

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2015. gada 9. j?lij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis – Sest? direkt?va 77/388/EEK – 2. panta 1. punkts un 4. panta 1. punkts – Aplikšana ar nodokli – Dar?jumi ar nekustamo ?pašumu – Fiziskas personas, kas ir individu?ls komersants, priv?t?pašum? esošu zemes gabalu p?rdošana – Nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas

Lieta C?331/14

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Vrhovno sodiš?e* (Slov?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2014. gada 12. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2014. gada 8. j?lij?, tiesved?b?

Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma

pret

Republika Slovenija.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichot*] (referents), A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*] un K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

?ener?ladvok?te E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma* v?rd? – B. Ozimek, odvetnica,
- Slov?nijas vald?bas v?rd? – A. Grum, p?rst?ve,
- Eiropas Komisijas v?rd? – L. Lozano Palacios un B. Rous Demiri, p?rst?ves,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklaus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 2. panta 1. punktu un 4. panta 1. punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma* (*Petar Kezi?*, fiziska persona, kas darbojas kā individuāls komersants ar nosaukumu “Trgovina Prizma”), un *Republika Slovenija* [Slovēnijas Republiku], ko pārstāv *Ministrstvo za finance* (Finanšu ministrija) par zemes gabalu pārdošanas aplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rēķojas.

[..].”

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 4. panta 1. un 2. punktu:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīgā materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”

Slovēnijas tiesības

5 Sestā direktīva Slovēnijas tiesībās tika transponēta ar Likumu par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS*, št. 89/98, 8433. lpp.), kura 3. panta 1. punktā ir paredzēts, ka PVN ir piemērojams par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību īsteno nodokļu maksātājs, veicot savu saimniecisko darbību Slovēnijas Republikas teritorijā.

6 Atbilstoši šā likuma 27. pantam nekustamā pašuma aprīte, izņemot pirmo pašuma tiesību vai izmantošanas tiesību, kuru priekšmets ir no jauna uzbūvētas ēkas, nodošanu, ir atbrīvota no PVN samaksas.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

7 *P. Kezi?* kopš 1995. gada ir reģistrēts kā individuāls komersants, kas kā fiziska persona veic šādu darbību ar tirdzniecības nosaukumu “Trgovina Prizma”.

8 No līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka laikā no 1998. līdz 2002. gadam *P. Kezi?* nevis kā individuāls komersants, bet kā privātpersona nopirka septiņus zemes gabalus. Divi no šādi iegādātajiem zemes gabaliem tika nopirkti no fiziskās personas 1998. un 2000. gadā,

savukārt pārsniedz pieci – no komercsabiedrības 2001. un 2002. gadā. *P. Kezi* nebija jāmaksā PVN šo dažu do iegužu brīdā.

9 Laikā no 2001. līdz 2003. gadam *P. Kezi* saņēma visas administratīvās atļaujas, kas ir vajadzīgas tirdzniecības centra būvniecībai uz iepriekš minētajiem septiņiem zemes gabaliem. Vēlāk katra individuāls komersants viš 2003. gada maijā uzsāka būvniecību.

10 2003. gada jūnijā *P. Kezi* piecus pēdējos nopirkto zemes gabalus, ņemot vērā to vērtību atbilstoši novērtējumam, ko veicis tiesas eksperts, reģistrēja kā sava uzņēmuma pamatkapitālu. Savukārt pēdējos divus zemes gabalus (turpmāk tekstā – “strādāgie zemes gabali”) viš atstāja savā privātpašumā.

11 2004. gadā *P. Kezi* divām komercsabiedrībām pārdēva tirdzniecības centru un septiņus zemes gabalus, uz kuriem tas bija uzcelts. Viš tādējādi, pirmkārt, pārdēva tirdzniecības centra daļu un piecus zemes gabalus, uz kuriem tas bija uzbūvēts, kā individuāls komersants, iekasējot no pircējiem PVN kā priekšnodokli, un, otrkārt, kā fiziska persona pārdēva strādāgos zemesgabalus un otru uz tiem uzcelto tirdzniecības centra daļu, bet par tiem neiekasēja PVN kā priekšnodokli.

