

62016CJ0308

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2017. gada 16. novembr? (*1)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Kop?j? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 12. panta 1. un 2. punkts – 135. panta 1. punkta j) apakšpunkts – Ar nodokli apliekami dar?jumi – No nodok?iem atbr?votas ?ku pieg?des – J?dziens “pirmreiz?ja izmantošana” – J?dziens “p?rb?ve”

Lieta C?308/16

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Naczelny S?d Administracyjny (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2016. gada 23. febru?r? un kas Ties? re?istr?ts 2016. gada 30. maij?, tiesved?b?

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Ileši?s [M. Ileši?], tiesneši A. Ross [A. Rosas], K. Toadere [C. Toader] (referente), A. Prehala [A. Prechal] un E. Jaraš?ns [E. Jaraši?nas],

?ener?ladvok?ts M. Kampos San?ess-Bordona [M. Campos Sánchez-Bordona],

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

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

–

Polijas vald?bas v?rd? – B. Majczyna, p?rst?vjs,

–

Eiropas Komisijas v?rd? – R. Lyal un M. Owsiany-Hornung, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2017. gada 4. j?lija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 2006. gada 28. novembra

Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo 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 saistībā ar strīdu starp Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (turpmāk tekstā – “Kozuba”) un Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Varšavas nodokļu palātas direktors, turpmāk tekstā – “direktors”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu tādās kā pasākuma darījumam, kuru tās pašnieks ir izmantojis savam vajadzībām un kurš pirms šīs pasākuma ir veikti modernizācijas darbi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

PVN direktīvas preambulas 7. un 35. apsvērumi ir formulēti šādi:

“(7)

Pat ja kopīgā PVN sistēmā pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas vietas garuma.

(35)

Būtu jā sastāda kopīgs atbrīvojumu saraksts, lai Kopienā pašu resursus visās dalībvalstīs varētu iekasēt vienādi.”

4

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 rīkojas kā tās;

[..].”

5

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 sniedzāju darbību, tostarp kalnrniecību, 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."

6

Saskaņā ar minētās direktīvas 12. panta 1. un 2. punktu:

"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)

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 "īpaša" ir jebkura celtnē, 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 līdz turpmākās piegādes dienai, ja šie laikposmi nepārsniedz attiecīgi piecus un divus gadus."

7

Saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 1. punktu "preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

8

Šīs direktīvas 135. panta 1. punktā, kas ietverts tās 3. nodaļā "Atbrīvojumi citām darbībām", ir noteikts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

[..]

j)

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

[..]."

Polijas ties?bas

9

2004. gada 11. martaustawa o podatku od towarów i usług (Likums par pre?u un pakalpojumu nodokli) ar taj? izdar?tajiem groz?jumiem (Dz. U. Nr. 54, 535. poz?cija; turpm?k tekst? – “Likums par PVN”) 2. panta 14. punkt? ir noteikts:

“Šaj? likum?:

$$[..]$$

“pirmreiz?ja izmantošana” ir ?kas, b?ves vai to da?as nodošana ekspluat?cij? pirmajam ?pašniekam vai pirmreiz?jam lietot?jam, veicot ar nodokli apliekamas darb?bas, p?c to

a)

uzb?v?šanas vai

b)

uzlabošanas, ja uzlabošanas izdevumi tiesību normu par ienākuma nodokli izpratnē sasniedz vismaz 30 % no šķērtējās vērtības;

[..].”

10

Šķ? likuma 43. panta 1. punkta 10. un 10.a apakšpunkt? un 7.a punkt? ir paredz?ts:

“1. No nodok?a atbr?vo

$$[..]$$

10)

?ku, b?vju vai to da?u pieg?di, iz?emot, ja:

a)

pieg?de notiek pirmreiz?jas izmantošanas ietvaros vai pirms t?s;

b)

no pirmreiz?j?s izmantošanas l?dz ?kas, b?ves vai t?s da?u pieg?dei ir pag?juši maz?k nek? divi gadi;

10a)

?ku, b?vju vai to da?u pieg?de netiek atbr?vota no nodok?a saska?? ar 10. punktu, ja

a)

pieg?d?t?jam attiec?b? uz attiec?go ?pašumu pieg?di nav bijušas ties?bas atskait?t priekšnodokli,

b)

piegādātājam nav bijuši izdevumi piegādāto pašumu uzlabošanai, kas sniegtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, vai, ja viņam ir bijuši šādi izdevumi, to apmērs bijis mazāks par 30 % no minēto pašumu sēkotnājs vērtības;

[..]

