



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2015. gada 9. jūlijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Sestā direktīva 77/388/EEK — 2. panta 1. punkts un 4. panta 1. punkts — Aplikšana ar nodokli — Darījumi ar nekustamo īpašumu — Fiziskas personas, kas ir individuāls komersants, privātpašumā esošu zemes gabalu pārdošana — Nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas

Lietā C-331/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Vrhovno sodišče* (Slovēnija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 12. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 8. jūlijā, tiesvedībā

Petar Kezić s.p. Trgovina Prizma

pret

Republika Slovenija.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*] un K. Likurģs [*C. Lycourgos*],

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Petar Kezić s.p. Trgovina Prizma* vārdā – B. Ozimek, *odvetnica*,

— Slovēnijas valdības vārdā – A. Grum, pārstāve,

— Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un B. Rous Demiri, pārstāves,

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

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – slovēņu.

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”), 2. panta 1. punktu un 4. panta 1. punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Petar Kezić s.p. Trgovina Prizma* (*Petar Kezić*, fiziska persona, kas darbojas kā individuāls komersants ar nosaukumu “Trgovina Prizma”), un *Republika Slovenija* [Slovēnijas Republiku], ko pārstāv *Ministrstvo za finance* (Finanšu ministrija) par zemes gabalu pārdošanas aplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Sestās direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

[..].”

- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 4. panta 1. un 2. punktu:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”

Slovēnijas tiesības

- 5 Sestā direktīva Slovēnijas tiesībās tika transponēta ar Likumu par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS*, št. 89/98, 8433. lpp.), kura 3. panta 1. punktā ir paredzēts, ka PVN ir piemērojams par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību īsteno nodokļu maksātājs, veicot savu saimniecisko darbību Slovēnijas Republikas teritorijā.
- 6 Atbilstoši šī likuma 27. pantam nekustamā īpašuma aprīte, izņemot pirmo īpašuma tiesību vai izmantošanas tiesību, kuru priekšmets ir no jauna uzbūvētas ēkas, nodošanu, ir atbrīvota no PVN samaksas.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 7 *P. Kezić* kopš 1995. gada ir reģistrēts kā individuāls komersants, kas kā fiziska persona veic šādu darbību ar tirdzniecības nosaukumu “Trgovina Prizma”.

- 8 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka laikā no 1998. līdz 2002. gadam *P. Kezić* nevis kā individuāls komersants, bet kā privātpersona nopirka septiņus zemes gabalus. Divi no šādi iegādātajiem zemes gabaliem tika nopirkti no fiziskas personas 1998. un 2000. gadā, savukārt pārējie pieci – no komercsabiedrības 2001. un 2002. gadā. *P. Kezić* nebija jāmaksā PVN šo dažādo iegāžu brīdī.
- 9 Laikā no 2001. līdz 2003. gadam *P. Kezić* saņēma visas administratīvās atļaujas, kas ir vajadzīgas tirdzniecības centra būvniecībai uz iepriekš minētajiem septiņiem zemes gabaliem. Vēlāk kā individuāls komersants viņš 2003. gada maijā uzsāka būvniecību.
- 10 2003. gada jūnijā *P. Kezić* piecus pēdējos nopirkto zemes gabalus, ņemot vērā to vērtību atbilstoši novērtējumam, ko veicis tiesas eksperts, reģistrēja kā sava uzņēmuma pamatkapitālu. Savukārt pārējos divus zemes gabalus (turpmāk tekstā – “strīdīgie zemes gabali”) viņš atstāja savā privātīpašumā.
- 11 2004. gadā *P. Kezić* divām komercsabiedrībām pārdeva tirdzniecības centru un septiņus zemes gabalus, uz kuriem tas bija uzcelts. Viņš tādējādi, pirmkārt, pārdeva tirdzniecības centra daļu un piecus zemes gabalus, uz kuriem tas bija uzbūvēts, kā individuāls komersants, iekasējot no pircējiem PVN kā priekšnodokli, un, otrkārt, kā fiziska persona pārdeva strīdīgos zemesgabalus un otru uz tiem uzcelto tirdzniecības centra daļu, bet par tiem neiekasēja PVN kā priekšnodokli.
- 12 Ar 2004. gada 26. oktobra lēmumu kompetentā nodokļu iestāde, uzskatot, ka uz strīdīgo zemes gabalu pārdošanu attiecās *P. Kezić* kā individuāla komersanta veiktā saimnieciskā darbība, viņam pieprasīja samaksāt atbilstošo PVN par šo pārdevumu.
- 13 2007. gada 18. jūlijā Finanšu ministrija kā nepamatotu noraidīja sūdzību, ko *P. Kezić* bija iesniedzis par šo lēmumu.
- 14 *Upravno sodišče* (Administratīvā tiesa) šo lēmumu apstiprināja, un *Vrhovno sodišče* (Augstākā tiesa) ar 2011. gada 25. maija spriedumu noraidīja *P. Kezić* iesniegto kasācijas sūdzību. Tomēr šo spriedumu atcēla *Ustavno sodišče* (Konstitucionālā tiesa), kas ar 2013. gada 21. novembra lēmumu nosūtīja lietu *Vrhovno sodišče* atkārtotai izskatīšanai.
- 15 Iesniedzējtiesa uzskata, ka tajā izskatāmajā lietā ir jānoskaidro, kādos apstākļos atbilstoši Sestajai direktīvai nodokļu maksātājs drīkst izslēgt no PVN sistēmas savu īpašumu, ko tas izmanto savas saimnieciskās darbības veikšanai.
- 16 Šajos apstākļos *Vrhovno sodišče* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta un 4. panta 1. punkta noteikumi ir interpretējami tādējādi, ka tādos apstākļos, kādi pastāv pamatlietā – kurā persona iegādājas zemes gabalus kā fiziska persona, kurai šajā situācijā netiek piemērots nekāds PVN kā priekšnodoklis, un pēc tam uz šiem zemes gabaliem kā individuāls komersants uzbūvē tirdzniecības centru, pēc tam sava uzņēmuma pamatlīdzekļos, pamatojoties uz valsts grāmatvedības noteikumiem, ietver tikai daļu no zemes gabaliem, uz kuriem būvē tirdzniecības centru, lai pēc tam šo centru kopā ar visiem zemes gabaliem pārdotu uzbūvētās ēkas pasūtītājam, – ir jāuzskata, ka šī persona jau tāpēc vien, ka zemes gabalus tā neietver sava uzņēmuma pamatlīdzekļos, šos zemes gabalus neietver PVN sistēmā un tādējādi, tos pārdodot, nav nodokļu maksātājs, kuram ir pienākums iekasēt un pēc tam samaksāt PVN, kas piemērots kā priekšnodoklis?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 17 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamatlietā, kuros nodokļu maksātājs, kas ir iegādājies zemes gabalus, no kuriem daži ir tā privātīpašums, bet citi – viņa uzņēmuma īpašums un uz