12 Ar 2004. gada 26. oktobra lēmumu kompetentā nodokļu iestādē, uzskatot, ka uz strādāgo zemes gabalu pārdošānu attiecas *P. Kezi* kā individuāla komersanta veikta saimnieciskā darbība, viņam pieprasēja samaksāt atbilstošo PVN par šo pārdēvumu.

13 2007. gada 18. jūlijā Finanšu ministrija kā nepamatotu noraidēja sūdzību, ko *P. Kezi* bija iesniedzis par šo lēmumu.

14 *Upravno sodišē* (Administratīvā tiesa) šo lēmumu apstiprināja, un *Vrhovno sodišē* (Augstākā tiesa) ar 2011. gada 25. maija spriedumu noraidēja *P. Kezi* iesniegto kasācijas sūdzību. Tomēr šo spriedumu atcēla *Ustavno sodišē* (Konstitucionālā tiesa), kas ar 2013. gada 21. novembra lēmumu nosūtīja lietu *Vrhovno sodišē* atkārtotai izskatīšanai.

15 Iesniedzējtiesa uzskata, ka tajā izskatāmā lietā ir jānoskaidro, kādos apstākļos atbilstoši Sestajai direktīvai nodokļu maksātājs drīkst izslēgt no PVN sistēmas savu ņēpāsumu, ko tas izmanto savas saimnieciskās darbības veikšanai.

16 Šajos apstākļos *Vrhovno sodišē* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta un 4. panta 1. punkta noteikumi ir interpretējami tādējādi, ka tādus apstākļos, kādi pastāv pamatlietā – kurā persona iegādājas zemes gabalus kā fiziska persona, kurai šajā situācijā netiek piemērots nekāds PVN kā priekšnodoklis, un pēc tam uz šiem zemes gabaliem kā individuāls komersants uzbūvē tirdzniecības centru, pēc tam sava uzņēmuma pamatlīdzekļos, pamatojoties uz valsts grāmatvedības noteikumiem, ietver tikai daļu no zemes gabaliem, uz kuriem būvē tirdzniecības centru, lai pēc tam šo centru kopā ar visiem zemes gabaliem pārdotu uzbūvētās ēkas pasūtītājam, – ir jāuzskata, ka šā persona jau tūpēc vien, ka zemes gabalus tā neietver sava uzņēmuma pamatlīdzekļos, šos zemes gabalus neietver PVN sistēmā un tādējādi, tos pārdo dot, nav nodokļu maksātājs, kuram ir pienākums iekasēt un pēc tam samaksāt PVN, kas piemērots kā priekšnodoklis?”

Par prejudiciālo jautājumu

17 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādus apstākļos kā pamatlietā, kuros nodokļu

maks?t?js, kas ir ieg?d?jies zemes gabalus, no kuriem daži ir t? priv?t?pašums, bet citi – vi?a uz??muma ?pašums un uz kuriem vi?š k? nodok?u maks?t?js ir uzb?v?jis tirdzniec?bas centru, ko vi?š p?c tam ir p?rdevis t?pat k? zemes gabalus, uz kuriem tas tika uzcelts, zemes gabalu, kas bija š? nodok?u maks?t?ja priv?t?pašums, p?rdošana ir apliekama ar PVN.

18 No Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta formul?juma izriet, ka nodok?u maks?t?jam ir j?r?kojas “k? t?dam”, lai dar?jumam b?tu piem?rojams PVN. Turpretim nodok?u maks?t?js, kas veic dar?jumu k? priv?t?persona, ner?kojas k? nodok?u maks?t?js un uz to neattiecas PVN (šaj? zi?? skat. spriedumus *Armbrecht*, C?291/92, EU:C:1995:304, 16.–18. punkts, un *Bakcsi*, C?415/98, EU:C:2001:136, 24. punkts).

