



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2019. gada 4. septembrī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Zemes gabala, uz kura nodošanas brīdī atrodas ēka, pārdošana – Kvalifikācija – 12. un 135. pants – Jēdziens “apbūves zeme” – Jēdziens “ēka” – Ekonomiskās un komerciālās situācijas vērtējums – Objektīvo elementu novērtējums – Pušu nodoms

Lietā C-71/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) iesniedza ar lēmumu, kurš pieņemts 2018. gada 24. janvārī un kurš Tiesā reģistrēts 2018. gada 2. februārī, tiesvedībā

***Skatteministeriet***

pret

***KPC Herning,***

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], A. Ross [*A. Rosas*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] un M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerāladvokāts: M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretāre: S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2019. gada 30. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *KPC Herning* vārdā – *K. Bastian* un *T. Frøbert*, advokater,
- Dānijas valdības vārdā – *J. Nymann-Lindegren* un *M. Wolff*, pārstāvji, kuriem palīdz *S. Horsbøl Jensen*, advokat,
- Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *N. Gossement*, pārstāvji, kuriem palīdz *H. Peytz*, advokat,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2019. gada 19. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – dāņu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 12. un 135. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Skatteministeriet* (Nodokļu ministrija, Dānija) un *KPC Herning A/S*, saskaņā ar Dānijas tiesībām dibinātu sabiedrību, jautājumā par pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas jāmaksā par nekustamā īpašuma nodošanu.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punktā ir noteikts:

“Kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.

[..]”

- 4 Šis direktīvas 12. pantā ir paredzēts:

“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 [nodošanu] pirms šīs ēkas pirmreizējas izmantošanas;
- b) apbūves zemes piegādi [nodošanu].

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”.

[..]

3. Šā panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē “apbūves zeme” ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemes gabals, ko dalībvalstis šādi definējušas.”

5 Direktīvas 2006/112 135. pantā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

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

k) neapbūvētas zemes piegādi [nodošanu], izņemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto apbūves zemi;

[..].”

### **Dānijas tiesības**

6 *Lovbekendtgørelse om merværdiafgift* (konsolidētais Likums par pievienotās vērtības nodokli), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar 2009. gada 12. jūnija Likumu Nr. 520, kurš 2016. gada 21. jūnijā tika kodificēts ar Nr. 760, (turpmāk tekstā – “PVN likums”) 13. panta 1. punkta 9) apakšpunktā ir paredzēts:

“No nodokļa ir atbrīvotas šādas preces un pakalpojumi:

[..]

9) nekustamā īpašuma nodošana. Tomēr pastāv šādi atbrīvojuma izņēmumi:

a) jaunas ēkas vai jaunas ēkas un zem ēkas esošās zemes nodošana;

b) apbūves zemes nodošana (neatkarīgi no tā, vai tā tiks attīstīta), jo īpaši apbūvētas zemes nodošana.”

7 Šā likuma 13. panta 3. punkta redakcija ir šāda:

“Nodokļu ministrs var noteikt sīki izstrādātus nosacījumus attiecībā uz nekustamā īpašuma definīciju 1. punkta 9) apakšpunkta izpratnē.”

8 Ar 2010. gada 2. decembra *bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven* (Noteikumi Nr. 1370, ar ko groza Noteikumus attiecībā uz Likumu par pievienotās vērtības nodokli) nodokļu ministrs ir izmantojis PVN likuma 13. panta 3. punktā piešķirtās pilnvaras noteikt ar PVN apliekamus darījumus. Šo noteikumu normas redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem, tika pārņemtas 2015. gada 30. jūnija *bekendtgørelse Nr. 808 om merværdiafgift* (Noteikumi Nr. 808 par pievienotās vērtības nodokli) (turpmāk tekstā – “PVN noteikumi”). Šo noteikumu 54. panta 1. punktā ir noteikts:

“PVN likuma 13. panta 1. punkta 9) apakšpunkta a) punktā minētais termins “ēka” nozīmē struktūras, kas ir nostiprinātas uz zemes vai zemē un kas ir pabeigtas to paredzētajam lietojumam. Šādas ēkas daļu nodošana tiek uzskatīta arī par ēkas nodošanu.”

