

b) apb?ves zemes pieg?di [nodošanu].”

2. Š? panta 1. punkta a) apakšpunkta noz?m? v?rds “?ka” ir jebkura celtne, kas nostiprin?ta uz zemes vai zem?.

[..]

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.”

4. PVN direkt?vas 135. panta 1. punkt? ir noteikts:

“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;

[..].”

B. Piem?rojamie valsts ties?bu akti

5. *Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift* (2016. gada 21. j?nija Konsolid?tais likums Nr. 760 par pievienot?s v?rt?bas nodokli) (turpm?k tekst? – “PVN likums”) 13. panta 1. punkta 9) un 3) apakšpunkt? ir noteikts:

“1. No nodok?iem 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.

[..]

3. Nodok?u ministrs var noteikt s?ki izstr?d?tus nosac?jumus attiec?b? uz nekustam? ?pašuma defin?ciju 1. punkta 9) apakšpunkta izpratn?.”

6. *Bekendtgørelse nr. 808 af. 30 juni 2015 om merværdiafgift* (2015. gada 30. j?nija Noteikumi Nr. 808 par pievienot?s v?rt?bas nodokli) (turpm?k tekst? – “PVN noteikumi”) 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.”

7. PVN noteikumu 56. panta 1. punkts ir noteikts:

“PVN likuma 13. panta 1. punkta 9) apakšpunkta b) punkts minētais termins “apbēves zeme” nozīmē neattīstītu zemi, kas saskaņā ar Pārdošanas likumu vai saskaņā ar to pieņemtajiem noteikumiem ir izraudzēta mērķiem, kas ļauj būvēt ēkas šo noteikumu 54. panta izpratnē.”

8. *Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde* (Nodokļu ministrijas norādījumi PVN piemērošanai jaunu ēku un apbēves zemes pārdošanas gadījumā) 2.2. iedaļā ir noteikts:

“ēku un zemes, uz kuras atrodas ēkas, nodošana nav apliekama ar PVN gadījumā, ja tās nav jaunas ēkas.

Ja nodošana tiek veikta, lai būvētu jaunu ēku, nodošana ir uzskatāma par apbēves zemes nodošanu.

[..]

Ja tiek panākta vienošanās, ka pārdevējs nojauks ēku, vai ja no līguma izriet, ka pircējs ir iegādājies ēkas nolik? tās nojaukt, t? ir uzskatāma par apbēves zemes pārdošanu.

Citos gadījumos pircēja nodoms nevar būt izširošs, izvērtējot, vai notiek zemes gabala nodošana.

Kritēriji, kurus var ņemt vērā atsevišķi vai kopā, lai noteiktu, vai tiek nodota apbēves zeme, var, piemēram, būt pārdošanas līgumā noteiktā cena, salīdzinot ar līguma preču normālo vērtību, ēkas būtība (“novietne”), pieslēgumu sabiedriskiem/komerciāliem pakalpojumiem neesamība, iepriekšējais ēkuma lietojums un būves veids (piemēram, “klāts” uzglabāšanai, kas neatbilst turpmāk? lietojuma pašiem pamatprincipiem).

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

[..]”

II. Fakti, tiesvedība un prejudiciālais jautājums

9. 2012. gada aprīlī Odenses (Dānija) pilsētas dome apstiprināja pilsētas plānu ostas teritorijai, kas ietver ēkumu, ko sauc par *Finlandkaj 12* (turpmāk tekstā – “attiecīgais ēkums”). Pilsētas plānā tostarp tika norādīts, ka noliktava, kas atrodas uz attiecīgā ēkuma, ciktāl tas ir iespējams, ir jāsaglabā.

10. *KPC Herning A/S* (Dānijas projektu izstrādes un būvniecības uzņēmums) (turpmāk tekstā – “KPC”) un *Boligforeningen Kristiansdal* (Kristiansdāles mājokļu asociācija, Dānija) no 2013. gada maija strīdēja pie koncepcijas jauniem cilvēkiem paredzētu mājokļu bloku būvniecībai Odenses ostā. Projekts tika izstrādāts sadarbībā ar Odenses pašvaldību un Odenses ostu.

11. 2013. gada jūlijā tika izstrādāts priekšlikums pilsētas plāna grozīšanai, lai atļautu dzīvojamās ēkas būvniecību atbilstoši esošās noliktavas, kas atrodas uz attiecīgā ēkuma, parametriem. Saskaņā ar šo grozījumu, ko 2013. gada 4. decembrī pieņēma Odenses pilsētas dome, bija jāsaglabā noliktavas austrumu frontona vidējā daļa.

12. 2013. gada novembrī – pēc tam, kad pilsētas plāna grozījuma priekšlikums tika nosūtīts apspriešanai, bet pirms tā oficiālas pieņemšanas – KPC no Odenses ostas ar nosacījumu

ieg?d?j?s attiec?go ?pašumu (turpm?k tekst? – “attiec?g? ?pašuma pirm? p?rdošana”). Puses uzskat?ja, ka dar?jumam nav j?piem?ro PVN, bet, ja dar?jums tiktu aplikts ar PVN, l?gum? tika paredz?ts, ka visus noteiktos PVN maks?jumus veiktu *KPC*. Pirkuma l?gums bija ar nosac?jumu, tostarp, ka *KPC* par jauniem cilv?kiem paredz?to m?jok?u bloku b?vniec?bu ?pašum? sl?dz l?gumu ar m?jok?u asoci?ciju un Odenses pašvald?ba pie?em gal?go pils?tas pl?nu, kas at?auj ?stenot attiec?go projektu.

