

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2019. gada 4. septembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Zemes gabala, uz kura nodošanas brīdā atrodas māka, pārdošana – Kvalifikācija – 12. un 135. pants – Jādziens “apbēves zeme” – Jādziens “māka” – Ekonomiskās un komerciālās situācijas vērtējums – Objektīvo elementu novērtējums – Pušu nodoms

Lietā C-71/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) iesniedza ar lūgumu, kurš pieņemts 2018. gada 24. janvārī un kurš Tiesā reģistrēts 2018. gada 2. februārī, tiesvedībā

Skateministeriet

pret

KPC Herning,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], A. Ross [*A. Rosas*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] un M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerālvokāts: M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretārs: S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2019. gada 30. janvāra tiesas sēdi,

ģemot vērā atbildējumus, ko sniedza:

– *KPC Herning* vērā – K. Bastian un T. Frøbert, advokāti,

– Dānijas valdības vērā – J. Nymann-Lindgren un M. Wolff, pārstāvji, kuriem palīdz S. Horsbøl Jensen, advokāts,

– Eiropas Komisijas vērā – R. Lyal un N. Gossement, pārstāvji, kuriem palīdz H. Peytz, advokāts,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2019. gada 19. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV

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 nekustamā 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 atskaitīti dažādu izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.

[..]”

4 Šīs direktīvas 12. pants ir paredzēts:

“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) īkas vai īkas daļas un zem īkas esošās zemes piegādi [nodošanu] pirms šīs īkas pirmreizējās izmantošanas;

b) apbēves zemes piegādi [nodošanu].

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

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

[..]

3. Šī 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 šādu darījumu:

[..]

j) īkas vai īkas daļu 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 apliekamus 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 Pl?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 apliekama 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 nolīkuma tiesības, tās ir uzskatāmas par apbēvētām zemes pārdēvēšanu.

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 apbēvētā zeme, var, piemēram, būt pārdēvēšanas līguma noteiktā cena, salīdzinot ar līdzīgu preču normālo vērtību, ēkas būtība ("novietne"), pieslēgumu sabiedriskiem/komerciāliem pakalpojumiem neesamība, iepriekšējais ēkuma lietojums un ēkaves veids (piemēram, "klāts" uzglabāšanai, kas neatbilst turpmākajam lietojuma pašiem pamatprincipiem).

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

[..]"

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

11 *KPC Herning* ir Dānijas nekustamā ēkuma attīstīšanas un būvniecības sabiedrība, kura attīsta nekustamo ēkumu projektus un veic būvdarbus saistībā ar darbuzdevuma līgumiem Dānijā.

12 2013. gada maijā *KPC Herning* un *Boligforeningen Kristiansdal*, pieejamas resmējokļu struktūra, nolikuma sēkt veidot projektu jauniešu sociālo mājokļu 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 rudenī *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 īpaši tam, ka *KPC Herning* bija jānoslēdz līgums ar pieejamas resmējokļu struktūru, lai uz konkrētās zemes gabala īstenotu nekustamā ēkuma projektu, kas sastāv no vairākiem jauniešu sociāliem mājokļiem.

14 2013. gada 5. decembrī *KPC Herning* pārdēvēja zemes gabalu "Finlandkaj 12" ar noliktavu *Boligforeningen Kristiansdal*. Līgumi, kas šajā sakarā ir noslēgti starp pusēm, veido vispārīgo līgumisko ietvaru, no kura izriet, ka pārdēvēšana ir pakārtota nosacījumam, ka *KPC Herning* uz šīs zemes gabala ir apņēmies uzprojektēt, uzbūvēt un nodot gatavības stāvoklī sociālos mājokļus jauniešiem.