9 PVN noteikumu 56. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

“PVN likuma 13. panta 1. punkta 9) apakšpunkta b) punktā minētais termins “apbūves zeme” nozīmē neattīstītu zemi, kura saskaņā ar Plānošanas likumu vai saskaņā ar to pieņemtajiem noteikumiem ir izraudzīta mērķiem, kas ļauj būtēt ēkas šo noteikumu 54. panta izpratnē.”

- 10 *Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde* (Nodokļu ministrijas norādījumi PVN piemērošanai jaunu ēku un apbūves zemes pārdošanas gadījumā) 2.2. iedaļā ir noteikts:

“Ēku un zemes, uz kuras atrodas ēkas, nodošana nav apliekama ar PVN gadījumā, ja tās nav jaunas ēkas.

Ja nodošana tiek veikta, lai būvētu jaunu ēku, nodošana ir uzskatāma par apbūves zemes nodošanu.

[..]

Ja tiek panākta vienošanās, ka pārdevējs nojauks ēku, vai ja no līguma izriet, ka pircējs ir iegādājies ēkas nolūkā tās nojaukt, tā ir uzskatāma par apbūves zemes pārdošanu.

Citos gadījumos pircēja nodoms nevar būt izšķirošs, izvērtējot, vai notiek zemes gabala nodošana.

Kritēriji, kurus var ņemt vērā atsevišķi vai kopā, lai noteiktu, vai tiek nodota apbūves zeme, var, piemēram, būt pārdošanas līgumā noteiktā cena, salīdzinot ar līdzīgu preču normālo vērtību, ēkas būtība (“novietne”), pieslēgumu sabiedriskiem/komerciāliem pakalpojumiem neesamība, iepriekšējais īpašuma lietojums un būves veids (piemēram, “klēts” uzglabāšanai, kas neatbilst turpmākā lietojuma pašiem pamatprincipiem).

Ja tiek secināts, ka nodošana veikta jaunas ēkas celtniecībai, nodošanu uzskata par apbūves zemes nodošanu.

[..]”

### **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

- 11 *KPC Herning* ir Dānijas nekustamā īpašuma attīstīšanas un būvniecības sabiedrība, kura attīsta nekustamo īpašumu projektus un veic būvdarbus saistībā ar darbuzņēmuma līgumiem Dānijā.
- 12 2013. gada maijā *KPC Herning* un *Boligforeningen Kristiansdal*, pieejamas īres mājokļu struktūra, nolēma sākt veidot projektu jauniešu sociālo mājokļu būvniecībai uz zemes gabala, kas pieder *Odense Havn* (Odenses osta, Dānija), saukts “Finlandkaj 12”. Projekts tika apspriests ar Odenses pilsētu un Odenses ostu.
- 13 2013. gada rudenī *KPC Herning* iegādājās Odenses ostā zemi, sauktu par “Finlandkaj 12”, ar noliktavu, kas uzbūvēta uz šī zemes gabala. Pirkuma līgums tika pakļauts vairākiem nosacījumiem, tostarp it īpaši tam, ka *KPC Herning* bija jānoslēdz līgums ar pieejamas īres mājokļu struktūru, lai uz konkrētā zemes gabala īstenotu nekustamā īpašuma projektu, kas sastāv no vairākiem jauniešu sociāliem mājokļiem.
- 14 2013. gada 5. decembrī *KPC Herning* pārdeva zemes gabalu “Finlandkaj 12” ar noliktavu *Boligforeningen Kristiansdal*. Līgumi, kas šajā sakarā ir noslēgti starp pusēm, veido vispārējo līgumisko ietvaru, no kura izriet, ka pārdošana ir pakārtota nosacījumam, ka *KPC Herning* uz šī zemes gabala ir apņēmusies uzprojektēt, uzbūvēt un nodot gatavības stāvoklī sociālos mājokļus jauniešiem.
- 15 It īpaši bija paredzēts, ka *Boligforeningen Kristiansdal* ir jāveic uz “Finlandkaj 12” zemes gabala esošās noliktavas daļēja nojaukšana, saglabājot tikai tās austrumu frontona vidējo daļu un dažas tās tehniskā aprīkojuma daļas. Turklāt puses vienojās, ka *KPC Herning* ir pienākums uzbūvēt pilnīgi izmantošanai gatavu dzīvojamo ēku uz šī zemes gabala. *Boligforeningen Kristiansdal* veica daļēju noliktavas nojaukšanu par saviem līdzekļiem un uzņēmoties par to risku.

