

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2023. gada 9. martā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 12. panta 1. un 2. punkts – Vai vai nu daļas un zemāko esošo zemes nodošana pirms tās pirmreizējās izmantošanas – Tādā valsts tiesību normu neesamība, kurā paredzēta ar pirmreizēju izmantošanu saistīta kritērija piemērošanas kārtība – 135. panta 1. punkta j) apakšpunkts – Atbrīvojumi – Vai, kas pirmreizēji tikusi izmantota pirms pārbāves, nodošana pēc pārbāves – Valsts administratīvā doktrīna, kurā vai nu, kas ir būtiski pārbāvētas, ir pielīdzinātas jaunām kā m

Lietā C-239/22

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa, Beļģija) iesniegusi ar 2022. gada 28. marta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 5. aprīlī, tiesvedībā

État belge,

Promo 54 SA

pret

Promo 54 SA,

État belge,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Safjans [*M. Safjan*] (referents), tiesneši N. Pissarra [*N. Piçarra*] un M. Gavalecs [*M. Gavalec*],

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

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

ģemot vērā rakstveida procesā,

ģemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Promo 54 SA* vērā – *P. Wouters, advocaat*,
- Beļģijas valdības vērā – *P. Cottin, J.-C. Halleux* un *C. Pochet*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – *A. Armenia, C. Ehrbar* un *V. Uher*, pārstāvji,

ģemot vērā pēc ģenerālvokāla uzklausēšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāla secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? 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”) 12. panta 1. un 2. punktu un 135. panta 1. punkta j) apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Promo 54 SA*, kas darbojas nekustamo īpašumu projektu attīstības jomā, un *État belge* (Beļģijas valsts) par to pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summu, kas šai sabiedrībai jāmaksā saistībā ar bijušās izglītības iestādes pārvēidošanu par dzīvokļiem un birojiem.

Athlstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkts ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās; [..].”

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punkts 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 noliku gūt no tās ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Minētās direktīvas 12. panta 1. un 2. punkts ir noteikts:

“1. Dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otr[aj] da[?] minētajām darbībām, jo īpaši kādu no šādiem darījumiem:

a) īpašas vai īpašas daļas un zem īpašas esošās zemes piegādi pirms šīs īpašas pirmreizējās izmantošanas;

b) apbēves zemes piegādi.

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

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

Dalībvalstis pirmreizējās izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laikposmu no īpašas pabeigšanas dienas līdz pirmās piegādes dienai vai laikposmu no pirmreizējās

izmantošanas dienas l?dz turpm?k?s pieg?des dienai, ja šie laikposmi nep?rsniedz attiec?gi piecus un divus gadus.”

6 Š?s pašas direkt?vas 135. panta 1. punkt? ir noteikts:

“1. Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

[..]

j) ?kas vai ?kas da?u un zem t?s esoš?s zemes pieg?di, iz?emot 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt? min?tos gad?jumus;

[..].”

Be??ijas ties?bas

7 *Code de la TVA* (PVN kodekss) 1. panta 9. punkt? ir paredz?ts:

“Piem?rojot šo kodeksu, saprot:

1° ar ?ku vai ?kas da?u – jebkuru celtni, kas nostiprin?ta uz zemes vai zem?;

2° ar zemi zem t?s – zemesgabalu, uz kura at?auts b?v?t un kuru nodod viena un t? pati persona vienlaikus ar ?ku un tai piegulošo zemi.

Pirm?s da?as 2. apakšpunkts nav piem?rojams 44. panta 3. punkta 2. apakšpunkta d) punktam.”

8 PVN kodeksa 44. panta, kas attiecas uz atbr?vojumiem, 3. punkt? ir paredz?ts:

“No nodok?a ir atbr?voti ar?:

1° š?di dar?jumi:

a) nekustam? ?pašuma nodošana p?c b?t?bas.

Tom?r 1. panta 9. punkt? min?to ?ku, ?ku da?u un t?m pieguloš?s zemes nodošana ir atbr?vota no nodok?a, ja š?da ?pašuma nodošana tiek veikta ne v?l?k k? l?dz 31. decembrim otraj? gad? p?c gada, kur? 1. panta 9. punkta 1. apakšpunkt? min?to ?pašumu pirmo reizi apdz?vo vai izmanto:

– vai nu 12. panta 2. punkt? min?tais nodok?a maks?t?js, kurš ir uzc?lis, licis uzcelt vai, samaks?jot nodokli, ieg?d?jies 1. panta 9. punkta 1. apakšpunkt? min?tos ?pašumus;

– vai 8. panta 1. punkt? min?tais nodok?a maks?t?js;

– vai jebkurš cits nodok?a maks?t?js, ja tas kara?a noteiktaj? veid? ir paudis nodomu veikt š?du nodošanu, piem?rojot nodokli.