15 It īpaši bija paredzēts, ka *Boligforeningen Kristiansdal* ir jāveic uz "Finlandkaj 12" zemes gabala esošās noliktavas daļas nojaukšana, saglabājot tikai tās austrumu frontona daļu un dažas tās tehniskās aprīkojuma daļas. Turklāt puses vienojās, ka *KPC Herning* ir pienākums uzbūvēt pilnīgi izmantošanai gatavu dzīvojamu ēku uz šīs zemes gabala. *Boligforeningen Kristiansdal* veica daļēju noliktavas nojaukšanu par saviem līdzekļiem un uzņemties par to risku.

16 Nav strīda par to, ka zemes gabala un noliktavas secīgās nodošanas dienā tās bija pilnībā funkcionālas.

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

pārvalde, Dānija) par to, vai Odenses ostas veiktā zemes gabala "Finlandkaj 12", kā arī noliktavas pārdošana un šīs pašas nekustamās īpašuma tirdzniecība pārdošana ir atbrīvota no PVN. 2014. gada 24. jūnijā sniegtajā atbildē šīs iestādes atbildēja noraidīši.

18 Saņemusi KPC Herning sūdzību, *Landsskatteret* (Apelācijas komisija nodokļu lietās, Dānija) 2015. gada 9. decembra lēmumā uzskatīja, ka minētais pašums nav jāklasificē par apbēves zemi, kuras pārdošanai ir piemērojams PVN, tādēļ, ka šo divu pārdošanu laikā uz tās atradās kā. Turklāt tā nolikuma, ka, tā kā *Boligforeningen Kristiansdal* nojaukšanas darbības bija veikusi pēc pārdošanas darījuma starp Odenses ostu un *KPC Herning*, šīs divas puses ir veikušas vienu darbību, kas ietvēra nojaukšanu, kā tas bija lietā, kurā tika taisīts 2009. gada 19. novembra spriedums *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722).

19 2016. gada 9. martā Nodokļu ministrija iesniedza prasību par *Landsskatteret* (Apelācijas komisija nodokļu lietās) lēmumu *retten i Herning* (Herningas tiesa, Dānija), kas, ņemot vērā lietas principiālo raksturu, lietu nodeva izskatīšanai *Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija).

20 Iesniedzējtiesā Nodokļu ministrija apgalvoja, ka saskaņā ar 2009. gada 19. novembra spriedumu *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722, 43. punkts) dalībvalstīm ir jādefinē jēdziens "apbēves zeme". Šīs kompetence būtu jāsteno, ievērojot robežas, kuras izriet no Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojumiem attiecībā uz nekustamo īpašumu, ko veido ēkas un zem tām esošā zeme, un neapbēvēts nekustamais īpašums, kurš nav paredzēts ēkas pamatā.

21 Dānijas tiesbūvē jēdziens "apbēves zeme" attiecas uz neapbēvētu zemi, zinot, ka šajā ziņā noteicošā būvē ekonomiskā situācija un jautājums par to, vai nekustamais īpašums ir paredzēts jaunās ēkas pamatā. Šāda interpretācija neatem jēgu Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta j) apakšpunktam, jo tās rezultātā visu pastāvošo ēku un zem tām esošās zemes nodošana netiek kvalificēta par apbēves zemes nodošanu. Turklāt tā atbilst 1997. gada 20. februāra spriedumam *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77, 23. punkts), saskaņā ar kuru ekonomiskās situācijas ņemšana vērā ir pamata kritērijs kopējās PVN sistēmas piemērošanā.

22 Līdz ar to darījumi, ko veikušas Odenses osta un *KPC Herning*, ir jāatzīst par zemes gabala nodošanu. Tas, ka uz zemes gabala esošā noliktavas ēka nav pilnībā nojaukta, neietekmē tās kvalificēšanu par "ēku" Direktīvas 2006/112 12. panta 2. punkta izpratnē.

23 Savukārt *KPC Herning* norāda, ka zeme, uz kuras atrodas ēka, nav kvalificējama par apbēves zemi, ja vien nav izpildīti pašie 2009. gada 19. novembra spriedumā *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722) paredzētie nosacījumi, kas neesot noticis šajā lietā. Lietā, kurā tika pasludināts minētais spriedums, pārdēvējs bija atbildīgs par esošās ēkas nojaukšanu, lai nodotu neuzlabotu zemes gabalu kompleksa pakalpojuma ietvaros.