- 16 Nav strīda par to, ka zemes gabala un noliktavas secīgas nodošanas dienā tā bija pilnībā funkcionējoša.
- 17 2013. gada 10. decembrī *KPC Herning* uzdeva jautājumu *Skatterådet* (Valsts nodokļu pārvalde, Dānija) par to, vai Odenses ostas veiktā zemes gabala “Finlandkaj 12”, kā arī noliktavas pārdošana un šī paša nekustamā īpašuma tālākpārdošana ir atbrīvota no PVN. 2014. gada 24. jūnijā sniegtajā atbildē šī iestāde atbildēja noraidoši.
- 18 Saņēmusi *KPC Herning* sūdzību, *Landsskatteret* (Apelācijas komisija nodokļu lietās, Dānija) 2015. gada 9. decembra lēmumā uzskatīja, ka minētais īpašums nav jāklasificē par apbūves zemi, kuras pārdošanai ir piemērojams PVN, tādēļ, ka šo divu pārdošanu laikā uz tā atradās ēka. Turklāt tā nolēma, ka, tā kā *Boligforeningen Kristiansdal* nojaukšanas darbības bija veikusi pēc pārdošanas darījuma starp Odenses ostu un *KPC Herning*, šīs divas puses ir veikušas vienu darbību, kas ietvēra nojaukšanu, kā tas bija lietā, kurā tika taisīts 2009. gada 19. novembra spriedums *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722).
- 19 2016. gada 9. martā Nodokļu ministrija iesniedza prasību par *Landsskatteret* (Apelācijas komisija nodokļu lietās) lēmumu *retten i Herning* (Herningas tiesa, Dānija), kas, ņemot vērā lietas principiālo raksturu, lietu nodeva izskatīšanai *Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija).
- 20 Iesniedzējtiesā Nodokļu ministrija apgalvoja, ka saskaņā ar 2009. gada 19. novembra spriedumu *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722, 43. punkts) dalībvalstīm ir jādefinē jēdziens “apbūves zeme”. Šī kompetence būtu jāīsteno, ievērojot robežas, kuras izriet no Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojamiem attiecībā uz nekustamo īpašumu, ko veido ēkas un zem tām esošā zeme, un neapbūvēts nekustamais īpašums, kurš nav paredzēts ēkas pamatā.
- 21 Dānijas tiesībās jēdziens “apbūves zeme” attiecas uz neapbūvētu zemi, zinot, ka šajā ziņā noteicoša būs ekonomiskā situācija un jautājums par to, vai nekustamais īpašums ir paredzēts jaunās ēkas pamatā. Šāda interpretācija neatņem jēgu Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta j) apakšpunktam, jo tās rezultātā visu pastāvošo ēku un zem tām esošās zemes nodošana netiek kvalificēta par apbūves zemes nodošanu. Turklāt tā atbilst 1997. gada 20. februāra spriedumam *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77, 23. punkts), saskaņā ar kuru ekonomiskās situācijas ņemšana vērā ir pamata kritērijs kopējās PVN sistēmas piemērošanā.
- 22 Līdz ar to darījumi, ko veikušas Odenses osta un *KPC Herning*, ir jāatzīst par zemes gabala nodošanu. Tas, ka uz zemes gabala esošā noliktavas ēka nav pilnībā nojaukta, neietekmē tās kvalificēšanu par “ēku” Direktīvas 2006/112 12. panta 2. punkta izpratnē.
- 23 Savukārt *KPC Herning* norāda, ka zeme, uz kuras atrodas ēka, nav kvalificējama par apbūves zemi, ja vien nav izpildīti īpašie 2009. gada 19. novembra spriedumā *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722) paredzētie nosacījumi, kas neesot noticis šajā lietā. Lietā, kurā tika pasludināts minētais spriedums, pārdevējs bija atbildīgs par esošās ēkas nojaukšanu, lai nodotu neuzlabotu zemes gabalu kompleksa pakalpojuma ietvaros.
- 24 *KPC Herning* apgalvo arī, ka jānošķir ēku nodošana no neapbūvētas zemes īpašuma nodošanas, attiecīgi Direktīvas 2006/112 12. panta 2. punkta un 135. panta 1. punkta k) apakšpunkta izpratnē. Šajās normās izmantotie jēdzieni būtu jāinterpretē neatkarīgi, kas tiem neatņem iedarbību, ko apstiprina Tiesas judikatūra (spriedumi, 2000. gada 8. jūnijs, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, 48. punkts; 2009. gada 11. jūnijs, *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, EU:C:2009:365, 15. punkts, un 2013. gada 17. janvāris, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 25. punkts).