7.a 1. punkta 10.a apakšpunkta b) punktā paredzētais nosacījums nav piemērojams, ja nodokļu maksātājs pēc uzlabošanas kā, bēves vai to daļas izmanto ar nodokli apliekamu darbību veikšanai vismaz piecu gadu laikposmā.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

11

2005. gada 17. septembrī Poltrex sp. z o.o., kura ir reģistrēta Polijā un kuras nosaukums vēlāk ir mainīts uz Kozuba, nolēma palielināt savu pamatkapitālu. Tajā pašā dienā viens no akcionāriem ieguldīja sabiedrības pamatkapitālā dzīvojamā ēkā, kas atrodas apdzīvotā vietā Jablonk [Jablonka] (Polija) (turpmāk tekstā – “attiecīgā ēka”) un kas ir uzbūvēta 1992. gadā.

12

2006. gada laikā attiecīgā ēka tika pielīgota Kozuba saimnieciskajai darbībai, kura šajā nolūkā piešķīra ieguldījumus apmēram 55 % apmērā no šā pašuma sēkotnājs vērtības. Pēc būvdarbu pabeigšanas attiecīgā ēka 2007. gada 31. jūlijā kļuva atsevišķs pamatlīdzekļu objekts tika ierakstīta pamatlīdzekļu reģistra nodalījumā “paraugmājoklis”, kurā tā palika līdz tās pārdošanai trešajai personai 2009. gada 15. janvārī.

13

Tā kā runa ir par vecu ēku, Kozuba apgalvoja, ka šā pārdošana esot atbrīvota no PVN, un tā neierakstīja PVN deklarācijā no šīs pārdošanas gūto peļņu par 2009. gada pirmo ceturksni.

14

Ar 2013. gada 12. aprīļa lēmumu Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (Nodokļu inspekcijas direktors, Polija), apgalvojot, ka Kozuba nepamatoti nav iekļāvusi savā PVN deklarācijā par 2009. gada pirmo ceturksni peļņu, kas gūta no attiecīgās ēkas pārdošanas, noteica Kozuba maksājamo PVN summu par šo laikposmu, tai pievienojot šīs ēkas pārdošanas maksu.

15

2013. gada 17. maijā Kozuba iesniedza direktoram sūdzību par šo lēmumu.

16

Ar 2013. gada 30. jūlija lēmumu tas apstiprināja nodokļu inspekcijas direktora lēmumu. Tāpat kā pēdējais minētais direktors uzskatīja, ka, lai gan pēc attiecīgajai ēkai izdarītajiem uzlabojumiem tā no grāmatvedības uzskaites viedokļa no 2007. gada 31. jūlija tika paredzēta sabiedrības pašas vajadzībām, tomēr pēc šā datuma, pamatojoties uz minēto paredzēšanu, neesot radušies ar nodokli apliekami darījumi. Līdz ar to, pirmkārt, esot jānosaka, ka attiecīgās ēkas “pirmreizējā izmantošana” pēc uzlabošanas bija nevis 2007. gada 31. jūlijā, bet gan 2009. gada 15. janvārī, jo šis pēdējais datums atbilst pirmā ar nodokli apliekamā darījuma datumam, kurš ar attiecīgo

Ķu notika kopš šīs uzlabošanas, tas ir, tās pārdošanas datumam, un, otrkārt, Kozuba nevarot pretendēt uz Likuma par PVN 43. panta 1. punkta 10. apakšpunkta paredzēto atbrīvojumu, jo šī pārdošana esot notikusi attiecīgās Ķas pirmreizējās izmantošanas ietvaros.

17

Par šo direktora lēmumu Kozuba cēla prasību Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polijā), kas ar 2014. gada 22. maija spriedumu atcēla šo lēmumu procesuālu pārkāpumu dēļ. Tomēr šī tiesa apstiprināja nodokļu administrācijas viedokļa pamatotību.

