



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2021. gada 30. septembrī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 392. pants – Peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms – Piemērošanas joma – Nekustamā īpašuma un apbūves zemesgabalu, kas iegādāti tālākpārdošanas nolūkā, nodošana – Nodokļa maksātājs, kuram nebija tiesību uz nodokļa atskaitīšanu par nekustamā īpašuma pirkumu – Tālākpārdošana, kam piemēro PVN – Jēdziens “apbūves zemesgabali”

Lietā C-299/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) iesniedza ar 2020. gada 25. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 6. jūlijā, tiesvedībā

***Icade Promotion SAS***, iepriekš – *Icade Promotion Logement SAS*,

pret

***Ministre de l'Action et des Comptes publics***,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], Tiesas priekšsēdētāja vietniece R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], K. Toadere [*C. Toader*] un M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerāladvokāts: A. Rants [*A. Rantos*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Icade Promotion SAS*, iepriekš – *Icade Promotion Logement SAS*, vārdā – *P. Tournès* un *A. Abadie*, advokāti,
- Francijas valdības vārdā – *É. de Moustier* un *É. Toutain*, pārstāvji,

\* Tiesvedības valoda – franču.

– Eiropas Komisijas vārdā – *F. Dintilhac* un *A. Armenia*, pārstāvji,  
noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2021. gada 20. maija tiesas sēdē,  
pasludina šo spriedumu.

### 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.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 392. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp sabiedrību *Icade Promotion SAS*, iepriekš – *Icade Promotion Logement SAS*, un *ministère de l’Action et des Comptes publics* [Publiskās pārvaldes un publisko līdzekļu ministrija] (Francija) (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) attiecībā uz šīs administrācijas atteikumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN), ko samaksājusi šī sabiedrība par apbūves zemesgabalu pārdošanas darījumiem privātpersonām 2007. un 2008. gadā.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

##### *PVN direktīva*

- 3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:  
“PVN uzliek šādiem darījumiem:  
a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.”
- 4 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.”

5 Minētās direktīvas 12. pantā ir noteikts:

“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”.

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

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

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 73. pantu:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

7 PVN direktīvas 135. pants ir formulēts šādi:

“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;

[..].”

8 Šīs direktīvas 137. panta 1. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis nodokļa maksātājiem var piešķirt tiesības izvēlēties nodokļa režīmu attiecībā uz šādiem darījumiem:

[..]

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

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

[..].”

9 XIII sadaļas “Atkāpes” 1. nodaļā “Atkāpes, ko piemēro līdz galīgā režīma ieviešanai” ir 392. pants, kurā ir noteikts:

“Dalībvalstis var noteikt, ka par tādu ēku un apbūves zemes [zemesgabalu] piegādi [nodošanu], ko tālākas pārdošanas nolūkā nopircis nodokļa maksātājs, kuram PVN par pirkumu nav bijis atskaitāms [nebija tiesību uz PVN atskaitīšanu par pirkumu], summa, kurai uzliek nodokli, ir starpība starp pārdošanas cenu un pirkuma cenu.”

*Īstenošanas regula Nr. 282/2011*

10 Padomes Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko paredz īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112 (OV 2011, L 77, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Īstenošanas regulu (ES) Nr. 1042/2013 (2013. gada 7. oktobris) (OV 2013, L 284, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Īstenošanas regula Nr. 282/2011”), 13.b pantā ir noteikts:

“Piemērojot [PVN direktīvu], par “nekustamo īpašumu” uzskata:

[..]

b) jebkuru ēku vai būvi, kas nostiprināta uz zemes vai zemē virs vai zem jūras līmeņa, kuru nav iespējams vienkārši nojaukt vai pārvietot;

[..].”

11 Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 31.a pantā ir noteikts:

“1. Pakalpojumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, kā minēts [PVN] direktīvas 47. pantā, ir tikai tādi pakalpojumi, kam ir pietiekami tieša saikne ar šo īpašumu. Uzskata, ka pakalpojumiem ir pietiekami tieša saikne ar nekustamo īpašumu, ja:

a) šo pakalpojumu iemesls ir nekustamais īpašums un attiecīgais īpašums ir pakalpojuma neatņemama sastāvdaļa un sniegto pakalpojumu galvenais un būtiskais elements;

b) šie pakalpojumi tiek sniegti nekustamajam īpašumam vai ir tieši vērsti uz šo īpašumu un to mērķis ir šā īpašuma juridiskā statusa vai fiziskā stāvokļa izmaiņas.

