošana ir notikusi uzņēmējdarbības vajadzībām, lai novērstu to, ka pašvaldības galapatēriņš netiek aplikts ar nodokli?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 21 Iesniedzējtiesas pirmais jautājums būtībā ir par to, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts priekšnodokli par pašvaldības labā veiktiem pašvaldības ceļa paplašināšanas darbiem.
- 22 Šajā ziņā ievadam ir jāatgādina, ka ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī, Sestā direktīva tika atcelta bez jebkādiem tās grozījumiem pēc būtības. Līdz ar to, tā kā attiecīgo Sestās direktīvas tiesību normu tvērums būtībā ir identisks Direktīvas 2006/112 tiesību normu tvērumam, Tiesas judikatūra, kas attiecas uz pēdējo minēto, tāpat ir piemērojama arī Sestās direktīvas gadījumā (spriedums, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 14. punkts).
- 23 Runājot par Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzētajām atskaitīšanas tiesībām, ir jānorāda, ka tās ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti iepriekš veiktiem darījumiem (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 24 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visām savām saimnieciskajām darbībām. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 25 No Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkta izriet, ka tad, ja nodokļa maksātājs, darbojoties šādā statusā brīdī, kad tas iegādājas precī vai saņem pakalpojumu, izmanto šo precī vai pakalpojumu, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto precī vai pakalpojumu (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru: lai nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu un tiktu noteikts šo tiesību apjoms, principā ir nepieciešama tiešas un tūlītējas saiknes starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, esamība. Tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem vēlāk jāmaksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 27 Tomēr atskaitīšanas tiesības nodokļa maksātājam tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šā nodokļa maksātāja vispārējiem izdevumiem un kā tādas tās veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Šādām izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 28 No tā izriet, ka atskaitījuma tiesību esamība tiek noteikta atkarībā no iepriekš veiktiem darījumiem, kam piesaistīti vēlāk veikti darījumi. Tādējādi šīs tiesības ir gadījumā, ja iepriekš veiktam darījumam, kam piemēro PVN, ir tieša un tūlītēja saikne ar vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitījumu. Ja tā nav, tad ir jāpārbauda, vai izdevumi preču vai pakalpojumu iepriekšējai iegādei ir daļa no vispārējiem izdevumiem saistībā ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā. Vienā vai otrā gadījumā tiešas un tūlītējas saiknes esamība nozīmē, ka iepriekš sniegta pakalpojuma izmaksas ir attiecīgi iekļautas vai nu vēlāk veikto konkrēto darījumu cenā, vai nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības ietvaros piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenā (spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, 60. punkts).
- 29 Lai noteiktu, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādām nodokļa maksātājam kā prasītāja pamatlietā ir jāatzīst tiesības uz tā PVN atskaitīšanu, kurš priekšnodokli samaksāts par attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbiem, ir tātad jānosaka, vai pastāv tieša un tūlītēja saikne starp šiem paplašināšanas darbiem, no vienas puses, un ar nodokli apliekamu darījumu, ko vēlāk veicis šis nodokļa maksātājs, vai tā saimniecisko darbību, no otras puses.
- 30 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, piemērojot tiešas saiknes kritēriju, kurš jāpiemēro nodokļu administrācijām un valsts tiesām, tām ir jāievēro visi apstākļi, kuros norisinājušies attiecīgie darījumi, un jāņem vērā tikai tie darījumi, kas ir objektīvi saistīti ar nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo darbību. Tādējādi šādas saiknes esamība ir jāvērtē, ņemot vērā attiecīgā darījuma objektīvo saturu (spriedums, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Pirmkārt, no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka bez attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbiem kaļķakmens karjera apsaimniekošana nebūtu iespējama ne praksē, ne no juridiskā viedokļa. Proti, minētā ceļa paplašināšana ir ļāvusi to pielāgot lielas kravnesības automašīnu satiksmei, ko rada karjera apsaimniekošana, un atbilstoši grozījumiem, kas 2005. gadā izdarīti 2001. gada 16. februāra lēmumā, ar ko ir atļauta šā karjera apsaimniekošana, pielāgojot piekļuvi pa attiecīgo pašvaldības ceļu, minētā karjera apsaimniekošanas atļaujai bija jābeidzas, ja šie paplašināšanas darbi nebūtu pabeigti līdz 2006. gada 31. decembrim.