13. 2013. gada 5. decembr? *KPC* nosl?dza tr?s l?gumus ar *Boligforeningen Kristiansdal*. Tie bija š?di l?gumi: i) ietvarl?gums ar nosac?jumu par ?pašuma ar taj? esošo noliktavu p?rdošanu (turpm?k tekst? – “attiec?g? ?pašuma t?l?kp?rdošana”) un t? t?l?ku p?rb?vi par jauniem cilv?kiem paredz?tiem m?jok?u blokiem; ii) pirkuma l?gums ar nosac?jumu par attiec?g? ?pašuma p?rdošanu, un iii) darbuz??muma l?gums attiec?g? ?pašuma p?rb?vei.

14. Ietvarl?gum? ar nosac?jumu ir noteikts, ka kop? ar diviem p?r?jiem l?gumiem tiek rad?ta visaptveroša l?gumu b?ze, veidojot vienotu l?gumu t?klu. Tostarp ietvarl?gum? tika noteikts, ka *Boligforeningen Kristiansdal* ap?emas ieg?d?ties ?pašumu, lai k? b?vnieks un p?rvaldnieks p?rv?rstu to m?jok?u blokus, kurus t? p?c tam var?tu izr?t un p?rvald?t, un k? ?pašuma p?rdošanas nosac?jums *KPC* bija noteiktas ties?bas k? b?vuz??m?jam p?rprojekt?t un p?rveidot ?pašumu par jauniem cilv?kiem paredz?tiem m?jok?u blokiem. Ietvarl?gum? tostarp bija nosac?jums, ka *KPC* galu gal? ieg?d?jas ?pašumu no Odenses ostas.

15. Saska?? ar pirkuma l?gumu ar nosac?jumu pirkuma cena tiek atbr?vota no PVN, jo dar?jums attiecas uz ?pašumu ar jau past?vošu ?ku. Saska?? ar l?guma nosac?jumiem *KPC* uz??m?s risku, ja, pret?ji pušu gaid?tajam, dar?jums tom?r izr?d?tos aplikams ar PVN. Pirkuma l?gum? bija noteikti t?di paši nosac?jumi k? ietvarl?gum?. Saska?? ar darbuz??muma l?gumu ar nosac?jumu *KPC* bija j?veic visi nepieciešamie darbi, lai nodotu ?ku pabeigt? st?vokl?, savuk?rt pašai *Boligforeningen Kristiansdal* j?veic ?pašum? esoš?s noliktavas nojaukšana. Pl?not?s izmaksas bija 625 000 d??u kronu (DKK), ieskaitot PVN.

16. 2014. gada 7. mart? *Boligforeningen Kristiansdal* nosl?dza l?gumu ar citu uz??mumu par noliktavas (iz?emot t?s austrumu frontona vid?j?s da?as) nojaukšanu. *KPC* nepiedal?j?s noliktavas nojaukšan?, kuru *Boligforeningen Kristiansdal* veica uz sava r??ina un riska.

17. 2015. gada 15. august? ?pašum? ietilpstošie m?jok?u bloki bija gatavi apdz?vošanai.

18. Iesniedz?jtiesa uzskata, ka Odenses osta bija iznom?jusi noliktavu l?dz br?dim, kad t? tika p?rdota *KPC*, un nodok?u vajadz?b?m t? tika nov?rt?ta 814 000 DKK apm?r?. Gan p?rdošanas, gan t?l?kp?rdošanas laik? noliktava bija piln?b? funkcion?la, un to var?ja izmantot, piem?ram, kult?ras un sporta pas?kumu r?košanai. Tom?r noliktava nebija piem?rota, lai to apdz?votu. Nepast?v str?ds par to, ka attiec?g? dar?juma br?d? Odenses ostai, *KPC* un *Boligforeningen Kristiansdal* bija vien?da izpratne par to, ka noliktava, iz?emot t?s austrumu frontonu, ir j?nojauca, lai piln?b? tiktu ?stenots m?jok?u projekts.

19. 2013. gada 10. decembr? *KPC* piepras?ja *Skatterådet* (Valsts nodok?u p?rvalde, D?nija) saistošu atbildi par to, vai attiec?g? ?pašuma pirm? ieg?de no Odenses ostas un attiec?g? ?pašuma t?l?kp?rdošana *Boligforeningen Kristiansdal* ir atbr?vota no PVN. 2014. gada 24. j?nija v?stul? *Skatterådet* uz abiem jaut?jumiem sniedza noliedzošu saistošu atbildi.

20. KPC iesniedza apelācijas sūdzību par *Skatterrådet* lēmumu *Landsskattereten* (Apelācijas komisija nodokļu lietās, Dānija), kas ar 2015. gada 9. decembra lēmumu noteica, ka nav pamata klasificēt pašumu kā apbēves zemi, jo abu pārdomas reižu laikā uz pašuma atradās ēka un turpmākajos nojaukšanas darbos nepiedalītos KPC, bet gan mājokļu asociācija, kurai nojaukšana jāveic uz sava riska.

21. 2016. gada 9. martā *Skatteministeriet* (Dānijas Nodokļu ministrija) iesniedza prasību par *Landsskatteretten* nolēmumu *Retten i Herning* (Herningas tiesa, Dānija), kas, ņemot vērā lietas principiālo raksturu, lietu nodeva *Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija). Tomēr, šauboties par PVN direktīvas noteikumu pareizu interpretāciju, minētā tiesa ar 2017. gada 15. maija nolēmumu izlīma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai tas, ka dalībvalsts pamatlietas apstākļos tās zemes nodošanu, uz kuras nodošanas brīdā atrodas ēka, uzskata par apbēves zemes pārdomu, uz kuru attiecas [PVN], ja pušu nodoms ir šo ēku pilnībā vai daļēji nojaukt, lai atbrīvotu vietu jaunai ēkai, ir saderīgi ar, pirmkārt, PVN direktīvas 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?”