2. Šā panta 1. punkts īpaši attiecas uz turpmāk minēto:

[..]

d) pastāvīgu konstrukciju būvniecība uz zemesgabala, kā arī ilgtermiņa lietošanai paredzētu pastāvīgu konstrukciju, piemēram, gāzes, ūdens, notekūdeņu cauruļvadu sistēmu, ierīkošana un nojaukšana;

[..].”

### ***Francijas tiesības***

12 *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] 257. pantā – redakcijā, kas piemērojama faktiem pamatlietā, – ir noteikts:

“Pievienotās vērtības nodoklis tiek piemērots arī:

[..]

6° Izņemot 7°punktā minēto:

a) darījumiem, kuri saistīti ar nekustamo īpašumu [..] un kuru peļņa ir jāietver ienākuma nodokļa bāzē kā ražošanas un tirdzniecības peļņa;

[..].

7° Darījumiem, kas noris vienlaicīgi ar ēku ražošanu vai nodošanu.

Šie darījumi ir apliekami ar nodokli arī tad, ja tiem ir civiltiesisks raksturs.

1. Pie tām tostarp pieder:

a) apbūves zemesgabalu [..] pārdošana [..].

Pirmā daļa it īpaši attiecas uz zemesgabaliem, attiecībā uz kuriem četru gadu laikā, sākot no datuma, kurā pieņemts akts, ar ko konstatēts darījums, pircējs [..] saņem būvatļauju vai sāk nepieciešamos darbus, lai uzbūvētu ēku vai ēku grupu vai lai uzbūvētu jaunus stāvus.

Šīs normas nav piemērojamas zemesgabaliem, ko fiziskas personas iegādājušās, lai būvētu dzīvojamās ēkas.

[..]

b) nekustamā īpašuma pārdošana [..].”

- 13 Saskaņā ar Vispārējā nodokļu kodeksa 268. pantu, redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā:
- “Attiecībā uz 257. panta 6. punktā minētajiem darījumiem pievienotās vērtības nodokļa bāzi veido starpība starp:
- a) no vienas puses, norādīto cenu un tai pieskaitāmajiem izdevumiem vai īpašuma tirgus vērtību, ja tā ir augstāka par cenu, kam pieskaitīti izdevumi;
  - b) no otras puses, [..]
- jebkādam summām, ko cedents ir samaksājis, iegādājoties īpašumu;
- [..].”
- 14 Vispārējā nodokļu kodeksa 2. pielikuma 231. panta 1. punktā – redakcijā, kas piemērojama faktiem pamatlietā, – ir noteikts:
- “*Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] 257. panta [6. punktā] minētās personas nevar atskaitīt nodokli, kas uzlikts nekustamā īpašuma pirkuma vai celtniecības cenai [..].”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 15 *Icade Promotion*, kas veic zemesgabalu sadalīšanas darbību, iegādājās neuzlabotus zemesgabalus no personām, kuras nav PVN maksātājas (privātpersonām un pašvaldībām). Šiem pirkumiem netika piemērots PVN.
- 16 Vispirms, sadalījusi šos zemesgabalus daļās un veikusi dažādu infrastruktūras tīklu – ceļi, dzeramais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas – ievilkšanu, *Icade Promotion* šādi aprikotos zemesgabalus pārdeva fiziskām personām kā apbūves zemesgabalus, lai tiktu būvētas dzīvojamās ēkas.
- 17 Tad *Icade Promotion* uz šo nodošanu, kas veikta laikposmā no 2007. gada 1. janvāra līdz 2008. gada 31. decembrim, attiecināja uz peļņas daļas PVN režīmu atbilstoši Vispārējā nodokļu kodeksa 257. panta 6. punktā un 268. pantā paredzētajiem noteikumiem (turpmāk tekstā – “peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms”).
- 18 Pēc tam *Icade Promotion* lūdza nodokļu administrācijai atmaksāt šo peļņas daļai piemēroto PVN, kas par 2007. gadu bija samaksāts 2 826 814 EUR apmērā un par 2008. gadu – 2 369 881 EUR apmērā. Šī sabiedrība norādīja, ka attiecīgie darījumi nevar tikt aplikti ar nekustamā īpašuma PVN nodokli, pamatojoties uz Vispārējā nodokļu kodeksa 257. panta 7. punktu, jo tie bija apbūves zemesgabalu nodošana privātpersonām dzīvojamo ēku celtniecībai, un ka uz tiem arī neattiecas šī kodeksa 257. panta 6. punkta un 268. panta kombinētajos noteikumos paredzētais peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms, tādējādi PVN neesot jāmaksā.
- 19 Tā kā nodokļu administrācija noraidīja *Icade Promotion* sūdzību, viņa cēla prasību *tribunal administratif de Montreuil* [Montreijas Administratīvā tiesa] (Francija), kas noraidīja šo prasību kā nepamatotu ar 2012. gada 27. aprīļa spriedumu.