- 32 Līdz ar to attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbi bija obligāti nepieciešami, lai varētu īstenot kaļķakmens karjera apsaimniekošanas projektu, un šādu darbu neesamības gadījumā prasītāja pamatlietā nebūtu varējusi veikt savu saimniecisko darbību.
- 33 Otrkārt, iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka iepriekš saņemto pakalpojumu izmaksas, kas saistītas ar attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbiem, ir daļa no prasītājas pamatlietā vēlāk veikto darījumu izmaksām.
- 34 Šādi apstākļi var pierādīt tiešas un tūlītējas saiknes esamību starp attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbiem un to saimniecisko darbību kopumā, kas saistīta ar kaļķakmens karjera apsaimniekošanu.
- 35 Šo secinājumu nevar atspēkot apstākļi, ka šis pašvaldības ceļš ir pieejams sabiedrībai bez maksas.
- 36 Proti, lai arī – patiešām – saskaņā ar Tiesas judikatūru, ja nodokļa maksātāja iegūtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti tādu darījumu vajadzībām, kas ir atbrīvoti no PVN vai neietilpst tā piemērošanas jomā, netiek veikta ne nodokļa vēlāka iekasēšana, ne šī priekšnodokļa atskaitīšana. Šajos abos gadījumos nepastāv tieša un tūlītēja saikne starp izdevumiem, kas radušies iepriekš, un saimniecisko darbību, ko vēlāk veic nodokļa maksātājs (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 Tomēr tam, ka sabiedrība var bez maksas braukt pa attiecīgo pašvaldības ceļu, nav nozīmes. Proti, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka šī ceļa paplašināšanas darbi tika veikti nevis konkrētās pašvaldības vajadzībām vai sabiedrības satiksmi, bet lai pielāgotu attiecīgo pašvaldības ceļu lielas kravnesības automašīnu satiksmi, ko rada prasītājas pamatlietā veikta kaļķakmens karjera apsaimniekošana. Turklāt šis ceļš vēlāk tika izmantots gan lielas kravnesības automašīnām, gan citiem transportlīdzekļiem. Katrā ziņā izmaksas, kas radušās prasītājai pamatlietā, veicot attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanu, var tikt saistītas – kā izriet no šā sprieduma 34. punkta – ar tās saimniecisko darbību, ko tā veic kā nodokļa maksātāja, un tādēļ (ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa veiks atbilstošas pārbaudes) šīs izmaksas nav saistītas ar darbībām, kas atbrīvotas no PVN vai kam tas nav piemērojams.
- 38 Visbeidzot, runājot par atskaitīšanas tiesību apjomu, iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbi aptver tikai to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu prasītājai pamatlietā iespēju apsaimniekot kaļķakmens karjeru. Proti, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru: ja šī ceļa paplašināšanas darbi aptver tikai to, kas ir nepieciešams šim nolūkam, tad tiesības uz nodokļa atskaitīšanu būtu jāatzīst attiecībā uz visām izmaksām saistībā ar šiem darbiem. Turpretī, ja minētie darbi pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu šī karjera apsaimniekošanu, tiešas un tūlītējas saiknes esamība starp minētajiem darbiem un prasītājas pamatlietā saimniecisko darbību daļēji ir pārtraukta, un tādēļ atskaitīšanas tiesības ir atzīstamas tikai attiecībā uz PVN, kas priekšnodokli samaksāts par to izmaksu daļu, kas radušās saistībā ar attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbiem, kuri bija objektīvi vajadzīgi, lai prasītāja pamatlietā varētu veikt savu saimniecisko darbību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 37.–39. punkts).
