

2006, L 347, 1. lpp.) 12. un 135. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Skatteministeriet* (Nodokļu ministrija, Dānija) un *KPC Herning A/S*, saskaņā ar Dānijas tiesību m dibinātu sabiedrību, jautājumu par pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas jāmaksā par nekustamo īpašuma nodošanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkts 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 cenām pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādu izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.

[..]”

4 Šīs direktīvas 12. pants ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis par nodokļa maksājumu 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) īpašas vai īpašas daļas un zem īpašas esošās zemes piegādi [nodošanu] pirms šīs īpašas pirmreizējās izmantošanas;
- b) apbēves zemes piegādi [nodošanu].

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

Dalībvalstis var paredzēt sīki izstrādātus noteikumus 1. punkta a) apakšpunktā minētā kritērija piemērošanai īpašu pārbaudei un var noteikt, ko nozīmē “zem īpašas zeme”.

[..]

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

5 Direktīvas 2006/112 135. pants ir noteikts:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

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

k) neapb?v?tas zemes pieg?di [nodošanu], iz?emot 12. panta 1. punkta b) apakšpunkt? min?to apb?ves zemi;

[..].”

D?nijas ties?bas

6 *Lovbekendtgørelse om merværdiafgift* (konsolid?tais Likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli), redakcij? ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar 2009. gada 12. j?nija Likumu Nr. 520, kurš 2016. gada 21. j?nij? tika kodific?ts ar Nr. 760, (turpm?k tekst? – “PVN likums”) 13. panta 1. punkta 9) apakšpunkt? ir paredz?ts:

“No nodok?a ir atbr?votas š?das preces un pakalpojumi:

[..]

9) nekustam? ?pašuma nodošana. Tom?r past?v š?di atbr?vojuma iz??mumi:

a) jaunas ?kas vai jaunas ?kas un zem ?kas esoš?s zemes nodošana;

b) apb?ves zemes nodošana (neatkar?gi no t?, vai t? tiks att?st?ta), jo ?paši apb?v?tas zemes nodošana.”

7 Š? likuma 13. panta 3. punkta redakcija ir š?da:

“Nodok?u ministrs var noteikt s?ki izstr?d?tus nosac?jumus attiec?b? uz nekustam? ?pašuma defin?ciju 1. punkta 9) apakšpunkta izpratn?.”

8 Ar 2010. gada 2. decembra *bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven* (Noteikumi Nr. 1370, ar ko groza Noteikumus attiec?b? uz Likumu par pievienot?s v?rt?bas nodokli) nodok?u ministrs ir izmantojis PVN likuma 13. panta 3. punkt? pieš?irt?s pilnvaras noteikt ar PVN aplikamus dar?jumus. Šo noteikumu normas redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiem, tika p?r?emtas 2015. gada 30. j?nija *bekendtgørelse Nr. 808 om merværdiafgift* (Noteikumi Nr. 808 par pievienot?s v?rt?bas nodokli) (turpm?k tekst? – “PVN noteikumi”). Šo noteikumu 54. panta 1. punkt? ir noteikts:

“PVN likuma 13. panta 1. punkta 9) apakšpunkta a) punkt? min?tais termins “?ka” noz?m? strukt?ras, kas ir nostiprin?tas uz zemes vai zem? un kas ir pabeigtas to paredz?tajam lietojumam. Š?das ?kas da?u nodošana tiek uzskat?ta ar? par ?kas nodošanu.”

9 PVN noteikumu 56. panta 1. punkts ir izteikts š?di:

“PVN likuma 13. panta 1. punkta 9) apakšpunkta b) punkt? min?tais termins “apb?ves zeme” noz?m? neatt?st?tu zemi, kura saska?? ar PI?nošanas likumu vai saska?? ar to pie?emtajiem noteikumiem ir izraudz?ta m?r?iem, kas ?auj b?v?t ?kas šo noteikumu 54. panta izpratn?.”

10 *Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde* (Nodok?u ministrijas nor?d?jumi PVN piem?rošanai jaunu ?ku un apb?ves zemes p?rdošanas gad?jum?) 2.2. ieda?? ir noteikts:

“?ku un zemes, uz kuras atrodas ?kas, nodošana nav aplikama ar PVN gad?jum?, ja t?s nav jaunas ?kas.