- 20 *Icade Promotion* šo spriedumu pārsūdzēja *cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa] (Francija), kura šo pārsūdzību noraidīja ar 2014. gada 18. jūlija spriedumu, atzīstot minēto administratīvo sūdzību par nepieņemamu.
- 21 Ar 2016. gada 28. decembra nolēmumu *Conseil d'État* [Valsts padome] (Francija), pamatojoties uz *Icade Promotion* iesniegto apelācijas sūdzību, daļēji atcēla *cour administrative d'appel de Versailles* spriedumu un nosūtīja lietu atpakaļ pēdējai minētajai, kura ar savu otro 2017. gada 19. oktobra spriedumu noraidīja pēc būtības šīs sabiedrības administratīvo sūdzību par *tribunal administratif de Montreuil* 2012. gada 27. aprīļa spriedumu.
- 22 Tad *Icade Promotion* iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.
- 23 Lai apstrīdētu pamatlietā aplūkoto pārdošanas darījumu aplikšanu ar PVN, pamatojoties uz Vispārējā nodokļu kodeksa 257. panta 6. punktu un 268. pantu, *Icade Promotion* norāda, ka peļņas daļas nodokļa režīma piemērošana šiem pārdošanas darījumiem nav saderīga ar PVN direktīvas 392. pantu divos aspektos.
- 24 Pirmkārt, PVN direktīvas 392. pants ļauj dalībvalstīm piemērot apbūves zemesgabalu nodošanai peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu tikai tad, ja nodokļa maksātājs, kas veic šo nodošanu, ir samaksājis PVN, iegādājoties zemesgabalu bez tiesībām veikt atskaitīšanu. Šajā ziņā *Icade Promotion* it īpaši balstās uz PVN direktīvas 392. panta angļu valodas redakciju, kurā ir skaidri paredzēta "PVN neatskaitīšana" attiecībā uz pirkumu.
- 25 Otrkārt, *Icade Promotion* ieskatā PVN direktīvas 392. pants ļauj dalībvalstīm piemērot apbūves zemesgabalu nodošanai peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu tikai tad, ja nodokļa maksātājs, kurš veic šādu nodošanu, vienīgi iegādājas un pārdod tālāk šos zemesgabalus, neko tajos nemainot. Tādējādi šī norma neesot piemērojama tādu apbūves zemesgabalu pārdošanas darījumiem, kuros kopš to iegādes ir veiktas izmaiņas.
- 26 No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka, lai atbildētu uz šiem argumentiem, *Cour administrative d'appel de Versailles* nosprieda, ka "atskaitīšanas tiesību" neesamība, veicot PVN direktīvas 392. pantā minēto iegādi, attiecas uz gadījumiem, kuros šai iegādei nav ticis piemērots PVN. Turklāt šī tiesa uzskata, ka tādu apbūves zemesgabalu, kuri nopirkti "tālākas pārdošanas nolūkā", pieminēšanas šajā pantā mērķis un sekas nav izslēgt [no šī režīma] neapbūvētu zemesgabalu iegādi, kam seko tālākpārdošana apbūves zemesgabalu statusā.
- 27 Šādos apstākļos *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- "1) Vai [PVN direktīvas] 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms tajā ir paredzēts tikai tādiem nekustamā īpašuma nodošanas darījumiem, kuru iegādei ticis piemērots [PVN], bet nodokļu maksātājam, kurš to pārdod tālāk, nav bijis tiesību atskaitīt šo nodokli? Vai arī ar to tiek atļauts piemērot šo režīmu tādiem nekustamā īpašuma nodošanas darījumiem, kuru iegādei nav ticis uzlikts šis nodoklis vai nu tādēļ, ka šī iegāde neietilpst direktīvas piemērošanas jomā, vai arī tādēļ, ka, lai gan ietilpst tās piemērošanas jomā, tomēr ir no tās izslēgta?
- 2) Vai [PVN direktīvas] 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas izslēdz peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošanu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem šādos divos gadījumos:

- ja šie zemesgabali, kas iegādāti neapbūvēti, laikposmā starp to iegādi un tālākpārdošanu, ko veic nodokļu maksātājs, ir kļuvuši par apbūves zemesgabaliem;
- ja laikposmā starp to iegādi un tālākpārdošanu, ko veic nodokļu maksātājs, šo zemesgabalu raksturs ir izmainīts, piemēram, tie sadalīti daļās vai notikuši kādi darbi, kas ļauj infrastruktūras tīklu (ceļi, dzeramais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas) ievilkšanu šajos gabalos?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### Par pirmo jautājumu

