TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2013. gada 17. janvārī*

Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīva 2006/112/EK — 135. panta 1. punkta k) apakšpunkts, lasot kopā ar 12. panta 1. un 3. punktu — Neapbūvēta zeme — Apbūves zeme — Jēdzieni — Nojaukšanas darbi saistībā ar nākotnē būvējamu ēku — Atbrīvojums no PVN

Lieta C-543/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 9. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 24. oktobrī, tiesvedībā

Woningstichting Maasdriel

pret

Staatssecretaris van Financiën .

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*], tiesneši K. Toadere [*C. Toader*] (referente) un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

ģenerāladvokāts N. Vāls [*N. Wahl*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 22. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Woningstichting Maasdriel* vārdā – *H. de Kat*, *advocaat*,

— Nīderlandes valdības vārdā – *J. Langer* un *C. Wissels*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *P. van Nuffel*, pārstāvji.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 135. panta 1. punkta k) apakšpunkta, lasot kopā ar 12. panta 1. un 3. punktu, interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Woningstichting Maasdriel* (turpmāk tekstā – "*Woningstichting*") un *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās) par nekustamā īpašuma iegādes darījuma atbrīvojumu no nekustamā īpašuma nodošanas nodokļa, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesībām šis darījums ir apliekams ar pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – "PVN").

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 12. panta 1. un 3. punkta teksts ir šāds:

"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:

[..]

b) apbūves zemes piegādi [nodošanu].

[..]

3. Šā panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē "apbūves zeme" ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemes gabals, ko dalībvalstis šādi definējušas."

4 Šīs direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunktā ir noteikts:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

k) neapbūvētas zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto apbūves zemi;

[..]."

Nīderlandes tiesības

5 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting 1968*; *Staatsblad* 1968, Nr. 329) pamatlietā piemērojamas redakcijas (turpmāk tekstā – "Likums par PVN") 11. pantā ir noteikts:

"1. Apstākļos, ko vispārēja pasākuma veidā nosaka administratīvā iestāde, no nodokļa ir atbrīvota:

a) nekustamā īpašuma un tiesību uz to nodošana, izņemot:

1) ēkas vai ēkas daļas un ar to saistītās zemes nodošanu, kas veikta pirms vai vēlākais divus gadus pēc tās pirmreizējās izmantošanas, kā arī apbūves zemes nodošanu;

[..]

4. 1. punkta a) apakšpunkta 1) punkta piemērošanas nolūkos "apbūves zeme" nozīmē ikvienu neapbūvētu zemi:

a) uz kuras ir vai ir bijuši veikti būvdarbi;

b) attiecībā uz kuru ir tikuši veikti uzlabojumi, kas paredzēti šīs zemes ekskluzīvai izmantošanai;

c) kuras apkārtnē ir vai ir tikuši veikti uzlabojumi vai

d) attiecībā uz kuru ir piešķirta būvatļauja,

lai zemi apbūvētu."

6 Likuma par tiesisko darījumu aplikšanu ar nodokļiem (*Wet op belastingen van rechtsverkeer*) 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka ""nekustama īpašuma nodošanas nodoklis" ir nodoklis, kas tiek iekasēts par Nīderlandē esoša nekustamā īpašuma vai tiesību uz to iegādi".

7 Atbilstoši šī likuma 15. panta 1. punkta a) apakšpunktam apstākļos, ko vispārēja pasākuma veidā nosaka administratīvā iestāde, no nekustama īpašuma nodošanas nodokļa ir atbrīvota iegāde, kas veikta "ar nodošanu [Likuma par PVN] 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta 1) punkta izpratnē [..], kura ir aplikta ar apgrozījuma nodokli, ja īpašums tiek izmantots, lai gūtu ienākumus, un pircējs saskaņā ar [Likuma par PVN] 15. pantu var pilnībā vai daļēji atskaitīt apgrozījuma nodokli".

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

8 2006. gada 13. novembrī *Woningstichting* noslēdza zemesgabala pirkuma līgumu ar Māsdrilas [*Maasdriel*] pašvaldību (turpmāk tekstā – "pārdevējs"). Šajā brīdī uz zemesgabala atradās ēka, kas bija tikusi izmantota kā bibliotēka (turpmāk tekstā – "pastāvoša ēka"), kurai līdzās atradās asfaltēta publiska autostāvvieta.

9 Pirkuma līgumā bija paredzēts, ka "pārdotais īpašums tiks nodots ar visu nepieciešamo infrastruktūru", jo *Woningstichting* nodoms bija būvēt uz zemesgabala dzīvojamās ēkas, attiecīgajā gadījumā tās kombinējot ar biroja telpām un autostāvvietas iespēju. Puses vienojās par to, ka pārdevējs uzņemsies ēkas nojaukšanu un noņems autostāvvietas segumu. Vienošanās summa bija EUR 1 380 000 (bez PVN) par zemesgabalu, pieskaitot nojaukšanas cenu, kas aprēķināta EUR 22 000 apmērā (bez PVN).

10 2007. gada janvārī un februārī pārdevējs nojauca ēku un atbrīvoja [zemesgabalu] no drupām.

11 Zemesgabala nodošana *Woningstichting* tika veikta īpašumtiesību nodošanas brīdī ar 2007. gada 2. marta notariālo aktu. Šajā datumā autostāvvieta joprojām tika izmantota, segums vēl nebija noņemts un *Woningstichting* vēl nebija izsniegta nepieciešamā būvatļauja tās projekta īstenošanai, kas vēl atradās uzmetumu un rasējumu posmā.

12 Saskaņā ar Nīderlandes tiesībām, lai novērstu dubultu nodokļa uzlikšanu, ja nekustamā īpašuma iegāde ir apliekama ar PVN, šī iegāde ir atbrīvota no nekustamā īpašuma nodošanas nodokļa, kas tiek aprēķināts no pirkuma cenas. Apbūves zemes nodošana ir apliekama ar PVN. Savukārt neapbūvētas zemes nodošana ir atbrīvota no PVN un tai ir piemērojams nekustamā īpašuma nodošanas nodoklis.

13 *Woningstichting* samaksāja pārdēvējam PVN par attiecīgo nodošanu, uzskatot, ka nodošana attiecoties uz apbūves zemi un tādējādi tā esot bijusi apliekama ar šo nodokli, tāpēc nekustamā īpašuma nodošanas nodoklis neesot bijis jāmaksā.

14 Nodokļu inspektors tomēr uzskatīja, ka minētā nodošana attiecas uz neapbūvētu zemi, kas ir atbrīvojama no PVN, un par to bija jāmaksā nekustamā īpašuma nodošanas nodoklis. Sekojoši *Woningstichting* saņēma paziņojumu par nekustamā īpašuma nodošanas nodokļa apmēru. Par šo paziņojumu iesniegtā *Woningstichting* sūdzība tika noraidīta ar nodokļu inspektora lēmumu, un *Woningstichting* cēla prasību par šo lēmumu *Rechtbank te Arnhem* (Arnemas tiesa). Šī tiesa noraidīja minēto prasību.

15 *Woningstichting* par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Gerechtshof te Arnhem* (Arnemas apelācijas tiesa), kura to noraidīja.

16 *Gerechtshof te Arnhem*, norādot uz 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed* (Krājums, I-11079. lpp.), nosprieda, ka pārdevējs ir nodevis neapbūvētu zemi, jo nodošanas brīdī ēka jau bija pilnībā nojaukta un puses bija vienojušās, ka autostāvvietas segums ir jānoņem par pārdevēja līdzekļiem pēc nodošanas. Tāpat tā nosprieda, ka zemesgabalu nevar uzskatīt par apbūves zemi, jo ēkas nojaukšanu un autostāvvietas seguma noņemšanu nevar uzskatīt par "būvdarbiem" Likuma par PVN 11. panta 4. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Turklāt puses nebija vienojušās par citiem būvdarbiem. Šī pati tiesa arī uzskatīja, ka pastāvošie, jaunceltnei izmantojamie uzlabojumi attiecīgā zemesgabala tuvumā nav uzlabojumi minētā likuma 11. panta 4. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

17 *Woningstichting* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākajā tiesā].

18 Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar tās judikatūru Likuma par PVN 11. panta 4. punkta a) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka ēkas pilnīgas nojaukšanas gadījumā par neapbūvētu kļuvušais zemesgabals ir uzskatāms par apbūves zemi tikai tad, ja pēc ēkas nojaukšanas uz zemesgabala ir tikuši veikti uzlabojumi, lai varētu būvēt jaunas ēkas. Tā norāda, ka atbilstoši šai judikatūrai nojaukšana nevar tikt kvalificēta par "būvdarbiem" šī likuma 11. panta 4. punkta a) apakšpunkta izpratnē pat tad, ja nojaukšana ir veikta, lai uz zemes, kas šādi kļūst neapbūvējama, vēlāk būvētu ēkas. Tā atzīmē, ka, lai gan pusēm ir nodoms izmantot zemesgabalu jaunu ēku būvniecībai, nojaukšanas darbi paši par sevi neļauj uz šo zemesgabalu attiecināt jēdzienu "apbūves zeme".

