

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2009. gada 19. novembrī*

Lieta C-461/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2008. gada 3. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 23. oktobrī, tiesvedībā

Don Bosco Onroerend Goed BV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: trešās palātas priekšsēdētājs, kas izpilda ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumus, K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents),

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerālvokāte V. Trstenjaka [*V. Trstenjak*],
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 9. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Don Bosco Onroerend Goed BV* vārdā — V. Ambergens [*W. Ambergen*],
belastingadviseur,
- Nīderlandes valdības vārdā — K. Viselsa [*C. Wissels*] un M. Norta [*M. Noort*], kā arī
M. de Hrāfe [*M. de Grave*], pārstāvji,
- Īrijas vārdā — D. O'Hagans [*D. O'Hagan*], pārstāvis, kam palīdz G. Kloesija
[*G. Clohessy*], *SC*,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], M. van Bēks
[*M. van Beek*] un V. Vilss [*W. Wils*], pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”) 13. panta B daļas g) apakšpunktu, skatot to kopā ar šīs direktīvas 4. panta 3. punkta a) apakšpunktu.

- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Don Bosco Onroerend Goed BV* (turpmāk tekstā — “*Don Bosco*”) un *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekretārs finanšu lietās) par atbrīvojumu no iegādes nodokļa, kas piemērojams nekustamā īpašuma iegādei, pamatojoties ar to, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesībām pārdošana ir aplikta ar pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”).

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

- 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 4. panta 3. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis var par nodokļa maksātāju uzskatīt arī jebkuru, kas reizumis veic kādu darījumu, kas pieskaitāms 2. punktā minētajām darbībām, it īpaši kādu no šiem darījumiem:

- a) ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu) [nodošanu] pirms šo ēku pirmreizējas izmantošanas; dalībvalstis var pieņemt nosacījumus, kā šo kritēriju piemērot ēku pārbūvei un zemei zem tām.

Dalībvalstis pirmreizējas izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laiku, kas paiet no ēkas pabeigšanas dienas līdz pirmās pārdošanas (izīrēšanas, iznomāšanas) [nodošanas] dienai, vai laiku, kas paiet no pirmreizējās izmantošanas dienas līdz nākamās pārdošanas (izīrēšanas, iznomāšanas) [nodošanas] reizei, ar noteikumu, ka šie laikposmi nepārsniedz attiecīgi piecus un divus gadus.

Vārds “ēka” nozīmē jebkuru celtni, kas nostiprināta uz zemes vai zemē;

- b) apbūves gabala pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu) [nodošanu].

“Apbūves gabals” nozīmē visus neuzlabotus vai uzlabotus zemes gabalus, ko dalībvalstis šādi definējušas.”

5 Sestās direktīvas 13. pantā ar nosaukumu “Atbrīvojumi valsts teritorijā” ir paredzēts:

“[..]

B. Citi atbrīvojumi

Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu [no nodokļa] piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

g) ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu) [nodošanu], izņemot gadījumus, kas aprakstīti 4. panta 3. punkta a) apakšpunktā;

h) neapbūvētas zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu) [nodošanu], izņemot apbūves gabalus, kas aprakstīti 4. panta 3. punkta b) apakšpunktā.

[..”

- 6 Atbilstoši šīs direktīvas 13. panta C daļas pirmās rindkopas b) apakšpunktam “dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli šādos gadījumos: [...] darījumi, ko aptver šā panta B daļas d), g) un h) apakšpunkts”.

Valsts tiesiskais regulējums

- 7 1968. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting* 1968) redakcijā, kas bija spēkā 1999. gadā (turpmāk tekstā — “Likums par apgrozījuma nodokli”), 11. pantā ir noteikts:

“1. Apstākļos, ko vispārēja pasākuma veidā nosaka pārvaldes iestāde, no nodokļa ir atbrīvota:

a) nekustamā īpašuma un tiesību uz to nodošana, izņemot:

- 1) ēkas vai ēkas daļas un zem tās esošās zemes nodošanu, kas veikta pirms vai vēlākais divus gadus pēc tās pirmreizējās izmantošanas, kā arī apbūvētās zemes nodošanu;
- 2) nodošanu, kas nav 1. punktā minētā nodošana, personām, kuras izmanto nekustamo īpašumu nolūkā, kurš dod pamatu pilnīgam vai daļējam atbrīvojumam no nodokļa atbilstoši 15. pantam, ar nosacījumu, ka būvuzņēmējs, kas veic nodošanu, un pieņēmējs ir šajā sakarā kopīgi iesnieguši lūgumu inspektoram un turklāt ievēro ar ministrijas rīkojumu noteiktos nosacījumus;

[..].