- 39 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts priekšnodokli par pašvaldības labā veiktiem pašvaldības ceļa paplašināšanas darbiem, ja šo ceļu lieto gan šis nodokļa maksātājs savā saimnieciskajā darbībā, gan sabiedrība, ciktāl šie paplašināšanas darbi nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai ļautu minētajam nodokļa maksātājam veikt savu saimniecisko darbību, un ja to izmaksas ir iekļautas to darījumu cenā, ko šis pats nodokļa maksātājs ir veicis vēlāk.

Par otro jautājumu

- 40 Iesniedzējtiesas otrais jautājums būtībā ir par to, vai tad, ja uz pirmo jautājumu tiktu sniegta apstiprinoša atbilde, Sestā direktīva būtu jāinterpretē tādējādi, ka karjera apsaimniekošanas atļauja, ko vienpusēji piešķirusi dalībvalsts administrācija, ir atlīdzība, ko saņem nodokļa maksātājs, kurš, nesaņemot atlīdzību naudā, ir veicis pašvaldības ceļa paplašināšanas darbus, un tādēļ šie darbi ir darījumi par atlīdzību šīs direktīvas izpratnē.
- 41 Iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka, ņemot vērā Savienības tiesības, nav droši zināms, ka prasītāja pamatlietā ir veikusi attiecīgajai pašvaldībai piegādi par atlīdzību. Tomēr tai ir arī šaubas par iespēju kvalificēt attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbus kā bezmaksas piegādi. Tādējādi tā norāda, ka kaļķakmens karjera apsaimniekošanas atļauja, ko izsniegusi apgabala administrācija, varētu būt atlīdzība par šiem darbiem un tādēļ minētie darbi būtu jākvalificē kā pakalpojumi par atlīdzību, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, bet arī rada pienākumu samaksāt PVN par minētā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbiem.
- 42 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu PVN ir jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās dalībvalsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.
- 43 Tāpat no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai darījumu kvalificētu par darījumu par atlīdzību PVN jomā, pietiek tikai konstatēt, ka pastāv tieša saikne starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un atlīdzību, ko faktiski ir saņēmis nodokļa maksātājs. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kuru ietvaros notiek savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā atlīdzība ir pakalpojuma saņēmējam sniegtā pakalpojuma faktiskā vērtība (spriedums, 2019. gada 3. jūlijs, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 69. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 44 Tiesa arī nosprieda, ka atlīdzība par preču piegādi var būt pakalpojumu sniegšana un var būt tās nodokļu bāze Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, tomēr ar nosacījumu, ka pastāv tieša saikne starp preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu un ka pakalpojumu sniegšanas vērtība var tikt izteikta naudā. Tas pats attiecas uz gadījumu, ja pakalpojumus sniedz apmaiņā pret citu pakalpojumu sniegšanu, ja ir izpildīti šie paši nosacījumi (spriedums, 2013. gada 26. septembris, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Visbeidzot, no Tiesas judikatūras izriet, ka maiņas līgumi, kuros vienmēr atlīdzība ir noteikta graudā, un darījumi, kuros atlīdzība tiek izmaksāta naudā, no ekonomiskā un komerciālā viedokļa ir divas identiskas situācijas (spriedums, 2013. gada 26. septembris, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 46 Pirmām kārtām, ir jākonstatē, ka starp attiecīgo pašvaldību un prasītāju pamatlietā pastāv tiesiskas attiecības. Tādējādi ar nolīgumu par attiecīgā pašvaldības ceļa apsaimniekošanu, no vienas puses, šī pašvaldība apņēmas plānot, īstenot šī ceļa paplašināšanu un bez ierobežojumiem nodot prasītājas pamatlietā rīcībā ceļu satiksmes paplašinājumu gadījumā, ja varētu attīstīties kaļķakmens karjera darbība, un, no otras puses, prasītāja pamatlietā apņēmas segt visas izmaksas, kas saistītas ar šo paplašināšanu, bet šajā nolīgumā nebija paredzēts minētās pašvaldības maksāšanas pienākums.
- 47 Šāds nolīgums tomēr nevar būt tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ir savstarpējs izpildījums, proti, pašvaldības autoceļa paplašināšana un kaļķakmens karjera apsaimniekošanas atļaujas piešķiršana.