Ja nodošana tiek veikta, lai b?v?tu jaunu ?ku, nodošana ir uzskat?ma par apb?ves zemes

nodošanu.

[..]

Ja tiek panākta vienošanās, ka pārdēvējs nojauks ēku, vai ja no līguma izriet, ka pircējs ir iegādājies ēkas nolikuma nosaukuma, tātad ir uzskatāma par apbēves 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 apbēves zeme, var, piemēram, būt pārdošanas līguma noteiktā cena, salīdzinot ar līguma preču normatīvu, ēkas būtība (“novietne”), pieslēgumu sabiedriskiem/komerču lietojumiem neesamība, iepriekšējais pašuma lietojums un bēves veids (piemēram, “klāts” uzglabāšanai, kas neatbilst turpmāk lietojuma pašiem pamatprincipiem).

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

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

11 *KPC Herning* ir Dānijas nekustamā pašuma attīstīšanas un būvniecības sabiedrība, kura attīsta nekustamo pašumu projektus un veic būvdarbus saistībā ar darbu??muma līgumiem Dānijā.

12 2013. gada maijā *KPC Herning* un *Boligforeningen Kristiansdal*, pieejamas resmējokū struktūra, nolikuma sēkt veidot projektu jauniešu sociālo mējokū 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 rudenā *KPC Herning* iegādājās Odenses ostā zemi, sauktu par “Finlandkaj 12”, ar noliktavu, kas uzbūvēta uz šīs zemes gabala. Pirkuma līgums tika pakauts vairākiem nosacījumiem, tostarp it paši tam, ka *KPC Herning* bija jānoslēdz līgums ar pieejamas resmējokū struktūru, lai uz konkrētā zemes gabala īstenotu nekustamā pašuma projektu, kas sastāv no vairākiem jauniešu sociāliem mējokiem.

14 2013. gada 5. decembrā *KPC Herning* pārdēvē zemes gabalu “Finlandkaj 12” ar noliktavu *Boligforeningen Kristiansdal*. Līgumi, kas šajā sakarā ir noslēgti starp pusēm, veido vispārīgo līgumisko ietvaru, no kura izriet, ka pārdošana ir pakārtota nosacījumam, ka *KPC Herning* uz šīs zemes gabala ir apņēmusies uzprojektēt, uzbūvēt un nodot gatavības stāvoklī sociālos mējokus jaunajiem.

15 It paši bija paredzēti, ka *Boligforeningen Kristiansdal* ir jāveic uz “Finlandkaj 12” zemes gabala esošās noliktavas daļēja nojaukšana, saglabājot tikai tās austrumu frontona vidējā daļa un dažas tās tehniskās aprīkojuma daļas. Turklāt puses vienojās, ka *KPC Herning* ir pienākums uzbūvēt pilnīgi izmantošanai gatavu dzīvojamā ēku uz šīs zemes gabala. *Boligforeningen Kristiansdal* veica daļēju noliktavas nojaukšanu par saviem līdzekļiem un uzņemoties par to risku.

16 Nav strīda par to, ka zemes gabala un noliktavas secīgās nodošanas dienā tika bijis pilnībā funkcionāls.

17 2013. gada 10. decembrā *KPC Herning* uzdeva jautājumu *Skatterådet* (Valsts nodokļu

p?rvalde, D?nija) par to, vai Odenses ostas veikt? zemes gabala "Finlandkaj 12", k? ar? noliktavas p?rdošana un š? paša nekustam? ?pašuma t?l?kp?rdošana ir atbr?vota no PVN. 2014. gada 24. j?nij? sniegtaj? atbild? š? iest?de atbild?ja noraidoši.

18 Sa??musi *KPC Herning* s?dz?bu, *Landsskatteret* (Apel?cijas komisija nodok?u liet?s, D?nija) 2015. gada 9. decembra l?mum? uzskat?ja, ka min?tais ?pašums nav j?klasific? par apb?ves zemi, kuras p?rdošanai ir piem?rojams PVN, t?d??, ka šo divu p?rdošanu laik? uz t? atrad?s ?ka. Turkl?t t? nol?ma, ka, t? k? *Boligforeningen Kristiansdal* nojaukšanas darb?bas bija veikusi p?c p?rdošanas dar?juma starp Odenses ostu un *KPC Herning*, š?s divas puses ir veikušas vienu darb?bu, kas ietv?ra nojaukšanu, k? tas bija liet?, kur? tika tais?ts 2009. gada 19. novembra spriedums *Don Bosco Onroerend Goed* (C?461/08, EU:C:2009:722).