kuriem viņš kā nodokļu maksātājs ir uzbūvējis tirdzniecības centru, ko viņš pēc tam ir pārdevis tāpat kā zemes gabalus, uz kuriem tas tika uzcelts, zemes gabalu, kas bija šī nodokļu maksātāja privātīpašums, pārdošana ir apliekama ar PVN.

- 18 No Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta formulējuma izriet, ka nodokļu maksātājam ir jārikojas “kā tādām”, lai darījumam būtu piemērojams PVN. Turpretim nodokļu maksātājs, kas veic darījumu kā privātpersona, nerīkojas kā nodokļu maksātājs un uz to neattiecas PVN (šajā ziņā skat. spriedumus *Armbrrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304, 16.–18. punkts, un *Bakcsi*, C-415/98, EU:C:2001:136, 24. punkts).
- 19 Ir jāatgādina arī, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru jēdzienu “nodokļu maksātājs” definē saistībā ar jēdzienu “saimnieciska darbība”, kas atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 2. punktam aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, it īpaši darījumus ar ilglaicīgu materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu, nolūkā gūt no tā ienākumus (šajā ziņā skat. spriedumu *Slaby* u.c., C-180/10 un C-181/10, EU:C:2011:589, 43. un 44. punkts).
- 20 Turklāt gadījumā, kad īpašumu, kas iekļauts kapitālā, lieto gan profesionālām, gan personīgām vajadzībām, ieinteresētā persona saistībā ar PVN var izvēlēties, vai pilnībā iekļaut šo īpašumu sava uzņēmuma kapitālā vai arī to pilnībā saglabāt savā personīgajā īpašumā, tādējādi to pilnībā izslēdzot no PVN sistēmas, vai arī iekļaut to uzņēmuma aktīvos, ciktāl to faktiski lieto profesionālos nolūkos (skat. spriedumu *Charles* un *Charles-Tijmens*, C-434/03, EU:C:2005:463, 23. punkts). Tādējādi šāds īpašums var būt izslēgts no PVN sistēmas, pat ja tas daļēji tiek lietots tāda nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības veikšanai, kuram tomēr ir liegtas jebkuras tiesības uz atskaitīšanu (skat. spriedumu *Bakcsi*, C-415/98, EU:C:2001:136, 27. punkts).
- 21 Turklāt nodokļu maksātājs, kurš pārdod īpašumu, kura daļu viņš ir izvēlēties saglabāt savai personīgai lietošanai, nerīkojas kā tāds attiecībā uz šīs daļas pārdošanu (šajā ziņā skat. spriedumu *Armbrrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304, 24. punkts). Viņam tomēr laika posmā, kurā viņam pieder attiecīgais īpašums, ir jāizrāda savs nodoms saglabāt tā daļu savā privātīpašumā (spriedums *Armbrrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304, 21. punkts).
- 22 Tomēr no iepriekš minētās judikatūras nevar secināt, ka nodokļu maksātāja zemes gabala, kas bija ietverts viņa privātīpašumā, pārdevums tikai tādēļ nav apliekams ar PVN. Tā kā darījumi, ko nodokļu maksātājs veic pret atlīdzību, principā ir apliekami ar PVN, ja viņš ir rīkojies kā tāds, papildus minētajai īpašuma ietveršanai privātīpašumā šādai pārdošanai ir jābūt attiecīgā nodokļu maksātāja veiktai nevis saistībā ar viņa saimnieciskās darbības īstenošanu, bet saistībā ar viņa privātīpašuma pārvaldīšanu un administrāciju.
- 23 Šajā ziņā noteikti ir taisnība, ka vienkārša īpašnieka īpašuma tiesību izmantošana pati par sevi nav uzskatāma par saimniecisku darbību (šajā ziņā skat. spriedumu *Slaby* u.c., C-180/10 un C-181/10, EU:C:2011:589, 36. punkts). Turklāt šādā aspektā apstākļi, ka nodokļu maksātājs pārdevuma priekšmetu iegādājās par personīgiem līdzekļiem, nav noteicošs.
- 24 Turpretim attiecībā uz apbūvei paredzētu zemes gabalu pārdošanu Tiesa jau ir precizējusi, ka atbilstošs izvērtēšanas kritērijs ir tas, ka ieinteresētā persona sāk aktīvas zemes pārdošanas darbības, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs vai pakalpojumu sniedzējs Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē, kā, piemēram, attīstīšanas darbu veikšana uz šiem zemesgabaliem, kā arī mārketinga pasākumu īstenošana (šajā ziņā skat. spriedumu *Slaby* u.c., C-180/10 un C-181/10, EU:C:2011:589, 39. un 40. punkts). Šis iniciatīvas parasti nav ietvertas personīgā īpašuma pārvaldes jomā, tādējādi apbūvei paredzētā zemesgabala pārdošana šādā situācijā nebūtu uzskatāma par vienkāršu īpašnieka īpašuma tiesību izmantošanu (šajā ziņā skat. spriedumu *Slaby* u.c., C-180/10 un C-181/10 EU:C:2011:589, 41. punkts.).