3. 1. punkta a) apakšpunkta 1. daļas piemērošanas nolūkā:

- a) “ēka” nozīmē ikvienu konstrukciju, kas nostiprināta zemē;
- b) “pirmreizēja izmantošana” nozīmē ēkas izmantošanu pēc tās pārbūves vai atjaunošanas, ja pārbūves darbi ir veikti labi;
- c) “zem tās [ēkas] esošā zeme” nozīmē zemi, kura parasti pieder pie ēkas vai ir tās lietošanā.

4. 1. punkta a) apakšpunkta 1. daļas piemērošanas nolūkā “apbūves gabals” nozīmē ikvienu neapbūvētu zemi:

- a) ir vai ir bijis apstrādes objekts;
- b) ir vai ir bijis zemes ekskluzīvas izmantošanas plānošanas objekts;

c) kura apkārtnē ir vai ir tikusi veikta plānošana vai

d) attiecībā uz kuru ir piešķirta būvatļauja,

lai uzceltu uz zemes konstrukciju.”

- 8 Likuma par tiesisko darījumu aplikšanu ar nodokļiem (*Wet op belastingen van rechtsverkeer*) 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka “iegādes nodoklis” ir nodoklis, kas tiek iekasēts Nīderlandē esoša nekustamā īpašuma vai tiesību uz to nodošanas brīdī”.
- 9 Atbilstoši šī likuma 15. panta 1. punkta a) apakšpunktam apstākļos, ko vispārēja pasākuma veidā nosaka pārvaldes iestāde, no iegādes nodokļa ir atbrīvota iegāde, kas veikta “ar nodošanu [Likuma par apgrozījuma nodokli] 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta 1. daļas izpratnē [..], kura ir aplikta ar apgrozījuma nodokli, ja īpašums tiek izmantots, lai gūtu ienākumus, un pircējs saskaņā ar [Likuma par apgrozījuma nodokli] 15. pantu var pilnībā vai daļēji atskaitīt apgrozījuma nodokli”.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

- 10 1998. gadā *Stichting* [fonds] *Leusderend* (turpmāk tekstā — “pārdevējs”) pārdeva *Don Bosco* zemes gabalu, uz kura tajā laikā atradās divas vecas ēkas — iepriekš izmantotas kā skola un internāts (turpmāk tekstā — “nekustamais īpašums”).

- 11 *Don Bosco* nodoms bija šīs divas ēkas pilnībā nojaukt, lai uz šādi atbrīvotas zemes atkal celtu jaunas ēkas. Šajā sakarā tika panākta vienošanās par to, ka pārdevējs lūdz nojaukšanas atļauju, noslēdz ar kādu uzņēmumu līgumu par attiecīgo ēku nojaukšanu un atlīdzina šajā sakarā radušos izdevumus. Saskaņā ar vienošanos, kura noslēgta starp pārdevēju un *Don Bosco*, pēdējam bija jāsedz šie izdevumi, kas pieskaitāmi pirkuma cenai, izņemot azbesta likvidēšanas izdevumus, kas bija jāsedz pārdevējam.
- 12 1999. gada 27. augustā Lēsdēnas [*Leusden*] (Nīderlande) pašvaldība pārdevējam izsniedza nojaukšanas atļauju ar nosacījumu, ka nojaukšanu faktiski drīkst veikt tikai pēc azbesta likvidēšanas attiecīgajās ēkās.
- 13 Pēc tam, kad 1999. gada 21. septembrī pārdevējam tika iesniegts priekšlikums par azbesta likvidēšanu un nojaukšanas darbiem, uzņēmums, kas veica šos darbus, 1999. gada 30. septembrī no rīta darbus uzsāka.
- 14 Tajā pašā dienā ap pusdienlaiku nekustamais īpašums tika nodots *Don Bosco*. Uz šo brīdi daļa no seguma starp ēkām bija noņemta un daļa no vienas uz zemes gabala esošās ēkas malā esoša zelmeņa ar hidrauliskā krāna palīdzību bija iespiesta, rāmji, palodzes un mūris bija novākti un sabojāti.
- 15 Azbesta likvidēšanas darbi tika sākti tikai pēc nekustamā īpašuma nodošanas, un esošo ēku nojaukšanas darbi tika veikti tikai pēc šo darbu pabeigšanas. Pēc tam pēc *Don Bosco* lūguma un uz tā rēķina uz attiecīgā zemes gabala tika uzceltas jaunas ēkas, kas paredzētas birojiem.