[..]”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

9 2008. gada 6. j?nij? *Promo 54* un cita sabiedr?ba *Immo 2020* nosl?dza sadarb?bas l?gumu, saska?? ar kuru *Immo 2020*, t? zemesgabala ?pašniece, uz kura bija izvietota bijus? izgl?t?bas iest?de, šaj? gad?jum? – koledža, uztic?ja *Promo 54* uzdevumu uzraudz?t š?s koledžas

pārveidošanu dzīvokļos un birojos, kā arī pārdošos nekustamos īpašumus. Ar 2009. gada 18. februāra dokumentu *Immo 2020* arī atteicās no pievienošanās tiesībām par labu *Promo 54*.

10 Topošie dzīvokļi tika pārdoti saskaņā ar juridisku shēmu, ko veidoja divi atsevišķi ar pircējiem noslēgti līgumi. Pirmkārt, viņi noslēdza līgumu ar *Immo 2020* par daļu no esošās pārbbvījamās skolas ēkas, kā arī par zemesgabala daļu, uz kuras tā ir uzcelta, pārdošanu. Otrkārt, tajā pašā dienā *Promo 54* noslēdza uzņēmuma līgumu ar pircējiem par renovācijas darbiem.

11 Beļģijas nodokļu administrācija uzskatīja, ka runa ir par mēkslīgi sadalītu darījumu, lai iegūtu āunprātīgu nodokļu priekšrocību. Šis darījums patiesībā esot vienots darījums par jaunu dzīvokļu nodošanu, kam piemēro PVN ar likmi 21 %, nevis esošās ēkas un zemesgabala, uz kura tā ir uzcelta, pārdošana, kam seko minētās ēkas renovācija, kurai piemērojama samazinātā 6 % likme.

12 *Promo 54* apstrīdēja šo pārkvalificēšanu *tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija), kas tomēr tās prasību noraidīja.

13 Izskatot lietu apelācijas instancē, *cour d'appel de Liège* (Ljēžas apelācijas tiesa, Beļģija) uzskatīja, ka īpašuma "jaunā" rakstura noteikšana neizbēgami ir saistīta ar noteiktas nodokļu administrācijas rīcības brīvības izmantošanu un ka dalībvalstīm ar PVN direktīvas 12. panta 2. punkta otro daļu piešķirtās iespējas īstenošana nav nepieciešama, lai esošās ēkas, kuras ir bēriski pārbbvītas, pielādzinātu "jaunām" ēkām, kas minētas PVN kodeksa 44. panta 3. punkta 1. apakšpunkta a) punktā. Tomēr šajā lietā, kā uzskata šī tiesa, jaunas ēkas, kuras var pirmreizēji izmantot, esot uzbūvētas tādējādi, ka tām nevar piemērot PVN kodeksa 44. panta 3. punkta 1. apakšpunkta a) punktā paredzēto atbrīvojumu par nekustamā īpašuma nodošanu pārbbvītājam.

14 Gan *État belge*, gan *Promo 54* iesniedza kasācijas sūdzību par *cour d'appel de Liège* (Ljēžas apelācijas tiesa, Beļģija) spriedumu.

15 *Promo 54* uzskata, ka vienīgi jaunām ēkām, proti, tām, kuras vēl nav izmantotas, var piemērot PVN. Tādējādi tā uzskata, ka ēka zaudē jaunas ēkas īpašības, tiklīdz tā tiek pirmo reizi apdzīvota vai izmantota, jo Beļģijas valsts nav izmantojusi iespēju noteikt PVN direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto "pirmreizējās izmantošanas" kritērija piemērošanas kārtību ēkai pārbbvēi. Ja šāda īstenošana nenotiek, kompetentās iestādes nevarot paplašināt jēdzienu "pirmreizēja izmantošana", attiecinot to uz atjaunotu ēku, kas jau ir šādi izmantota pirms pārbbvēs.