- 25 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 12. panta 3. punktu, to lasot kopā ar 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunktu, apbūves zemes gabali ir neapbūvēta zemes īpašuma apakš kategorija. Tādējādi Direktīva 2006/112 dod dalībvalstīm tikai iespēju lemt par to, vai un ar kādiem nosacījumiem neapbūvētu zemes īpašumu var kvalificēt par “apbūves zemi”.
- 26 Turklāt, lai novērtētu darījumu no Direktīvas 2006/112 viedokļa, valsts iestādēm atbilstoši Tiesas judikatūrai ir jāņem vērā darījuma objektīvais raksturs, nevis pušu subjektīvais nodoms (spriedums, 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 39. punkts).
- 27 Šajā lietā no šiem principiem izrietot, ka abi aplūkoti pārdošanas darījumi ir jāatzīst par tāda zemes gabala nodošanu, uz kura atrodas sena ēka.
- 28 Šādos apstākļos *Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai tas, ka dalībvalsts pamatlietas apstākļos tādas zemes nodošanu, uz kuras nodošanas brīdī atrodas ēka, uzskata par apbūves zemes pārdošanu, uz kuru attiecas [PVN], ja pušu nodoms ir šo ēku pilnībā vai daļēji nojaukt, lai atbrīvotu vietu jaunai ēkai, ir saderīgi ar, pirmkārt, Direktīvas [2006/112] 135. panta 1. punkta j) apakšpunktu un 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 2. punktu un, otrkārt, ar šīs direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunktu un 12. panta 1. punkta b) apakšpunktu un 3. punktu?”

### Par prejudiciālo jautājumu

- 29 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 12. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts un 2. un 3. punkts, kā arī 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda zemes gabala nodošanu, uz kura šīs nodošanas brīdī ir nostiprināta ēka, var kvalificēt par “apbūves zemes” nodošanu, ja pušu nodoms bija pilnībā vai daļēji ēku nojaukt, lai atbrīvotu vietu jaunai ēkai.
- 30 Tādējādi iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot PVN režīmu, kas piemērojams diviem pamatlietā aplūkojamiem pārdošanas darījumiem, pirmkārt, starp Odenses ostu un *KPC Herning* un, otrkārt, starp *KPC Herning* un *Boligforeningen Kristiansdal*. Šie abi darījumi attiecas uz vienu un to pašu nekustamo īpašumu, ko veidoja zemes gabals un noliktavas ēka, kas atradās uz tā.
- 31 Tādējādi, kā izriet no iesniedzējtiesas nolēmuma, nav strīda par to, ka Odenses osta noliktavas ēku izmantoja pirms šī pārdošanas darījuma un ka tā bija pilnībā funkcionējoša tās nodošanas brīdī *KPC Herning*, kā arī vēlāk – *Boligforeningen Kristiansdal*. Tāpat nav strīda par to, ka šajā ziņā noslēgtie dažādie līgumi uz šiem darījumiem attiecināja nosacījumu, ka *KPC Herning* uz konkrētā zemes gabala ir jāīsteno nekustamā īpašuma projekts saistībā ar sociālo mājokļu celtniecību.
- 32 Tiesas sēdes laikā *KPC Herning*, Dānijas valdība un Eiropas Komisija uzskatīja, ka, lai abus pārdošanas darījumus atzītu par secīgiem un tātad lai noteiktu uz tiem attiecināmo PVN režīmu, tie ir jānovērtē nošķirti viens no otra. Savukārt tie iebilst pret ieteikto Direktīvas 2006/112 interpretāciju un piedāvā šo darījumu trīs atšķirīgas kvalifikācijas. Lai gan, pēc *KPC Herning* domām, katrs no šiem darījumiem ir jāklasificē par “esošās ēkas nodošanu” šīs direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē, Dānijas valdība uzskata, ka tie ir jāklasificē par “apbūves zemes piegādi [nodošanu]” minētās direktīvas 12. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Savukārt Komisija nošķir divus minētos darījumus un uzskata, ka pirmais darījums ir par esošās ēkas nodošanu. Turpretim otrais darījums neesot tikai vienkārša pārdošana, bet gan ietverot jaunu ēku būvniecību. Līdz ar to tas būtu jāklasificē kā “ēkas un zem ēkas esošās zemes piegāde [nodošana] pirms šīs ēkas pirmreizējas izmantošanas” šīs pašas direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