18

Kozuba par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

19

Lēmumā par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tika precīzi, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunkta transponēšana Polijas tiesībās ir izraisījusi šaubas par Likuma par PVN 2. panta 14. punkta definīti un šī paša likuma 43. panta 1. punkta 10. apakšpunkta izmantotajā dziena "pirmreizējā izmantošana" atbilstību PVN direktīvai.

20

Šajā ziņā minētā tiesa uzsver, ka ir jēzina, vai Ķas "pirmreizējās izmantošanas" jēdziens PVN direktīvas 12. panta 1. punkta izpratnē ir jāsaprot tādējādi, ka pirmreizējai izmantošanai ir jānotiek ar nodokli apliekama darbījuma ietvaros.

21

Šī tiesa pauž šaubas arī attiecībā uz Likuma par PVN 2. panta 14. punkta minēto nosacījumu, saskaņā ar kuru Ķas uzlabošanas gadījumā atbrīvojums no PVN ir iespējams tikai tad, ja šo uzlabošanas darbu radītie izdevumi ir mazāki par 30 % no attiecīgās Ķas sēkotnējās vērtības. Tādējādi Polijas likumā jebkura Ķas uzlabošana, kas rada ar šo sliekšmi vienādu vai par to lielāku pievienotu vērtību, tiek pielīdzināta pārbaudei PVN direktīvas 12. panta 2. punkta izpratnē, pamatojoties uz kuru var notikt "jauna pirmreizējā izmantošana", kas pamatotu jaunu PVN pielēgošanu.

22

Šādos apstākļos Naczelny Sąd Administracyjny (Augstākā administratīvā tiesa, Polijā) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai Direktīvas [2006/112] 135. panta 1. punkta j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums ([Likuma par PVN] 43. panta 1. punkta 10. apakšpunkts), atbilstoši kuram no PVN ir atbrīvota Ķu, bųvju vai to daļu piegāde, izņemot, ja:

a)

piegāde notiek pirmreizējas izmantošanas ietvaros vai pirms tās;

b)

no pirmreizējās izmantošanas līdz kā, bēves vai tās daļu piegādei ir pagājuši mazāk nekā divi gadi,

ņemot vērā, ka Likuma par PVN 2. panta 14. punktā "pirmreizējā izmantošana" ir definēta kā tā, bēvu vai to daļu nodošana ekspluatācijā pirmajam pašniekam vai pirmreizējam lietotājam, veicot ar nodokli apliekamas darbības, pēc to:

a)

uzbēvšanas vai

b)

uzlabošanas, ja tās izdevumi tiesību normu par ienākuma nodokli izpratnē sasniedz vismaz 30 % no sākotnējās vērtības."

Par prejudiciālo jautājumu

23

Uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa bētēbē jautā, vai PVN direktīvas 12. panta 1. un 2. punkts un 135. panta 1. punkta j) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, kurā tā piegāžu atbrīvojumam no PVN ir paredzēts divkārtšs nosacījums, ka darījums neattiecas uz piegādi, kas notikusi pirmreizējas izmantošanas laikā, veicot ar nodokli apliekamu darījumu, un ka pastāvotšas kā uzlabošanas gadījums šajā ziņā radušies izdevumi ir mazāki par 30 % no tās sākotnējās vērtības.

24

Vispirms ir jāatgēdina, ka ar PVN direktīvu ir izveidota kopējā PVN sistēma, kas it tā pašā ir balstēta uz vienotu ar nodokli apliekamo darījumu definēciju (spriedums, 2017. gada 11. maijs, Posnania Investment, Cē36/16, EU:C:2017:361, 25. punkts un tajā minētā judikatēra).

25

Saskaņā ar šās direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu PVN uzliek preēu piegādei, kuru par atlīdzību kādas dalēbvalsts teritorijā veic nodokēa maksētējs, kas rēkojas kā tās.

