

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2021. gada 30. septembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 392. pants – Pēdējās daļas aplikšanas ar nodokli režīms – Piemērošanas joma – Nekustamā īpašuma un apbēves zemesgabalu, kas iegādāti tirdzniecības nolūkā, nodošana – Nodokļa maksātājs, kuram nebija tiesību uz nodokļa atskaitīšanu par nekustamā īpašuma pirkumu – Tirdzniecības nodošana, kam piemēro PVN – Jādziens “apbēves zemesgabali”

Lietā C-299/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) iesniedza ar 2020. gada 25. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 6. jūlijā, tiesvedībā

Icade Promotion SAS, iepriekš – *Icade Promotion Logement SAS*,

pret

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], Tiesas priekšsēdētāja vietniece R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], K. Toadere [*C. Toader*] un M. Safjans [*M. Safjan*],

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

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Icade Promotion SAS*, iepriekš – *Icade Promotion Logement SAS*, vārdā – *P. Tournès* un *A. Abadie*, advokāti,

– Francijas valdības vārdā – *É. de Moustier* un *É. Toutain*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *F. Dintilhac* un *A. Armenia*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2021. gada 20. maija tiesas sēdē,

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”) 392. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp sabiedrību *Icade Promotion SAS*, iepriekš – *Icade Promotion Logement SAS*, un *ministère de l'Action et des Comptes publics* [Publiskās pārvaldes un publisko līdzekļu ministrija] (Francija) (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) attiecībā uz šīs administrācijas atteikumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN), ko samaksā jūsi šai sabiedrība par apbēves zemesgabalu pārdošanas darījumiem privātpersonām 2007. un 2008. gadā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā 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 tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Minētās direktīvas 12. pants ir noteikts:

“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. Šā 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 minētajai kritērija piemērošanai īku pārbaudei un var noteikt, ko nozīmē “zem īkas esošā zeme”.

Dalībvalstis pirmreizējās izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laikposmu no īkas pabeigšanas dienas līdz pirmās piegādes [nodošanas] dienai, vai laikposmu no pirmreizējās izmantošanas dienas līdz turpmākās piegādes [nodošanas] dienai, ja šie laikposmi nepārsniedz,

attiec?gi, piecus un divus gadus.

3. Š? panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn? “apb?ves zeme” ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemes gabals, ko dal?bvalstis š?di defin?jušas.”

6 Saska?? ar š?s pašas direkt?vas 73. pantu:

“Pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. l?dz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js par šiem dar?jumiem ir sa??mis vai sa?ems no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja vai treš?s personas, tostarp subs?dijas, kas tieši saist?tas ar šo dar?jumu cen?m.”

7 PVN direkt?vas 135. pants ir formul?ts š?di:

“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 [nodošanu], iz?emot 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt? min?tos gad?jumus;

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

[..].”

8 Š?s direkt?vas 137. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Dal?bvalstis nodok?a maks?t?jiem var pieš?irt ties?bas izv?l?ties nodok?a rež?mu attiec?b? uz š?diem dar?jumiem:

[..]

b) ?kas vai ?kas da?u un zem t?s esoš?s zemes pieg?di [nodošanu], iz?emot 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt? min?to pieg?di [nodošanu];

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

[..].”

9 XIII sada?as “Atk?pes” 1. noda?? “Atk?pes, ko piem?ro l?dz gal?g? rež?ma ieviešanai” ir 392. pants, kur? ir noteikts:

“Dal?bvalstis var noteikt, ka par t?du ?ku un apb?ves zemes [zemesgabalu] pieg?di [nodošanu], ko t?l?kas p?rdošanas nol?k? nopircis nodok?a maks?t?js, kuram PVN par pirkumu nav bijis atskait?ms [nebija ties?bu uz PVN atskait?šanu par pirkumu], summa, kurai uzliek nodokli, ir starp?ba starp p?rdošanas cenu un pirkuma cenu.”

?stenošanas regula Nr. 282/2011

10 Padomes ?stenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko paredz ?stenošanas pas?kumus Direkt?vai 2006/112 (OV 2011, L 77, 1. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes ?stenošanas regulu (ES) Nr. 1042/2013 (2013. gada 7. oktobris) (OV 2013, L 284, 1. lpp.) (turpm?k tekst? – “?stenošanas regula Nr. 282/2011”), 13.b pant? ir noteikts:

“Piem?rojot [PVN direkt?vu], par “nekustamo ?pašumu” uzskata:

[..]

b) jebkuru ?ku vai b?vi, kas nostiprin?ta uz zemes vai zem? virs vai zem j?ras l?me?a, kuru nav iesp?jams vienk?rši nojaukt vai p?rvietot;

[..].”