- 16 Nekustamā īpašuma iegādes sakarā *Don Bosco* saņēma paziņojumu par iegādes nodokļa maksājumu. Par šo paziņojumu iesniegtā sūdzība tika noraidīta ar nodokļu inspektora lēmumu.
- 17 *Don Bosco* pret šo lēmumu iesniedza prasības pieteikumu, norādot, ka šajā gadījumā nekustamā īpašuma nodošana esot aplikta ar PVN un ka līdz ar to tā esot atbrīvota no iegādes nodokļa atbilstoši Likuma par tiesisko darījumu aplikšanu ar nodokļiem 15. panta 1. punkta a) apakšpunktam.
- 18 *Gerechthof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas instances tiesa) noraidīja šo prasību kā nepamatotu, jo nekustamā īpašuma nodošana bija atbrīvota no apgrozījuma nodokļa atbilstoši Likuma par apgrozījuma nodokli 11. panta 1. punkta a) apakšpunktam.
- 19 *Don Bosco* par *Gerechthof te Amsterdam* spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, apgalvojot, ka Sestā direktīva un it īpaši tās 13. panta B daļas h) apakšpunkts un 4. panta 3. punkta b) apakšpunkts esot jāinterpretē tādējādi, ka nekustamā īpašuma nodošana ir aplikta ar PVN.
- 20 Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai daļēji nojauktas ēkas nodošana, lai būvētu jaunu ēku, vēl ir šīs vecās ēkas nodošana, kuras pirmreizējā izmantošana ir notikusi iepriekš, vai arī nodošana minētās ēkas nojaukšanas stadijā vai jaunas ēkas būvniecības stadijā ir jāuzskata par pēdējās nodošanu pirms tās pirmreizējās izmantošanas.
- 21 Šajā sakarā tā atsaucas uz PVN neitralitātes principu un norāda, ka, aplikot ar PVN nekustamā īpašuma nodošanu laikā starp iepriekšējās ēkas nojaukšanas sākumu un jaunās ēkas pirmreizējo izmantošanu, varētu atskaitīt sakarā ar šo nojaukšanu, minētās

ēkas būvniecības uzsākšanu un būvniecību iekasēto PVN tā, ka ikviena nodošana būtu “tīra” no PVN līdz tās pirmreizējai izmantošanai. Savukārt gadījumā, ja zemes gabala nodošana, uz kura ir daļēji vai pilnībā nojaukta ēka, būtu atbrīvota no nodokļa, PVN par nojaukšanu veidotu daļu no jaunās ēkas cenas.

22 Taču saskaņā ar judikatūru jautājums par PVN neitralitātes principu būtu mazāk skarts, proti, nebūtu skarts vispār, ja pircējs, nevis pārdevējs, pārdodot nekustamo īpašumu, kura nojaukšana ir plānota, dotu uzdevumu nojaukt to un atlīdzinātu šīs izmaksas. Tā tas *a fortiori* būtu arī, ja pircējam, nevis pārdevējam būtu plāni par jaunu ēku. Līdzīgā gadījumā būtu drīzāk jāuzskata, ka pārdevējs pārdod veco ēku.

23 Uzskatot, ka strīda risinājums pamata lietā ir atkarīgs no Sestās direktīvas interpretācijas, *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

“1) Vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas g) apakšpunkts, skatot to kopā ar 4. panta 3. punkta a) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ēkas, kura, ievērojot tās ieplānoto aizstāšanu ar no jauna uzceļamu ēku, ir daļēji nojaukta, nodošana ir aplikama ar PVN?

2) Vai atbildes sniegšanai uz pirmo jautājumu nozīme ir tam, vai uzdevumu nojaukšanai ir devis un šajā sakarā radušos izdevumus uzņemas ēkas pārdevējs vai pircējs, saprotot to tādējādi, ka [ēkas] nodošana ar [PVN] tiek aplikta tikai tad, ja uzdevumu nojaukšanai ir devis un šajā sakarā radušos izdevumus uzņemas pārdevējs?