26

Saskaņā ar minētās direktīvas 9. panta 1. punktu "nodokēa maksētējs" ir jebkura persona, kas patstēvģi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarģi no šās darbības mēra vai rezultēta. Materiēla vai nemateriēla pašuma izmantošana, lai ģtu no tē ilglaicģus ienākumus, it tā pašā ir uzskatēma par "saimniecisku darbību".

27

K? ener?ladvok?ts ir nor?d?jis savu secin?jumu 43. punkt?, PVN direkt?v? t?d?j?di tas, ka saimniecisk? darb?ba tiek veikta profesion?l? k?rt? un past?v?gi, ir ?emts v?r? k? visp?r?gi krit?riji, lai person?m, kas nodarbojas ar šo darb?bu, pieš?irtu PVN maks?t?ja statusu. Tom?r šie krit?riji ir piel?goti attiec?b? uz dar?jumiem ar nekustamo ?pašumu, jo saska?? ar PVN direkt?vas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu dal?bvalstis par nodok?a maks?t?ju var uzskat?t ar? jebkuru personu, kura neregul?ri veic jebk?du ?kas vai ?kas da?as un zem t?s esoš?s zemes pieg?di pirms to pirmreiz?j?s izmantošanas.

28

PVN direkt?vas 14. panta 1. punkt? “pre?u pieg?de” ir defin?ta k? ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam.

29

Savuk?rt PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta j) apakšpunkt? ir paredz?ts atbr?vojums no PVN par labu ?ku pieg?d?m, kas nav t?s 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt? min?t?s pieg?des.

30

Š?s direkt?vas 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir atsauce attiec?gi uz ?ku vai ?ku da?u un zem t?m esoš?s zemes pieg?di pirms to pirmreiz?j?s izmantošanas. T?d?j?di ar š?m ties?bu norm?m, apl?kot?m kop?, tiek noš?irtas vecas un jaunas ?kas, un veka nekustam? ?pašuma p?rdošana princip? netiek aplikta ar PVN (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 12. j?lijs, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C?326/11, EU:C:2012:461, 21. punkts).

31

Šo ties?bu normu ratio legis ir t?ds, ka vecas ?kas p?rdošana relat?vi nerada pievienotu v?rt?bu. ?kas p?rdošana uzreiz p?c t?s pirm?s pieg?des galapat?r?t?jam, kas iez?m? ražošanas procesa nosl?gumu, nerada b?tisku pievienoto v?rt?bu un t?d?j?di t? princip? ir j?atbr?vo no nodok?a, lai gan t? ietilpst j?dzien? “saimniecisk? darb?ba” PVN direkt?vas 9. panta izpratn? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2001. gada 4. oktobris, Goed Wonen, C?326/99, EU:C:2001:506, 52. punkts).

32

PVN direkt?vas 12. panta 2. punkt? ir apstiprin?ts ar?, ka pievienot? v?rt?ba ir ?kas pieg?des aplikšanas ar PVN pamat?, jo tas dal?bvalst?m ?auj noteikt š? paša panta 1. punkta a) apakšpunkt? noteikt? krit?rija, tas ir, “pirmreiz?jas izmantošanas”, piem?rošanu ?ku p?rb?vei. Š?d? veid? PVN direkt?va at?auj uzlikt nodokli t?du ?ku pieg?d?m, kas ir p?rb?v?tas, jo p?d?jais min?tais dar?jums pieš?ir attiec?gajai ?kai pievienoto v?rt?bu t?pat k? t?s s?kotn?j? uzb?v?šana.

33

Šaj? gad?jum? attiec?g? ?ka ir uzb?v?ta 1992. gad?, un t?s p?rdošana 2009. gad?, kas tiek apl?kota pamatliet?, princip? var?tu tikt atbr?vota no PVN. Turpretim p?c iek?aušanas Kozuba ?pašum? š? ?ka tika moderniz?ta, t?d?j?di sniedzot iesp?ju to aplik? ar PVN t?d??, ka šie moderniz?cijas darbi ir rad?juši pievienotu v?rt?bu.