16 Šādos apstākļos *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa, Beļģija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Direktīvas 2006/112 12. panta 1. un 2. punkts un 135. panta 1. punkta j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja dalībvalsts nav definējusi pirmreizējās izmantošanas kritērija piemērošanas kārtību ēkai pārbbvēi, nodošana pārbbvītājam ēkas pārbbvēs, kura pirms pārbbvēs ir bijusi pirmreizēji izmantota, Direktīvas [2006/112] 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta vai 12. panta 2. punkta trešās daļas nozīmē joprojām ir atbrīvota no [PVN]?"

Par prejudiciālo jautājumu

17 Ar šo jautājumu iesniedzītāja bētibā vaicā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar tās 12. panta 1. un 2. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka pirmajā minētajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ēkai vai ēkai daļu un zem tām esošās zemes nodošanai, izņemot tās, kuru nodošana tiek veikta pirms to pirmreizējās

izmantošanas, ir piemērojams arī tas, kas, kura pirmo reizi tikusi izmantota pirms pārbāves, nodošanai, pat ja attiecīgā dalībvalsts valsts tiesību sistēmā nav noteikusi pirmreizējās izmantošanas kritērija piemērošanas kārtību, ko pārbāvei, kā tai to ļauj darīt otra no šīm tiesību normām.

18 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic tas, kas vai tas, kas daļas un zem tas esošās zemes nodošanu pirms šīs tas pirmreizējās izmantošanas.

19 Šīs direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa tādā gadījumā, kas nav minētas šīs 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā, proti, tādā gadījumā, kuru nodošana netiek veikta pirms to "pirmreizējās izmantošanas" (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 55. punkts).

20 Šie noteikumi praksē nošķir esošās tas, kuru pārdošanai principā nav piemērojams PVN, un jaunās tas, kuru pārdošanai ir piemērojams šis nodoklis, neatkarīgi no tā, vai pārdošana tiek veikta saistībā ar pastāvīgu saimniecisko darbību vai neregulāri (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 56. punkts un tajā minētā judikatūra). Tātad tas, kas nodošana, ko veic nodokļa maksātājs pirms tā "pirmreizējās izmantošanas", ir apliekama ar nodokli, savukārt tas, kas nodošana pēc tā "pirmreizējās izmantošanas" galapatstāvīgam ir atbrīvota no tā.

21 Šo tiesību normu *ratio legis* ir tādā, ka esošās tas pārdošana relatīvi nerada pievienotu vērtību. Proti, tas pārdošana uzreiz pēc tā pirmās nodošanas galapatstāvīgam, kas iezīmē ražošanas procesa noslēgumu, nerada būtisku pievienoto vērtību, un tādējādi tā principā ir jāatbrīvo no nodokļa (spriedums, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Lai gan PVN direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir ieviests "pirmreizējās izmantošanas" jēdziens, to nedefinējot, Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopāja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) sagatavošanas darbos, kuriem joprojām ir nozīme saistībā ar PVN direktīvu, tiek precizēts, ka tas "pirmreizējās izmantošanas" kritērijs ir jāsaprot tādējādi, ka tas atbilst pašuma pirmreizējai izmantošanai, ko dara tā pašnieks vai nomnieks/rūnieks.

23 Tā kā esošās tas, kura ir pārbavēta, nodošana, tāpat kā jaunas tas nodošana pirms tā pirmreizējās izmantošanas, rada pievienoto vērtību, tā atbilst PVN direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētajam "pirmreizējās izmantošanas" kritērijam un rada ar nodokli apliekamu darījumu.

24 Lai gan dalībvalstis tādējādi saskaņā ar PVN direktīvas 12. panta 2. punkta otro daļu ir tiesīgas noteikt "pirmreizējās izmantošanas" kritērija piemērošanas kārtību, ko pārbāvei, šo tiesību normu tomēr nevar interpretēt tādā nozīmā, ka dalībvalstīm tādējādi būtu tiesības grozīt pašu jēdzienu "pirmreizējā izmantošana" savos valsts tiesību aktos, jo pretējā gadījumā tiktu apdraudēta minētās direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma lietderīgā iedarbība (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 45. punkts).

25 Tādējādi Tiesa ir precizējusi jēdziena "ko pārbavē" aprises, uzskatot, ka attiecīgajās kā ir jābūt izdarītam būtiskam izmaiņām nolūkā mainīt tā izmantošanu vai ievērojami mainīt tā izmantošanas nosacījumus (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 52. punkts).