22. Rakstveida atbildes iesniedza KPC, Dānijas valdība un Eiropas Komisija. Šo lietas dalībnieku mutvārdu atbildes ar tika uzklauti 2019. gada 30. janvāra tiesas sēdē.

III. Vērtējums

23. Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai valsts noteikums, saskaņā ar kuru zemes gabala, uz kura atrodas ēka, nodošana ir uzskatāma par apbēves zemes pārdomu, uz kuru attiecas PVN, ja pušu nodoms ir ēkas nojaukšana, lai atbrīvotu vietu jaunas ēkas būvniecībai, ir saderīgs ar PVN direktīvas 12. pantu un 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunktu.

24. Lietas dalībniekiem, kas iesniedza atbildes šajā tiesvedībā, šajā jautājumā bija atšķirīgi viedokļi.

25. KPC rosina uz šo jautājumu sniegt noliedzošu atbildi. It īpaši tā apgalvo, ka abi darījumi, kas tiek izskatīti pamatlietā (attiecīgā pašuma pirmā pārdoma un tālākā pārdoma), ir atbrīvoti no PVN, ciktāl tie ir “ēkas vai ēkas daļu un zem tās esošās zemes piegāde [nodošana]” PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē. Savukārt Komisija piekrīt KPC attiecībā uz pirmo darījumu, bet uzskata, ka turpmākie darījumi starp KPC un *Boligforeningen Kristiansdal* (kas, pēc tās domām, ir jāvērtē kopā) ir “ēkas vai ēkas daļas un zem ēkas esošās zemes nodošana pirms šīs ēkas pirmreizējās izmantošanas”. Līdz ar to uz pēdējo darījumu attiecas PVN atbilstoši PVN direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktam. Savukārt Dānijas valdība ierosina uz uzdoto jautājumu atbildēt apstiprinoši. Pēc tās domām, saskaņā ar PVN direktīvas 12. panta 3. punktu dalībvalstīm ir tiesības uzskatīt tāda veida zemes gabalu, kāds ir attiecīgais zemes gabals, par “apbēves zemi”. Šāda zemes gabala pārdoma tādējādi saskaņā ar PVN direktīvas 12. panta 1. punkta b) apakšpunktu būtu apliekama ar PVN.

26. Es uzskatu, ka uz uzdoto jautājumu principā ir jāsniedz noliedzoša atbilde. Novērtējot iespējamo apbēves zemes nodošanu saskaņā ar PVN direktīvu, ir jāievēro tāda pati loģika, kā jebkura cita darījuma novērtēšanai saskaņā ar direktīvu – jānovērtē darījuma *objektīvais raksturs nodošanas brīdī*. Šī kontekstā pušu *subjektīvajam* nodomam attiecībā uz pašuma turpmāko izmantošanu noteikti ir nozīme. Tāpat pats par sevi tas nevar būt noteicošais iemesls, lai ignorētu citus (vai drīzāk visus) objektīvos faktorus, kas saistīti ar nodošanu.

27. Turpmāk es galvenokārt pievēršos valsts tiesību normām un to piemērošanai, klasificējot noteiktus darījumus. Konkrētās lietas risinājums ir valsts tiesas kompetencē. Tomēr vispirms nepieciešams sākotnējs precizējums attiecībā uz to, tieši kuri darījumi ir jāvērtē.

A. Kurš(i) darījums(i)?

28. Iesniedzējtiesas nolūmā, kā arī dažos lietas dalībnieku argumentos abi darījumi, kas attiecīgi bija attiecīgā pašuma pirmā pārdošana (Odenses osta pašumu pārdeva KPC) un pašuma tālākpārdošana (KPC pašumu pārdeva *Boligforeningen Kristiansdal*), tiek izskatīti kopā, nenošķirot tos. Šie divi pārdošanas darījumi ir daļa no tālāku līgumu kopuma starp KPC un *Boligforeningen Kristiansdal*, kas izklāstīti iepriekš šo secinājumu 13. punktā. Šīet, ka šiem darījumiem, jo paši abiem pārdošanas darījumiem, pat ja tie netiek vērtēti kopā, jāpiemēro vienāda pieeja attiecībā uz to vērtēšanu saskaņā ar PVN noteikumiem.

29. Nav apstrīdams, ka abi pārdošanas darījumi ir saistīti. Pirmreizējā attiecīgā pašuma pārdošana bija ar nosacījumu, ka KPC par jauniem cilvēkiem paredzēto mājokļu bloku būvniecības projekta īstenošanu pašam slēdz līgumu ar mājokļu asociāciju. Savukārt attiecīgā pašuma tālākpārdošana notika ar nosacījumu, ka KPC attiecīgā pašumu iegādājas no Odenses ostas.

30. Tiesa jau ir nospriedusi, ka noteiktos apstākļos vairāki formāli nošķirti darījumi, kas var tikt veikti atsevišķi, ir jāuzskata par vienu vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi. Tā tas ir gadījumā, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis klientam, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu darījumu, kura sadalšana būtu mērķīga. Turklāt tas tā ir arī gadījumā, ja viens vai vairāki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ja pārējie pakalpojumi veido vienu vai vairākus papildpakalpojumus tā, ka tie ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums. It paši pakalpojums ir uzskatāms par galvenā pakalpojuma papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visārtāk sāemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (3).

31. Tomēr man ir grūti saprast, kā šo argumentāciju, kas parasti attiecas uz līgumu virkni vai tīklu starp tām pašām pusēm, varētu piemērot attiecīgajiem darījumiem. Pirmkārt, šie darījumi tika noslēgti dažādos laikos starp dažādām pusēm (vienā gadījumā starp Odenses ostu un KPC, bet otrā – starp KPC un *Boligforeningen Kristiansdal*) (4). Otrkārt, šos darījumus, jo paši divus secīgus pārdošanas darījumus, nevar uzskatīt par savstarpēji papildinošiem. Ēmot vērā komerciālo mērķi un ekonomisko pamatojumu, attiecīgā pašuma pirmā pārdošana pati par sevi ir “galvenais” darījums; tas pats attiecas uz šo pašuma tālākpārdošanu. Lai gan šie divi darījumi ir savstarpēji saistīti, tos nevar uzskatīt par vienu kopumu.