34

Pamatliet? apl?kotajos ties?bu aktos, tas ir, Likuma par PVN 2. panta 14. punkt?, “pirmreiz?ja izmantošana” ir defin?ta k? ?ku, b?vju vai to da?u nodošana ekspluat?cij? pirmajam ?pašniekam

vai pirmreiz?jam lietot?jam, veicot ar nodokli apliekamas darb?bas, p?c to uzb?v?šanas vai uzlabošanas, ja izdevumi šaj? zi?? ir vismaz 30 % no s?kotn?j?s v?rt?bas.

35

T?d?j?di Polijas likumdev?js, pirmk?rt, j?dzienu “pirmreiz?ja izmantošana” saistot ar t?da dar?juma veikšanu, kas ir apliekams ar nodokli, no min?t? atbr?vojuma ir izsl?dzis darb?bas, kas nav ar nodokli apliekamu dar?jumu c?lonis vai nav to pamat?, k? rezult?t? PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta j) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums nav piem?rojams t?das past?vošas ?kas nodošanai, kuru, k? tas ir pamatliet?, t?s ?pašnieks ir izmantojis sav?m komerci?laj?m vajadz?b?m, t?d?? ka š? lietošana nevar tikt kvalific?ta k? “pirmreiz?ja izmantošana”, jo nav š?da ar nodokli apliekama dar?juma. Otrk?rt, t? k? tas ir paplašin?jis “pirmreiz?j?s izmantošanas” krit?riju, attiecinot to uz ?ku p?rb?vi, tas ir paredz?jis kvantitat?vu krit?riju, saska?? ar kuru š?das p?rb?ves izmaks?m ir j?sasniedz noteikta attiec?g?s ?kas s?kotn?j?s v?rt?bas procentu?l? da?a, tas ir, šaj? gad?jum? vismaz 30 % no t?s, lai t?s p?rdošana tiktu aplikta ar PVN.

36

Š?dos apst?k?os j?izv?rt?, vai š?ds valsts tiesiskais regul?jums ir pretrun? PVN direkt?vas 12. panta 1. un 2. punktam un 135. panta 1. punkta j) apakšpunktam.

37

Attiec?b?, pirmk?rt, uz j?dzienu “pirmreiz?j? izmantošana” ir j?nor?da, ka tas ir min?ts PVN direkt?vas 12. pant?, bet tom?r nav taj? defin?ts.

38

Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru Savien?bas ties?bu normas formul?jums, kur? t?s satur un piem?rošanas jomas noskaidrošanai nav nevienas tiešas nor?des uz dal?bvalstu ties?b?m, parasti vis? Savien?b? ir interpret?jams autonomi un vienveid?gi, ?emot v?r? ties?bu normas kontekstu un attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?i (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 13. oktobris, Miko?ajczyk, C?294/15, EU:C:2016:772, 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

39

Ir ar? j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go Tiesas judikat?ru termini, kas izmantoti, lai apz?m?tu PVN direkt?vas 135. panta 1. punkt? min?tos atbr?vojumus, ir interpret?jami šauri, ?emot v?r?, ka t?s ir atk?pes no visp?r?j? principa, ka PVN tiek iekas?ts par katru ?pašuma nodošanu un katru pakalpojumu, ko pret atl?dz?bu sniedzis nodok?u maks?t?js (spriedums, 2009. gada 19. novembris, Don Bosco Onroerend Goed, C?461/08, EU:C:2009:722, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

40

Tom?r min?to terminu interpret?cijai ir j?atbilst min?to atbr?vojumu m?r?iem un taj? j?b?t iev?rot?m kop?jai PVN sist?mai rakstur?g? nodok?u neitralit?tes principa pras?b?m. T?d?j?di šis šauras interpret?cijas princips nenoz?m?, ka termini, kas izmantoti, defin?jot min?taj? pant? paredz?tos atbr?vojumus, ir j?interpret? veid?, kas tiem at?emtu lietder?go iedarb?bu (spriedums, 2009. gada 19. novembris, Don Bosco Onroerend Goed, C?461/08, EU:C:2009:722, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41

K? izriet vispirms no Padomes 1977. gada 17. maija Direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) sagatavošanas darbiem, kas joproj?m ir aktu?li, interpret?jot PVN direkt?vu saist?b? ar t?s 135. panta 1. punkta j) apakšpunkt? paredz?tajiem atbr?vojumiem, ?kas “pirmreiz?j?s izmantošanas” krit?rijs ir j?saprot t?d?j?di, ka tas atbilst ?pašuma pirmreiz?jai izmantošanai, ko dara t? ?pašnieks vai nomnieks/?rnieks. Šajos sagatavošanas darbos ir preciz?ts, ka šis krit?rijs ir ticis izv?l?ts k? t?ds, kas nosaka br?di, kad prece var iziet no ražošanas ??des, lai nok??tu pat?ri?a nozar?. No šis v?sturisk?s anal?zes tom?r neizriet, ka tam, ka ?pašnieks izmanto lietu, ir j?notiek ar nodokli apliekama dar?juma ietvaros.

42

Turpin?jum? attiec?b? uz š?s ties?bu normas kontekstu ir j?konstat?, k? tas ir nor?d?ts PVN direkt?vas preambulas 7. apsv?rum?, ka, pat ja likmes un atbr?vojumi piln?b? nav saska?oti, kop?j?s PVN sist?mas m?r?im b?tu j?b?t konkurences izl?dzin?šanai t?d?j?di, ka katras dal?bvalsts teritorij? l?dz?g?m prec?m un pakalpojumiem piem?ro viendus nodok?us neatkar?gi no ražošanas un izplat?šanas ??des garuma. Turkl?t no š?s direkt?vas preambulas 35. apsv?ruma izriet, ka b?tu j?izveido kop?js atbr?vojumu saraksts, lai pašu resursus vis?s dal?bvalst?s var?tu iekas?t vien?di.

43

No min?t? izriet, ka nodok?u neitralit?tes principam, kas ir veids, k?d? Savien?bas likumdev?js ir p?rnesis visp?r?go vienl?dz?gas attieksmes principu uz PVN jomu (spriedumi, 2008. gada 10. apr?lis, Marks & Spencer, C?309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts, un 2017. gada 14. j?nijs, Compass Contract Services, C?38/16, EU:C:2017:454, 21. punkts), pretrun? ir tas, ka t?da atbr?vojuma no nodok?a sist?ma, k?da ir transpon?ta valsts ties?bu aktos, tiktu piem?rota atš?ir?gi daž?d?s dal?bvalst?s.

44

Visbeidzot, atbr?vojumu no PVN m?r?is ir ?aut l?dz?g? veid? iekas?t Savien?bas pašas resursus vis?s dal?bvalst?s. No t? izriet, ka, pat ja PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta j) apakšpunkt?, skat?t? kop? ar š?s direkt?vas 12. pantu, uz kuru taj? ir atsauce, ir nor?de uz šo dal?bvalstu noteiktajiem atbr?vojuma nosac?jumiem, šaj? ties?bu norm? paredz?tajiem atbr?vojumiem ir j?atbilst Savien?bas ties?bu autonomajiem j?dzieniem, lai PVN apr??ina b?zi var?tu noteikt vienoti un saska?? ar kop?jiem noteikumiem (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2001. gada 4. oktobris, Goed Wonen, C?326/99, EU:C:2001:506, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

45

No t? it ?paši izriet, ka, lai gan PVN direkt?vas 12. panta 2. punkt? dal?bvalstis ir pilnvarotas noteikt piem?rošanas noteikumus ?ku p?rb?v?m, kas ir š? panta 1. punkta a) apakšpunkt? noteikts krit?rijs, attiec?b? it ?paši uz ?kas pieg?di pirms t?s pirmreiz?j?s izmantošanas, š? ties?bu norma tom?r nevar tikt interpret?ta t?d?j?di, ka dal?bvalst?m ir pilnvaras, kas t?m savos valsts ties?bu aktos ?auj groz?t pašu “pirmreiz?j?s izmantošanas” j?dzienu, pret?j? gad?jum? var?tu tikt apdraud?ta min?t? atbr?vojuma lietder?g? iedarb?ba.

46

T?d?j?di no PVN direkt?vas 12. panta un 135. panta 1. punkta j) apakšpunkta gramatiskas

analīzes kopā ar konteksta un šīs direktīvas mērķu izvērtējumā izriet, ka tajā dalībvalstīm nav piešķirtas pilnvaras paredzēt nosacījumus tajā noteiktajiem atbrīvojumiem vai tos ierobežot.

47

No tā izriet, ka dalībvalstīm tostarp nav atļauts ņemt vērā piegādes pētījumu pirmreizējās izmantošanas atbrīvojumam no PVN noteikt PVN direktīvā neparedzētu nosacījumu, ka šīs pirmreizējās izmantošana ir notikusi ar nodokli apliekama darījuma ietvaros.

48

Otrkārt, attiecībā uz iespēju dalībvalstīm atbilstoši PVN direktīvas 12. panta 2. punktam noteikt ņemt vērā pirmreizējās izmantošanas kritērija piemērošanas nosacījumus, kas ir norādīts šīs panta 1. punkta a) apakšpunktā, jānorāda, ka paredzot kvantitatīvu kritēriju, saskaņā ar kuru šīs darbības izmaksas ir jāsasniedz noteikta attiecīgās ņemšanas sēkotnējās vērtības procentuālā daļa, tas ir, šajā gadījumā vismaz 30 % no tās, tiek izmantota šīs iespēja.

49

Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolūma izriet, ka attiecīgā ņemšana nekustamais pašums, kurš ir darbības, un šīs darbības izmaksas pārsniedz 30 % no tās sēkotnējās vērtības.

50

Kā enerģētiskajiem ir norādīts savu secinājumu 69. punktā, lūdz ar to ir jāprecizē PVN direktīvas 12. panta 2. punkta minētā jēdziena "darbības" saturs kvalitātes aspektā.

51

Šajā ziņā ir jānorāda, ka PVN direktīvā nav definēts "darbības" jēdziens.

52

Kaut arī šīs jēdzienam nav nepārprotams, kā to apstiprina dažādu valodu redakcijas, tostarp "conversions" angļu valodā, "Umbauten" vācu valodā, "transformēri" rumāņu valodā un "przebudowa" poļu valodā, no tā izriet vismaz, ka attiecīgajai ņemšanai ir jābūt izdarītam būtiskam izmaiņām nolūkā mainīt tās izmantošanu vai ieviešami mainīt tās izmantošanas nosacījumus.

53

Šīs jēdziena "darbības" interpretācija ir apstiprināta Tiesas judikatūrā, saskaņā ar kuru no PVN ir atbrīvots tāds nekustamais pašums, kas sastāv no zemes gabala un vecās ņemšanas, kura tiek darbības par jaunu ņemšanu, ja šīs piegādes brīdā vecā ņemšana bija tikai daļēji nojaukta un vismaz daļēji joprojām kā tā tika izmantota (spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, 39. punkts).

54

Tādējādi jēdziens "darbības" ir jāpašī ietver gadījumā, kad būvdarbi ir pabeigti vai ir izdarīti pietiekami tā daļa un kad atbilstoši tiem attiecīgā ņemšana ir paredzēta izmantot citiem mērķiem.

55

Jēdziena "darbības" interpretācija, kas ir minēta šīs sprieduma 52. punktā, turklāt atbilst PVN direktīvas mērķim, it īpaši mērķim uzlikt nodokli darījumam, kas vērsts uz attiecīgās preces

v?rt?bas palielin?šanu. Attiec?b? uz jaun?m ?k?m, k? to b?t?b? nor?da ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 71. un 72. punkt?, ?o pievienoto v?rt?bu rada b?vdarbi, ar kuriem tiek izdar?tas b?tiskas izmai?as materi?laj? realit?t?, p?rveidojot neuzceltu nekustamo ?pa?umu vai pat neapb?v?tu zemes gabalu par dz?vojamo ?ku. Vec?m ?k?m min?t? pievienot? v?rt?ba rodas, kad ir notikusi b?tiska p?rb?ve t?d?j?di, ka attiec?g? veca ?ka var tikt piel?dzin?ta jaunai ?kai.

56

Šaj? gad?jum? j?nor?da, ka PVN direkt?vas 12. panta 2. punkt? min?tais j?dziens "p?rb?ve" ir transpon?ts Polijas ties?b?s ar Likuma par PVN 2. panta 14. punktu, izmantojot j?dzienu "uzlabošana".