- 28 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek ierobežota peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošana tikai attiecībā uz tādiem nekustamā īpašuma nodošanas darījumiem, kura iegāde bijusi pakļauta PVN, bet nodokļu maksātājam, kurš to pārdod tālāk, nav bijis tiesību atskaitīt šo nodokli, vai arī tādējādi, ka tas ļauj piemērot šo režīmu tādiem nekustamā īpašuma nodošanas darījumiem, kuru iegāde nav tikusi aplikta ar šo nodokli vai nu tādēļ, ka šī iegāde neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā, vai tādēļ, ka, lai gan tā ietilpst šajā piemērošanas jomā, tomēr ir no šī nodokļa atbrīvota.
- 29 Vispirms ir jānorāda, ka PVN direktīvas 392. panta valodu versijās ir atšķirības. Šīs normas franču valodas versijā ir atsauce tikai uz “tiesību uz atskaitīšanu” neesamību, bet nav precizēts, vai šo tiesību neesamību vienkārši izraisīja tas, ka sākotnējam darījumam nepiemēroja PVN, vai arī to piemēroja, bet tas neradīja tiesības uz turpmāku nodokļa atskaitīšanu. Savukārt minētās normas angļu valodas versijā ir atsauce uz “PVN par pirkumu” un ir precizēts, ka tas “nebija atskaitāms” (*the VAT on the purchase was not deductible*), liekot saprast, ka šādu zemesgabalu nodošanai principā būtu jāpiemēro PVN.
- 30 Šajā nozīmē ir jāatgādina, ka gadījumā, ja Eiropas Savienības tiesību akta teksts dažādu valodu versijās atšķiras, attiecīgā tiesību norma ir jāinterpretē atkarībā no tā tiesiskā regulējuma vispārējās struktūras un mērķa, kurā šī tiesību norma ietilpst (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, *United Biscuits (Pensions Trustees)* un *United Biscuits Pension Investments*, C-235/19, EU:C:2020:801, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Tāpat ir svarīgi norādīt, ka PVN direktīvas 392. pantā paredzētais nodokļu režīms ir atkāpe no PVN direktīvas vispārējā režīma un tādēļ ir jāinterpretē šauri. Tomēr tas nenozīmē, ka šī atkāpi ietverošā režīma definēšanai lietotie jēdzieni ir jāinterpretē tādējādi, ka tie zaudētu savu iedarbību. Proti, šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst šī režīma izvirzītajiem mērķiem un tajā jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības (pēc analogijas skat. spriedumu, 2018. gada 29. novembris, *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 22. un 23. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 32 Šajā ziņā attiecībā uz PVN direktīvas vispārējo sistēmu ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN sistēmas pamatprincipu šis nodoklis ir piemērojams katram ražošanas vai izplatīšanas darījumam, atskaitot PVN, kas tieši ietekmē dažādos cenu veidojošos elementus (spriedums, 2013. gada 30. maijs, X, C-651/11, EU:C:2013:346, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).