- 48 Proti, pirmkārt, organiski pamatlietā aplūkoti darbi tika veikti uz pašvaldībai piederošā ceļa, bet kaļķakmens karjera apsaimniekošanas atļauju izsniedza apgabala administrācija.

- 49 Otrkārt, lēmums par šī karjera apsaimniekošanas atļaujas piešķiršanu ir vienpusējs apgabala administrācijas 2001. gada 16. februāra lēmums. No Tiesas judikatūras izriet, ka vienpusējs publiskās varas akts principā nevar radīt tiesiskas attiecības, kurās būtu savstarpējs izpildījums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 11. maijs, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, 31.–35. punkts).
- 50 Treškārt, nav strīda par to, ka par attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbiem netika izmaksāta nekāda atlīdzība naudā.
- 51 Protams, Tiesa ir nospriedusi, ka atlīdzība par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu var būt atlīdzība naudā vai graudā. Tomēr, tā kā atbilstoši vienpusējam apgabala administrācijas lēmumam atļaut kaļķakmens karjera apsaimniekošanu šī atļauja zaudētu spēku, ja pašvaldības ceļa paplašināšanas darbi netiktu pabeigti līdz 2006. gada 31. decembrim, šie darbi nav atlīdzība par tiesībām apsaimniekot šo karjeru, bet gan šo tiesību īstenošanas nosacījums *sine qua non*.
- 52 Ņemot vērā šos apstākļus, nav konstatējama tieša saikne starp attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbu nodošanu attiecīgajai pašvaldībai un atļaujas apsaimniekot kaļķakmens karjeru izsniegšanu prasītājai pamatlietā, jo šī atļauja nav uzskatāma par atlīdzību par šā ceļa paplašināšanas darbiem.
- 53 Otrām kārtām, ir jāuzsver, ka 2017. gada 14. septembra spriedumā *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683) Tiesa jau ir atzinusi nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts priekšnodokli par tādu pakalpojumu sniegšanu, ko veido trešās personas nekustamā īpašuma būvniecība vai uzlabošana, gadījumā, ja šos pakalpojumus savas saimnieciskās darbības ietvaros ir izmantojis gan šis nodokļa maksātājs, gan šī trešā persona, pat ja minētā trešā persona minēto pakalpojumu rezultātu ir guvusi bez maksas.
- 54 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestā direktīva, it īpaši tās 2. panta 1. punkts, ir jāinterpretē tādējādi, ka karjera apsaimniekošanas atļauja, ko vienpusēji piešķirusi dalībvalsts administrācija, nav atlīdzība, ko saņem nodokļa maksātājs, kurš, nesāņemot atlīdzību naudā, ir veicis pašvaldības ceļa paplašināšanas darbus, un tādēļ šie darbi nav darījums par atlīdzību šīs direktīvas izpratnē.

Par trešo jautājumu

- 55 Iesniedzējtiesas trešais jautājums būtībā ir par to, vai Sestās direktīvas 5. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedrībai pieejama pašvaldības ceļa paplašināšanas darbi, kurus nodokļa maksātājs bez atlīdzības ir veicis pašvaldības labā, ir darījums, kas ir pielīdzināms preču piegādei par atlīdzību, šīs tiesību normas izpratnē.
- 56 Vispirms ir jāatgādina, ka attiecībā uz valsts tiesību sistēmas noteikumu interpretāciju Tiesai principā ir jābalstās uz vērtējumu, kas izriet no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu. Proti, atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Tiesas kompetencē nav interpretēt dalībvalsts tiesību aktus (spriedums, 2011. gada 17. marts, *Naftiliaki Etaireia Thasou* un *Amaltheia I Naftiki Etaireia*, C-128/10 un C-129/10, EU:C:2011:163, 40. punkts).
- 57 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka iesniedzējtiesas trešais jautājums ir balstīts uz pieņēmumu, ka saskaņā ar *UStG* 3. panta 4. punktu attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbi ir būvdarbu nodošana attiecīgajai pašvaldībai un tādējādi Vācijas Federatīvā Republika ir izmantojusi Sestās direktīvas 5. panta 5. punktā paredzēto iespēju dažu būvdarbu nodošanu pielīdzināt preču piegādei.
- 58 Tiesa nevar apstrīdēt šādu pieņēmumu. Tomēr, tā kā, pirmkārt, prasītāja pamatlietā apgalvo, ka, veicot attiecīgā pašvaldības ceļa paplašināšanas darbus, tā ir sniegusi pakalpojumus un tādējādi Sestās direktīvas 5. panta 6. punkts neesot piemērojams, un, otrkārt, Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta un

6. panta 2. punkta formulējums attiecīgi par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu ir būtiski atšķirīgs, iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai atbilstoši Vācijas tiesībām šī ceļa paplašināšanas darbi ir būvdarbu nodošana.
- 59 Attiecībā uz Sestās direktīvas 5. panta 6. punktu ir jāatgādina, ka šīs tiesību normas mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi pret nodokļa maksātāju, kurš lieto precī savām vai personāla privātajām vajadzībām, no vienas puses, un pret galapatērētāju, kurš iegādājas tāda paša veida precī, no otras puses (spriedums, 2017. gada 11. maijs, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, 40. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta pirmajā teikumā minētā lietojuma aplikšanas ar nodokli mērķis ir izvairīties no situācijām, kad ar nodokli netiek aplikts galapatēriņš (spriedums, 2010. gada 30. septembris, *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, 18. punkts).
- 60 Šajā nolūkā minētajā tiesību normā noteikti darījumi, attiecībā uz kuriem nodokļa maksātājs nav saņēmis nekādu reālu atlīdzību, tiek pielīdzināti preču piegādei par atlīdzību, kas aplikama ar PVN (spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, 23. punkts).
- 61 Precīzāk, saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 6. punktu: ja nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas ir tā uzņēmējdarbības aktīvu daļa, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašākā nozīmē, tās izmanto citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām, šādu lietojumu uzskata par preču piegādi par atlīdzību, ja PVN par attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms (spriedums, 2017. gada 11. maijs, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, 41. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr saskaņā ar šo tiesību normu uzņēmējdarbības vajadzībām paredzēto preču izmantošanu kā paraugus vai mazas vērtības dāvanas neuzskata par preču piegādi par atlīdzību.
- 62 Tāpat ir jānorāda, ka no atbildēm, kas sniegtas uz pirmo un otro jautājumu, izriet, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamatlietā pašvaldības autoceļa paplašināšanas darbi var radīt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu un tikt kvalificēti kā nodošana bez maksas, līdz ar to ir izpildīti noteikti šīs direktīvas 5. panta 6. punkta piemērošanas nosacījumi.
- 63 Turklāt šā ceļa paplašināšanas darbi nav mazas vērtības dāvanas vai paraugi šīs tiesību normas izpratnē.
- 64 Visbeidzot, tā kā darbi tika nodoti attiecīgajai pašvaldībai, nav strīda par to, ka ir izslēgts gadījums, kad prece tiek patērēta privātām vajadzībām vai uzņēmuma personāla vajadzībām, tāpat kā gadījums, kad prece tiek izmantota ar uzņēmējdarbību nesaistītiem mērķiem, jo šie darbi ir veikti prasītājas pamatlietā vajadzībām. Tomēr nupat minētais apstāklis neliedz piemērot Sestās direktīvas 5. panta 6. punktu. Proti, saskaņā ar Tiesas judikatūru no paša Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta pirmā teikuma formulējuma izriet, ka Sestās direktīvas vajadzībām tiek pielīdzināts piegādei par atlīdzību un līdz ar to ar PVN tiek aplikts tas, ka nodokļa maksātājs lieto precī, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, ko viņš nodod bez atlīdzības, ja šī prece dod tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, un principā nav izšķirošas nozīmes tam, vai šī piegāde ir notikusi uzņēmējdarbības vajadzībām (spriedums, 1999. gada 27. aprīlis, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, 22. punkts).