57

Tom?r ar nosac?jumu, ka valsts tiesas interpret? ?o p?d?jo min?to j?dzienu t?d?j?di, ka tas ir sinon?ms "p?rb?vei" ?? sprieduma 52. punkt? preciz?taj? izpratn?, t?d?j?di nor?d?t? terminolo?ijas at?ir?ba pati par sevi nevar rad?t Likuma par PVN nesader?bu ar PVN direkt?vu.

58

Šaj? gad?jum? izdevumi, ko ir rad?jusi attiec?g?s ?kas "uzlabošana", ir sasnieguši 55 % no t?s s?kotn?j?s v?rt?bas. Lai gan no ??das procentu?l?s da?as a priori izriet, ka ?k? izdar?t?s izmai?as var?ja iev?rojami main?t t?s izmantošanas nosac?jumus sava apm?ra d??, tom?r valsts tiesai ir j?izv?rt?, pamatojoties uz t?s r?c?b? esošiem pier?d?jumiem, k?d? apm?r? pamatliet? apl?kot? "uzlabošana" ir b?tiski izmain?jusi ?o ?ku ?? sprieduma 52. punkt? preciz?taj? izpratn?.

59

?emot v?r? iepriek? min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu j?atbild, ka PVN direkt?vas 12. panta 1. un 2. punkts un 135. panta 1. punkta j) apak?punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir pamatliet?, kur? attiec?b? uz ?ku pieg?d?m atbr?vojumam no PVN ir paredz?ts nosac?jums, ka to pirmreiz?j? izmantošana notiek ar nodokli apliekama dar?juma ietvaros. Š?s pa?as ties?bu normas ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?m nav pretrun? tas, ka ??d? valsts tiesiskaj? regul?jum? ??dam atbr?vojumam ir paredz?ts nosac?jums, ka past?vo?as ?kas "uzlabošanas" gad?jum? izdevumi nep?rsniedz 30 % no t?s s?kotn?j?s v?rt?bas, ja min?tais "uzlabošanas" j?dziens tiek interpret?ts t?pat k? PVN direkt?vas 12. panta 2. punkt? min?tais "p?rb?ves" j?dziens, tas ir, t?d?j?di, ka attiec?gaj? ?k? ir j?b?t izdar?t?m b?tisk?m izmai??m nol?k? main?t t?s izmantošanu vai iev?rojami main?t t?s izmantošanas nosac?jumus.

Par ties?šan?s izdevumiem

60

Attiec?b? uz pamatlietas pus?m ?? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pu?u izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar ??du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 12. panta 1. un 2. punkts un 135. panta 1. punkta j) apak?punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir pamatliet?, kur? attiec?b? uz

Ķu piegĶdĶm atbrĶvojumam no pievienotĶs vĶrtĶbas nodokĶa ir paredzĶts nosacĶjums, ka to pirmreizĶj izmantoĶšana notiek ar nodokli apliekama darĶjuma ietvaros. ŖĶs paĶsas tiesĶbu normas ir jĶinterpretĶt dĶjĶdi, ka tĶm nav pretrunĶtas, ka ŖĶdĶ valsts tiesiskajĶ regulĶjumĶ ŖĶdam atbrĶvojumam ir paredzĶts nosacĶjums, ka pastĶvoĶĶas Ķkas "uzlaboĶĶanas" gadĶjumĶ izdevumi nepĶrsniedz 30 % no tĶs sĶkotnĶjĶs vĶrtĶbas, ja minĶtais "uzlaboĶĶanas" jĶdziens tiek interpretĶts tĶpat kĶ DirektĶvas 2006/112 12. panta 2. punktĶ minĶtais "pĶrbĶves" jĶdziens, tas ir, tĶdĶjĶdi, ka attiecĶgajĶ ĶkĶ ir jĶbĶt izdarĶtĶm bĶtiskĶm izmaiĶĶm nolĶkĶ mainĶt tĶs izmantoĶĶanu vai ievĶrojami mainĶt tĶs izmantoĶĶanas nosacĶjumus.

[Paraksti]

(*1) TiesvedĶbas valoda – poĶu.