19 Ir j?atg?dina ar?, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru j?dzienu “nodok?u maks?t?js” defin? saist?b? ar j?dzienu “saimnieciska darb?ba”, kas atbilstoši Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punktam aptver visas ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas, it ?paši dar?jumus ar ilglaic?gu materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošanu, nol?k? g?t no t? ien?kumus (šaj? zi?? skat. spriedumu *S?aby* u.c., C?180/10 un C?181/10, EU:C:2011:589, 43. un 44. punkts).

20 Turkl?t gad?jum?, kad ?pašumu, kas iek?auts kapit?l?, lieto gan profesion?l?m, gan person?g?m vajadz?b?m, ieinteres?t? persona saist?b? ar PVN var izv?l?ties, vai piln?b? iek?aut šo ?pašumu sava uz??muma kapit?l? vai ar? to piln?b? saglab?t sav? person?gaj? ?pašum?, t?d?j?di to piln?b? izsl?dzot no PVN sist?mas, vai ar? iek?aut to uz??muma akt?vos, cikt?l to faktiski lieto profesion?los nol?kos (skat. spriedumu *Charles* un *Charles-Tijmens*, C?434/03, EU:C:2005:463, 23. punkts). T?d?j?di š?ds ?pašums var b?t izsl?gts no PVN sist?mas, pat ja tas da??ji tiek lietots t?da nodok?u maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas veikšanai, kuram tom?r ir liegtas jebkuras ties?bas uz atskait?šanu (skat. spriedumu *Bakcsi*, C?415/98, EU:C:2001:136, 27. punkts).

21 Turkl?t nodok?u maks?t?js, kurš p?rdod ?pašumu, kura da?u vi?š ir izv?l?jies saglab?t savai person?gai lietošanai, ner?kojas k? t?ds attiec?b? uz š?s da?as p?rdošanu (šaj? zi?? skat. spriedumu *Armbrecht*, C?291/92, EU:C:1995:304, 24. punkts). Vi?am tom?r laika posm?, kur? vi?am pieder attiec?gais ?pašums, ir j?izr?da savs nodoms saglab?t t? da?u sav? priv?t?pašum? (spriedums *Armbrecht*, C?291/92, EU:C:1995:304, 21. punkts).

22 Tom?r no iepriekš min?t?s judikat?ras nevar secin?t, ka nodok?u maks?t?ja zemes gabala, kas bija ietverts vi?a priv?t?pašum?, p?rdevums tikai t?d?? nav apliekams ar PVN. T? k? dar?jumi, ko nodok?u maks?t?js veic pret atl?dz?bu, princip? ir apliekami ar PVN, ja vi?š ir r?kojies k? t?ds, papildus min?tajai ?pašuma ietveršanai priv?t?pašum? š?dai p?rdošanai ir j?b?t attiec?g? nodok?u maks?t?ja veiktai nevis saist?b? ar vi?a saimniecisk?s darb?bas ?stenošanu, bet saist?b? ar vi?a priv?t?pašuma p?rvald?šanu un administr?ciju.

23 Šaj? zi?? noteikti ir taisn?ba, ka vienk?rša ?pašnieka ?pašuma ties?bu izmantošana pati par sevi nav uzskat?ma par saimniecisku darb?bu (šaj? zi?? skat. spriedumu *S?aby* u.c., C?180/10 un C?181/10, EU:C:2011:589, 36. punkts). Turkl?t š?d? aspekt? apst?klis, ka nodok?u maks?t?js p?rdevuma priekšmetu ieg?d?j?s par person?giem l?dzek?iem, nav noteicošs.