19 2016. gada 9. mart? Nodok?u ministrija iesniedza pras?bu par *Landsskatteret* (Apel?cijas komisija nodok?u liet?s) l?mumu *retten i Herning* (Herningas tiesa, D?nija), kas, ?emot v?r? lietas principi?lo raksturu, lietu nodeva izskat?šanai *Vestre Landsret* (Rietumu re?iona apel?cijas tiesa, D?nija).

20 Iesniedz?jties? Nodok?u ministrija apgalvoja, ka saska?? ar 2009. gada 19. novembra spriedumu *Don Bosco Onroerend Goed* (C?461/08, EU:C:2009:722, 43. punkts) dal?bvalst?m ir j?defin? j?dziens "apb?ves zeme". Š? kompetence b?tu j??steno, iev?rojot robežas, kuras izriet no Direkt?vas 2006/112 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunkt? paredz?tajiem atbr?vojamiem attiec?b? uz nekustamo ?pašumu, ko veido ?kas un zem t?m esoš? zeme, un neapb?v?ts nekustamais ?pašums, kurš nav paredz?ts ?kas pamat?.

21 D?nijas ties?b?s j?dziens "apb?ves zeme" attiecas uz neapb?v?tu zemi, zinot, ka šaj? zi?? noteicoša b?s ekonomisk? situ?cija un jaut?jums par to, vai nekustamais ?pašums ir paredz?ts jaun?s ?kas pamat?. Š?da interpret?cija neat?em j?gu Direkt?vas 2006/112 135. panta 1. punkta j) apakšpunktam, jo t?s rezult?t? visu past?vošo ?ku un zem t?m esoš?s zemes nodošana netiek kvalific?ta par apb?ves zemes nodošanu. Turkl?t t? atbilst 1997. gada 20. febru?ra spriedumam *DFDS* (C?260/95, EU:C:1997:77, 23. punkts), saska?? ar kuru ekonomisk?s situ?cijas ?emšana v?r? ir pamata krit?rijs kop?j?s PVN sist?mas piem?rošan?.

22 L?dz ar to dar?jumi, ko veikušas Odenses osta un *KPC Herning*, ir j?atz?st par zemes gabala nodošanu. Tas, ka uz zemes gabala esoš? noliktavas ?ka nav piln?b? nojaukta, neietekm? t?s kvalific?šanu par "?ku" Direkt?vas 2006/112 12. panta 2. punkta izpratn?.

23 Savuk?rt *KPC Herning* nor?da, ka zeme, uz kuras atrodas ?ka, nav kvalific?jama par apb?ves zemi, ja vien nav izpild?ti ?pašie 2009. gada 19. novembra spriedum? *Don Bosco Onroerend Goed* (C?461/08, EU:C:2009:722) paredz?tie nosac?jumi, kas neesot noticis šaj? liet?. Liet?, kur? tika pasludin?ts min?tais spriedums, p?rdev?js bija atbild?gs par esoš?s ?kas nojaukšanu, lai nodotu neuzlabotu zemes gabalu kompleksa pakalpojuma ietvaros.

24 *KPC Herning* apgalvo ar?, ka j?noš?ir ?ku nodošana no neapb?v?tas zemes ?pašuma nodošanas, attiec?gi Direkt?vas 2006/112 12. panta 2. punkta un 135. panta 1. punkta k) apakšpunkta izpratn?. Šaj?s norm?s izmantotie j?dzieni b?tu j?interpret? neatkar?gi, kas tiem neat?em iedarb?bu, ko apstiprina Tiesas judikat?ra (spriedumi, 2000. gada 8. j?nijs, *Breitsohl*, C?400/98, EU:C:2000:304, 48. punkts; 2009. gada 11. j?nijs, *RLRE Tellmer Property*, C?572/07, EU:C:2009:365, 15. punkts, un 2013. gada 17. janv?ris, *Woningstichting Maasdriel*, C?543/11, EU:C:2013:20, 25. punkts).