32. Tādējādi katrs no šiem pārdošanas darījumiem saskaņā ar PVN direktīvas 1. panta 2. punktu ir jāuzskata par atšķirīgu un neatkarīgu darījumu (5). Tāpēc attiecībā uz PVN noteikumiem katrs darījums ir jāizvērtē atsevišķi, ēmot vērā tā patnības.

33. Tomēr fakts, ka abus pārdošanas darījumus nevar uzskatīt par vienu darījumu, neizslēdz tādu PVN noteikumu piemērošanu, kas secīgi izriet no vieniem un tiem pašiem kritērijiem. Galu

gal? abu dar?jumu saturs un apst?k?i, kuros šie dar?jumi tika nosl?gti, kopum? ir liel? m?r? l?dz?gi. Tom?r tas, vai tas t? ir, un jo ?paši tas, vai tr?s dar?jumi, kas tika nosl?gti starp *KPC* un *Boligforeningen Kristiansdal* 2013. gada 5. decembr? (6), b?tu j?uzskata par vienu dar?jumu attiec?b? uz PVN, ir j?nosaka iesniedz?jtiesai (7).

B. Pamatliet? apskat?m?s valsts ties?bu normas

34. Vispirms es v?los uzsv?rt divus galvenos elementus, lai nov?rt?tu dar?jumus saska?? ar PVN direkt?vu, proti, laiks, kur? šis nov?rt?jums j?veic, un š? nov?rt?juma raksturs.

35. Pirmk?rt, saska?? ar PVN direkt?vas 63. pantu nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un PVN k??st iekas?jams tad, “kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana”. Lai noteiktu, vai dar?jums dod pamatu piem?rot PVN, *laiks*, kad j?nov?rt? dar?jums, princip? ir tad, kad faktiski notiek attiec?g? pre?u *pieg?de* vai pakalpojuma *sniegšana*. Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka atbilstoši PVN direkt?vas 14. panta 1. punktam “pre?u pieg?de” noz?m? ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam”.

36. Otrk?rt, attiec?b? uz veidu, k?d? šis nov?rt?jums j?veic, ir j?uzsver t? *objekt?vais* raksturs. Š? uzdevuma m?r?is ir noskaidrot attiec?g? dar?juma *faktisko ekonomisko un komerci?lo situ?ciju* (8), apl?kojot visus attiec?gos faktoros (9). Tas ir j?dara no neatkar?ga nov?rt?ja perspekt?vas, kas cenšas noteikt dar?juma patieso b?t?bu un m?r?i, ?emot v?r? visus objekt?vos apst?k?us (10).

37. Šie apst?k?i jo ?paši ietver pieg?d?t? produkta vai sniegt? pakalpojuma ?paš?s iez?mes, pieg?des veidu un, visp?r?g?k, dar?juma apst?k?us. Šaj? kontekst? pušu nodoms ar? var b?t b?tisks elements. Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru “pušu paustais nodoms attiec?b? uz dar?juma aplikšanu ar PVN ir j??em v?r?, visaptveroši izv?rt?jot š?da dar?juma apst?k?us, ar nosac?jumu, ka nodomu apstiprina objekt?vi pier?d?jumi” (11).

38. T?d?j?di standarta noteikums, kas j?piem?ro dar?juma nov?rt?šan?, ir *visu objekt?vo elementu nov?rt?šana pieg?des br?d?*.

39. ?emot to v?r?, t?das valsts ties?bu normas k? Nodok?u ministrijas r?kojuma par PVN par jaunu ?ku un apb?ves zemes p?rdošanu 2.2. ieda?a (da?a no t?s) (turpm?k tekst? – “2.2. ieda?a”) sader?ba š?iet problem?tiska.

40. Kopum? 2.2. ieda?? paredz?tais noteikums, š?iet, atspogu?o iepriekš izkl?st?to pieeju – autom?tiski “?ku un zemes, uz kuras atrodas ?kas, nodošana nav apliekama ar PVN gad?jum?, ja t?s nav jaunas ?kas”. Turkl?t p?r?jais noteikums paredz, ka (citos) visp?r?jos gad?jumos “pirc?ja nodoms nevar b?t izš?irošs, nov?rt?jot, vai notiek zemes gabala nodošana”, un nov?rt?jum? ir j??em v?r? vair?ki (objekt?vi) krit?riji.

41. Tom?r 2.2. ieda?? ir iek?auta ar? ?paša kategorija, kur? ir nor?d?ts – “ja tiek pan?kta vienošan?s, ka p?rdev?js nojauks ?ku vai ja no l?guma izriet, ka pirc?js ir ieg?d?jies ?kas nol?k? t?s nojaukt, t? ir uzskat?ma par apb?ves zemes p?rdošanu”.

42. Šis konkrētais valsts noteikums (vai drēzāk t? pašais izņēmums no vispārīgā valsts noteikuma), šiet, atširas no iepriekš minētajiem PVN tiesību principiem divos svarīgos aspektos. Pirmkārt, tas, vai darījumam tiek piemērots PVN, saskaņā ar 2.2. iedaļu netiek noteikts, ņemot vērā situāciju brīdī, kad notiek nodošana, bet gan pamatojoties uz notikumiem, kas notiks nākotnē (*laika elements*). Otrkārt, līgumā noteiktais pušu nodoms kļūst par noteicošo elementu, savukārt netiek ņemti vērā visi attiecīgā darījuma objektīvie raksturlielumi (*novērtējuma veids*).