- 3) Vai atbildes sniegšanai uz pirmo jautājumu nozīme ir tam, vai jaunās ēkas plānus ir izstrādājis ēkas pārdevējs vai pircējs, saprotot to tādējādi, ka nodošana ar [PVN] tiek aplikta tikai tad, ja jaunās ēkas plānus ir izstrādājis pārdevējs?

- 4) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai ar [PVN] tiek aplikta katra [ēkas] nodošana pēc brīža, kad nojaukšanas darbi faktiski ir uzsākti, vai pēc vēlāka laika brīža, it īpaši, kad nojaukšana jau lielā mērā ir paveikta?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

²⁴ Ar šiem jautājumiem, kuri ir jāskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas g) apakšpunkts, skatot to kopā ar tās 4. panta 3. punkta a) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka zemes gabala nodošana, uz kura atrodas ēka, kas ir jānojauc, lai tās vietā celtu jaunu ēku, un kuras nojaukšana jau ir sākta pirms šīs nodošanas, ir vai nav atbrīvota no PVN.

²⁵ Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu Sestās direktīvas 13. pantā minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tās ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru īpašuma nodošanu un katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs. Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķim un jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas raksturīgas kopējai PVN sistēmai. Tādējādi šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka jēdzieni, kas izmantoti minētajā 13. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanā, jāinterpretē veidā, kas

tiem atņemtu nozīmi (šajā sakarā skat. 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-445/05 *Haderer*, Krājums, I-4841. lpp., 18. punkts; 2008. gada 11. decembra spriedumu lietā C-407/07 *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, Krājums, I-9615. lpp., 30. punkts, un 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-357/07 *TNT Post UK*, Krājums, I-3025. lpp., 31. punkts).

- 26 Atbrīvojums no PVN, kas paredzēts minētās direktīvas 13. panta B daļas g) apakšpunktā, vispirms nozīmē, ka attiecīgās nodošanas priekšmets ir ēka vai ēkas daļa un zem tās esošā zeme.
- 27 Saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešo daļu ēka nozīmē jebkuru celtni, kas nostiprināta uz zemes vai zemē.
- 28 Ņemot vērā šo jēdziena “ēka” definīcijas formulējumu, Nīderlandes valdība norāda, ka zemes, uz kuras atrodas ēka, ko paredzēts aizstāt un kas tādēļ jau ir daļēji nojaukta, nodošanas gadījumā šī ēka esot tāda celtnē, ciktāl tās novākšana vēl nav notikusi pilnībā. Daļēji nojaukta ēka vēl aizvien esot veca ēka, kura jau ir tikusi izmantota, tā, ka tās nodošana esot atbrīvota no PVN atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas g) apakšpunktam.
- 29 Savukārt Eiropas Kopienu Komisija, kuru tiesas sēdē šajā sakarā būtībā atbalsta Īrija, rakstveida apsvērumos apgalvo, ka situācijā, kāda ir aprakstīta šī sprieduma iepriekšējā punktā, zeme esot galvenais nodošanas priekšmets, bet esošā ēka esot tikai nodošanas papildu priekšmets. Jau no paša sākuma esot bijis paredzēts to nojaukt un līdz ar to atbrīvot zemes gabalu ar mērķi uz tā celt jaunu ēku.
- 30 Līdz ar to ir jāpārbauda, pirmkārt, vai vecās ēkas vai tās daļas pastāvēšana nekustamā īpašuma nodošanas brīdī ir noteicošais kritērijs, lai piemērotu Sestās direktīvas

13. panta B daļas g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, vai, otrkārt, var ņemt vērā vai ir jāņem vērā citi tādi apstākļi kā otrajā un trešajā prejudiciālajā jautājumā norādītie.