- 33 Šis atšķirīgās interpretācijas izriet no dažādiem *KPC Herning*, Dānijas valdības un Komisijas viedokļiem par to, cik svarīgi ir līguma punkti un pušu griba, ko no tiem var secināt, lai varētu darījumu klasificēt PVN jomā situācijā, kad projekti un ar līgumu par īpašuma pārdošanu saistītie darbi vēl nav izpildīti šī īpašuma nodošanas brīdī. Šajā lietā tātad ir svarīgi noteikt, vai un cik lielā mērā ir jāņem vērā nodoms daļēji nojaukt esošo noliktavas ēku, kas atrodas uz zemes gabala ar nosaukumu “Finlandkaj 12”, kā arī aizstāt to ar jaunu ēku.
- 34 Tādējādi vispirms rodas jautājums, kādos apstākļos vairāki tādi secīgi pakalpojumi kā ēkas un zemes gabala, uz kura tā ir uzcelta, pārdošana, šīs ēkas nojaukšana, pēc tam jaunas ēkas celtniecība, no PVN viedokļa ir kvalificējami kā viens no otra neatkarīgi darījumi vai viens vienots darījums, kas sastāv no vairākiem nedalāmi saistītiem pakalpojumiem.
- 35 Šajā nozīmē no Tiesas judikatūras izriet, ka tad, ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai noteiktu, vai PVN nolūkos šis darījums ir divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums (spriedums, 2018. gada 18. oktobris, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 29. punkts).
- 36 Tiesa ir arī nospriedusi, ka, pirmkārt, no Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta otrās daļas izriet, ka katrs darījums parasti ir uzskatāms par atsevišķu un neatkarīgu un ka, otrkārt, darījumu, kas ir tikai ekonomiska rakstura pakalpojums, nedrīkst mākslīgi sadalīt, lai neizkropļotu PVN sistēmas darbību (spriedums, 2018. gada 18. oktobris, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 30. punkts).
- 37 Tomēr noteiktos apstākļos vairāki formāli nošķirti pakalpojumi, kas var tikt sniegti atsevišķi un tādējādi ir atsevišķi apliekami ar nodokli vai no tā atbrīvojami, ir jāuzskata par vienu vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi (spriedums, 2018. gada 19. decembris, *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, 32. punkts).
- 38 Pakalpojums ir jāuzskata par vienu vienotu tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko veicis nodokļu maksātājs, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (spriedums, 2019. gada 28. februāris, *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, 30. punkts). Tā ir arī gadījumā, ja viens vai vairāki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ja cits vai pārējie pakalpojumi veido vienu vai vairākus papildpakalpojumus tā, ka tie ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums. It īpaši pakalpojums ir uzskatāms par galvenā pakalpojuma papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (spriedums, 2018. gada 19. decembris, *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, 34. punkts).
- 39 Lai noteiktu, vai sniegtie pakalpojumi ir neatkarīgi pakalpojumi vai viens vienots pakalpojums, ir jāizpēta attiecīgajam darījumam raksturīgie elementi. Tomēr nepastāv absolūts noteikums attiecībā uz pakalpojuma apjoma noteikšanu saistībā ar PVN, un tādēļ, lai noteiktu pakalpojuma apjomu, ir jāņem vērā visi apstākļi, kādos notiek attiecīgais darījums (spriedums, 2013. gada 17. janvāris, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 32. punkts).
- 40 Šādi izvērtējot visus apstākļus, ir jāņem vērā pušu paustais nodoms par darījuma aplikšanu ar PVN, ar nosacījumu, ka nodomu apstiprina objektīvi apstākļi (spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, 33. punkts).
- 41 Attiecībā uz zemes gabala ar esošu ēku, kuru paredzēts daļēji vai pilnībā nojaukt, kvalifikāciju Tiesa jau vairākkārt ir sniegusi norādes attiecībā uz objektīviem elementiem, kuriem šajā ziņā var būt nozīme.
- 42 Šādi, 2009. gada 19. novembra spriedumā *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722, 39., 40. un 44. punkts) Tiesa vispirms konstatēja, ka nekustamā īpašuma pārdevēja un pircēja ekonomiskais mērķis bija apbūvei gatava zemes gabala nodošana. Šai nolūkā tā norādīja, ka pārdevēja pienākums bija nojaukt uz šīs zemes esošo ēku un ka šīs nojaukšanas izmaksas vismaz daļēji bija jāsedz