43. Manuprāt, tādās valsts tiesību normas kā šā 2.2. iedaļas daļa piemērojama, iespējams, radīs kādākus novērtējuma attiecībā uz tādām darījumiem kā tie, kas tiek izskatīti pamatlietā. Pamatlietā aplūkoto darījumu dziļāka analīze var precīzāk izskaidrot, kāpēc, manuprāt, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild noraidoši.

C. Attiecīgā pašuma pirmā pārdošana

44. Pirmajā darījumā KPC iegādājās attiecīgo pašumu no Odenses ostas, pašums sastāvja no zemes gabala, ko gandrīz pilnībā aizņēma noliktava. Pārdošanas laikā šā noliktava bija neskarta, pilnībā funkcionāla, un pēc Dnijas nodokļu pārvāldes aplēsēm tās vērtība bija 814 000 DKK.

45. Tāpēc, vērtējot darījumu, pamatojoties uz tās objektīvajām pazīmēm, šiet, ka tas precīzi ietilpst PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā minētajā kategorijā – “kādas vai kādas daļas un zemē esošās zemes nodošana”.

46. Tomēr Dnijas valdība apgalvo, ka šāds secinājums kļūdaini ignorē darījuma patieso mērķi. Pušu nodoms, ka tas atspoguļots līgumā, neapšaubāmi bija nodot pašumtiesības uz zemes gabalu, uz kura vēlāk paredzēts būvēt jaunu ēku. Puses nepārrēķināja, ka nekāda būvniecība nevar notikt bez iepriekšējās noliktavas nojaukšanas. Saskaņā ar Odenses pašvaldības apstiprinātajiem plāniem jaunajai ēkai bija jābūvē tikai ļoti neliela daļa no šīs ēkas (daļa no tās austrumu frontona).

47. Lai pamatotu savu argumentu, Dnijas valdība atsaucas uz spriedumu *Don Bosco*, kurā Tiesa konstatēja, ka atbrīvojums no PVN, kas attiecas uz neapbūvētas zemes, izņemot apbūves zemi, piegādā, “neattiecas uz tādā zemes gabala nodošanu, uz kura vēl atrodamas ēkas, kas ir jānojauc, lai tās vietā uzceltu jaunu ēku, un kuras nojaukšana šā nolūkā, ko ir uzņēmies pārvērst, jau ir uzsākta” (12).

48. Šis Dnijas valdības apgalvojums mani nepārliecina. Šis arguments ir balstīts uz pušu nodoma nozīmes palielināšanu, nosakot konkrēto darījuma patieso būtību un mērķi PVN noteikumu izpratnē. Turklāt tas arī izvērš šīs tiesas spriedumā *Don Bosco* izteiktos apgalvojumus, pārsniedzot šīs lietas tvērumu un loģiskos ierobežojumus.

49. Kā norādīts iepriekš 36.–38. punktā, vispirms saimnieciskā darbība ir jāanalizē, ņemot vērā tās objektīvās pašības. Šajā kontekstā būtisks elements var būt arī pušu nodoms attiecībā uz piegādājamo produktu, jo tas var vēl vairāk izskaidrot darījuma vispārīgo loģisko pamatojumu.

50. Tomēr tas tūlīt ir tikai tiktāl, cik pušu nodomu atspoguļo un/vai uzsver pašā darījuma pašības. Pušu paziņojumiem, kurus neapstiprina nekādi konkrēti pierādījumi, nevar būt nozīmīga loma. Vēl būtiskāks ir tas, ka pušu nodoms ir svarīgs tikai tad, ja tas attiecas uz mērķi, ko tās vēlas sasniegt, veicot attiecīgo darījumu. Lietas dalībnieku nodomam, tieši pretēji, ir niecīga nozīme, vai tam vispār nav nekādas nozīmes, ja tas, tūlīt kā šajā lietā, attiecas uz to,

kas, domājams, notiks ar produktu pēc tam, kad tas, izmantojot trešo personu iejaukšanos, tiks piegādāts kaut kādā veidā.

51. Citiem vārdiem sakot, pušu nodoms un plāni var tikai paspilgtināt vai apstiprināt noteiktu reālo situāciju. Tomēr, ja vien nodokļu tiesību aktu novērtējums nav kļuvis par metafiziska voluntārisma gadījumu, kur, pārfrāzējot Šopenhaueru, darījums ir tikai griba un tās atainojums (13), pušu nodoms diez vai var būt svarīgāks par realitāti.

52. Turklāt Dānijas valdības aizstāvība nostāja judikatūrā netiek atbalstīta. Piemēram, spriedumā *Teleos* Tiesa norādīja, ka pretīji pušu apgalvojumam, ka pietiek ar piegādātāja un pircēja nodomu veikt konkrēto darījumu, “no Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļu administrācijas pienākums veikt izmeklēšanu, lai noskaidrotu nodokļa maksātāja nodomu, būtu pretījs kopējās PVN sistēmas mērķiem nodrošināt tiesisko drošību un veicināt PVN piemērošanu, ņemot vērā – atskaitot izņēmuma gadījumus – attiecīgās darbības objektīvo raksturu”. Tiesa turpināja uzsvērt, ka darījuma klasifikācija ir obligāti jāveic, “pamatojoties uz objektīviem apstākļiem” (14).

53. ņemot to vērā, kāst skaidrs, kāpēc šī lieta atšķiras no *Don Bosco* lietas. Spriedumā *Don Bosco* Tiesa koncentrējās uz attiecīgā ekonomiskā darījuma realitāti. Pircējs plānoja celt jaunu ēku uz iegādātā zemes gabala, aizstājot to, ko pats pārdēvējis jau bija uzsācis nojaukt laikā, kad darījums tika noslēgts. Praksē pircējs iegādājās zemes gabalu, kas bija praktiski gatavs jaunai būvniecībai. Līdz ar to bija maznozīmīgi, ka šī situācija stenosies tikai nedaudz vēlāk nekā dienā, kad tika nodotas pašumtiesības uz pašumu.

54. Sprieduma *Don Bosco* 39. punktā šajā ziņā ir sniegts skaidrojums. Kā Tiesa norādīja, pārdēvēja veikto darbību (zemes nodošanas un nojaukšanas darbu pabeigšanas) saimnieciskais mērķis bija “piedāvāt apbūvei gatavu zemi” (15). Tiesa turklāt norādīja, ka vecā ēka pircējam nebija saimnieciski izmantojama un zemes gabals viņam kātu saimnieciski noderīgs tikai pēc nojaukšanas darbu pabeigšanas (16), ko bija organizējis un apmaksājis pārdēvējs (17).

55. Tas viss ir pretstatā šai lietai, kur attiecīgā pašuma pirmās pārdošanas laikā noliktava joprojām bija neskarta un nojaukšanas darbi nebija sākti. Nojaukšanas datums pat nebija precīzi noteikts, un procesu sāka īstenot nākamais zemes pircējs, nevis *KPC*.

56. Šis sprieduma *Don Basco* interpretācija ir apstiprināta arī Tiesas spriedumos, saskaņā ar kuriem no PVN ir atbrīvots tādā nekustamā pašuma nodošanas darījums, kurš sastāv no zemes gabala un vecas ēkas, kura tiek pārveidota par jaunu ēku, ja “šīs [nodošanas] brīdī vecā ēka bija tikai daļēji nojaukta un vismaz daļēji joprojām kā tādā tika izmantota” (18).

57. Šajā gadījumā objektīvā situācija darījuma laikā bija tāda, ka nevarēja pilnībā izslēgt plāna maiņu attiecībā uz noliktavas likteni, lai arī, pēc pušu domām, tas bija maz ticams. Principā darbu aizkavēšanas vai tiesvedības saistības ar vecās ēkas nojaukšanu vai jaunās ēkas būvniecību, vai vienkārši grozījumi pilsētas plānā (piemēram, ko izraisījušas noliktavas nojaukšanas posmā radušās problēmas) varēja ietekmēt esošās noliktavas izmantošanu.

58. Pārdēvējais nekāds ziņā nav tikai hipotētisks scenārijs. Patiesībā Odenses pilsētas domes pieņemtajā sēkotnējā pilsētas plānā bija norādīts, ka attiecīgā noliktava ir jā saglabā, “ciklā tas ir iespējams”. Tikai pēc tam pilsētas plāns mainījās tā, ka noliktavas austrumu frontona vidusdaļa bija viengais vecās ēkas arhitektūras elements, kas bija jā saglabā. Lai gan šis grozījums bija paredzēts pirms pirkuma līguma parakstīšanas, tas tika pieņemts vēlāk (19).

59. Es arī uzskatu par nepārliecinošu otru Dānijas valdības izvirzīto argumentu, saskaņā ar kuru tai bija tiesības klasificēt attiecīgo zemes gabalu kā “apbūves zemi”, ņemot vērā, ka šī jēdziena definīcija saskaņā ar PVN direktīvas 12. panta 3. punktu ir atstāta daļēji bārstu ziņā (20).

K? Komisija pamatoti nor?d?ja, dal?bvalstu r?c?bas br?v?ba, defin?jot, kas ir “apb?ves zeme”, nevar skart “?kas” j?dzienu, kas, gluži pret?ji, ir Kopienas j?dziens (21). Turkl?t šis j?dziens ir diezgan plaši defin?ts PVN direkt?vas 12. panta 2. punkta pirmaj? da?? k? “*jebkura celtne, kas nostiprin?ta uz zemes vai zem?*” (22).

60. Šaj? zi?? es tikai v?l?tos piebilst, ka š? v?rt?juma ietvaros nav noz?mes tam, ka da?a no vec?s ?kas frontona tika saglab?ta jaunaj? ?k?. Man? izpratn?, š? ?kas da?a no s?kuma tika no?emta, lai to v?l?k var?tu integr?t jaunaj? ?k?. Es uzskatu, ka nek?d? j?dziena “?ka” PVN direkt?vas 12. panta 2. punkta pirm?s da?as izpratn? sapr?t?gas interpret?cijas gad?jum? šo j?dzienu nedr?kst paplašin?t tikt?l, ka taj? tikt? iek?auts vec?s ?kas elements, kas vienk?rši v?l?k tika integr?ts vai izmantots jaunaj? ?k?, t? ar? nekad neb?dams nostiprin?ts uz zemes. L?dz ar to, lai gan š? j?dziena tv?rums tika apspriests starp pus?m, manupr?t, š? jaut?juma s?k?kai iztirz?šanai nav j?gas, jo tas šaj? liet? ir mazsvar?gs.

61. Visbeidzot secin?jumu, saska?? ar kuru apstr?d?t? ?pašuma pirm? p?rdošana var tikt uzskat?ta par apb?ves zemes p?rdošanu PVN noteikumu izpratn?, atbalsta divi papildu apsv?rumi.

62. Pirmk?rt, Tiesa jau ir nospriedusi, ka PVN direkt?vas 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta un 135. panta 1. punkta j) apakšpunkta *ratio legis* ir relat?vs pievienot?s v?rt?bas tr?kums, ko rada vecas ?kas p?rdošana. Tiesa ir konstat?jusi, ka “?kas p?rdošana uzreiz p?c t?s pirm?s pieg?des galapatr?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” (23).

63. No š? viedok?a raugoties, str?d?gais dar?jums diez vai attaisno PVN piem?rošanu – ?pašum? netika veikta nek?das darb?bas, kas var?tu palielin?t t? ekonomisko v?rt?bu KPC. Faktiski, pirms šis ?pašums var?ja atkal non?kt pievienot?s v?rt?bas ražošanas ??d?, noliktava bija j?nojauc (24).

64. Otrk?rt, Tiesa nesen ir pazi?ojusi, ka, v?rt?jot PVN direkt?vas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 135. panta 1. punkta j) apakšpunktu, “apl?kojot tos kop?, tiek noš?irtas vecas un jaunas ?kas, un veca nekustam? ?pašuma *p?rdošana princip? netiek aplikta ar PVN*” (25). Šaj? zi?? es grib?tu zin?t, vai, ja zemes gabala p?rdošana kop? ar vecu ?ku, kuru var?tu nekav?joties izmantot saimnieciskiem nol?kiem, tikt? klasific?ta k? apb?ves zemes p?rdošana, tas nerad?tu jaut?jumus saist?b? ar nodok?u neitralit?tes principu. Patiesi, analo?iski dar?jumi tikt? pak?auti vai tikt? atbr?voti no PVN, tikai pamatojoties uz pušu pausto nodomu attiec?b? uz ?kas turpm?ko likteni neatkar?gi no t?s fizisk? izskata.

65. Noš?irot noteikumu piem?rošanu no objekt?v?s realit?tes, š? pieeja var?tu ar? padar?t šo noteikumu apiešanu sam?r? vienk?ršu. Patiesi, pus?m b?tu pat p?r?k viegli rast risin?jumu, iek?aujot l?gumu k?du pazi?ojumu attiec?b? uz ?kas n?kotni, lai pan?ktu v?lamo rezult?tu attiec?b? uz PVN piem?rošanu. Es neuzskatu par pie?emamu pieeju, ka nodok?u iest?d?m v?l?k b?tu j?p?rbauda, vai un cik liel? m?r? pušu paustais nodoms ir faktiski ?stenojies.

D. Attiec?g? ?pašuma t?l?kp?rdošana

66. Man š?iet, ka iepriekš izkl?st?tie apsv?rumi attiec?b? uz attiec?g? ?pašuma p?rdošanu var?tu b?t vienl?dz piem?rojami ar? attiec?b? uz š? ?pašuma t?l?kp?rdošanu.

67. P?d?jais dar?jums, ko nosl?dza KPC un *Boligforeningen Kristiansdal*, manupr?t, attiec?s uz to pašu ?pašumu, kas bija pirm?s p?rdošanas objekts. L?dz ar to ar? turpm?kais dar?jums attiec?s uz t?da zemes gabala p?rdošanu, uz kura atrad?s neskarta, piln?b? funkcion?la noliktava, kurai bija noteikta (ne mazsvar?ga) v?rt?ba. L?dz?gi k? es nor?d?ju attiec?b? uz pirmo

dar?jumu, laik?, kad p?rdev?js, š?iet, bija nodevis ?pašumties?bas pirc?jam, nojaukšanas darbi v?l nebija s?kti.

68. Tom?r tiesas s?d? Komisija ierosin?ja, ka attiec?g? ?pašuma t?l?kp?rdošanu nevajadz?tu apl?kot izol?ti, bet uzskat?t par da?u no dar?jumu kopuma, kas saska?? ar attiec?go l?gumu noteikumiem ir j?v?rt? kop?. P?c Komisijas dom?m, š?da pieeja noz?m?, ka, tos ?emot kop?, dar?jumi starp *KPC* un *Boligforeningen Kristiansdal* b?tu j?uzskata par t?diem, kas dod pamatu “?kas vai ?kas da?as un zem ?kas esoš?s zemes nodošanai pirms š?s ?kas pirmreiz?jas izmantošanas un apb?ves zemes nodošanai” PVN direkt?vas 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

69. Manupr?t, lietas materi?los nav pietiekami daudz elementu, kas ?autu Tiesai pie?emt gal?go nost?ju šaj? jaut?jum?. Turkl?t, ?emot v?r? Tiesas izstr?d?tos principus (26), valsts tiesa parasti ir t?, kurai j?nosaka, vai form?li noš?irti dar?jumi ir tik cieši saist?ti, ka tie objekt?vi veido vienotu, ekonomiski nedal?mu dar?jumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga (27).

70. Šaj? zi?? es ar? v?l?tos piebilst, ka iesniedz?jtiesas uzdotais jaut?jums ir formul?ts abstrakt? veid? un ir v?rstis uz to, cik svar?gs ir pušu nodoms PVN piem?rošanas kontekst? saist?b? ar zemes ar uz t?s esošu ?ku nodošanu. Iesniedz?jtiesa nav l?gusi Tiesas nor?d?jumus par konkr?to Komisijas izvirz?to jaut?jumu. L?dz ar to ir tikai dažas nosl?guma piez?mes, ko var pied?v?t k? pal?dz?bu valsts tiesai, ja t? to prasa.

71. Ietvarl?gum? š?iet skaidri noteikts, ka *Boligforeningen Kristiansdal* ieg?d?j?s ?pašumu, lai p?c tam darbotos k? b?vnieks un p?rvaldnieks. Savuk?rt *KPC* tika identific?ta tikai k? l?gumsl?dz?ja, kas veiktu nekustam? ?pašuma projekt?šanu un p?rveidošanu par m?jok?u blokiem. Turkl?t, pirms *KPC* var?tu s?kt b?vdarbus, *Boligforeningen Kristiansdal* bija j?organiz? un j?apmaks? esoš?s noliktavas nojaukšana. T?pat ar? *Boligforeningen Kristiansdal* bija j?uz?emas jebk?da iesp?jam? atbild?ba, kas izriet no nojaukšanas darbiem.