31 Šajā sakarā jāatgādina, ka minētā noteikuma interpretācija nevar tikt pamatota ne ar Komisijas iesniegto sākotnējo, ne ar grozīto priekšlikumu par Sestās direktīvas interpretāciju. Šie priekšlikumi attiecībā uz nekustamo īpašumu nodošanu ietvēra izsmeļošu tiesisko regulējumu un it īpaši apbūves gabalu vienotu definīciju. Turklāt atbrīvojums no PVN neattiecas tikai uz neapbūvēto zemes gabalu nodošanu. Tomēr Eiropas Savienības Padome noraidīja šos priekšlikumus un izvēlējās citu pieeju. Attiecībā uz jēdzienu “apbūves gabals” tā beigu beigās atgriezās pie dalībvalstu definīcijām (šajā sakarā skat. 1996. gada 28. marta spriedumu lietā C-468/93 *Gemeente Emmen, Recueil*, I-1721. lpp., 21. punkts).

32 Turklāt no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamata lietā pārdevējs ne tikai pārdeva un atbrīvoja zemes gabalu, uz kura liguma noslēgšanas brīdī atradās divas ēkas. Atbilstoši savām saistībām pret *Don Bosco* tas lūdza nojaukšanas atļauju un uz sava rēķina noslēdza līgumu ar uzņēmumu, kurš izpildīja minēto ēku nojaukšanas darbus. Bija panākta vienošanās, ka pārdevējs atlīdzina ar šo nojaukšanu saistītos izdevumus, kas ir pieskaitāmi nekustamā īpašuma pirkuma cenai, izņemot azbesta likvidēšanas izdevumus, kuri bija jāsedz pārdevējam. Savukārt no iesniedzējtiesas lēmuma neizriet, ka pārdevējs būtu iesaistījies jaunās ēkas būvniecības procesā.

33 Līdz ar to attiecībā pret *Don Bosco* un no PVN viedokļa pārdevējs veica nekustamā īpašuma nodošanu, kā arī sniedza pakalpojumus saistībā ar esošo ēku nojaukšanu.

34 Šādos apstākļos ir jānosaka, vai attiecībā uz PVN un it īpaši attiecībā uz iesniedzējtiesas uzdotajos jautājumos norādīto noteikumu interpretāciju nekustamā īpašuma nodošana

un minēto ēku nojaukšana būtu jāuzskata par diviem nošķirtiem un neatkarīgiem darījumiem, kuri jāvērtē atsevišķi, vai par vienu saliktu darījumu, kurš ietver vairākus elementus (šajā sakarā skat. 2005. gada 27. oktobra spriedumu lietā *C-41/04 Levob Verzekerings* un *OV Bank*, Krājums, I-9433. lpp., 18. un 20. punkts, kā arī 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā *C-425/06 Part Service*, Krājums, I-897. lpp., 48. un 49. punkts).

- 35 Protams, no Sestās direktīvas 2. panta izriet, ka katra nodošana vai katrs pakalpojums parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu (šajā sakarā it īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Part Service*, 50. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2009. gada 11. jūnija spriedumu lietā *C-572/07 RLRE Tellmer Property*, Krājums, I-4983. lpp., 17. punkts).
- 36 Tomēr noteiktos apstākļos vairāki darījumi, kas formāli ir nošķirti un kurus varētu sniegt atsevišķi, un šādi tie varētu tikt aplikti ar nodokli vai atbrīvoti no tā, ir jāuzskata par vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Part Service*, 51. punkts, un lietā *RLRE Tellmer Property*, 18. punkts).
- 37 Tā tas ir gadījumā, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis klientam, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu darījumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (šajā sakarā skat. 2007. gada 29. marta spriedumu lietā *C-111/05 Aktiebolaget NN*, Krājums, I-2697. lpp., 23. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Part Service*, 53. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *RLRE Tellmer Property*, 19. punkts).
- 38 Kā tas izriet no Tiesas judikatūras, ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai noteiktu to, vai pastāv divi vai vairāki atsevišķi darījumi vai vienots darījums (šajā sakarā it īpaši skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Levob Verzekerings* un *OV Bank*, 19. punkts, kā arī lietā *Aktiebolaget NN*, 21. punkts). Līdz ar to pretēji tam, ko apgalvo *Don Bosco* un

Nīderlandes valdība, lai noteiktu, vai attiecīgais darījums ir atbrīvots no PVN, ir jāņem vērā tādi papildu pakalpojumi kā otrajā un trešajā prejudiciālajā jautājumā norādītie, ko, iespējams, veicis nekustamā īpašuma pārdevējs.