25 Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 12. panta 3. punktu, to lasot kop? ar 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunktu, apb?ves zemes gabali ir neapb?v?ta zemes ?pašuma apakškategorija. T?d?j?di Direkt?va 2006/112 dod dal?bvalst?m tikai iesp?ju lemt par to, vai un ar k?diem

nosacījumiem neapbūtu zemes pāšumu var kvalificēt par “apbūves zemi”.

26 Turklāt, lai novērtētu darījumu no Direktīvas 2006/112 viedokļa, valsts iestāde 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 aplūkotie pārdošanas darījumi ir jāatzīst par tādā 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 tādā zemes nodošanu, uz kuras nodošanas brīdā atrodas ēka, uzskata par apbūves zemes pārdošānu, uz kuru attiecas [PVN], ja pušu nodoms ir šāku 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 tādā zemes gabala nodošanu, uz kura šīs nodošanas brīdā ir nostiprināta ēka, var kvalificēt par “apbūves zemes” nodošanu, ja pušu nodoms bija pilnībā vai daļēji šāku 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 attiecās uz vienu un to pašu nekustamo pāšumu, ko veidoja zemes gabals un noliktavas ēka, kas atradās uz tās.

31 Tādējādi, kā izriet no iesniedzējtiesas nolēmuma, nav strīda par to, ka Odenses osta noliktavas ēku izmantoja pirms šīs pārdošanas darījuma un ka tā bija pilnībā funkcionālo tās nodošanas brīdā *KPC Herning*, kā arī vēlāk – *Boligforeningen Kristiansdal*. Tāpat nav strīda par to, ka šajā ziņā noslogotie dažādie līgumi uz šiem darījumiem attiecināja nosacījumu, ka *KPC Herning* uz konkrētā zemes gabala ir jāsteno nekustamā pāšuma 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 tādā 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 atšķirīgus 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 otrs darījums neesot tikai vienkārša pārdošana, bet gan ietverot jaunu ēku būvniecību. Līdz ar to tas būtu jāklasificē kā “ēkas un zemē esošās zemes piegāde [nodošana] pirms ēkas pirmreizējās izmantošanas” šīs pašas direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

33 Šīs 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 pašuma pārdošanu saistītie darbi vēl nav izpildīti šā pašuma 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 tādī 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 nozīmā 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 nolokos 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 mēkšķīgi sadalīt, lai neizkropotu 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 mēkšķīga (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 pašī pakalpojums ir uzskatāms par galvenā pakalpojuma papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visrītāk 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, *BG 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 Š?di, 2009. gada 19. novembra spriedum? *Don Bosco Onroerend Goed* (C?461/08, EU:C:2009:722, 39., 40. un 44. punkts) Tiesa vispirms konstat?ja, ka nekustam? ?pašuma p?rdev?ja un pirc?ja ekonomiskais m?r?is bija apb?vei gatava zemes gabala nodošana. Šai nol?k? t? nor?d?ja, ka p?rdev?ja pien?kums bija nojaukt uz š?s zemes esošo ?ku un ka š?s nojaukšanas izmaksas vismaz da??ji bija j?sedz pirc?jam. T?pat t? nor?d?ja, ka nekustam? ?pašuma nodošanas br?d? ?kas nojaukšanas darbi jau bija s?kušies. ?emot v?r? šos apst?k?us, Tiesa konkr?t? nekustam? ?pašuma nodošanu, k? ar? esoš?s ?kas nojaukšanu klasific?ja par vienotu neapb?v?ta zemes gabala nodošanas dar?jumu.

43 No Tiesas judikat?ras izriet, ka starp atbilstošiem v?r? ?emamiem elementiem konkr?t? dar?juma kvalific?šanai PVN nol?k? tostarp ir nojaušanas darbu apjoms, kurus p?rdev?js veicis apvienot? nekustam? ?pašuma – zemes gabala un ?kas – nodošanas br?d?, vai p?rdev?ja veiktie p?rb?ves darbi, konkr?t? nekustam? ?pašuma izmantošana šaj? paš? datum?, k? ar? p?rdev?ja ap?emšan?s veikt š?dus nojaukšanas darbus saist?b? ar n?kotn? b?v?jumu ?ku (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 12. j?lijs, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C?326/11, EU:C:2012:461, 34. punkts, un 2013. gada 17. janv?ris, *Woningstichting Maasdriel*, C?543/11, EU:C:2013:20, 33. punkts).