- 25 Attiecībā uz iesniedzējtiesas minētajiem apstākļiem, tostarp, pirmkārt, to, ka septiņi *P. Kezić* veiktie zemes gabalu pirkumi notika salīdzinoši īsā laika posmā, no 1998. gada līdz 2002. gadam, otrkārt, ka šie zemes gabali kopā bija priekšnosacījums tirdzniecības centra būvniecībai no 2003. gada maija un, treškārt, ka *P. Kezić* strīdīgajos zemes gabalos veica labiekārtošanas darbus par vairāk nekā EUR 48 000, ir jānorāda, ka šie apstākļi ir tādi, kas var norādīt, ka strīdīgo zemes gabalu pārdošana nav saistāma ar vienkāršu *P. Kezić* īpašuma tiesību īstenošanu, bet faktiski ietilpst viņa kā komersanta saimnieciskajā darbībā.
- 26 Ir jāpapildina, ka neviens no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem neizskaidro iemeslus, kuru dēļ strīdīgo zemes gabalu pārdošana būtu uzskatāma par privātīpašuma administrāciju un šajā ziņā būtu jānošķir no pārējo zemes gabalu, uz kuriem *P. Kezić* uzcēla tirdzniecības centru, veicot savu komersanta saimniecisko darbību, pārdošanas.
- 27 Šajos apstākļos, ar nosacījumu, ka tiek veikta pārbaude iesniedzējtiesā *P. Kezić*, ir uzskatāms par tādu, kas strīdīgo zemes gabalu pārdošanas laikā ir rīkojies kā PVN maksātājs, līdz ar to šim darījumam būtu jāpiemēro šis nodoklis.
- 28 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkotie, kuros nodokļu maksātājs ir iegādājies zemes gabalus, no kuriem daži ietilpst viņa privātīpašumā, bet citi – viņa uzņēmuma īpašumā un uz kuriem kopā viņš kā nodokļu maksātājs ir uzbūvējis tirdzniecības centru, ko pēc tam viņš ir pārdevis, tāpat kā zemes gabalus, uz kuriem šī būve tika uzcelta, šī nodokļu maksātāja privātīpašumā ietilpstošo zemes gabalu pārdošana ir jāapliek ar PVN, ņemot vērā, ka minētais nodokļu maksātājs šī darījuma laikā kā tāds ir rīkojies.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 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, 2. panta 1. punkts un 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamatlietā aplūkotie, kuros nodokļu maksātājs ir iegādājies zemes gabalus, no kuriem daži ietilpst viņa privātīpašumā, bet citi – viņa uzņēmuma īpašumā un uz kuriem kopā viņš kā nodokļu maksātājs ir uzbūvējis tirdzniecības centru, ko pēc tam ir pārdevis, tāpat kā zemes gabalus, uz kuriem šī būve tika uzcelta, šī nodokļu maksātāja privātīpašumā ietilpstošo zemes gabalu pārdošana ir jāapliek ar pievienotās vērtības nodokli, ņemot vērā, ka minētais nodokļu maksātājs šī darījuma laikā kā tāds ir rīkojies.

[Paraksti]