11 ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 31.a pant? ir noteikts:

“1. Pakalpojumi, kas saist?ti ar nekustamo ?pašumu, k? min?ts [PVN] direkt?vas 47. pant?, ir tikai t?di pakalpojumi, kam ir pietiekami tieša saikne ar šo ?pašumu. Uzskata, ka pakalpojumiem ir pietiekami tieša saikne ar nekustamo ?pašumu, ja:

a) šo pakalpojumu iemesls ir nekustamais ?pašums un attiec?gais ?pašums ir pakalpojuma neat?emama sast?vda?a un sniegto pakalpojumu galvenais un b?tiskais elements;

b) šie pakalpojumi tiek sniegti nekustamajam ?pašumam vai ir tieši v?rsti uz šo ?pašumu un to m?r?is ir š? ?pašuma juridisk? statusa vai fizisk? st?vok?a izmai?as.

2. Š? panta 1. punkts ?paši attiecas uz turpm?k min?to:

[..]

d) past?v?gu konstrukciju b?vniec?ba uz zemesgabala, k? ar? ilgtermi?a lietošanai paredz?tu past?v?gu konstrukciju, piem?ram, g?zes, ?dens, notek?de?u cauru?vadu sist?mu, ier?košana un nojaukšana;

[..].”

Francijas ties?bas

12 *Code général des impôts* [Visp?r?jais nodok?u kodekss] 257. pant? – redakcij?, kas piem?rojama faktiem pamatliet?, – ir noteikts:

“Pievienot?s v?rt?bas nodoklis tiek piem?rots ar?:

[..]

6° Iz?emot 7°punkt? min?to:

a) dar?jumiem, kuri saist?ti ar nekustamo ?pašumu [..] un kuru pe??a ir j?ietver ien?kuma nodok?a b?z? k? ražošanas un tirdzniec?bas pe??a;

[..].

7° Dar?jumiem, kas noris vienlaic?gi ar ?ku ražošanu vai nodošanu.

Šie darījumi ir apliekami ar nodokli arī tad, ja tiem ir civiltiesisks raksturs.

1. Pie tām tostarp pieder:

a) apbēves zemesgabalu [...] pārdošana [...].

Pirmā daļa it īpaši attiecas uz zemesgabaliem, attiecībā uz kuriem ņētru gadu laikā, sākot no datuma, kurā pieņemts akts, ar ko konstatēts darījums, pircējs [...] saņem būvatbūvju vai sāk nepieciešamos darbus, lai uzbūvētu ēku vai ēku grupu vai lai uzbūvētu jaunus stāvus.

Šīs normas nav piemērojamas zemesgabaliem, ko fiziskas personas iegādājušās, lai būvētu dzīvokļus.

[...]

b) nekustamā īpašuma pārdošana [...].”

13. Saskaņā ar Vispārīgā nodokļu kodeksa 268. pantu, redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā:

“Attiecībā uz 257. panta 6. punkta minētajiem darījumiem pievienotās vērtības nodokļa bāzi veido starpība starp:

a) no vienas puses, norādīto cenu un tai pieskaitāmajiem izdevumiem vai īpašuma tirgus vērtību, ja tā ir augstāka par cenu, kam pieskaitāmi izdevumi;

b) no otras puses, [...]

jebkādam summam, ko cedents ir samaksājis, iegādājoties īpašumu;

[...].”

14. Vispārīgā nodokļu kodeksa 2. pielikuma 231. panta 1. punkta – redakcijā, kas piemērojama faktiem pamatlietā, – ir noteikts:

“*Code général des impôts* [Vispārīgais nodokļu kodekss] 257. panta [6. punkta] minētās personas nevar atskaitīt nodokli, kas uzlikts nekustamā īpašuma pirkuma vai celtniecības cenai [...].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15. *Icade Promotion*, kas veic zemesgabalu sadalīšanas darbību, iegādājās neuzlabotus zemesgabalus no personām, kuras nav PVN maksātājas (privātpersonām un pašvaldībām). Šiem pirkumiem netika piemērots PVN.

16. Vispirms, sadalījusi šos zemesgabalus daļēji un veikusi dažādu infrastruktūras tīklu – ceļu, dzelzceļu, elektrību, ūdeni, kanalizāciju, telekomunikācijas – ievilkšanu, *Icade Promotion* šādi aprīkoja zemesgabalus pārdeva fiziskām personām kā apbēves zemesgabalus, lai tiktu būvētas dzīvokļus.

17. Tad *Icade Promotion* uz šo nodošanu, kas veikta laikposmā no 2007. gada 1. janvāra līdz 2008. gada 31. decembrim, attiecināja uz peļņas daļas PVN režīmu atbilstoši Vispārīgā nodokļu kodeksa 257. panta 6. punkta un 268. panta paredzētajiem noteikumiem (turpmāk tekstā – “peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms”).

18 Pēc tam *Icade Promotion* lūdza nodokļu administrācijai atmaksāt šo peļņas daļi piemēroto PVN, kas par 2007. gadu bija samaksāts 2 826 814 EUR apmērā un par 2008. gadu – 2 369 881 EUR apmērā. Šī sabiedrība norādīja, ka attiecīgā darījumi nevar tikt aplikti ar nekustamo īpašuma PVN nodokli, pamatojoties uz Vispārīgā nodokļu kodeksa 257. panta 7. punktu, jo tie bija apbēves zemesgabalu nodošana privātpersonām dzīvojamā īpašuma celtniecībai, un ka uz tiem arī neattiecas šī kodeksa 257. panta 6. punkta un 268. panta kombinātajos noteikumos paredzētais peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms, tādējādi PVN neesot jāmaksā.