24 Turpretim attiec?b? uz apb?vei paredz?tu zemes gabalu p?rdošanu Tiesa jau ir preciz?jusi, ka atbilstošs izv?rt?šanas krit?rijs ir tas, ka ieinteres?t? persona s?k akt?vas zemes p?rdošanas darb?bas, izmantojot l?dzek?us, kas ir l?dz?gi tiem, kurus iegulda ražot?js, tirgot?js vai pakalpojumu sniedz?js Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkta izpratn?, k?, piem?ram, att?st?šanas darbu veikšana uz šiem zemesgabaliem, k? ar? m?rketinga pas?kumu ?stenošana (šaj? zi?? skat. spriedumu *S?aby* u.c., C?180/10 un C?181/10, EU:C:2011:589, 39. un 40. punkts). Š?s iniciat?vas parasti nav ietvertas person?g? ?pašuma p?rvaldes jom?, t?d?j?di apb?vei paredz?t? zemesgabala p?rdošana š?d? situ?cij? neb?tu uzskat?ma par vienk?ršu ?pašnieka ?pašuma

tiesību izmantošanu (šajā ziņā skat. spriedumu *Saby* u.c., C-180/10 un C-181/10 EU:C:2011:589, 41. punkts.).

25 Attiecībā uz iesniedzējtiesas minētajiem apstākļiem, tostarp, pirmkārt, to, ka septiņi *P. Kezi* veiktie zemes gabalu pirkumi notika salīdzinoši īsā laika posmā, no 1998. gada līdz 2002. gadam, otrkārt, ka šie zemes gabali kopā bija priekšnosacījums tirdzniecības centra būvniecībai no 2003. gada maija un, treškārt, ka *P. Kezi* strādātajos zemes gabalos veica labiekārtošanas darbus par vairāk nekā EUR 48 000, ir jānorāda, ka šie apstākļi ir tādi, kas var norādīt, ka strādāgo zemes gabalu pārdošana nav saistīta ar vienkāršu *P. Kezi* pašu tiesību stenošanu, bet faktiski ietilpst viņa kā komersanta saimnieciskajā darbībā.

26 Ir jāpapildina, ka neviens no Tiesas iesniegtajiem lietās materiāliem neizskaidro iemeslus, kuru dēļ strādāgo zemes gabalu pārdošana būtu uzskatāma par privātpašuma administrāciju un šajā ziņā būtu jānošķir no pārējo zemes gabalu, uz kuriem *P. Kezi* uzcēla tirdzniecības centru, veicot savu komersanta saimniecisko darbību, pārdošanas.

27 Šajos apstākļos, ar nosacījumu, ka tiek veikta pārbaude iesniedzējtiesā *P. Kezi*, ir uzskatāms par to, kas strādāgo zemes gabalu pārdošanas laikā ir rēķināms kā PVN maksātājs, līdz ar to šim darījumam būtu jāpiemēro šis nodoklis.

28 Ēmot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktivas 2. panta 1. punkts un 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tā, ka tādus apstākļus kā pamatlietā aplūkotie, kuros nodokļu maksātājs ir iegādājies zemes gabalus, no kuriem daži ietilpst viņa privātpašumā, bet citi – viņa uzņēmuma pašumā un uz kuriem kopā viņš kā nodokļu maksātājs ir uzbūvējis tirdzniecības centru, ko pēc tam viņš ir pārdevis, tāpat kā zemes gabalus, uz kuriem šā būve tika uzcelta, šā nodokļu maksātāja privātpašumā ietilpstošo zemes gabalu pārdošana ir jāapliek ar PVN, ēmot vērā, ka minētais nodokļu maksātājs šā darījuma laikā kā tās ir rēķināms.

Par tiesāšanas izdevumiem

29 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktivas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 2. panta 1. punkts un 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tā, ka tādus apstākļus kā pamatlietā aplūkotie, kuros nodokļu maksātājs ir iegādājies zemes gabalus, no kuriem daži ietilpst viņa privātpašumā, bet citi – viņa uzņēmuma pašumā un uz kuriem kopā viņš kā nodokļu maksātājs ir uzbūvējis tirdzniecības centru, ko pēc tam ir pārdevis, tāpat kā zemes gabalus, uz kuriem šā būve tika uzcelta, šā nodokļu maksātāja privātpašumā ietilpstošo zemes gabalu pārdošana ir jāapliek ar pievienotās vērtības nodokli, ēmot vērā, ka minētais nodokļu maksātājs šā darījuma laikā kā tās ir rēķināms.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – slovēņu.