



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2017. gada 16. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 12. panta 1. un 2. punkts – 135. panta 1. punkta j) apakšpunkts – Ar nodokli apliekami darījumi – No nodokļiem atbrīvotas ēku piegādes – Jēdziens “pirmreizēja izmantošana” – Jēdziens “pārbūve”

Lieta C-308/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 23. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 30. maijā, tiesvedībā

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.

TIESA (otrā palāta)

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

ģenerālvokāts M. Kampos Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2017. gada 4. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – poļu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 12. panta 1. un 2. punktu un 135. panta 1. punkta j) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Kozuba Premium Selection sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “*Kozuba*”) un *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (Varšavas nodokļu palātas direktors, turpmāk tekstā – “direktors”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu tādas ēkas pārdošanas darījumam, kuru tās īpašnieks ir izmantojis savām vajadzībām un kurā pirms šīs pārdošanas ir veikti modernizācijas darbi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas preambulas 7. un 35. apsvērumus ir formulēti šādi:

“(7) Pat ja kopējā PVN sistēma pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma.

(35) Būtu jā sastāda kopīgs atbrīvojumu saraksts, lai Kopienu pašu resursus visās dalībvalstīs varētu iekasēt vienādi.”
- 4 PVN direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

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

[..].”
- 5 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”
- 6 Saskaņā ar minētās direktīvas 12. panta 1. un 2. punktu:

“1. Dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otrās daļas minētajām darbībām, jo īpaši kādu no šādiem darījumiem:

 - a) ēkas vai ēkas daļas un zem ēkas esošās zemes piegādi pirms šīs ēkas pirmreizējas izmantošanas;

b) apbūves zemes piegādi.

2. Šā panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē vārds “ēka” ir jebkura celtne, kas nostiprināta uz zemes vai zemē.

Dalībvalstis var paredzēt sīki izstrādātus noteikumus 1. punkta a) apakšpunktā minētā kritērija piemērošanai ēku pārbūvei un var noteikt, ko nozīmē “zem ēkas esošā zeme”.

Dalībvalstis pirmreizējas izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laikposmu no ēkas pabeigšanas dienas līdz pirmās piegādes dienai vai laikposmu no pirmreizējās izmantošanas dienas līdz turpmākās piegādes dienai, ja šie laikposmi nepārsniedz attiecīgi piecus un divus gadus.”

7 Saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 1. punktu “preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

8 Šīs direktīvas 135. panta 1. punktā, kas ietverts tās 3. nodaļā “Atbrīvojumi citām darbībām”, ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

j) ēkas vai ēkas daļu un zem tās esošās zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētos gadījumus;

[..].”

Polijas tiesības

9 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli) ar tajā izdarītajiem grozījumiem (*Dz. U.* Nr. 54, 535. pozīcija; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 2. panta 14. punktā ir noteikts:

“Šajā likumā:

[..]

“pirmreizēja izmantošana” ir ēkas, būves vai to daļas nodošana ekspluatācijā pirmajam īpašniekam vai pirmreizējam lietotājam, veicot ar nodokli apliekamas darbības, pēc to

a) uzbūvēšanas vai

b) uzlabošanas, ja uzlabošanas izdevumi tiesību normu par ienākuma nodokli izpratnē sasniedz vismaz 30 % no sākotnējās vērtības;

[..].”

10 Šī likuma 43. panta 1. punkta 10. un 10.a apakšpunktā un 7.a punktā ir paredzēts:

“1. No nodokļa atbrīvo

[..]

- 10) ēku, būvju vai to daļu piegādi, izņemot, ja:
- a) piegāde notiek pirmreizējas izmantošanas ietvaros vai pirms tās;
 - b) no pirmreizējās izmantošanas līdz ēkas, būves vai tās daļu piegādei ir pagājuši mazāk nekā divi gadi;
- 10a) ēku, būvju vai to daļu piegāde netiek atbrīvota no nodokļa saskaņā ar 10. punktu, ja
- a) piegādātājam attiecībā uz attiecīgo īpašumu piegādi nav bijušas tiesības atskaitīt priekšnodokli,
 - b) piegādātājam nav bijuši izdevumi piegādāto īpašumu uzlabošanai, kas sniegtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, vai, ja viņam ir bijuši šādi izdevumi, to apmērs bijis mazāks par 30 % no minēto īpašumu sākotnējās vērtības;

[..]