44 Turkl?t 1986. gada 8. j?lija spriedum? *Kerrutt* (73/85, EU:C:1986:295, 12. un 15. punkts) Tiesa, izskatot jaut?jumu par to, vai apb?ves zemes nodošana un tam sekojoša jaunas ?kas b?vniec?ba uz t?s, kas ir paredz?ta pamatl?gum?, ir j?kvalific? par vienu vienotu dar?jumu, ir ??musi v?r? apst?kli, ka, pirmk?rt, dar?jums par zemes gabalu un, otrk?rt, pre?u pieg?de un pakalpojumu sniegšana ir juridiski noš?irti dar?jumi, kurus veic daž?di uz??m?ji. ?emot v?r? šos apst?k?us, t? nosprieda, ka, neraugoties uz visu attiec?go dar?jumu ekonomisko saist?bu un to kop?go m?r?i, kas ir ?kas b?vniec?ba uz ieg?d?t? zemes gabala, š?s apst?k?os nav pamata tos kvalific?t par vienotu dar?jumu.

45 Pamatliet? saist?b? ar pirmo attiec?go p?rdošanas dar?jumu, kura ietvaros *KPC Herning* nopirka no Odenses ostas nekustamo ?pašumu, kas sast?v no zemesgabala un noliktavas ?kas, š? sprieduma 31. punkt? jau ir nor?d?ts, ka š? noliktava t?s nodošanas dien? bija piln?b? funkcion?joša. No iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka nevienai no š? p?rdošanas l?guma pus?m nebija pien?kuma nojaukt šo noliktavu, turkl?t t? tika nojaukta p?c tam, kad min?to ?pašumu bija nopirkusi *Boligforeningen Kristiansdal*.

46 Š?dos apst?k?os j?uzskata, ka t?ds dar?jums k? š? pirm? p?rdošana ir noš?irts un neatkar?gs no v?l?kiem *KPC Herning* un *Boligforeningen Kristiansdal* dar?jumiem un it ?paši no attiec?g?s noliktavas ?kas da??jas nojaukšanas.

47 Tikai tas vien, ka p?rdošana, kas paredz?ta Odenses ostas un *KPC Herning* nosl?gtaj? l?gum?, ir pak?rtota nosac?jumam, ka *KPC Herning* nosl?dz l?gumu ar pieejamas ?res m?jok?u strukt?ru nol?k? uz š? nekustam? ?pašuma izb?v?t soci?los m?jok?us, nevar saist?t daž?dos dar?jumus t?d? veid?, ka tie var?tu tikt uzskat?ti par vienu nedal?mu ekonomisku pakalpojumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga.

48 Otrās pārdošanas pamatlīdēt ietvaros *Boligforeningen Kristiansdal* nopirka no *KPC Herning* zemes gabalu un noliktavu, ko pēdējai minētai sabiedrībai iepriekš pārdēvusi Odenses osta. Kā izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, brīdī, kad tika tika nodota *Boligforeningen Kristiansdal*, noliktava joprojām varēja tikt faktiski izmantota. Pēc šīs nodošanas pārdēvījs, proti, *KPC Herning*, nekādā veidā nebija iesaistīts noliktavas daļējā nojaukšanā. Pircējs par saviem lūdzējiem un uzņemties par to risku, uzdeva trešajai personai veikt nepieciešamos darbus. Tādējādi šī liet, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ka noliktavas nojaukšana ir no tās pārdošanas neatkarīgs darījums un neveido ar to vienotu ekonomiska rakstura pakalpojumu.

49 Protams, šī liet, ka zemes gabala ar noliktavu pārdošanai bija piemērots nosacījums, ka pārdēvījs, saglabājot dažus esošos īpašības elementus, būvniecībā jaunu īpašību. Tomēr, kā jau tika izklāstīts šī sprieduma 47. punktā, tikai šīs apstākļi vien nevar sasaistīt divus dažādus darījumus tādā veidā, ka tie veido vienotu nedalīmu ekonomiska rakstura pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mērķslēga.

50 Līdz ar to, kā norādījis arī ģenerālvokāls secinājumā 31. un 32. punktā, tādus pārdošanas darījumus kā divi pamatlīdēt aplūkotie nevar uzskatīt par piederošiem vienam kopīgam veselumam un PVN uzlikšanas sakarā tie ir jāizvērtē atsevišķi.