- 65 Tāpat iesniedzējtiesas minētais apstāklis, ka konkrētā pašvaldība neizmanto attiecīgo pašvaldības ceļu privātām vajadzībām, bet – tieši otrādi – šis ceļš ir bez maksas pieejams sabiedrības satiksmei, principā neliedz piemērot Sestās direktīvas 5. panta 6. punktu. Proti, šīs tiesību normas izpratnē preces lietošana šādām vajadzībām katrā ziņā nozīmē, ka to lieto nodokļa maksātājs (šajā gadījumā – prasītāja pamatlietā), nevis trešā persona, proti, attiecīgā pašvaldība. Šī ceļa paplašināšanas darbi tika veikti prasītājas pamatlietā vajadzībām, un šo darbu rezultāts, proti, ceļš, kas pielāgots lielas kravnesības automašīnu satiksmei, ko radījusi kaļķakmens karjera apsaimniekošana, galvenokārt tiek izmantots tās vajadzībām.

- 66 Tomēr, tā kā attiecīgo pašvaldības ceļu paplašināšanas darbu, kurus prasītāja pamatlietā veikusi bez maksas, nodošanas attiecīgajai pašvaldībai neaplikšana ar PVN nevar radīt situāciju, ka galapatēriņam nav piemērojams nodoklis, vai vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu, šādi darbi nav darījums, kas būtu pielīdzināms preču piegādei par atlīdzību, Sestās direktīvas 5. panta 6. punkta izpratnē.
- 67 Proti, pat ja attiecīgais pašvaldības ceļš ir pieejams sabiedrības satiksmei, ir jāņem vērā šī ceļa faktiskā galalietošana. No atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka (neskarot pārbaudes, kas ir jāveic iesniedzējtiesai), pirmkārt, no šī ceļa paplašināšanas darbiem labumu gūst prasītāja pamatlietā un tiem ir tieša un tūlītēja saikne ar tās saimniecisko darbību kopumā, kura rada ar nodokli apliekamus darījumus, un, otrkārt, iepriekš saņemto pakalpojumu, kas saistīti ar minētā ceļa paplašināšanas darbiem, izmaksas veido daļu no prasītājas pamatlietā vēlāk veikto darījumu izmaksām.
- 68 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 5. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedrībai pieejama pašvaldības ceļa paplašināšanas darbi, kurus nodokļa maksātājs bez atlīdzības ir veicis pašvaldības labā, bet ko savas saimnieciskās darbības ietvaros izmanto gan šis nodokļa maksātājs, gan sabiedrība, nav darījums, kas ir pielīdzināms preču piegādei par atlīdzību, šīs tiesību normas izpratnē.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 69 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 šo pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes Sestās direktīvas 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, 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas samaksāts priekšnodokli par pašvaldības labā veiktiem pašvaldības ceļa paplašināšanas darbiem, ja šo ceļu lieto gan šis nodokļa maksātājs savā saimnieciskajā darbībā, gan sabiedrība, ciktāl šie paplašināšanas darbi nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai ļautu minētajam nodokļa maksātājam veikt savu saimniecisko darbību, un ja to izmaksas ir iekļautas to darījumu cenā, ko šis pats nodokļa maksātājs ir veicis vēlāk.**
- 2) **Sestās direktīvas 77/388, it īpaši tās 2. panta 1. punkts, ir jāinterpretē tādējādi, ka karjera apsaimniekošanas atļauja, ko vienpusēji piešķirusi dalībvalsts administrācija, nav atlīdzība, ko saņem nodokļa maksātājs, kurš, nesaņemot atlīdzību naudā, ir veicis pašvaldības ceļa paplašināšanas darbus, un tādēļ šie paplašināšanas darbi nav darījums par atlīdzību šīs direktīvas izpratnē.**
- 3) **Sestās direktīvas 77/388 5. panta 6. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sabiedrībai pieejama pašvaldības ceļa paplašināšanas darbi, kurus nodokļa maksātājs bez atlīdzības ir veicis pašvaldības labā, bet ko savas saimnieciskās darbības ietvaros izmanto gan šis nodokļa maksātājs, gan sabiedrība, nav darījums, kas ir pielīdzināms preču piegādei par atlīdzību, šīs tiesību normas izpratnē.**

[Paraksti]