39 Attiecībā uz tādu situāciju kā pamata lietā aplūkotā jākonstatē, ka pārdevēja veiktās darbības, kuras ir pārbaudītas attiecībā uz PVN, ir cieši saistītas. Nojaukšanas darbi un zemes gabala nodošana paši par sevi pat pārklājas. Šo darbību ekonomiskais mērķis ir piedāvāt apbūvei gatavu zemi. Šajā sakarā nevar īsti uzskatīt, ka *Don Bosco* būtu no tās pašas personas vispirms nopircis vecās ēkas un zem tām esošo zemi, kura šādā stāvoklī nav lietderīga tā saimnieciskās darbības nolūkiem, un pēc tam būtu iegādājies tikai ar ēku nojaukšanu saistītus pakalpojumus, kuri vienīgie spēj padarīt zemi lietderīgu (pēc analogijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Aktiebolaget NN*, 25. punkts).

40 Līdz ar to zemes gabala nodošana, uz kura vēl atrodas veca ēka, kas ir jānojauc, lai tās vietā uzceltu jaunu celtni, un kuras nojaukšana jau bija uzsākta pirms šīs nodošanas, kā arī šīs ēkas nojaukšana tādos apstākļos kā iesniedzējtiesas aprakstītie attiecībā uz PVN ir jāuzskata par vienu darījumu, kura kopīgais mērķis ir nevis esošās ēkas, bet neapbūvēta zemes gabala nodošana.

41 Tādējādi uz šādu darījumu, skatot to kopumā, neattiecas Sestās direktīvas 13. panta B daļas g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN neatkarīgi no vecās ēkas nojaukšanas stadijas zemes gabala nodošanas brīdī.

42 Šādos apstākļos iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai attiecīgais zemes gabals atbilst jēdzienam “apbūves gabals” Sestās direktīvas 4. panta 3. punkta b) apakšpunkta un 13. panta B daļas h) apakšpunkta izpratnē.

43 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka, ņemot vērā skaidro atsauci, kas minētajā Sestās direktīvas 4. panta 3. punkta b) apakšpunktā ir uz dalībvalstu noteiktajām apbūves gabala definīcijām, dalībvalstīm ir jānosaka zemes gabali, kuri ir jāuzskata par apbūves gabaliem gan saistībā ar šī noteikuma, gan šīs direktīvas 13. panta B daļas h) apakšpunkta piemērošanu, ievērojot šī pēdējā noteikuma mērķi, kas ir atbrīvot no PVN tikai neapbūvētu zemes gabalu, kuri nav paredzēti apbūvei, nodošanu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Gemeente Emmen*, 20. un 25. punkts).

44 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas g) apakšpunktu, skatot to kopā ar šīs direktīvas 4. panta 3. punkta a) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka uz zemes gabala nodošanu, uz kura vēl atrodas veca ēka, kas ir jānojauc, lai tās vietā uzceltu jaunu celtni, un kuras nojaukšana šādā nolūkā, ko ir uzņēmies pārdevējs, jau ir uzsākta, neattiecas pirmajā no šiem noteikumiem paredzētais atbrīvojums no PVN. Attiecībā uz PVN šādas nodošanas un nojaukšanas darbības veido vienu darījumu, kura kopīgais mērķis ir nevis pastāvošās ēkas un zem tās esošās zemes nodošana, bet neapbūvētā zemes gabala nodošana neatkarīgi no iepriekšējās ēkas nojaukšanas stadijas zemes gabala nodošanas brīdī.

Par tiesāšanās izdevumiem

45 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta B daļas g) apakšpunkts, skatot to kopā ar šīs direktīvas 4. panta 3. punkta a) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka uz zemes gabala nodošanu, uz kura vēl atrodas veca ēka, kas ir jānojauc, lai tās vietā uzceltu jaunu celtni, un kuras nojaukšana šādā nolūkā, ko ir uzņēmies pārdevējs, jau ir uzsākta, neattiecas pirmajā no šiem noteikumiem paredzētais atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa. Attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli šādas nodošanas un nojaukšanas darbības veido vienu darījumu, kura kopīgais mērķis ir nevis pastāvošās ēkas un zem tās esošās zemes nodošana, bet neapbūvētā zemes gabala nodošana neatkarīgi no iepriekšējās ēkas nojaukšanas stadijas zemes gabala nodošanas brīdī.

[Paraksti]