- pircējam. Tāpat tā norādīja, ka nekustamā īpašuma nodošanas brīdī ēkas nojaukšanas darbi jau bija sākušies. Ņemot vērā šos apstākļus, Tiesa konkrētā nekustamā īpašuma nodošanu, kā arī esošās ēkas nojaukšanu klasificēja par vienotu neapbūvēta zemes gabala nodošanas darījumu.
- 43 No Tiesas judikatūras izriet, ka starp atbilstošiem vērā ņemamiem elementiem konkrētā darījuma kvalificēšanai PVN nolūkā tostarp ir nojaušanas darbu apjoms, kurus pārdevējs veicis apvienotā nekustamā īpašuma – zemes gabala un ēkas – nodošanas brīdī, vai pārdevēja veiktie pārbūves darbi, konkrētā nekustamā īpašuma izmantošana šajā pašā datumā, kā arī pārdevēja apņemšanās veikt šādus nojaukšanas darbus saistībā ar nākotnē būvējamu ēku (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 12. jūlijs, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, 34. punkts, un 2013. gada 17. janvāris, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 33. punkts).
- 44 Turklāt 1986. gada 8. jūlija spriedumā *Kerrutt* (73/85, EU:C:1986:295, 12. un 15. punkts) Tiesa, izskatot jautājumu par to, vai apbūves zemes nodošana un tam sekojoša jaunas ēkas būvniecība uz tās, kas ir paredzēta pamatlīgumā, ir jākvalificē par vienu vienotu darījumu, ir ņēmusi vērā apstākli, ka, pirmkārt, darījums par zemes gabalu un, otrkārt, preču piegāde un pakalpojumu sniegšana ir juridiski nošķirti darījumi, kurus veic dažādi uzņēmēji. Ņemot vērā šos apstākļus, tā nosprieda, ka, neraugoties uz visu attiecīgo darījumu ekonomisko saistību un to kopīgo mērķi, kas ir ēkas būvniecība uz iegādātā zemes gabala, šis apstākļos nav pamata tos kvalificēt par vienotu darījumu.
- 45 Pamatlietā saistībā ar pirmo attiecīgo pārdošanas darījumu, kura ietvaros *KPC Herning* nopirka no Odenses ostas nekustamo īpašumu, kas sastāv no zemesgabala un noliktavas ēkas, šī sprieduma 31. punktā jau ir norādīts, ka šī noliktava tās nodošanas dienā bija pilnībā funkcionējoša. No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka nevienai no šī pārdošanas līguma pusēm nebija pienākuma nojaukt šo noliktavu, turklāt tā tika nojaukta pēc tam, kad minēto īpašumu bija nopirkusi *Boligforeningen Kristiansdal*.
- 46 Šādos apstākļos jāuzskata, ka tāds darījums kā šī pirmā pārdošana ir nošķirts un neatkarīgs no vēlākiem *KPC Herning* un *Boligforeningen Kristiansdal* darījumiem un it īpaši no attiecīgās noliktavas ēkas daļējas nojaukšanas.
- 47 Tikai tas vien, ka pārdošana, kas paredzēta Odenses ostas un *KPC Herning* noslēgtajā līgumā, ir pakārtota nosacījumam, ka *KPC Herning* noslēdz līgumu ar pieejamas īres mājokļu struktūru nolūkā uz šī nekustamā īpašuma izbūvēt sociālos mājokļus, nevar saistīt dažādus darījumus tādā veidā, ka tie varētu tikt uzskatīti par vienu nedalāmu ekonomisku pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga.
- 48 Otrās pārdošanas pamatlietā ietvaros *Boligforeningen Kristiansdal* nopirka no *KPC Herning* zemes gabalu un noliktavu, ko pēdējai minētai sabiedrībai iepriekš pārdevusi Odenses osta. Kā izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, brīdī, kad tika tā tika nodota *Boligforeningen Kristiansdal*, noliktava joprojām varēja tikt faktiski izmantota. Pēc šīs nodošanas pārdevējs, proti, *KPC Herning*, nekādā veidā nebija iesaistīts noliktavas daļējā nojaukšanā. Pircējs par saviem līdzekļiem un uzņemoties par to risku, uzdeva trešajai personai veikt nepieciešamos darbus. Tādējādi šķiet, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ka noliktavas nojaukšana ir no tās pārdošanas neatkarīgs darījums un neveido ar to vienotu ekonomiska rakstura pakalpojumu.
- 49 Protams, šķiet, ka zemes gabala ar noliktavu pārdošanai bija piemērots nosacījums, ka pārdevējs, saglabājot dažus esošās ēkas elementus, būvēs jaunu ēku. Tomēr, kā jau tika izklāstīts šī sprieduma 47. punktā, tikai šis apstāklis vien nevar sasaistīt divus dažādus darījumus tādā veidā, ka tie veido vienotu nedalāmu ekonomiska rakstura pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga.
- 50 Līdz ar to, kā norādījis arī ģenerālvokāts secinājumu 31. un 32. punktā, tādus pārdošanas darījumus kā divi pamatlietā aplūkoti nevar uzskatīt par piederošiem vienam kopējam veselumam un PVN uzlikšanas sakarā tie ir jāizvērtē atsevišķi.



- 51 Šādos apstākļos vēl ir jāizskata jautājums par to, vai šos darījumus var kvalificēt par “apbūves zemes” nodošanu Direktīvas 2006/112 12. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.
- 52 Atbilstoši šīs direktīvas 12. panta 3. punktam “apbūves zeme” minētā panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemesgabals, ko dalībvalstis šādi definējušas.
- 53 Dalībvalstīm, definējot, kas ir jāuzskata par “apbūves zemi”, ir jāievēro Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta k) apakšpunkta mērķis – atbrīvot no PVN tikai neapbūvētas zemes, kas nav paredzēta apbūvei, nodošanu (spriedums, 2013. gada 17. janvāris, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 30. punkts).
- 54 Kā norādījis ģenerālvokāts secinājumu 59. punktā, dalībvalstu rīcības brīvību, definējot, kas ir “apbūves zeme”, arī ierobežo jēdziena “ēka” apjoms, kuru Savienības likumdevējs Direktīvas 2006/112 12. panta 2. punkta pirmajā daļā ir ļoti plaši definējis kā tādu, kas ietver “jebkuru celtni, kas nostiprināta uz zemes vai zemē”.
- 55 Savukārt Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā ir paredzēts atbrīvot no PVN tādu ēku nodošanu, kas nav tās 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētā nodošana. Šajā pēdējā normā ir atsauce uz ēkas vai ēkas daļas un zem ēkas esošās zemes nodošanu pirms šīs ēkas pirmreizējas izmantošanas.
- 56 Tādējādi ar šīm tiesību normām, aplūkotām kopā, tiek nošķirtas esošas un jaunas ēkas, un esošā nekustamā īpašuma pārdošana principā netiek aplikta ar PVN (spriedums, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 30. punkts).
- 57 Šo tiesību normu *ratio legis* ir tāds, ka esošas ēkas pārdošana relatīvi nerada pievienotu vērtību. Proti, ēkas pārdošana uzreiz pēc tās pirmās nodošanas galapatērētājam, kas iezīmē ražošanas procesa noslēgumu, nerada būtisku pievienoto vērtību, un tādējādi tā principā ir jāatbrīvo no nodokļa (spriedums, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 31. punkts).
- 58 Šajā lietā šķiet, ka nedz pirmā, nedz otrā pamatlietā aplūkotā nekustamā īpašuma pārdošana nav palielinājusi šīs preces ekonomisko vērtību, tādējādi šie divi darījumi nav radījuši būtisku pievienoto vērtību, lai tiktu aplikti ar PVN saskaņā ar šī sprieduma iepriekšējos punktos minēto judikatūru.
- 59 Lai gan pilnībā funkcionējošas noliktavas pārdošana, kāda bija pamatlietas pārdošanas priekšmets, varētu tikt kvalificēta par apbūves zemes nodošanu, nevis par esošas ēkas un zem tās esoša zemes gabala nodošanu, tikai pamatojoties uz pārdošanas līguma pušu nodomu, tas radītu kaitējumu Direktīvas 2006/112 principiem un riskētu atņemt jēgu šīs direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam no nodokļa.
- 60 Šāda interpretācija būtu pretrunā minētajai normai. Proti, minēto jēdzienu interpretācijai, ko izmanto nolūkā definēt Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punktā paredzētos atbrīvojumus, ir jāatbilst tajā izvirzītajiem mērķiem un tajā ir jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas raksturīgas kopējai PVN sistēmai. Tādējādi šie jēdzieni nevar tikt interpretēti veidā, kas tiem atņemtu lietderīgo iedarbību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 39. un 40. punkts).
- 61 Turklāt, kā izriet no 2009. gada 19. novembra sprieduma *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722) un 2013. gada 17. janvāra sprieduma *Woningstichting Maasdriel* (C-543/11, EU:C:2013:20), nekustamā īpašuma, kurš sastāv no zemes un ēkas, ko ir paredzēts nojaukt, pārdošana tiek uzskatīta par vienu darījumu, kura priekšmets ir neapbūvētas zemes, nevis ēkas un zemes