19 Šajā ziņā iesniedzējtiesa tomēr norāda, ka Tiesa jau ir spriedusi 1996. gada 28. marta spriedumā lietā C-468/93 *Gemeente Emmen* (*Recueil*, I-1721. lpp., 20. un 25. punkts) un iepriekš minētajā spriedumā lietā *Don Bosco Onroerend Goed* (43. punkts), ka "[dalībvalstīm] ir jānosaka, kuri zemesgabali ir jāuzskata par apbūves zemi [..], ievērojot [Sestās PVN direktīvas] mērķi, kas ir atbrīvot no PVN tikai neapbūvētas zemes, kas nav paredzēta apbūvei, nodošanu".

20 Ņemot vērā šo Tiesas judikatūru, iesniedzējtiesa šaubās par to, vai dalībvalstīm piešķirtā rīcības brīvība definēt jēdzienu "apbūves zeme" ļauj dalībvalstij atbrīvot no PVN neapbūvētas zemes, kas kļuvusi neapbūvējama, nojaucot pastāvošās ēkas, nodošanu pat tad, ja šie darbi tika veikti, lai uz zemesgabala varētu uzbūvēt jaunas ēkas. Tāpat tā šaubās par to, vai, lai noteiktu, vai attiecīgā nodošana attiecas uz "neapbūvētiem zemesgabaliem, kas nav paredzēti apbūvei" iepriekš minētā spriedumā lietā *Gemeente Emmen* izpratnē, tā var ņemt vērā tikai tos apstākļus, kas radušies, sākot no brīža, kad neapbūvētā zeme ir kļuvusi par tādu, neņemot vērā iepriekš notikušos nojaukšanas darbus.

21 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai PVN direktīvas [..] 135. panta 1. punkta k) apakšpunkts, lasot kopā ar 12. panta 1. un 3. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka no PVN katrā ziņā nevar tikt atbrīvota tādas neapbūvētas zemes nodošana, kas par tādu ir kļuvusi, nojaucot uz tās esošās ēkas, lai būvētu jaunbūvi?"

Par prejudiciālo jautājumu

22 Savā jautājumā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunkts, lasot saistībā ar šīs direktīvas 12. panta 1. un 3. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā pirmajā minētajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no PVN attiecas uz pamatlietā aplūkotu darījumu par zemesgabala nodošanu, kas ir neapbūvēts pēc ēkas nojaukšanas, kura uz tā atradās, pat tad, ja šīs nodošanas brīdī nebija veikti citi zemesgabala uzlabošanas darbi, neskaitot minēto nojaukšanu, taču attiecīgo zemesgabalu bija plānots apbūvēt.

23 Nīderlandes valdība, uzskatot, ka šajā lietā nav bijis uzlabošanas darbu Nīderlandes tiesību izpratnē, nepieļauj, ka vispār tiek ņemts vērā pušu nodoms, nosakot, vai pamatlietā aplūkotais zemesgabals ir "neapbūvēts" vai "apbūvēts".

24 Savukārt *Woningstichting* un Eiropas Komisija uzskata, ka Nīderlandes tiesiskajā regulējumā paredzētie nosacījumi, kuru mērķis ir definēt apbūves zemi, ir ļoti ierobežojoši un nav piemērojami visās situācijās, kurās zemesgabals varētu tikt uzskatīts par apbūvei paredzētu. Tāpat tās uzskata, ka no lietas materiālu satura ir skaidri redzams, ka pamatlietā aplūkotais zemesgabals var objektīvi tikt uzskatīts par zemesgabalu, kas ir paredzēts apbūvei.

25 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu PVN direktīvas 135. pantā minētos atbrīvojumus, – ņemot vērā, ka tie ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru īpašuma nodošanu un katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs, – ir interpretējami šauri. Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un, to veicot, jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas raksturīgas kopējai PVN sistēmai. Tādējādi šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka jēdzieni, kas izmantoti, definējot minētajā 135. pantā paredzētos atbrīvojumus, būtu jāinterpretē tā, ka tiem tiktu atņemta [lietderīgā] iedarbība (šajā ziņā skat. 2012. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-326/11 *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunktu neapbūvētas zemes nodošanu, izņemot direktīvas 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto apbūves zemi, atbrīvo no PVN. Atbilstoši šīs direktīvas 12. panta 3. punktam "apbūves zeme" minētā panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemesgabals, ko dalībvalstis šādi definējušas.

27 No tā izriet, ka apbūves zemes nodošana ir apliekama ar PVN un ka tā neietilpst PVN 135. pantā paredzētajā, šauri interpretējamajā atbrīvojumu no nodokļa kategorijā.

28 Šīs PVN direktīvas normas ir transponētas Nīderlandes tiesību sistēmā ar Likuma par PVN 11. panta 4. punkta a) apakšpunktu, kurā kā "apbūves zeme" ir definēta tostarp ikviena neapbūvēta zeme, uz kuras ir vai ir bijuši veikti būvdarbi celtniecības nolūkos.

29 Saskaņā ar iesniedzējtiesas minēto valsts judikatūru šajā valsts tiesību normā izmantotais jēdziens "būvdarbi" ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neietver nojaukšanas darbus, pat ja nav šaubu, ka tie ir tikuši veikti, lai uzbūvētu jaunbūvi.

30 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, pirmkārt, dalībvalstīm, definējot, kas ir jāuzskata par "apbūves zemi", ir jāievēro PVN direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunkta mērķis, kas ir atbrīvot no PVN tikai neapbūvētas zemes, kura nav paredzēta apbūvei, nodošanu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Gemeente Emmen*, 24. un 25. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Don Bosco Onroerend Goed*, 43. punkts).

31 Lai garantētu nodokļu neitralitātes principa ievērošanu, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kurš aizliedz, pirmkārt, līdzīgu un tādējādi savstarpēji konkurējošu preču piegādēm piemērot atšķirīgus nosacījumus attiecībā uz PVN, kā arī, otrkārt, saimnieciskās darbības subjektiem, kas veic vienādas darbības, piemērot atšķirīgus nosacījumus jautājumā par PVN iekasēšanu (2009. gada 29. oktobra spriedums lietā C-29/08 *SKF*, Krājums, I-10413. lpp., 67. punkts un tajā minētā judikatūra), ir nepieciešams, lai uz ikvienu neapbūvētu zemi, uz kuras ir paredzēta ēkas būvniecība un tātad to ir paredzēts apbūvēt, attiektos šī valsts definīcija.

32 Otrkārt, ir jāatgādina, ka pušu paustais nodoms par darījuma aplikšanu ar PVN ir jāņem vērā, visaptveroši izvērtējot tāda darījuma apstākļus, ar nosacījumu, ka nodomu apstiprina objektīvi apstākļi (iepriekš minētais spriedums lietā *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Tādējādi, tāpat kā Tiesa jau ir konstatējusi, ka šajos apstākļos ietilpst pārbūves darbu apjoms, kurus pārdevējs veicis līdz nodošanas brīdim (iepriekš minētais spriedums lietā *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, 34. punkts), pie šiem apstākļiem var pieskaitīt arī saistībā ar nākotnē būvējamu ēku līdz šim brīdim pārdevēja veikto nojaukšanas darbu pabeigšanu vai pārdevēja saistības veikt šādus nojaukšanas darbus saistībā ar nākotnē būvējamu ēku.

34 Šajā lietā ir jāatzīmē, kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, ka pamatlietā nav apstrīdēts, ka nodošanas brīdī ēkas nojaukšanas darbi ir tikuši veikti vai – attiecībā uz autostāvvietu – tiks veikti ar mērķi uzbūvēt jaunbūvi.

35 Jebkurā gadījumā iesniedzējtiesai ir jāveic ar pamatlietā aplūkoto darījumu saistīto un nodošanas brīdī pastāvošo apstākļu, tostarp pušu nodoma, ar nosacījumu, ka to apstiprina objektīvi apstākļi, visaptverošs vērtējums, lai noteiktu, vai pamatlietā aplūkotais darījums attiecas vai neattiecas uz apbūves zemi.

36 Uz uzdoto jautājumu, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jāatbild, ka PVN direktīvas 35. panta 1. punkta k) apakšpunkts, lasot kopā ar šīs direktīvas 12. panta 1. un 3. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā pirmajā minētajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no PVN neattiecas uz pamatlietā aplūkoto darījumu par zemesgabala nodošanu, kas ir neapbūvēts pēc ēkas nojaukšanas, kura uz tā atradās, pat tad, ja šīs nodošanas brīdī nebija veikti citi zemesgabala uzlabošanas darbi, neskaitot minēto nojaukšanu, ja no visaptveroša vērtējuma par apstākļiem, kas saistīti ar šo darījumu un kas pastāv nodošanas brīdī, tostarp pušu nodoma, ja to apstiprina objektīvi apstākļi, izriet, ka šajā brīdī attiecīgo zemesgabalu patiešām bija paredzēts apbūvēt, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

37 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta k) apakšpunkts, lasot kopā ar šīs direktīvas 12. panta 1. un 3. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā pirmajā minētajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no PVN neattiecas uz pamatlietā aplūkoto darījumu par zemesgabala nodošanu, kas ir neapbūvēts pēc ēkas nojaukšanas, kura uz tā atradās, pat tad, ja šīs nodošanas brīdī nebija veikti citi zemesgabala uzlabošanas darbi, neskaitot minēto nojaukšanu, ja no visaptveroša vērtējuma par apstākļiem, kas saistīti ar šo darījumu un kas pastāv nodošanas brīdī, tostarp pušu nodoma, ja to apstiprina objektīvi apstākļi, izriet, ka šajā brīdī attiecīgo zemesgabalu patiešām bija paredzēts apbūvēt, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]