24 *KPC Herning* apgalvo arī, ka jānosūta ēku nodošana no neapbēvētas zemes īpašuma nodošanas, attiecīgi Direktīvas 2006/112 12. panta 2. punkta un 135. panta 1. punkta k) apakšpunkta izpratnē. Šāds normās izmantotie jēdzieni būtu jāinterpretē neatkarīgi, kas tiem neatem iedarbību, ko apstiprina Tiesas judikatūra (spriedumi, 2000. gada 8. jūnijs, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, 48. punkts; 2009. gada 11. jūnijs, *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, EU:C:2009:365, 15. punkts, un 2013. gada 17. janvāris, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 25. punkts).

25 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 12. panta 3. punktu, to lasot kopā ar 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunktu, apbēves zemes gabali ir neapbēvēta zemes īpašuma apakš kategorija. Tādējādi Direktīva 2006/112 dod dalībvalstīm tikai iespēju lemt par to, vai un ar kādiem

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

26 Turklāt, lai novērtētu darījumu no Direktīvas 2006/112 viedokļa, valsts iestādēm 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 aplūkoti 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 daļēbvalsts pamatlietas apstākļos tādā zemes nodošanu, uz kuras nodošanas brīdā atrodas ēka, uzskata par apbūves zemes pārdošānu, uz kuru attiecas [PVN], ja pušu nodoms ir šo ēku 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 ēku 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 īpašumu, ko veidoja zemes gabals un noliktavas ēka, kas atradās uz tās.

31 Tādējādi, kā izriet no iesniedzējtiesas nolūma, nav strīda par to, ka Odenses osta noliktavas ēku izmantoja pirms šīs pārdošanas darījuma un ka tā bija pilnībā funkcionjoša 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 īpašuma 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 kvalificācijas. 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 otrais darījums neesot tikai vienkārša pārdošana, bet gan ietverot jaunu ēku būvniecību. Līdz ar to tas būtu jākvalificē 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 pārdošānu 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 tādēļ 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 nolikums šīs 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 atbrīvotajiem, 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 visārtāk 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, kvalificēju Tiesa jau vairākkārt ir sniegusi norādes attiecībā uz objektīviem elementiem, kuriem šajā ziņā var būt nozīme.

42 Š?di, 2009. gada 19. novembra spriedums *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 spriedums *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 pārdšanas pamatlēt ietvaros *Boligforeningen Kristiansdal* nopirka no *KPC Herning* zemes gabalu un noliktavu, ko pārdzai minētai sabiedrībai iepriekš pārdēvusi Odenses osta. Kā izriet no Tiesas rēģb? esošajiem lietas materiāliem, brēd?, kad tika tē tika nodota *Boligforeningen Kristiansdal*, noliktava joprojē varēja tikt faktiski izmantota. Pēc šīs nodošanas pārdēvjs, proti, *KPC Herning*, nekēdē veidē nebija iesaistēts noliktavas daēējē nojaukšanē. Pircējs par saviem lēdzekējiem un uzēmoties par to risku, uzdeva trešajai personai veikt nepieciešamos darbus. Tēdējēdi šēiet, un tas ir jēpērbauda iesniedzējtiesai, ka noliktavas nojaukšana ir no tēs pērdšanas neatkarēgs darējums un neveido ar to vienotu ekonomiska rakstura pakalpojumu.

49 Protams, šēiet, ka zemes gabala ar noliktavu pērdšanai bija piemērots nosacējums, ka pārdēvjs, saglabējot dažus esošēs ēkas elementus, bēvēs jaunu ēku. Tomēr, kē jau tika izklēstēts šē sprieduma 47. punktē, tikai šis apstēklis vien nevar sasaistēt divus dažēdus darējumus tēdē veidē, ka tie veido vienotu nedalēmu ekonomiska rakstura pakalpojumu, kura sadalēšana bētu mēkslēga.