nodošana, tikai tad, ja ir izpildīti konkrēti objektīvi nosacījumi, tostarp tādi kā šī sprieduma 42. un 43. punktā minētie, kas liecina, ka pārdošana ir tik cieši saistīta ar ēkas nojaukšanu, ka to nodalīšana būtu mākslīga.

- 62 Līdz ar to tāds darījums, kas izpaužas kā zemes gabala, uz kura jau ir uzbūvēta pilnībā funkcionējoša ēka, nodošana, kā, pirmkārt, Odenses ostas veiktā nekustamā īpašuma pārdošana pamatlietā *KPC Herning* un, otrkārt, *KPC Herning* veiktā šī īpašuma tālāka pārdošana *Boligforeningen Kristiansdal*, kas ir saimnieciski patstāvīgi un kopā ar citiem pakalpojumiem neveido vienotu darījumu, nevar tikt kvalificēts par apbūves zemes gabala pārdošanu – ar atrunu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda.
- 63 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 12. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts un 2. un 3. punkts, kā arī 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda zemes gabala nodošanas darījumu, uz kura šis nodošanas dienā ir ēka, nevar kvalificēt kā “apbūves zemes” nodošanu, ja šī darbība ir ekonomiski neatkarīga no citiem pakalpojumiem un neveido ar tiem kopā vienotu darījumu, pat ja pušu nodoms ir bijis, ka ēka tiek pilnībā vai daļēji nojaukta, lai atbrīvotu vietu jaunai ēkai.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 64 Attiecībā uz pamatlīetas 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 (pirmā palāta) nospriež:

**Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 12. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts un 2. un 3. punkts, kā arī 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda zemes gabala nodošanas darījumu, uz kura šis nodošanas dienā ir ēka, nevar kvalificēt kā “apbūves zemes” nodošanu, ja šī darbība ir ekonomiski neatkarīga no citiem pakalpojumiem un neveido ar tiem kopā vienotu darījumu, pat ja pušu nodoms ir bijis, ka ēka tiek pilnībā vai daļēji nojaukta, lai atbrīvotu vietu jaunai ēkai.**

[Paraksti]