- 33 Tāpat ir arī jānorāda, ka ar PVN direktīvu ir noteikts skaidrs nošķirums starp, no vienas puses, apbūves zemesgabalu nodošanu, kas ir apliekama ar PVN un, no otras puses, neapbūvētu zemesgabalu nodošanu, kas ir atbrīvota no šī nodokļa.
- 34 Atbilstoši PVN direktīvas 12. panta 3. punktam “apbūves zeme[sgabals]” minētā panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemesgabals, ko dalībvalstis šādi definējušas. Pēdējām minētajām, definējot, kas ir jāuzskata par “apbūves zem[sgabalu]”, ir jāievēro šīs direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunkta mērķis – atbrīvot no PVN tikai neapbūvētu zemesgabalu, kas nav paredzēti apbūvei, nodošanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 17. janvāris, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Tādējādi ir jāuzskata, ka, ņemot vērā PVN direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunktu, lasot to kopā ar tās 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, jebkura apbūves zemesgabalu nodošana, ko par atlīdzību veicis nodokļu maksātājs, kas rīkojas kā tāds, principā ir jāapliek ar PVN vai nu saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantā paredzēto vispārējo tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēts, ka PVN tiek aprēķināts, pamatojoties uz atlīdzību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, proti, pārdošanas cenu, vai atkāpjoties – dalībvalstīm, kas ir paredzējušas šo iespēju, – saskaņā ar šīs direktīvas 392. pantā paredzēto peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu, atbilstoši kuram nodokļa bāzi veido starpība starp pārdošanas un pirkuma cenu.
- 36 Runājot par PVN direktīvā izvirzīto mērķi, ir jāatgādina, ka tas ir galvenokārt garantēt nodokļu neitralitātes principu, kurš aizliedz, pirmkārt, līdzīgu un tādējādi savstarpēji konkurējošu preču piegādēm piemērot atšķirīgus nosacījumus attiecībā uz PVN, kā arī, otrkārt, saimnieciskās darbības subjektiem, kas veic vienādas darbības, piemērot atšķirīgus nosacījumus jautājumā par PVN iekasēšanu (spriedums, 2013. gada 17. janvāris, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 31. punkts).
- 37 Peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma mērķis ir garantēt šo principu, ciktāl šī režīma mērķis ir kompensēt neatskaitāmo PVN uzkrāšanos.
- 38 Šajā nozīmē no Priekšlikuma Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (COM(73) 950, galīgā redakcija), pamatojuma izklāsta izriet, ka samazināta nodokļa bāze varētu tikt piemērota gadījumā, kad prece, kurai ir jau piemērots galīgais PVN (piemēram, dzīvojamā ēka kā “patērēta” prece no pirmās dienas, kad tā tiek apdzīvota), tiek vēlāk atkārtoti ieviesta “tirdzniecības apritē” un līdz ar to no jauna tiek aplikta ar PVN. Minētajā pamatojuma izklāstā šādā gadījumā tiek teikts, ka “lai tiktu ņemta vērā šī ēkas atkārtotā pārdošana, kas izraisītu pārāk lielu nodokļu slogu attiecībā uz nekustamā īpašuma tirdzniecību, bija nepieciešams atkāpties no vispārējiem nodokļu uzlikšanas principiem un paredzēt [..] dalībvalstīm iespēju noteikt [PVN] aprēķina bāzi, izmantojot “bāzes no bāzes” atskaitīšanu”.
- 39 Proti, lai gan pirmā galīgā patēriņa beigās tā rezultātā kopējā pārdošanas cena tiktu aplikta ar nodokli, ja nepastāv atskaitīšanas iespēja, tad nodokļa bāzē tiktu iekļauta ne tikai ar galīgo PVN jau samaksātā cena, bet arī šī PVN summa. Tas izraisītu to, ka galīgais PVN maksājums par visu ekonomisko apriti ir atkarīgs it īpaši no secīgo gala patēriņa un tolaik samaksāto cenu skaita. Savukārt tas, ka ar PVN tiek aplikta peļņas daļa, ļauj samazināt šo PVN uzkrāšanos un atjaunot nodokļa neitralitāti.