50 Lēdz ar to, kē norēdējis ar ē ēenerēladvokēts secinējumu 31. un 32. punktē, tēdus pērdšanas darējums kē divi pamatlētē aplēkotie nevar uzskatēt par piederošiem vienam kopējam veselumam un PVN uzlikšanas sakarē tie ir jēizvērtē atsevišēi.

51 Šēdos apstēkēos vēl ir jēizskata jautējums par to, vai šos darējumus var kvalificēt par “apbēves zemes” nodošanu Direktēvas 2006/112 12. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

52 Atbilstošē šēs direktēvas 12. panta 3. punktam “apbēves zeme” minēttē panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē ir jēbkurš neuzlabots vai uzlabots zemesgabals, ko dalēbvalstis šēdi definējūšas.

53 Dalēbvalstēm, definējot, kas ir jēuzskata par “apbēves zemi”, ir jēievēro Direktēvas 2006/112 135. panta 1. punkta k) apakšpunkta mēris – atbrēvot no PVN tikai neapbēvētas zemes, kas nav paredzēta apbēvei, nodošanu (spriedums, 2013. gada 17. janvēris, *Woningstichting Maasdriel*, Cē543/11, EU:C:2013:20, 30. punkts).

54 Kē norēdējis ēenerēladvokēts secinējumu 59. punktē, dalēbvalstu rēģbas brēvēbu, definējot, kas ir “apbēves zeme”, ar ē ierobežo jēdziena “ēka” apjoms, kuru Savienēbas likumdevējs Direktēvas 2006/112 12. panta 2. punkta pirmajā daēē ir ēoti plašē definējis kē tēdu, kas ietver “jēbkuru celtnē, kas nostiprinēta uz zemes vai zemē”.

55 Savukērt Direktēvas 2006/112 135. panta 1. punkta j) apakšpunktē ir paredzēts atbrēvot no PVN tēdu ēku nodošanu, kas nav tēs 12. panta 1. punkta a) apakšpunktē minēttē nodošana. Šajē pēdējē normē ir atsauce uz ēkas vai ēkas daēas un zem ēkas esošēs zemes nodošanu pirms šēs ēkas pirmreizējas izmantošanas.

56 Tēdējēdi ar šēm tiesēbu normēm, aplēkotēm kopē, tiek nošēirtas esošas un jaunas ēkas, un esošē nekustamē ēpašuma pērdšana principē netiek aplikta ar PVN (spriedums, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection*, Cē308/16, EU:C:2017:869, 30. punkts).

57 Šo tiesēbu normu *ratio legis* ir tēds, ka esošas ēkas pērdšana relatēvi nerada pievienotu vērtēbu. Proti, ēkas pērdšana uzreiz pēc tēs pirmēs nodošanas galapatērtējam, kas iezēmē rāžšanas procesa noslēgumu, nerada bētisku pievienoto vērtēbu, un tēdējēdi tē principē ir jēatbrēvo no nodokēa (spriedums, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection*, Cē308/16, EU:C:2017:869, 31. punkts).

58 Šajē lietē šēiet, ka nedz pirmē, nedz otrē pamatlētē aplēkotē nekustamē ēpašuma

pārdošana nav pilnībā funkcionējošas noliktavas pārdošana, kāda bija pamatlīdzes pārdošanas priekšmets, varētu tikt kvalificēta par apbēves zemes nodošanu, nevis par esošas ēkas un zemtīs 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 zemtīs 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 jēdzienu 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 nozīmā 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 šis 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* pamatlietā *KPC Herning* un, otrkārt, *KPC Herning veiktā šī īpašuma tīrīšanas 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 atbildējiem 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 kvalificēties kā “apbēves zemes” nodošanu, ja šis darījums ir ekonomiski neatkarīgs 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 tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot atbildējumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā 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 kvalificēties kā “apbēves zemes” nodošanu, ja šis darījums ir ekonomiski neatkarīgs 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.