19 Tā kā nodokļu administrācija noraidīja *Icade Promotion* sūdzību, viņa cēla prasību *tribunal administratif de Montreuil* [Montreijas Administratīvā tiesa] (Francija), kas noraidīja šo prasību kā nepamatotu ar 2012. gada 27. aprīļa spriedumu.

20 *Icade Promotion* šo spriedumu pārsūdzāja *cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa] (Francija), kura šo pārsūdzību noraidīja ar 2014. gada 18. jūlija spriedumu, atzīstot minēto administratīvo sūdzību par nepieņemamu.

21 Ar 2016. gada 28. decembra nolikumu *Conseil d'État* [Valsts padome] (Francija), pamatojoties uz *Icade Promotion* iesniegto apelācijas sūdzību, daļēji atcēla *cour administrative d'appel de Versailles* spriedumu un nosūtīja lietu atpakaļ pārdēļai minētajai, kura ar savu otro 2017. gada 19. oktobra spriedumu noraidīja pēc būtības šīs sabiedrības administratīvo sūdzību par *tribunal administratif de Montreuil* 2012. gada 27. aprīļa spriedumu.

22 Tad *Icade Promotion* iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

23 Lai apstrīdētu pamatlietā aplūkoto pārdēšanas darījumu aplikšanu ar PVN, pamatojoties uz Vispārīgā nodokļu kodeksa 257. panta 6. punktu un 268. pantu, *Icade Promotion* norāda, ka peļņas daļas nodokļa režīma piemērošana šiem pārdēšanas darījumiem nav saderīga ar PVN direktīvas 392. pantu divos aspektos.

24 Pirmkārt, PVN direktīvas 392. pants ļauj dalībvalstīm piemērot apbēves zemesgabalu nodošanai peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu tikai tad, ja nodokļa maksātājs, kas veic šo nodošanu, ir samaksājis PVN, iegādājoties zemesgabalus bez tiesībām veikt atskaitēšanu. Šajā ziņā *Icade Promotion* it īpaši balstās uz PVN direktīvas 392. panta angļu valodas redakciju, kurā ir skaidri paredzēta "PVN neatskaitēšana" attiecībā uz pirkumu.

25 Otrkārt, *Icade Promotion* ieskatā PVN direktīvas 392. pants ļauj dalībvalstīm piemērot apbēves zemesgabalu nodošanai peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu tikai tad, ja nodokļa maksātājs, kurš veic šādu nodošanu, vienīgi iegādājas un pārdod tīrās šos zemesgabalus, neko tajos nemainot. Tādējādi šī norma neesot piemērojama tādā apbēves zemesgabalu pārdēšanas darījumā, kuros kopš to iegādes ir veiktas izmaiņas.

26 No iesniedzējtiesas nolikuma izriet, ka, lai atbildētu uz šiem argumentiem, *Cour administrative d'appel de Versailles* nosprieda, ka "atskaitēšanas tiesību" neesamība, veicot PVN direktīvas 392. pantā minēto iegādi, attiecas uz gadījumiem, kuros šai iegādei nav ticis piemērots PVN. Turklāt šī tiesa uzskata, ka tādā apbēves zemesgabalā, kuri nopirkti "tīrās" pārdēšanas nolūkā, pieminēšanas šajā pantā mērķis un sekas nav izslēgt [no šī režīma] neapbēvētu zemesgabalu iegādi, kam seko tīrās pārdēšana apbēves zemesgabalu statusā.

27 Šīdos apstākļos *Conseil d'État* nolikuma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai [PVN direktīvas] 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms tajā ir paredzēts tikai tādēm nekustamajām pašuma nodošanas darījumiem, kuru iegādei ticis piemērots [PVN], bet nodokļu maksātājam, kurš to pērdod tālāk, nav bijis tiesību atskaitīt šo nodokli? Vai arī ar to tiek atļauts piemērot šo režīmu tādēm nekustamajām pašuma nodošanas darījumiem, kuru iegādei nav ticis uzlikts šis nodoklis vai nu tādējādi, ka šā iegāde neietilpst direktīvas piemērošanas jomā, vai arī tādējādi, ka, lai gan ietilpst tās piemērošanas jomā, tomēr ir no tās izslēgta?