72. ?emot v?r? iepriekš min?to, š?iet, ka pirms m?jok?u bloku b?vniec?bas *Boligforeningen Kristiansdal* darboj?s k? attiec?g? ?pašuma ?pašnieks, kas saska?? ar PVN direkt?vas 14. un 63. pantu (28) ir uzskat?ms par iekas?jam?bas gad?jumu. Šaj? zi?? Tiesa ir paskaidrojusi, ka j?dziens “pre?u pieg?de” ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas noz?m? “ties?bu nodošanu r?koties ar ?ermenisku lietu k? ?pašniekam, pat ja nenotiek ?pašumties?bu nodošana” (29).

73. Turkl?t, t?pat k? pirm? dar?juma gad?jum?, neš?iet, ka pirms t?l?kp?rdošanas ?pašum? tika veikti darbi, kas palielin?ja t? v?rt?bu, t?d?j?di attaisnojot PVN iekas?šanu.

74. Tom?r iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai šie elementi, nov?rt?jot tos kop? ar visiem citiem b?tiskiem faktoriem, var (vai nevar) nor?d?t, ka, piem?rojot PVN noteikumus, attiec?g? ?pašuma t?l?kp?rdošana ir “?kas vai ?kas da?u un zem t?s esoš?s zemes nodošana” PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta j) apakšpunkta izpratn?.

75. Jebkur? gad?jum? neatkar?gi no t?, k? otrais dar?jums tiek gal?gi klasific?ts, no iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? 2.2. ieda?as da?a, saska?? ar kuru t?das zemes, uz kuras atrodas ?ka, p?rdošana, autom?tiski ir uzskat?ma par apb?ves zemes p?rdošanu, uz kuru attiecas PVN, gad?jum?, ja pušu nodoms ir nojaukt ?ku, lai var?tu b?v?t jaunu ?ku, nav sader?gs ar PVN direkt?vas noteikumiem.

IV. Secin?jumi

76. Noslīgumu ierosinu Tiesai uz *Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt, kā aprakstīts turpmāk:

– Tās valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā, saskaņā ar kuru zemes gabala, uz kura atrodas ūka, nodošana ir uzskatāma par apbēves zemes pārdošānu, uz kuru attiecas pievienotās vērēbas nodoklis, ja pušu nodoms ir ūkas nojaukšana jaunas ūkas būvniecībai, nav saderīgs ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērēbas nodokļa sistēmu 12. pantu un 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunktu.

1 Oriģinālvārda – angļu.

2 Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērēbas nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

3 Skat. tostarp spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 32. un 34. punkts un tajos minētā judikatūra).

4 Attiecībā uz to, cik svarīgs ir šis pārdzīvais elements, skat., piemēram, spriedumus, 1986. gada 8. jūlijs, *Kerrutt* (73/85, EU:C:1986:295, 15. punkts), un 2007. gada 29. marts, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, 25. punkts).

5 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2018. gada 18. oktobris, *Volkswagen Financial Services (UK)* (C-153/17, EU:C:2018:845 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

6 Skat. iepriekš šo secinājumu 13. un 15. punktu.

7 Šo jautājumu apskatīšu *tālāk*, šo secinājumu 66.–73. punktā.

8 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2018. gada 22. februāris, *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

9 Skat. manu atzinumu *tālāk* lietā *E LATS* (C-154/17, EU:C:2018:226, 82. punkts).

10 Turpat, 77. punkts.

11 Skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* (C-326/11, EU:C:2012:461, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 Spriedums, 2009. gada 19. novembris, *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722) (turpmāk tekstā – “spriedums *Don Bosco*”).

13 Schopenhauer, A., *Die Welt als Wille und Vorstellung* (pirmais izdevums F. A. Brockhaus, Leipciga, 1819. gads).

14 2007. gada 27. septembra spriedums, *Teleos u.c.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 39. un 40. punkts). Izcēlums mans.

15 Spriedums *Don Bosco* (39. punkts). Izcēlums mans.

16 Turpat.

17 Spriedums *Don Bosco*, 32. punkts.

18 Skat. spriedumu, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection* (C-308/16,

EU:C:2017:869, 53. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Izc?lums mans.

19 Skat. iepriekš šo secin?jumu 11. un 12. punktu.

20 Skat. ar? spriedumu, 1996. gada 28. marts, *Gemeente Emmen* (C?468/93, EU:C:1996:139, 25. un 26. punkts).

21 Skat. turpat, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra. T?pat Tiesa ar? nosprieda, ka j?dzienu “?ku vai ?ku da?u pieg?de un zeme, uz kuras t?s atrodas” nevar noteikt, atsaucoties uz valsts ties?b?m, bet tas ir j?interpret? vienveid?gi; skat., *inter alia*, spriedumu, 2009. gada 11. j?nijs, *RLRE Tellmer Property* (C?572/07, EU:C:2009:365, 15. punkts).

22 Izc?lums mans.

23 Skat. spriedumu, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection* (C?308/16, EU:C:2017:869, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

24 Visp?r?g?k par šo jaut?jumu skat. ?ener?ladvok?ta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] secin?jumus liet? *Blasi* (C?346/95, EU:C:1997:432, 15. punkts).

25 Spriedums, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection* (C?308/16, EU:C:2017:869, 29. un 30. punkts). Izc?lums mans.

26 Skat. iepriekš šo secin?jumu 33. punktu.

27 Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2008. gada 21. febru?ris, *Part Service* (C?425/06, EU:C:2008:108, 51.–54. punkts), un 2018. gada 18. oktobris, *Volkswagen Financial Services (UK)* (C?153/17, EU:C:2018:845, 32. un 33. punkts).

28 Skat. iepriekš šo secin?jumu 35. punktu.

29 Skat., piem?ram, spriedumu, 1990. gada 8. febru?ris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61 9. punkts).