7.a 1. punkta 10.a apakšpunkta b) punktā paredzētais nosacījums nav piemērojams, ja nodokļu maksātājs pēc uzlabošanas ēkas, būves vai to daļas izmanto ar nodokli apliekamu darbību veikšanai vismaz piecu gadu laikposmā.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 11 2005. gada 17. septembrī *Poltrex sp. z o.o.*, kura ir reģistrēta Polijā un kuras nosaukums vēlāk ir mainīts uz *Kozuba*, nolēma palielināt savu pamatkapitālu. Tajā pašā dienā viens no akcionāriem ieguldīja sabiedrības pamatkapitālā dzīvojamo ēku, kas atrodas apdzīvotā vietā Jablonkā [*Jablonka*] (Polija) (turpmāk tekstā – “attiecīgā ēka”) un kas ir uzbūvēta 1992. gadā.
- 12 2006. gada laikā attiecīgā ēka tika pielāgota *Kozuba* saimnieciskajai darbībai, kura šajā nolūkā piešķīra ieguldījumus apmēram 55 % apmērā no šī īpašuma sākotnējās vērtības. Pēc būvdarbu pabeigšanas attiecīgā ēka 2007. gada 31. jūlijā kā atsevišķs pamatlīdzekļu objekts tika ierakstīta pamatlīdzekļu reģistra nodalījumā “paraugmājoklis”, kurā tā palika līdz tās pārdošanai trešajai personai 2009. gada 15. janvārī.
- 13 Tā kā runa ir par vecu ēku, *Kozuba* apgalvoja, ka šī pārdošana esot atbrīvota no PVN, un tā neierakstīja PVN deklarācijā no šīs pārdošanas gūto peļņu par 2009. gada pirmo ceturksni.
- 14 Ar 2013. gada 12. aprīļa lēmumu *Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej* (Nodokļu inspekcijas direktors, Polija), apgalvojot, ka *Kozuba* nepamatoti nav iekļāvusi savā PVN deklarācijā par 2009. gada pirmo ceturksni peļņu, kas gūta no attiecīgās ēkas pārdošanas, noteica *Kozuba* maksājamo PVN summu par šo laikposmu, tai pievienojot šīs ēkas pārdošanas maksu.
- 15 2013. gada 17. maijā *Kozuba* iesniedza direktoram sūdzību par šo lēmumu.
- 16 Ar 2013. gada 30. jūlija lēmumu tas apstiprināja nodokļu inspekcijas direktora lēmumu. Tāpat kā pēdējais minētais direktors uzskatīja, ka, lai gan pēc attiecīgajā ēkā izdarītajiem uzlabojumiem tā no grāmatvedības uzskaites viedokļa no 2007. gada 31. jūlija tika paredzēta sabiedrības pašas vajadzībām, tomēr pēc šī datuma, pamatojoties uz minēto paredzēšanu, neesot radušies ar nodokli apliekami darījumi. Līdz ar to, pirmkārt, esot jānosaka, ka attiecīgās ēkas “pirmreizējā izmantošana” pēc uzlabošanas bija nevis 2007. gada 31. jūlijā, bet gan 2009. gada 15. janvārī, jo šis pēdējais datums atbilst tā pirmā ar nodokli apliekamā darījuma datumam, kurš ar attiecīgo ēku notika kopš šīs uzlabošanas, tas ir, tās pārdošanas datumam, un, otrkārt, *Kozuba* nevarot pretendēt uz Likuma par PVN 43. panta 1. punkta 10. apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, jo šī pārdošana esot notikusi attiecīgās ēkas pirmreizējās izmantošanas ietvaros.

- 17 Par šo direktora lēmumu *Kozuba* cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polija), kas ar 2014. gada 22. maija spriedumu atcēla šo lēmumu procesuālu pārkāpumu dēļ. Tomēr šī tiesa apstiprināja nodokļu administrācijas viedokļa pamatotību.
- 18 *Kozuba* par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā.
- 19 Lēmumā par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tā precizē, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunkta transponēšana Polijas tiesībās ir izraisījusi šaubas par Likuma par PVN 2. panta 14. punktā definētā un šī paša likuma 43. panta 1. punkta 10. apakšpunktā izmantotā jēdziena “pirmreizējā izmantošana” atbilstību PVN direktīvai.
- 20 Šajā ziņā minētā tiesa uzsver, ka ir jāzina, vai ēkas “pirmreizējās izmantošanas” jēdziens PVN direktīvas 12. panta 1. punkta izpratnē ir jāsaprot tādējādi, ka pirmreizējai izmantošanai ir jānotiek ar nodokli apliekama darījuma ietvaros.
- 21 Šī tiesa pauž šaubas arī attiecībā uz Likuma par PVN 2. panta 14. punktā minēto nosacījumu, saskaņā ar kuru ēkas uzlabošanas gadījumā atbrīvojums no PVN ir iespējams tikai tad, ja šo uzlabošanas darbu radītie izdevumi ir mazāki par 30 % no attiecīgās ēkas sākotnējās vērtības. Tādējādi Polijas likumā jebkura ēkas uzlabošana, kas rada ar šo sliekšmi vienādu vai par to lielāku pievienotu vērtību, tiek pielīdzināta pārbūvei PVN direktīvas 12. panta 2. punkta izpratnē, pamatojoties uz kuru var notikt “jauna pirmreizējā izmantošana”, kas pamatotu jaunu PVN pielāgošanu.
- 22 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai Direktīvas [2006/112] 135. panta 1. punkta j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums ([Likuma par PVN] 43. panta 1. punkta 10. apakšpunkts), atbilstoši kuram no PVN ir atbrīvota ēku, būvju vai to daļu piegāde, izņemot, ja:

- a) piegāde notiek pirmreizējas izmantošanas ietvaros vai pirms tās;
 - b) no pirmreizējās izmantošanas līdz ēkas, būves vai tās daļu piegādei ir pagājuši mazāk nekā divi gadi,
- ņemot vērā, ka Likuma par PVN 2. panta 14. punktā “pirmreizēja izmantošana” ir definēta kā ēku, būvju vai to daļu nodošana ekspluatācijā pirmajam īpašniekam vai pirmreizējam lietotājam, veicot ar nodokli apliekamas darbības, pēc to:

- a) uzbūvēšanas vai
- b) uzlabošanas, ja tās izdevumi tiesību normu par ienākuma nodokli izpratnē sasniedz vismaz 30 % no sākotnējās vērtības?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 23 Uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 12. panta 1. un 2. punkts un 135. panta 1. punkta j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, kurā ēku piegāžu atbrīvojumam no PVN ir paredzēts divkārtšs nosacījums, ka darījums neattiecas uz piegādi, kas notikusi pirmreizējas izmantošanas laikā, veicot ar nodokli apliekamu darījumu, un ka pastāvošas ēkas uzlabošanas gadījumā šajā ziņā radušies izdevumi ir mazāki par 30 % no tās sākotnējās vērtības.

- 24 Vispirms ir jāatgādina, ka ar PVN direktīvu ir izveidota kopējā PVN sistēma, kas it īpaši ir balstīta uz vienotu ar nodokli apliekamo darījumu definīciju (spriedums, 2017. gada 11. maijs, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 25 Saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu PVN uzliek preču piegādei, kuru par atlīdzību kādas dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rikojas kā tāds.
- 26 Saskaņā ar minētās direktīvas 9. panta 1. punktu “nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana, lai gūtu no tā ilglaicīgus ienākumus, it īpaši ir uzskatāma par “saimniecisku darbību”.
- 27 Kā ģenerālvokāts ir norādījis savu secinājumu 43. punktā, PVN direktīvā tādējādi tas, ka saimnieciskā darbība tiek veikta profesionālā kārtā un pastāvīgi, ir ņemts vērā kā vispārīgi kritēriji, lai personām, kas nodarbojas ar šo darbību, piešķirtu PVN maksātāja statusu. Tomēr šie kritēriji ir pielāgoti attiecībā uz darījumiem ar nekustamo īpašumu, jo saskaņā ar PVN direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt arī jebkuru personu, kura neregulāri veic jebkādu ēkas vai ēkas daļas un zem tās esošās zemes piegādi pirms to pirmreizējās izmantošanas.
- 28 PVN direktīvas 14. panta 1. punktā “preču piegāde” ir definēta kā tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.
- 29 Savukārt PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā ir paredzēts atbrīvojums no PVN par labu ēku piegādēm, kas nav tās 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētās piegādes.
- 30 Šīs direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir atsauce attiecīgi uz ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes piegādi pirms to pirmreizējās izmantošanas. Tādējādi ar šīm tiesību normām, aplūkotām kopā, tiek nošķirtas vecas un jaunas ēkas, un veca nekustamā īpašuma pārdošana principā netiek aplikta ar PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, 21. punkts).
- 31 Šo tiesību normu *ratio legis* ir tāds, ka vecas ēkas pārdošana relatīvi nerada pievienotu vērtību. Ēkas pārdošana uzreiz pēc tās pirmās piegādes galapatērētājam, kas iezīmē ražošanas procesa noslēgumu, nerada būtisku pievienoto vērtību un tādējādi tā principā ir jāatbrīvo no nodokļa, lai gan tā ietilpst jēdzienā “saimnieciskā darbība” PVN direktīvas 9. panta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2001. gada 4. oktobris, “*Goed Wonen*”, C-326/99, EU:C:2001:506, 52. punkts).
- 32 PVN direktīvas 12. panta 2. punktā ir apstiprināts arī, ka pievienotā vērtība ir ēkas piegādes aplikšanas ar PVN pamatā, jo tas dalībvalstīm ļauj noteikt šī paša panta 1. punkta a) apakšpunktā noteiktā kritērija, tas ir, “pirmreizējas izmantošanas”, piemērošanu ēku pārbūvei. Šādā veidā PVN direktīva atļauj uzlikt nodokli tādu ēku piegādēm, kas ir pārbūvētas, jo pēdējais minētais darījums piešķir attiecīgajai ēkai pievienoto vērtību tāpat kā tās sākotnējā uzbūvēšana.
- 33 Šajā gadījumā attiecīgā ēka ir uzbūvēta 1992. gadā, un tās pārdošana 2009. gadā, kas tiek aplūkota pamatlietā, principā varētu tikt atbrīvota no PVN. Turpretim pēc iekļaušanas *Kozuba* īpašumā šī ēka tika modernizēta, tādējādi sniedzot iespēju to aplikāt ar PVN tādēļ, ka šie modernizācijas darbi ir radījuši pievienotu vērtību.
- 34 Pamatlietā aplūkotajos tiesību aktos, tas ir, Likuma par PVN 2. panta 14. punktā, “pirmreizēja izmantošana” ir definēta kā ēku, būvju vai to daļu nodošana ekspluatācijā pirmajam īpašniekam vai pirmreizējam lietotājam, veicot ar nodokli apliekamas darbības, pēc to uzbūvēšanas vai uzlabošanas, ja izdevumi šajā ziņā ir vismaz 30 % no sākotnējās vērtības.

- 35 Tādējādi Polijas likumdevējs, pirmkārt, jēdzienu “pirmreizēja izmantošana” saistot ar tāda darījuma veikšanu, kas ir apliekams ar nodokli, no minētā atbrīvojuma ir izslēdzis darbības, kas nav ar nodokli apliekamu darījumu cēlonis vai nav to pamatā, kā rezultātā PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums nav piemērojams tādas pastāvošas ēkas nodošanai, kuru, kā tas ir pamatlietā, tās īpašnieks ir izmantojis savām komerciālajām vajadzībām, tādēļ ka šī lietošana nevar tikt kvalificēta kā “pirmreizēja izmantošana”, jo nav šāda ar nodokli apliekama darījuma. Otrkārt, tā kā tas ir paplašinājis “pirmreizējās izmantošanas” kritēriju, attiecinot to uz ēku pārbūvi, tas ir paredzējis kvantitatīvu kritēriju, saskaņā ar kuru šādas pārbūves izmaksām ir jāsasniedz noteikta attiecīgās ēkas sākotnējās vērtības procentuālā daļa, tas ir, šajā gadījumā vismaz 30 % no tās, lai tās pārdošana tiktu aplikta ar PVN.
- 36 Šādos apstākļos jāizvērtē, vai šāds valsts tiesiskais regulējums ir pretrunā PVN direktīvas 12. panta 1. un 2. punktam un 135. panta 1. punkta j) apakšpunktam.
- 37 Attiecībā, pirmkārt, uz jēdzienu “pirmreizējā izmantošana” ir jānorāda, ka tas ir minēts PVN direktīvas 12. pantā, bet tomēr nav tajā definēts.
- 38 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību normas formulējums, kurā tās satura un piemērošanas jomas noskaidrošanai nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, parasti visā Savienībā ir interpretējams autonomi un vienveidīgi, ņemot vērā tiesību normas kontekstu un attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 13. oktobris, *Mikołajczyk*, C-294/15, EU:C:2016:772, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 39 Ir arī jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru termini, kas izmantoti, lai apzīmētu PVN direktīvas 135. panta 1. punktā 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 (spriedums, 2009. gada 19. novembris, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 40 Tomēr minēto terminu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un tajā jābūt ievērotām kopējai PVN sistēmai raksturīgā nodokļu neitralitātes principa prasībām. Tādējādi šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka termini, kas izmantoti, definējot minētajā pantā paredzētos atbrīvojumus, ir jāinterpretē veidā, kas tiem atņemtu lietderīgo iedarbību (spriedums, 2009. gada 19. novembris, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 41 Kā izriet vispirms no Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) sagatavošanas darbiem, kas joprojām ir aktuāli, interpretējot PVN direktīvu saistībā ar tās 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojumiem, ēkas “pirmreizējās izmantošanas” kritērijs ir jāsaprot tādējādi, ka tas atbilst īpašuma pirmreizējai izmantošanai, ko dara tā īpašnieks vai nomnieks/īrnieks. Šajos sagatavošanas darbos ir precizēts, ka šis kritērijs ir ticis izvēlēts kā tāds, kas nosaka brīdi, kad prece var iziet no ražošanas ķēdes, lai nokļūtu patēriņa nozarē. No šīs vēsturiskās analīzes tomēr neizriet, ka tam, ka īpašnieks izmanto lietu, ir jānotiek ar nodokli apliekama darījuma ietvaros.
- 42 Turpinājumā attiecībā uz šīs tiesību normas kontekstu ir jākonstatē, kā tas ir norādīts PVN direktīvas preambulas 7. apsvērumā, ka, pat ja likmes un atbrīvojumi pilnībā nav saskaņoti, kopējās PVN sistēmas mērķim būtu jābūt konkurences izlīdzināšanai tādējādi, ka katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādus nodokļus neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma. Turklāt no šīs direktīvas preambulas 35. apsvēruma izriet, ka būtu jāizveido kopējs atbrīvojumu saraksts, lai pašu resursus visās dalībvalstīs varētu iekasēt vienādi.

- 43 No minētā izriet, ka nodokļu neitralitātes principam, kas ir veids, kādā Savienības likumdevējs ir pārnēsis vispārīgo vienlīdzīgas attieksmes principu uz PVN jomu (spriedumi, 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts, un 2017. gada 14. jūnijs, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 21. punkts), pretrunā ir tas, ka tāda atbrīvojuma no nodokļa sistēma, kāda ir transponēta valsts tiesību aktos, tiktu piemērota atšķirīgi dažādās dalībvalstīs.
- 44 Visbeidzot, atbrīvojumu no PVN mērķis ir ļaut līdzīgā veidā iekasēt Savienības pašas resursus visās dalībvalstīs. No tā izriet, ka, pat ja PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā, skatītā kopā ar šīs direktīvas 12. pantu, uz kuru tajā ir atsauce, ir norāde uz šo dalībvalstu noteiktajiem atbrīvojuma nosacījumiem, šajā tiesību normā paredzētajiem atbrīvojumiem ir jāatbilst Savienības tiesību autonomajiem jēdzieniem, lai PVN aprēķina bāzi varētu noteikt vienoti un saskaņā ar kopējiem noteikumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2001. gada 4. oktobris, *Goed Wonen*, C-326/99, EU:C:2001:506, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 No tā it īpaši izriet, ka, lai gan PVN direktīvas 12. panta 2. punktā dalībvalstis ir pilnvarotas noteikt piemērošanas noteikumus ēku pārbūvēm, kas ir šī panta 1. punkta a) apakšpunktā noteikts kritērijs, attiecībā it īpaši uz ēkas piegādi pirms tās pirmreizējās izmantošanas, šī tiesību norma tomēr nevar tikt interpretēta tādējādi, ka dalībvalstīm ir pilnvaras, kas tām savos valsts tiesību aktos ļauj grozīt pašu “pirmreizējās izmantošanas” jēdzienu, pretējā gadījumā varētu tikt apdraudēta minētā atbrīvojuma lietderīgā iedarbība.
- 46 Tādējādi no PVN direktīvas 12. panta un 135. panta 1. punkta j) apakšpunkta gramatiskas analīzes kopā ar konteksta un šīs direktīvas mērķu izvērtējumu izriet, ka tajā dalībvalstīm nav piešķirtas pilnvaras paredzēt nosacījumus tajā noteiktajiem atbrīvojumiem vai tos ierobežot.
- 47 No tā izriet, ka dalībvalstīm tostarp nav atļauts ēku piegādes pēc to pirmreizējās izmantošanas atbrīvojumam no PVN noteikt PVN direktīvā neparedzētu nosacījumu, ka šī pirmreizējā izmantošana ir notikusi ar nodokli apliekama darījuma ietvaros.
- 48 Otrkārt, attiecībā uz iespēju dalībvalstīm atbilstoši PVN direktīvas 12. panta 2. punktam noteikt ēku pārbūvei “pirmreizējās izmantošanas” kritērija piemērošanas nosacījumus, kas ir norādīts šī paša panta 1. punkta a) apakšpunktā, jānorāda, ka paredzot kvantitatīvu kritēriju, saskaņā ar kuru šādas pārbūves izmaksām ir jāsasniedz noteikta attiecīgās ēkas sākotnējās vērtības procentuālā daļa, tas ir, šajā gadījumā vismaz 30 % no tās, tiek izmantota šī iespēja.
- 49 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka attiecīgā ēka bija nekustamais īpašums, kurš ir pārbūvēts, un šīs pārbūves izmaksas pārsniedza 30 % no tās sākotnējās vērtības.
- 50 Kā ģenerālvokāts ir norādījis savu secinājumu 69. punktā, līdz ar to ir jāprecizē PVN direktīvas 12. panta 2. punktā minētā jēdziena “pārbūve” saturs kvalitātes aspektā.
- 51 Šajā ziņā ir jānorāda, ka PVN direktīvā nav definēts “pārbūves” jēdziens.
- 52 Kaut arī šāds jēdziens nav nepārprotams, kā to apstiprina dažādu valodu redakcijas, tostarp “*conversions*” angļu valodā, “*Umbauten*” vācu valodā, “*transformări*” rumāņu valodā un “*przebudowa*” poļu valodā, no tā izriet vismaz, ka attiecīgajā ēkā ir jābūt izdarītām būtiskām izmaiņām nolūkā mainīt tās izmantošanu vai ievērojami mainīt tās izmantošanas nosacījumus.
- 53 Šī jēdziena “pārbūve” interpretācija ir apstiprināta Tiesas judikatūrā, saskaņā ar kuru no PVN ir atbrīvots tāda nekustamā īpašuma piegādes darījums, kas sastāv no zemes gabala un vecās ēkas, kura tiek pārbūvēta par jaunu ēku, ja šīs piegādes brīdī vecā ēka bija tikai daļēji nojaukta un vismaz daļēji joprojām kā tāda tika izmantota (spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, 39. punkts).

- 54 Tādējādi jēdziens “pārbūve” it īpaši ietver gadījumu, kad būvdarbi ir pabeigti vai ir izdarīta pietiekama to daļa un kad atbilstoši tiem attiecīgo ēku ir paredzēts izmantot citiem mērķiem.
- 55 Jēdziena “pārbūve” interpretācija, kas ir minēta šī sprieduma 52. punktā, turklāt atbilst PVN direktīvas mērķim, it īpaši mērķim uzlikt nodokli darījumam, kas vērsts uz attiecīgās preces vērtības palielināšanu. Attiecībā uz jaunām ēkām, kā to būtībā norāda ģenerāladvokāts savu secinājumu 71. un 72. punktā, šo pievienoto vērtību rada būvdarbi, ar kuriem tiek izdarītas būtiskas izmaiņas materiālajā realitātē, pārveidojot neuzceltu nekustamo īpašumu vai pat neapbūvētu zemes gabalu par dzīvojamo ēku. Vecām ēkām minētā pievienotā vērtība rodas, kad ir notikusi būtiska pārbūve tādējādi, ka attiecīgā veca ēka var tikt pielīdzināta jaunai ēkai.
- 56 Šajā gadījumā jānorāda, ka PVN direktīvas 12. panta 2. punktā minētais jēdziens “pārbūve” ir transponēts Polijas tiesībās ar Likuma par PVN 2. panta 14. punktu, izmantojot jēdzienu “uzlabošana”.
- 57 Tomēr ar nosacījumu, ka valsts tiesas interpretē šo pēdējo minēto jēdzienu tādējādi, ka tas ir sinonīms “pārbūvei” šī sprieduma 52. punktā precizētajā izpratnē, tādējādi norādītā terminoloģijas atšķirība pati par sevi nevar radīt Likuma par PVN nesaderību ar PVN direktīvu.
- 58 Šajā gadījumā izdevumi, ko ir radījusi attiecīgās ēkas “uzlabošana”, ir sasnieguši 55 % no tās sākotnējās vērtības. Lai gan no šādas procentuālās daļas *a priori* izriet, ka ēkā izdarītās izmaiņas varēja ievērojami mainīt tās izmantošanas nosacījumus sava apmēra dēļ, tomēr valsts tiesai ir jāizvērtē, pamatojoties uz tās rīcībā esošiem pierādījumiem, kādā apmērā pamatlietā aplūkotā “uzlabošana” ir būtiski izmainījusi šo ēku šī sprieduma 52. punktā precizētajā izpratnē.
- 59 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 12. panta 1. un 2. punkts un 135. panta 1. punkta j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, kurā attiecībā uz ēku piegādēm atbrīvojumam no PVN ir paredzēts nosacījums, ka to pirmreizējā izmantošana notiek ar nodokli apliekama darījuma ietvaros. Šīs pašas tiesību normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tām nav pretrunā tas, ka šādā valsts tiesiskajā regulējumā šādam atbrīvojumam ir paredzēts nosacījums, ka pastāvošas ēkas “uzlabošanas” gadījumā izdevumi nepārsniedz 30 % no tās sākotnējās vērtības, ja minētais “uzlabošanas” jēdziens tiek interpretēts tāpat kā PVN direktīvas 12. panta 2. punktā minētais “pārbūves” jēdziens, tas ir, tādējādi, ka attiecīgajā ēkā ir jābūt izdarītām būtiskām izmaiņām nolūkā mainīt tās izmantošanu vai ievērojami mainīt tās izmantošanas nosacījumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 12. panta 1. un 2. punkts un 135. panta 1. punkta j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, kurā attiecībā uz ēku piegādēm atbrīvojumam no pievienotās vērtības nodokļa ir paredzēts nosacījums, ka to pirmreizējā izmantošana notiek ar nodokli apliekama darījuma ietvaros. Šīs pašas tiesību normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tām nav pretrunā tas, ka šādā valsts tiesiskajā regulējumā šādam atbrīvojumam ir paredzēts nosacījums, ka pastāvošas ēkas “uzlabošanas” gadījumā izdevumi nepārsniedz 30 % no tās sākotnējās vērtības, ja minētais “uzlabošanas” jēdziens tiek

interpretēts tāpat kā Direktīvas 2006/112 12. panta 2. punktā minētais “pārbūves” jēdziens, tas ir, tādējādi, ka attiecīgajā ēkā ir jābūt izdarītām būtiskām izmaiņām nolūkā mainīt tās izmantošanu vai ievērojami mainīt tās izmantošanas nosacījumus.

[Paraksti]