2) Vai [PVN direktīvas] 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas izslēdz peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošanu apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem šādos divos gadījumos:

ja šie zemesgabali, kas iegādāti neapbēvēti, laikposmā starp to iegādi un tālākpārdošanu, ko veic nodokļu maksātājs, ir kļuvuši par apbēves zemesgabaliem;

ja laikposmā starp to iegādi un tālākpārdošanu, ko veic nodokļu maksātājs, šo zemesgabalu raksturs ir izmainījis, piemēram, tie sadalīti daļās vai notikuši kādi darbi, kas ļauj infrastruktūras tīklu (ceļi, dzeramais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas) ievilkšanu šajos gabalos?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

28 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek ierobežota peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošana tikai attiecībā uz tādēm nekustamajām pašuma nodošanas darījumiem, kura iegāde bijusi pakāauta PVN, bet nodokļu maksātājam, kurš to pērdod tālāk, nav bijis tiesību atskaitīt šo nodokli, vai arī tādējādi, ka tas ļauj piemērot šo režīmu tādēm nekustamajām pašuma nodošanas darījumiem, kuru iegāde nav tikusi aplikta ar šo nodokli vai nu tādējādi, ka šā iegāde neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā, vai tādējādi, ka, lai gan tā ietilpst šajā piemērošanas jomā, tomēr ir no šīs nodokļa atbrīvota.

29 Vispirms ir jānorāda, ka PVN direktīvas 392. panta valodu versijās ir atšķirības. Šīs normas franču valodas versijā ir atsauce tikai uz “tiesību uz atskaitēšanu” neesamību, bet nav precizēts, vai šo tiesību neesamību vienkārši izraisa tas, ka sēkotnājam darījumam nepiemēroja PVN, vai arī to piemēroja, bet tas neradīja tiesības uz turpmāku nodokļa atskaitēšanu. Savukārt minētās normas angļu valodas versijā ir atsauce uz “PVN par pirkumu” un ir precizēts, ka tas “nebija atskaitāms” (*the VAT on the purchase was not deductible*), liekot saprast, ka šādu zemesgabalu nodošanai principā būtu jāpiemēro PVN.

30 Šajā nozīmē ir jāatgādina, ka gadījumā, ja Eiropas Savienības tiesību akta teksts dažādu valodu versijās atšķiras, attiecīgā tiesību norma ir jāinterpretē atkarībā no tā tiesiskā regulējuma vispārīgās struktūras un mērķa, kurā šā tiesību norma ietilpst (spriedums, 2020. gada 8. oktobris, *United Biscuits (Pensions Trustees)* un *United Biscuits Pension Investments*, C-235/19, EU:C:2020:801, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Tāpat ir svarīgi norādīt, ka PVN direktīvas 392. pantā paredzētais nodokļu režīms ir atkarīgs no PVN direktīvas vispārīgā režīma un tādējādi jāinterpretē šauri. Tomēr tas nenozīmē, ka šā atkāpi ietverošā režīma definēšanai lietotie jēdzieni ir jāinterpretē tādējādi, ka tie zaudētu savu iedarbību. Proti, šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst šā režīma izvirzītajiem mērķiem un tajā jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada

29. novembris, *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 22. un 23. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

32 Šaj? zi?? attiec?b? uz PVN direkt?vas visp?r?jo sist?mu ir j?atg?dina, ka saska?? ar PVN sist?mas pamatprincipu šis nodoklis ir piem?rojams katram ražošanas vai izplat?šanas dar?jumam, atskaitot PVN, kas tieši ietekm? daž?dos cenu veidojošos elementus (spriedums, 2013. gada 30. maijs, X, C-651/11, EU:C:2013:346, 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 T?pat ir ar? j?nor?da, ka ar PVN direkt?vu ir noteikts skaidrs noš??rums starp, no vienas puses, apb?ves zemesgabalu nodošanu, kas ir apliekama ar PVN un, no otras puses, neapb?v?tu zemesgabalu nodošanu, kas ir atbr?vota no š? nodok?a.

34 Atbilstoši PVN direkt?vas 12. panta 3. punktam “apb?ves zeme[sgabals]” min?t? panta 1. punkta b) apakšpunkta noz?m? ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemesgabals, ko dal?bvalstis š?di defin?jušas. P?d?j?m min?taj?m, defin?jot, kas ir j?uzskata par “apb?ves zem[sgabalu]”, ir j?iev?ro š?s direkt?vas 135. panta 1. punkta k) apakšpunkta m?r?is – atbr?vot no PVN tikai neapb?v?tu zemesgabalu, kas nav paredz?ti apb?vei, nodošanu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 17. janv?ris, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

35 T?d?j?di ir j?uzskata, ka, ?emot v?r? PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta k) apakšpunktu, lasot to kop? ar t?s 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, jebkura apb?ves zemesgabalu nodošana, ko par atl?dz?bu veicis nodok?u maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds, princip? ir j?apliek ar PVN vai nu saska?? ar PVN direkt?vas 73. pant? paredz?to visp?r?jo tiesisko regul?jumu, kur? ir paredz?ts, ka PVN tiek apr??in?ts, pamatojoties uz atl?dz?bu par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, proti, p?rdošanas cenu, vai atk?pjoties – dal?bvalst?m, kas ir paredz?jušas šo iesp?ju, – saska?? ar š?s direkt?vas 392. pant? paredz?to pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?mu, atbilstoši kuram nodok?a b?zi veido starp?ba starp p?rdošanas un pirkuma cenu.

36 Run?jot par PVN direkt?v? izvirz?to m?r?i, ir j?atg?dina, ka tas ir galvenok?rt garant?t nodok?u neitralit?tes principu, kurš aizliedz, pirmk?rt, l?dz?gu un t?d?j?di savstarp?ji konkur?jošu pre?u pieg?d?m piem?rot atš?ir?gus nosac?jumus attiec?b? uz PVN, k? ar?, otrk?rt, saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kas veic vien?das darb?bas, piem?rot atš?ir?gus nosac?jumus jaut?jum? par PVN iekas?šanu (spriedums, 2013. gada 17. janv?ris, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 31. punkts).

37 Pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?ma m?r?is ir garant?t šo principu, cikt?l š? rež?ma m?r?is ir kompens?t neatskait?mo PVN uzkr?šanos.

38 Šaj? noz?m? no Priekšlikuma Padomes Sestajai direkt?vai 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 (COM(73) 950, gal?g? redakcija), pamatojuma izkl?sta izriet, ka samazin?ta nodok?a b?ze var?tu tikt piem?rota gad?jum?, kad prece, kurai ir jau piem?rots gal?gais PVN (piem?ram, dz?vojam? ?ka k? “pat?r?ta” prece no pirm?s dienas, kad t? tiek apdz?vota), tiek v?l?k atk?rtoti ieviesta “tirdzniec?bas aprit?” un l?dz ar to no jauna tiek aplikta ar PVN. Min?taj? pamatojuma izkl?st? š?d? gad?jum? tiek teikts, ka “lai tiktu ?emta v?r? š? ?kas atk?rtot? p?rdošana, kas izrais?tu p?r?k lielu nodok?u slogu attiec?b? uz nekustam? ?pašuma tirdzniec?bu, bija nepieciešams atk?pties no visp?r?jiem nodok?u uzlikšanas principiem un paredz?t [...] dal?bvalst?m iesp?ju noteikt [PVN] apr??ina b?zi, izmantojot “b?zes no b?zes” atskait?šanu”.

39 Proti, lai gan pirm? gal?g? pat?ri?a beig?s t? rezult?t? kop?j? p?rdošanas cena tiktu aplikta ar nodokli, ja nepast?v atskait?šanas iesp?ja, tad nodok?a b?z? tiktu iek?auta ne tikai ar gal?go

PVN jau samaks?t? cena, bet ar? š? PVN summa. Tas izrais?tu to, ka gal?gais PVN maks?jums par visu ekonomisko apriti ir atkar?gs it ?paši no sec?go gala pat?ri?a un tolaik samaks?to cenu skaita. Savuk?rt tas, ka ar PVN tiek aplikta pe??as da?a, ?auj samazin?t šo PVN uzkr?šanas un atjaunot nodok?a neitralit?ti.

40 T?d?j?di š? nodok?u rež?ma piem?rošana dar?jumiem, kas veikti pirm? galapat?ri?a beig?s, ?auj nodrošin?t, ka otram gala pat?ri?am piem?rotais nodok?a slogs tiek noteikts t?dos pašos apst?k?os, k?di ir pirmajam pat?ri?am piem?rot? nodok?u sloga gad?jum?. Runa ir par elementu, kas nodrošina pareizu PVN darb?bu, ja tas ir piem?rojams prec?m, kuras var tikt pat?rtas vair?kos galapat?ri?os, p?rtraucot atskait?šanas ??di.

41 J?nor?da, ka Tiesa jau ir l?musi par rež?mu, kas ir analogs pamatliet? apl?kotajam rež?mam, proti, pe??as da?as rež?mu lietu pre?u jom?. Tiesa ir nospriedusi, ka – ar nodokli aplikot pilnu p?rdošanas cenu, kuru lietotai precei ir noteicis nodok?a maks?t?js–t?l?kp?rdev?js, kaut ar? cen?, par kuru tas šo preci ieguvu, bija ieskait?ts PVN, kuru iepriekš bija samaks?jusi k?da no PVN direkt?vas 314. panta a)–d) punkt? min?taj?m kategorij?m piederoša persona, un tas, ka ne š? persona, ne nodok?a maks?t?js–t?l?kp?rdev?js nevar?ja atskait?t šo PVN, – rad?ja nodok?u dubultas uzlikšanas situ?ciju (spriedums, 2011. gada 3. marts, *Auto Nikolovi*, C?203/10, EU:C:2011:118, 48. punkts).

42 Šaj? kontekst? ir j?uzsver, ka nodok?a maks?t?ja veiktajai apb?ves zemesgabalu ieg?dei, lai tos p?rdotu t?l?k, nav oblig?ti j?piem?ro PVN.

43 Ta?u interpret?t PVN direkt?vas 392. pantu tikai t?d? noz?m?, ka ar to pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?ma piem?rošana ir paredz?ta vien?gi t?du apb?ves zemesgabalu nodošanai, kuru ieg?de bija aplikta ar PVN, bet nodok?a maks?t?js, kas tos p?rdod t?l?k, nevar šo nodokli atskait?t, un t?d?j?di šis rež?ms nav piem?rojams gad?jum?, ja min?tajai ieg?dei nepiem?roja PVN tad, ja šie zemesgabali tika otrreiz iek?auti ekonomikas proces?, lai k??tu par otr? pat?ri?a priekšmetu, novestu pie t?, ka l?dz?gu un t?d?j?di savstarp?ji konkur?jošu pre?u pieg?d?m un saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kas t?s veic, tiktu piem?roti atš?ir?gi PVN aplikšanas nosac?jumi.

44 Savuk?rt, iz?emot iepriekš?j? punkt? min?to gad?jumu, 36.–42. punkt? izkl?st?t? kontekstu?l? un teleolo?isk? interpret?cija ne?auj pamatot PVN direkt?vas 392. pant? paredz?t?s atk?pes normas piem?rošanu t?du zemesgabalu nodošanas dar?jumiem, kuru pirkumam šis nodoklis nav ticis piem?rots. T? tas ir apb?ves zemesgabalu pirkuma gad?jum?, ja t?s s?kotn?jais p?rdev?js ir priv?tpersona, kas tikai p?rvalda savu priv?to ?pašumu, un š? cesija nenotiek saist?b? ar jebk?das saimniecisk?s darb?bas veikšanu vai neapb?v?ta zemesgabala pirkumu, kas saska?? ar PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta k) apakšpunktu ir piln?b? atbr?vots no PVN.

45 Šaj? p?d?j? min?taj? gad?jum?, k? ?ener?ladvok?ts nor?d?jis secin?jumu 77. punkt?, nek?ds nodok?a dubultas uzlikšanas risks nerastos š?du zemesgabalu t?l?kas p?rdošanas gad?jum? pat tad, ja tie starplaik? b?tu k?uvuši “apliekami” ar nodokli apb?ves zemesgabala status?. T?pat, ?emot v?r? neapb?v?to zemesgabalu atbr?vojumu no PVN, tie nevar b?t “gala pat?ri?a” priekšmets PVN direkt?vas izpratn?, un t?d?j?di nerodas jaut?jums par to “iek?aušanu no jauna” tirdzniec?bas aprit?. T?d?j?di abos šajos gad?jumos nerodas pie??mums par PVN, kas “paliek ietverts” š?d? prec? saist?b? ar iesp?jamu iepriekš?ju aplikšanu ar nodokli.

46 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz pirmo jaut?jumu j?atbild, ka PVN direkt?vas 392. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas ?auj piem?rot pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?mu apb?ves zemesgabalu nodošanas dar?jumiem gan tad, ja to ieg?de tika aplikta ar PVN, bet nodok?a maks?t?jam, kas tos p?rdod t?l?k, nav ties?bu atskait?t šo nodokli, gan tad, ja to ieg?de nebija aplikta ar PVN, jo cena, par k?du t?l?kp?rdev?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ir ieg?d?jies šos

pašumus, ietver PVN summu, kuru iepriekš samaksājis sākotājam pārdēvējam. Tomēr, izņemot šo gadījumu, šī tiesību norma nav piemērojama apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem, kuru sākotājam pirkumam nav ticis piemērots PVN, vai nu tāpēc, ka tas neietilpst tā piemērošanas jomā, vai arī ir atbrīvots no nodokļa.

Par otro jautājumu

47 Ar otro jautājumu iesniedzātāja bēstība vālas noskaidrot, vai PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādi, ka ar to ir izslēgta peķas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošana attiecībā uz apbēves gabalu nodošanu, ja šie neapbēvētie zemesgabali laikā no to iegādes brīža līdz brīdim, kad nodokļa maksātājs tos pārdod tālāk, ir kļuviši par apbēvējamiem zemesgabaliem un ja nodokļa maksātājs ir veicis izmaiņas šo zemesgabalu raksturam – kā, piemēram, sadalīšana vai darbu veikšana, kas būtu ievilkta dažādu infrastruktūras tīklus, piemēram, tostarp, gāzes vai elektrības tīklus – laikposmā no to iegādes brīža līdz brīdim, kad nodokļa maksātājs tos pārdod tālāk.

48 Pirmkārt, attiecībā uz jautājumu par iegādātajiem neapbēvējamiem zemesgabaliem, ir jānorāda – kā tas izriet no šī sprieduma 31. punkta – ja runa ir par atkāpi no PVN direktīvas vispārīgā principa, saskaņā ar kuru PVN principā ir jāietur no cenas, par kuru puses vienojas, tad šīs direktīvas 392. pants ir jāinterpretē šauri, tomēr neņemot vērā šai normai tās būtību.

49 Turklāt jāuzsver, ka atbilstoši PVN direktīvas 12. panta 3. punktam par “apbēves zem[esgabalu]” ir uzskatāms jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemesgabals, ko dalībvalstis šādi definējušas.

50 Tomēr, kā izriet no šī sprieduma 34. punktā atgādinātās judikatūras, PVN direktīvā ir ierobežota šo pārdēvējo minēto raksturojuma attiecībā uz jādziņa “apbēves zeme[sgabals]” tvērumu. Šajā ziņā dalībvalstīm ir jāievēro šīs direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunktā izvirzītais mērķis – atbrīvot no PVN tikai tādus neapbēvētus zemesgabalu nodošanu, kuri nav paredzēti kā uzbūvēšanai.

51 Turklāt jādziņa “apbēves zeme[sgabals]” definīšanu ierobežo arī jādziņa “kā” apjoms, kuru Savienības likumdevējs PVN direktīvas 12. panta 2. punkta pirmajā daļā ir noteikti plaši definējis kā tādu, kas ietver “jebkuru celtni, kas nostiprināta uz zemes vai zemē”.

52 No visiem šiem noteikumiem izriet, ka, ņemot vērā, ka jādziens “apbēves zeme[sgabals]” ietver gan neuzlabotus, gan uzlabotus zemesgabalus, noteicošais kritērijs, lai nošķirtu apbēves zemesgabalu no neapbēvētā, ir tas, vai darījuma brīdā attiecīgais zemesgabals ir paredzēts kā uzbūvēšanai.

53 Tādu no PVN direktīvas 392. panta izriet, ka atkāpes režīms par peķas daļas aplikšanu ar nodokli ir piemērojams tikai apbēvējamiem zemesgabaliem, kurus dalībvalstis definējušas kā tādus, kas paredzēti kā uzbūvēšanai un kas iegādāti tālāk pārdošanas nolūkā. Savukārt iegādāto neapbēvēto zemesgabalu tālāk pārdošanai, tādēļ tie nav paredzēti kā uzbūvēšanai un principā ir atbrīvoti no PVN, būtu jābūt izslēgtai no šīs normas piemērošanas jomas.

54 Vēl ir jāprecizē, ka, lai nodrošinātu nodokļu neitralitātes principa ieviešanu, ir nepieciešams, lai uz visiem neapbēvētiem zemesgabaliem, kas paredzēti kā un tād – apbēvēti, attiektos valsts definīcija jādziņam “apbēves zeme[sgabals]” (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 17. janvāris, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 31. punkts).

55 Šajā gadījumā iesniedzātājam, ņemot vērā valsts tiesību aktu definīcijas un visus apstākļus, kādos ir notikuši pamatlīdzekļu aplūkotie darījumi, ir jānosaka, vai uz *Icade Promotion*

ieg?d?tajiem zemesgabaliem attiecas j?dziens "apb?ves zeme[sgabals]" vai ar?, gluži pret?ji, runa ir par neapb?v?tiem zemesgabaliem, kuri, b?dami atbr?voti no PVN, neietilpst PVN direkt?vas 392. panta piem?rošanas jom?.

56 Otrk?rt, attiec?b? uz jaut?jumu par to, vai ar šo pantu ir izsl?gta pe??as da?as nodok?a rež?ma piem?rošana apb?ves zemesgabalu nodošanai, ja no to pirkuma br?ža l?dz br?dim, kad tos p?rdod t?l?k, nodok?a maks?t?js ir veicis izmai?as to rakstur?, k?, piem?ram, zemes gabalu sadal?šana vai darbu veikšana, tajos ievēkot daž?dus [infrastrukt?ru] t?klus, ir j?nor?da, ka, protams, ir taisn?ba, ka ?stenošanas regula Nr. 282/2011 par "nekustamo ?pašumu" kvalific?jebkuru "?ku" vai "b?vi, kas nostiprin?ta uz zemes vai zem? virs vai zem j?ras l?me?a, kuru nav iesp?jams vienk?rši nojaukt vai p?rvietot", k? "past?v?gu konstrukciju b?vniec?b[u] uz zemesgabala, k? ar? ilgtermi?a lietošanai paredz?tu past?v?gu konstrukciju, piem?ram, g?zes, ?dens, notek?de?u cauru?vadu sist?mu, ier?košan[u] un nojaukšan[u]".

57 Tom?r tas, ka š?di labiek?rtojumi ir "nekustamie ?pašumi" ?stenošanas regulas Nr. 282/2011 izpratn?, neietekm? š?di apr?kota zemesgabala kvalific?šanu par "apb?ves zemesgabalu". Proti, PVN direkt?vas 12. panta 3. punkts ir skaidri paredz?ts, ka pat uz uzlabotiem zemesgabaliem attiecas j?dziens "apb?ves zeme[sgabals]", cikt?l dal?bvalstis tos ir defin?jušas k? t?dus. Citiem v?rdiem, t?das zemesgabalu labiek?rtšanas k? piesl?gšana elektroener?ijas, g?zes, ?dens u.c. t?kliem sekas nevar b?t t?das, ka tiek main?ta to juridisk? kvalifik?cija uz "?ku" k? celtni, kas nostiprin?ta uz zemes, tostarp, liekot fundamentu [pamatus].

58 Turkl?t, lai gan PVN direkt?vas 12. panta 2. punkts ?ka ir defin?ta ?oti plaši k? "jebkura celtnē, kas nostiprin?ta uz zemes vai zem?", tom?r šaj? ties?bu norm? ir nor?de uz š?s direkt?vas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu, kur? ir atsauce uz "?kas vai ?kas da?as un zem ?kas esoš?s zemes pieg?di pirms š?s ?kas pirmreiz?jas izmantošanas". T?d?j?di nevar secin?t, ka j?dzien? "?ka" var tikt iek?auti vienk?ršas piesl?gšanas t?kliem darbi.

59 Lai gan no 2017. gada 16. novembra sprieduma *Kozuba Premium Selection* (C?308/16, EU:C:2017:869) 32. un 33. punkta b)?t?b? izriet, ka uz ?ku, kas ir p?rb?v?ta vai moderniz?ta, ir j?attiecina parastais PVN rež?ms, jo šie dar?jumi ir rad?juši pievienoto v?rt?bu, t?pat k? t?s?kotn?j? b?vniec?ba, tom?r šo judikat?ru p?c analo?ijas nevar piem?rot pamatliet?. Proti, liet?, kur? tika tais?ts šis spriedums, jaut?jums par to, vai attiec?gie moderniz?cijas darbi rad?ja pievienoto v?rt?bu, bija noteicošs, lai attiec?g?s ?kas nodošanu apliktu vai neapliktu ar PVN. Savuk?rt pamatliet? runa ir nevis par zemesgabala nodošanas aplikšanu ar PVN, bet gan par atk?pi saturošas ties?bu normas, kur? ir paredz?ts atvieglots aplikšanas ar nodokli rež?ms, piem?rojam?bu.

60 Ta?u, lai gan PVN direkt?vas 392. pants ir atsauce uz "apb?ves zemes[gabalu] pieg?di, ko t?l?kas p?rdošanas nol?k? nopircis nodok?a maks?t?js", nevar tikt secin?ts, ka ar šiem v?rdiem to t?l?k p?rdodošam nodok?a maks?t?jam tiek aizliegts p?rveidot zemesgabalus, ja tie var tikt kvalific?ti k? apb?ves zemesgabali to t?l?kp?rdošanas laik?. Proti, š?ds secin?jums neizriet ne no Savien?bas likumdev?ja nodomiem attiec?b? uz šo ties?bu normu, ne no t?s kontekstu?l?s interpret?cijas.

61 T?d?j?di, ja neuzlabotu zemesgabalu uzskata par apb?ves zemesgabalu saska?? ar attiec?g?s dal?bvalsts ties?bu aktiem, izmai?as, kas veiktas, lai šo zemesgabalu labiek?rtotu, kurš t?d?j?di paliek par paredz?tu apb?vei, neietekm? t? kvalifik?ciju par "apb?ves zemesgabalu", kam?r vien šie uzlabojumi nav kvalific?jami par "?k?m".

62 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 392. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?ma piem?rošanu apb?ves zemesgabalu nodošanas dar?jumiem, ja šie ieg?d?tie neapb?v?tie zemesgabali laik? no

to pirkuma brīža līdz to atkārtotas pārdošanas brīdim, ko veicis nodokļa maksātājs, kļuvis par apbēves zemesgabaliem, bet tas neliedz šo režīmu piemērot apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem, ja laikposmā no to pirkuma brīža līdz brīdim, kad tos pārdo nodokļa maksātājs, ir veiktas izmaiņas to raksturam, kā, piemēram, zemes gabalu sadalīšana vai labiekārtošanas darbu veikšana, kas ļauj ievilkt dažādu minētos zemesgabalus apkalpojošos tīklus, piemēram, tostarp gāzes vai elektroenerģijas tīklus.

Par tiesīšanu izdevumiem

63 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem gan tad, ja to iegādē tika aplikta ar pievienotās vērtības nodokli (PVN), bet nodokļa maksātājam, kas tos pārdo tīk, nav tiesību atskaitīt šo nodokli, gan tad, ja to iegādē nebija aplikta ar PVN, jo cena, par kuru tīkārdevājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir iegādājies šos pašumus, ietver PVN summu, kuru iepriekš samaksājis sēkotnājis pārdevājs. Tomēr, izņemot šo gadījumu, šīs tiesību norma nav piemērojama apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem, kuru sēkotnājam pirkumam nav ticis piemērots PVN, vai nu tāpēc, ka tas neietilpst tās piemērošanas jomā, vai arī ir atbrīvots no nodokļa.

2) Direktīvas 2006/112 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošanu apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem, ja šie iegādātie neapbēvītie zemesgabali laikā no to pirkuma brīža līdz to atkārtotas pārdošanas brīdim, ko veicis nodokļa maksātājs, kļuvis par apbēves zemesgabaliem, bet tas neliedz šo režīmu piemērot apbēves zemesgabalu nodošanas darījumiem, ja laikposmā no to pirkuma brīža līdz brīdim, kad tos pārdo nodokļa maksātājs, ir veiktas izmaiņas to raksturam, kā, piemēram, zemes gabalu sadalīšana vai labiekārtošanas darbu veikšana, kas ļauj ievilkt dažādu minētos zemesgabalus apkalpojošos tīklus, piemēram, tostarp gāzes vai elektroenerģijas tīklus.

[Parakstī]

* Tiesvedības valoda – franču.