51 Šīdos apstākļos vāļi 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” minēta panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemesgabals, ko dalībvalstis šīdi definējusi.

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 neapbūvotās 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 ģenerālvokāls secinājumā 59. punktā, dalībvalstu rīcībā brīvību, definējot, kas ir “apbūves zeme”, ar ierobežo jūdziena “īpašība” apjoms, kuru Savienības likumdevējs Direktīvas 2006/112 12. panta 2. punkta pirmajā daļē ir īoti plaši definējis kā tādū, 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 tādū īpašību nodošanu, kas nav tās 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēta nodošana. Šajā pēdējā normā ir atsauce uz īpašību vai īpašību daļas un zem īpašību esošās zemes nodošanu pirms šīs īpašību pirmreizējās izmantošanas.

56 Tādējādi ar šīm tiesību normām, aplūkotām kopā, tiek nošīrtas esošās un jaunas īpašības, 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 Šī tiesību normu *ratio legis* ir tādās, ka esošās īpašības pārdošana relatīvi nerada pievienotu vērtību. Proti, īpašības pārdošana uzreiz pēc tās pirmās nodošanas galapatērtījam, kas iezīmē ražošanas procesa noslēgumu, nerada būtisku pievienoto vērtību, un tādējādi tī 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 šī liet, ka nedz pirmā, nedz otrā pamatlīdēt aplūkotā nekustamā īpašuma

pārdošana nav pilnībā funkcionējošas noliktavas pārdošana, kāda bija pamatlīdzes pārdošanas priekšmets, varētu tikt kvalificēta par apbēves 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 principiēm un riskētu atēmt jēgu šīs direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam no nodokļa.

59 Lai gan pilnībā funkcionējošas noliktavas pārdošana, kāda bija pamatlīdzes pārdošanas priekšmets, varētu tikt kvalificēta par apbēves 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 principiēm un riskētu atēmt jēgu šīs direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam no nodokļa.

60 Šāda interpretācija būtu pretrunā minētajai normai. Proti, minēto jēdzienā interpretācijai, ko izmanto nolikuma definīcijā Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punktā paredzētos atbrīvojumus, ir jāatbilst tajā izvirzītajiem mērķiem un tajā ir jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas raksturo kopējai PVN sistēmai. Tādējādi šie jēdzieni nevar tikt interpretēti veidā, kas tiem atēmtu 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 neapbēvta zemes, nevis ēkas un zemes nodošana, tikai tad, ja ir izpildīti konkrēti objektīvi nosacījumi, tostarp tādī kā šīs sprieduma 42. un 43. punktā minētie, kas liecina, ka pārdošana ir tik cieši saistīta ar ēkas nojaukšanu, ka to nodalīšana būtu mērķslēga.

62 Līdz ar to tās darījums, kas izpaužas kā zemes gabala, uz kura jau ir uzbūvēta pilnībā funkcionējoša ēka, nodošana, kā, pirmkārt, Odenses ostas veiktā nekustamā īpašuma pārdošana pamatlīdzes *KPC Herning* un, otrkārt, *KPC Herning* veiktā šīs īpašuma tīlīka pārdošana *Boligforeningen Kristiansdal*, kas ir saimnieciski patstāvīgi un kopā ar citiem pakalpojumiem neveido vienotu darījumu, nevar tikt kvalificēts par apbēves zemes gabala pārdošanu – ar atrunu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda.

63 No visiem iepriekš minētajiem atbildēm 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 tādā zemes gabala nodošanas darījumā, uz kura šīs nodošanas dienā ir ēka, nevar kvalificēt kā “apbēves zemes” nodošanu, ja šīs darbības 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 tiesāšanas izdevumiem

64 Attiecībā uz pamatlīdzes pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot atbildes Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumos, nav atlīdzinājumi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirms palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopā 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 tādā zemes gabala nodošanas darījumā, uz kura šīs nodošanas dienā ir ēka, nevar kvalificēt kā “apbēves zemes” nodošanu, ja šīs darbības ir ekonomiski neatkarīga no citiem pakalpojumiem un neveido ar tiem kopā vienotu darījumu, pat ja pušu nodoms ir bijis, ka ēka tiek pilnībā vai

da??ji nojaukta, lai atbr?votu vietu jaunai ?kai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – d??u.