- 40 Tādējādi šī nodokļu režīma piemērošana darījumiem, kas veikti pirmā galapatēriņa beigās, ļauj nodrošināt, ka otram gala patēriņam piemērotais nodokļa slogs tiek noteikts tādos pašos apstākļos, kādi ir pirmajam patēriņam piemērotā nodokļu sloga gadījumā. Runa ir par elementu, kas nodrošina pareizu PVN darbību, ja tas ir piemērojams precēm, kuras var tikt patērētas vairākos galapatēriņos, pārtraucot atskaitīšanas ķēdi.
- 41 Jānorāda, ka Tiesa jau ir lēmusi par režīmu, kas ir analogs pamatlietā aplūkotajam režīmam, proti, peļņas daļas režīmu lietotu preču jomā. Tiesa ir nospriedusi, ka – ar nodokli apliekot pilnu pārdošanas cenu, kuru lietotai precei ir noteicis nodokļa maksātājs–tālākpārdevējs, kaut arī cenā, par kuru tas šo preci ieguva, bija ieskaitīts PVN, kuru iepriekš bija samaksājusi kāda no PVN direktīvas 314. panta a)–d) punktā minētajām kategorijām piederoša persona, un tas, ka ne šī persona, ne nodokļa maksātājs–tālākpārdevējs nevarēja atskaitīt šo PVN, – radīja nodokļu dubultas uzlikšanas situāciju (spriedums, 2011. gada 3. marts, *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, 48. punkts).
- 42 Šajā kontekstā ir jāuzsver, ka nodokļa maksātāja veiktajai apbūves zemesgabalu iegādei, lai tos pārdotu tālāk, nav obligāti jāpiemēro PVN.
- 43 Taču interpretēt PVN direktīvas 392. pantu tikai tādā nozīmē, ka ar to peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošana ir paredzēta vienīgi tādu apbūves zemesgabalu nodošanai, kuru iegāde bija aplikta ar PVN, bet nodokļa maksātājs, kas tos pārdod tālāk, nevar šo nodokli atskaitīt, un tādējādi šis režīms nav piemērojams gadījumā, ja minētajai iegādei nepiemēroja PVN tad, ja šie zemesgabali tika otrreiz iekļauti ekonomikas procesā, lai kļūtu par otrā patēriņa priekšmetu, novestu pie tā, ka līdzīgu un tādējādi savstarpēji konkurējošu preču piegādēm un saimnieciskās darbības subjektiem, kas tās veic, tiktu piemēroti atšķirīgi PVN aplikšanas nosacījumi.
- 44 Savukārt, izņemot iepriekšējā punktā minēto gadījumu, 36.–42. punktā izklāstītā kontekstuālā un teleoloģiskā interpretācija neļauj pamatot PVN direktīvas 392. pantā paredzētās atkāpes normas piemērošanu tādu zemesgabalu nodošanas darījumiem, kuru pirkumam šis nodoklis nav ticis piemērots. Tā tas ir apbūves zemesgabalu pirkuma gadījumā, ja tās sākotnējais pārdevējs ir privātpersona, kas tikai pārvalda savu privāto īpašumu, un šī cesija nenotiek saistībā ar jebkādas saimnieciskās darbības veikšanu vai neapbūvēta zemesgabala pirkumu, kas saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunktu ir pilnībā atbrīvots no PVN.
- 45 Šajā pēdējā minētajā gadījumā, kā ģenerālvokāts norādījis secinājumā 77. punktā, nekāds nodokļa dubultas uzlikšanas risks nerastos šādu zemesgabalu tālākas pārdošanas gadījumā pat tad, ja tie starplaikā būtu kļuvuši “apliekami” ar nodokli apbūves zemesgabala statusā. Tāpat, ņemot vērā neapbūvēto zemesgabalu atbrīvojumu no PVN, tie nevar būt “gala patēriņa” priekšmets PVN direktīvas izpratnē, un tādējādi nerodas jautājums par to “iekļaušanu no jauna” tirdzniecības aprītē. Tādējādi abos šajos gadījumos nerodas pieņēmums par PVN, kas “paliek ietverts” šādā precē saistībā ar iespējamu iepriekšēju aplikšanu ar nodokli.
- 46 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem gan tad, ja to iegāde tika aplikta ar PVN, bet nodokļa maksātājam, kas tos pārdod tālāk, nav tiesību atskaitīt šo nodokli, gan tad, ja to iegāde nebija aplikta ar PVN, jo cena, par kādu tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, ir iegādājies šos īpašumus, ietver PVN summu, kuru iepriekš samaksājis sākotnējais pārdevējs. Tomēr, izņemot šo

gadījumu, šī tiesību norma nav piemērojama apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem, kuru sākotnējam pirkumam nav ticis piemērots PVN, vai nu tāpēc, ka tas neietilpst tā piemērošanas jomā, vai arī ir atbrīvots no nodokļa.

### *Par otro jautājumu*

- 47 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to ir izslēgta peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošana attiecībā uz apbūves gabalu nodošanu, ja šie neapbūvētie zemesgabali laikā no to iegādes brīža līdz brīdim, kad nodokļa maksātājs tos pārdod tālāk, ir kļuvuši par apbūvējamiem zemesgabaliem un ja nodokļa maksātājs ir veicis izmaiņas šo zemesgabalu raksturā – kā, piemēram, sadalīšana vai darbu veikšana, kas ļāvuši ievilkt dažādus infrastruktūras tīklus, piemēram, tostarp, gāzes vai elektrības tīklus – laikposmā no to iegādes brīža līdz brīdim, kad nodokļa maksātājs tos pārdod tālāk.
- 48 Pirmkārt, attiecībā uz jautājumu par iegādātajiem neapbūvējamiem zemesgabaliem, ir jānorāda – kā tas izriet no šī sprieduma 31. punkta – ja runa ir par atkāpi no PVN direktīvas vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN principā ir jāietur no cenas, par kuru puses vienojas, tad šīs direktīvas 392. pants ir jāinterpretē šauri, tomēr neatņemot šai normai tās būtību.
- 49 Turklāt jāuzsver, ka atbilstoši PVN direktīvas 12. panta 3. punktam par “apbūves zem[esgabalu]” ir uzskatāms jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemesgabals, ko dalībvalstis šādi definējušas.
- 50 Tomēr, kā izriet no šī sprieduma 34. punktā atgādinātās judikatūras, PVN direktīvā ir ierobežota šo pēdējo minēto rīcības brīvība attiecībā uz jēdziena “apbūves zeme[sgabals]” tvērumu. Šajā ziņā dalībvalstīm ir jāievēro šīs direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunktā izvirzītais mērķis – atbrīvot no PVN tikai tādu neapbūvētus zemesgabalu nodošanu, kuri nav paredzēti ēkas uzbūvēšanai.
- 51 Turklāt jēdziena “apbūves zeme[sgabals]” definēšanu ierobežo arī jēdziena “ēka” apjoms, kuru Savienības likumdevējs PVN direktīvas 12. panta 2. punkta pirmajā daļā ir ļoti plaši definējis kā tādu, kas ietver “jebkuru celtni, kas nostiprināta uz zemes vai zemē”.
- 52 No visiem šiem noteikumiem izriet, ka, ņemot vērā, ka jēdziens “apbūves zeme[sgabals]” ietver gan neuzlabotus, gan uzlabotus zemesgabalus, noteicošais kritērijs, lai nošķirtu apbūves zemesgabalu no neapbūvēta, ir tas, vai darījuma brīdī attiecīgais zemesgabals ir paredzēts ēkas uzbūvēšanai.
- 53 Taču no PVN direktīvas 392. panta izriet, ka atkāpes režīms par peļņas daļas aplikšanu ar nodokli ir piemērojams tikai apbūvējamiem zemesgabaliem, kurus dalībvalstis definējušas kā tādus, kas paredzēti ēku uzbūvēšanai un kas iegādāti tālākpārdošanas nolūkā. Savukārt iegādāto neapbūvēto zemesgabalu tālākpārdošanai, tā kā tie nav paredzēti ēkas uzbūvēšanai un principā ir atbrīvoti no PVN, būtu jābūt izslēgtai no šīs normas piemērošanas jomas.
- 54 Vēl ir jāprecizē, ka, lai nodrošinātu nodokļu neitralitātes principa ievērošanu, ir nepieciešams, lai uz visiem neapbūvētiem zemesgabaliem, kas paredzēti ēkai un tātad – apbūvei, attiektos valsts definīcija jēdzienam “apbūves zeme[sgabals]” (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 17. janvāris, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 31. punkts).

- 55 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai, ņemot vērā valsts tiesību aktu definīcijas un visus apstākļus, kādos ir notikuši pamatlietā aplūkoti darījumi, ir jānosaka, vai uz *Icade Promotion* iegādātajiem zemesgabaliem attiecas jēdziens “apbūves zeme[sgabals]” vai arī, gluži pretēji, runa ir par neapbūvētiem zemesgabaliem, kuri, būdami atbrīvoti no PVN, neietilpst PVN direktīvas 392. panta piemērošanas jomā.
- 56 Otrkārt, attiecībā uz jautājumu par to, vai ar šo pantu ir izslēgta peļņas daļas nodokļa režīma piemērošana apbūves zemesgabalu nodošanai, ja no to pirkuma brīža līdz brīdim, kad tos pārdod tālāk, nodokļa maksātājs ir veicis izmaiņas to raksturā, kā, piemēram, zemes gabalu sadalīšana vai darbu veikšana, tajos ieviecot dažādus [infrastruktūru] tīklus, ir jānorāda, ka, protams, ir taisnība, ka Īstenošanas regula Nr. 282/2011 par “nekustamo īpašumu” kvalificē jebkuru “ēku” vai “būvi, kas nostiprināta uz zemes vai zemē virs vai zem jūras līmeņa, kuru nav iespējams vienkārši nojaukt vai pārvietot”, kā “pastāvīgu konstrukciju būvniecīb[u] uz zemesgabala, kā arī ilgtermiņa lietošanai paredzētu pastāvīgu konstrukciju, piemēram, gāzes, ūdens, notekūdeņu cauruļvadu sistēmu, ierīkošan[u] un nojaukšan[u]”.
- 57 Tomēr tas, ka šādi labiekārtojumi ir “nekustamie īpašumi” Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 izpratnē, neietekmē šādi aprīkota zemesgabala kvalificēšanu par “apbūves zemesgabalu”. Proti, PVN direktīvas 12. panta 3. punktā ir skaidri paredzēts, ka pat uz uzlabotiem zemesgabaliem attiecas jēdziens “apbūves zeme[sgabals]”, ciktāl dalībvalstis tos ir definējušas kā tādus. Citiem vārdiem, tādas zemesgabalu labiekārtošanas kā pieslēgšana elektroenerģijas, gāzes, ūdens u.c. tīkliem sekas nevar būt tādas, ka tiek mainīta to juridiskā kvalifikācija uz “ēku” kā celtni, kas nostiprināta uz zemes, tostarp, liekot fundamentu [pamatus].
- 58 Turklāt, lai gan PVN direktīvas 12. panta 2. punktā ēka ir definēta ļoti plaši kā “jebkura celtnē, kas nostiprināta uz zemes vai zemē”, tomēr šajā tiesību normā ir norāde uz šīs direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu, kurā ir atsauce uz “ēkas vai ēkas daļas un zem ēkas esošās zemes piegādi pirms šīs ēkas pirmreizējas izmantošanas”. Tādējādi nevar secināt, ka jēdzienā “ēka” var tikt iekļauti vienkāršas pieslēgšanas tīkliem darbi.
- 59 Lai gan no 2017. gada 16. novembra sprieduma *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869) 32. un 33. punkta būtībā izriet, ka uz ēku, kas ir pārbūvēta vai modernizēta, ir jāattiecinā parastais PVN režīms, jo šie darījumi ir radījuši pievienoto vērtību, tāpat kā tā sākotnējā būvniecība, tomēr šo judikatūru pēc analogijas nevar piemērot pamatlietā. Proti, lietā, kurā tika taisīts šis spriedums, jautājums par to, vai attiecīgie modernizācijas darbi radīja pievienoto vērtību, bija noteicošs, lai attiecīgās ēkas nodošanu apliktu vai neapliktu ar PVN. Savukārt pamatlietā runa ir nevis par zemesgabala nodošanas aplikšanu ar PVN, bet gan par atkāpi saturošas tiesību normas, kurā ir paredzēts atvieglots aplikšanas ar nodokli režīms, piemērojamību.
- 60 Taču, lai gan PVN direktīvas 392. pantā ir atsauce uz “apbūves zemes[gabalu] piegādi, ko tālākas pārdošanas nolūkā nopircis nodokļa maksātājs”, nevar tikt secināts, ka ar šiem vārdiem to tālāk pārdodošam nodokļa maksātājam tiek aizliegts pārveidot zemesgabalus, ja tie var tikt kvalificēti kā apbūves zemesgabali to tālākpārdošanas laikā. Proti, šāds secinājums neizriet ne no Savienības likumdevēja nodomiem attiecībā uz šo tiesību normu, ne no tās kontekstuālās interpretācijas.
- 61 Tādējādi, ja neuzlabotu zemesgabalu uzskata par apbūves zemesgabalu saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts tiesību aktiem, izmaiņas, kas veiktas, lai šo zemesgabalu labiekārtotu, kurš tādējādi paliek par paredzētu apbūvei, neietekmē tā kvalifikāciju par “apbūves zemesgabalu”, kamēr vien šie uzlabojumi nav kvalificējami par “ēkām”.

62 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošanu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem, ja šie iegādātie neapbūvētie zemesgabali laikā no to pirkuma brīža līdz to atkārtotas pārdošanas brīdim, ko veicis nodokļa maksātājs, kļuvuši par apbūves zemesgabaliem, bet tas neliedz šo režīmu piemērot apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem, ja laikposmā no to pirkuma brīža līdz brīdim, kad tos pārdod nodokļa maksātājs, ir veiktas izmaiņas to raksturā, kā, piemēram, zemes gabalu sadalīšana vai labiekārtošanas darbu veikšana, kas ļauj ievilkt dažādus minētos zemesgabalus apkalpojošos tīklus, piemēram, tostarp gāzes vai elektroenerģijas tīklus.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

63 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 (pirmā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem gan tad, ja to iegāde tika aplikta ar pievienotās vērtības nodokli (PVN), bet nodokļa maksātājam, kas tos pārdod tālāk, nav tiesību atskaitīt šo nodokli, gan tad, ja to iegāde nebija aplikta ar PVN, jo cena, par kādu tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, ir iegādājies šos īpašumus, ietver PVN summu, kuru iepriekš samaksājis sākotnējais pārdevējs. Tomēr, izņemot šo gadījumu, šī tiesību norma nav piemērojama apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem, kuru sākotnējam pirkumam nav ticis piemērots PVN, vai nu tāpēc, ka tas neietilpst tā piemērošanas jomā, vai arī ir atbrīvots no nodokļa.**
- 2) **Direktīvas 2006/112 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošanu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem, ja šie iegādātie neapbūvētie zemesgabali laikā no to pirkuma brīža līdz to atkārtotas pārdošanas brīdim, ko veicis nodokļa maksātājs, kļuvuši par apbūves zemesgabaliem, bet tas neliedz šo režīmu piemērot apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem, ja laikposmā no to pirkuma brīža līdz brīdim, kad tos pārdod nodokļa maksātājs, ir veiktas izmaiņas to raksturā, kā, piemēram, zemes gabalu sadalīšana vai labiekārtošanas darbu veikšana, kas ļauj ievilkt dažādus minētos zemesgabalus apkalpojošos tīklus, piemēram, tostarp gāzes vai elektroenerģijas tīklus.**

[Paraksti]