26 Ar nosacījumu, ka tiek ievērots šis jūdziena tvērums, dalībvalstis var īstenot PVN direktīvas 12. panta 2. punkta otrajā daļā paredzēto iespēju, piemēram, nosakot kvantitatīvu kritēriju, saskaņā ar kuru šādas pārbes izmaksām ir jāsasniedz noteikta attiecīgās valsts kotējuma vērējamais procentuālais daļa, lai tās pārdošana tiktu aplikta ar PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 48. punkts).

27 Lai gan šajā gadījumā Beļģijas likumdevējs nav izmantojis šo iespēju, pieņemot šādas saistošas tiesību normas, Beļģijas administrācija savā administratīvajā praksē attiecībā uz PVN kodeksa 44. panta 3. punkta 1. apakšpunktu ir pielīdzinājusi jaunām kā m tās esošās valsts, kuras ir pārveidotas, ka tās šādi iegūst jaunas valsts pārbaudes.

28 Protams, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, transponējot direktīvu, lai būtu izpildīta tiesiskās drošības prasība, jāpašī svarīgi ir, lai indivīdiem būtu skaidra un precīza tiesiskā situācija, kurā tie zina visas savas tiesības un vajadzības gadījumā var uz tām atsaukties valsts tiesās (spriedums, 2007. gada 7. jūnijs, *Komisija/Grieķija*, C-178/05, EU:C:2007:317, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Tomēr nevar apgalvot, ka, ciktāl attiecīgā dalībvalsts nav izmantojusi PVN direktīvas 12. panta 2. punkta otrajā daļā paredzēto iespēju noteikt pirmreizējās izmantošanas kritērija piemērošanas kārtību ar saistošām valsts tiesību normām, atsevišķas valsts pārbes nevar tikt apliktas ar PVN atbilstoši šīs direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktam, lasot to kopsakarā ar tās 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu un Tiesas judikatūru, izmantojot valsts tiesību normās paredzētā "pirmreizējās izmantošanas" jūdziena interpretāciju.

30 Tādējādi faktiski tiktu uzskatīts, ka gadījumā, ja dalībvalsts izmantotu tiesības noteikt pirmreizējās izmantošanas kritērija piemērošanas kārtību, tādā būtu uzskatāma par valsts aplikšanu ar PVN, lai gan tas faktiski izriet no pamatprincipa, saskaņā ar kuru aplikšanu ar nodokli nosaka pievienotā vērtība un Tiesas judikatūrā noteiktas definīcijas. Šajā ziņā jānorāda, ka šajā gadījumā grozījumā "būtiskais" raksturs šim sprieduma 25. punktā minētās judikatūras izpratnē, šīet, nerada šaubas, un tas ir jāapstiprina iesniedzējtiesai.

31 Pieņemot vērā iepriekš minēto, tas, ka valsts tiesībās nav saistoši noteikta pirmreizējās izmantošanas kritērija piemērošanas kārtība, tādā pārbes, nepiešķir tiešu iedarbību šo valsts atbrīvojumam no nodokļa, lai gan valsts tiesību interpretācija atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktam, lasot to kopsakarā ar tās 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu un ar to saistīto Tiesas judikatūru, gluži pretēji, liek atteikties pieprasīto atbrīvojumu.

32 Tāpēc uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar tās 12. panta 1. un 2. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka pirmajā minētajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa valsts vai tādā daļā un zem tās esošās zemes nodošanai, izņemot tās, kuru nodošana tiek veikta pirms to pirmreizējās izmantošanas, ir piemērojams arī valsts, kura pirmo reizi tikusi izmantota pirms pārbes, nodošanai, pat ja attiecīgā dalībvalsts valsts tiesībās nav noteikusi pirmreizējās izmantošanas kritērija piemērošanas kārtību, tādā pārbes, kā tai to jāauj darīt otra no šīm tiesību normām.

Par tiesāšanas izdevumiem

33 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta j) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar tās 12. panta 1. un 2. punktu,

ir jāinterpretē tādējādi, ka

pirmajā minētajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ņēmu vai ņēmu daļu un zem tām esošās zemes nodošanai, izņemot tās, kuru nodošana tiek veikta pirms to pirmreizējās izmantošanas, ir piemērojams arī ņēmas, kura pirmo reizi tikusi izmantota pirms pārbāves, nodošanai, pat ja attiecīgā dalībvalsts valsts tiesības nav noteikusi pirmreizējās izmantošanas kritērija piemērošanas kārtību ņēmu pārbaudei, kā tai to ļauj darīt otra no šīm tiesību normām.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču