Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 19. martā [1]

Lieta C-71/18

Skatteministeriet
pret
KPC Herning

(*Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Zemes gabala, uz kura atrodas daļēji nojaucama ēka, kuras vietā ir jābūvē jauna ēka, nodošana – Direktīvas 2006/112/EK 12. pants – Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunkts – Atbrīvojums no PVN – Pušu nodoms – Objektīvs novērtējums – Jēdziens "ēka"

1. Vai zemes gabala, uz kura atrodas ēka, nodošana gadījumā, ja puses nodošanas brīdī skaidri paredz, ka zemes gabala pircējs vai nākamais pircējs nojauks šo ēku, lai būvētu jaunu ēku, ir uzskatāms par darījumu, kas ir atbrīvots no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") atbilstoši PVN direktīvas 12. pantam un 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunktam [2]?

2. Tāds īsumā ir jautājums, ko Tiesai uzdeva *Vestre Landsret* (Rietumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija). Plašāks principiāls jautājums, kas izvirzīts šajā lietā, ir pušu nodoma loma, klasificējot darījumu PVN direktīvas izpratnē.

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

3. PVN direktīvas 12. pantā 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) ēkas vai ēkas daļas un zem ēkas esošās zemes piegādi pirms šīs ēkas pirmreizējas izmantošanas;

b) apbūves zemes piegādi [nodošanu]."

2. Šā panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē vārds "ēka" ir jebkura celtne, kas nostiprināta uz zemes vai zemē.

1 Oriģinālvaloda – angļu.

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

[..]

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

4. PVN direktīvas 135. panta 1. punktā ir noteikts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

j) ēkas vai ēkas daļu un zem tās esošās zemes piegādi [nodošanu], izņemot 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētos gadījumus;

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

[..]."

B. Piemērojamie valsts tiesību akti

5. *Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift* (2016. gada 21. jūnija Konsolidētais likums Nr. 760 par pievienotās vērtības nodokli) (turpmāk tekstā – "PVN likums") 13. panta 1. punkta 9) un 3) apakšpunktā ir noteikts:

"1. No nodokļiem ir atbrīvotas šādas preces un pakalpojumi:

[..]

9) nekustamā īpašuma nodošana. Tomēr pastāv šādi atbrīvojuma izņēmumi:

   a) jaunas ēkas vai jaunas ēkas un zem ēkas esošās zemes nodošana;

   b) apbūves zemes nodošana (neatkarīgi no tā, vai tā tiks attīstīta), jo īpaši apbūvētas zemes nodošana.

[..]

3. Nodokļu ministrs var noteikt sīki izstrādātus nosacījumus attiecībā uz nekustamā īpašuma definīciju 1. punkta 9) apakšpunkta izpratnē."

6. *Bekendtgørelse nr. 808 af. 30 juni 2015 om merværdiafgift* (2015. gada 30. jūnija Noteikumi Nr. 808 par pievienotās vērtības nodokli) (turpmāk tekstā – "PVN noteikumi") 54. panta 1. punktā ir noteikts:

"PVN likuma 13. panta 1. punkta 9) apakšpunkta a) punktā minētais termins "ēka" nozīmē struktūras, kas ir nostiprinātas uz zemes vai zemē un kas ir pabeigtas to paredzētajam lietojumam. Šādas ēkas daļu nodošana tiek uzskatīta arī par ēkas nodošanu."

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

"PVN likuma 13. panta 1. punkta 9) apakšpunkta b) punktā minētais termins "apbūves zeme" nozīmē neattīstītu zemi, kas saskaņā ar Plānošanas likumu vai saskaņā ar to pieņemtajiem noteikumiem ir izraudzīta 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 apbūves 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 apbūves zemes nodošanu.

[..]

Ja tiek panākta vienošanās, ka pārdevējs nojauks ēku, vai ja no līguma izriet, ka pircējs ir iegādājies ēkas nolūkā tās nojaukt, tā ir uzskatāma par apbūves zemes pārdošanu.

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 apbūves zeme, var, piemēram, būt pārdošanas līgumā noteiktā cena, salīdzinot ar līdzīgu preču normālo vērtību, ēkas būtība ("novietne"), pieslēgumu sabiedriskiem/komerciāliem pakalpojumiem neesamība, iepriekšējais īpašuma lietojums un būves veids (piemēram, "klēts" uzglabāšanai, kas neatbilst turpmākā lietojuma pašiem pamatprincipiem).

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

[..]"

II. Fakti, tiesvedība un prejudiciālais jautājums

9. 2012. gada aprīlī Odenses (Dānija) pilsētas dome apstiprināja pilsētas plānu ostas teritorijai, kas ietver īpašumu, ko sauc par *Finlandkaj 12* (turpmāk tekstā – "attiecīgais īpašums"). Pilsētas plānā tostarp tika norādīts, ka noliktava, kas atrodas uz attiecīgā īpašuma, 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 strādāja 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 īpašuma, 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 iegādājās attiecīgo īpašumu (turpmāk tekstā – "attiecīgā īpašuma pirmā pārdošana"). Puses uzskatīja, ka darījumam nav jāpiemēro PVN, bet, ja darījums tiktu aplikts ar PVN, līgumā tika paredzēts, ka visus noteiktos PVN maksājumus veiktu *KPC*. Pirkuma līgums bija ar nosacījumu, tostarp, ka *KPC* par jauniem cilvēkiem paredzēto mājokļu bloku būvniecību īpašumā slēdz līgumu ar mājokļu asociāciju un Odenses pašvaldība pieņem galīgo pilsētas plānu, kas atļauj īstenot attiecīgo projektu.

13. 2013. gada 5. decembrī *KPC* noslēdza trīs līgumus ar *Boligforeningen Kristiansdal*. Tie bija šādi līgumi: i) ietvarlīgums ar nosacījumu par īpašuma ar tajā esošo noliktavu pārdošanu (turpmāk tekstā – "attiecīgā īpašuma tālākpārdošana") un tā tālāku pārbūvi par jauniem cilvēkiem paredzētiem mājokļu blokiem; ii) pirkuma līgums ar nosacījumu par attiecīgā īpašuma pārdošanu, un iii) darbuzņēmuma līgums attiecīgā īpašuma pārbūvei.

14. Ietvarlīgumā ar nosacījumu ir noteikts, ka kopā ar diviem pārējiem līgumiem tiek radīta visaptveroša līgumu bāze, veidojot vienotu līgumu tīklu. Tostarp ietvarlīgumā tika noteikts, ka *Boligforeningen Kristiansdal* apņemas iegādāties īpašumu, lai kā būvnieks un pārvaldnieks pārvērstu to mājokļu blokos, kurus tā pēc tam varētu izīrēt un pārvaldīt, un kā īpašuma pārdošanas nosacījums *KPC* bija noteiktas tiesības kā būvuzņēmējam pārprojektēt un pārveidot īpašumu par jauniem cilvēkiem paredzētiem mājokļu blokiem. Ietvarlīgumā tostarp bija nosacījums, ka *KPC* galu galā iegādājas īpašumu no Odenses ostas.

15. Saskaņā ar pirkuma līgumu ar nosacījumu pirkuma cena tiek atbrīvota no PVN, jo darījums attiecas uz īpašumu ar jau pastāvošu ēku. Saskaņā ar līguma nosacījumiem *KPC* uzņēmās risku, ja, pretēji pušu gaidītajam, darījums tomēr izrādītos apliekams ar PVN. Pirkuma līgumā bija noteikti tādi paši nosacījumi kā ietvarlīgumā. Saskaņā ar darbuzņēmuma līgumu ar nosacījumu *KPC* bija jāveic visi nepieciešamie darbi, lai nodotu ēku pabeigtā stāvoklī, savukārt pašai *Boligforeningen Kristiansdal* jāveic īpašumā esošās noliktavas nojaukšana. Plānotās izmaksas bija 625 000 dāņu kronu (DKK), ieskaitot PVN.

16. 2014. gada 7. martā *Boligforeningen Kristiansdal* noslēdza līgumu ar citu uzņēmumu par noliktavas (izņemot tās austrumu frontona vidējās daļas) nojaukšanu. *KPC* nepiedalījās noliktavas nojaukšanā, kuru *Boligforeningen Kristiansdal* veica uz sava rēķina un riska.

17. 2015. gada 15. augustā īpašumā ietilpstošie mājokļu bloki bija gatavi apdzīvošanai.

18. Iesniedzējtiesa uzskata, ka Odenses osta bija iznomājusi noliktavu līdz brīdim, kad tā tika pārdota *KPC*, un nodokļu vajadzībām tā tika novērtēta 814 000 DKK apmērā. Gan pārdošanas, gan tālākpārdošanas laikā noliktava bija pilnībā funkcionāla, un to varēja izmantot, piemēram, kultūras un sporta pasākumu rīkošanai. Tomēr noliktava nebija piemērota, lai to apdzīvotu. Nepastāv strīds par to, ka attiecīgā darījuma brīdī Odenses ostai, *KPC* un *Boligforeningen Kristiansdal* bija vienāda izpratne par to, ka noliktava, izņemot tās austrumu frontonu, ir jānojauc, lai pilnībā tiktu īstenots mājokļu projekts.

19. 2013. gada 10. decembrī *KPC* pieprasīja *Skatterådet* (Valsts nodokļu pārvalde, Dānija) saistošu atbildi par to, vai attiecīgā īpašuma pirmā iegāde no Odenses ostas un attiecīgā īpašuma tālākpārdošana *Boligforeningen Kristiansdal* ir atbrīvota no PVN. 2014. gada 24. jūnija vēstulē *Skatterådet* uz abiem jautājumiem sniedza noliedzošu saistošu atbildi.

20. *KPC* iesniedza apelācijas sūdzību par *Skatterådet* lēmumu *Landsskattereten* (Apelācijas komisija nodokļu lietās, Dānija), kas ar 2015. gada 9. decembra lēmumu noteica, ka nav pamata klasificēt īpašumu kā apbūves zemi, jo abu pārdošanas reižu laikā uz īpašuma atradās ēka un turpmākajos nojaukšanas darbos nepiedalītos *KPC*, bet gan mājokļu asociācija, kurai nojaukšana jāveic uz sava rēķina un 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 izlēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai tas, ka dalībvalsts pamatlietas apstākļos tādas zemes nodošanu, uz kuras nodošanas brīdī atrodas ēka, uzskata par apbūves zemes pārdošanu, 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 apsvērumus iesniedza *KPC*, Dānijas valdība un Eiropas Komisija. Šo lietas dalībnieku mutvārdu apsvērumi arī tika uzklausīti 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 apbūves zemes pārdošanu, 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 apsvērumus 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 īpašuma pirmā pārdošana un tālākpārdošana), 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 pirmreizējas 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 "apbūves zemi". Šāda zemes gabala pārdošana 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 apbūves 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*. Šādā kontekstā pušu *subjektīvajam* nodomam attiecībā uz īpašuma turpmāko izmantošanu noteikti ir nozīme. Taču pats par sevi tas nevar būt noteicošais iemesls, lai ignorētu citus (vai drīzāk visus) objektīvos faktorus, kas saistīti ar nodošanu.

27. Turpmāk es galvenokārt pievērsīšos 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 nolēmumā, kā arī dažos lietas dalībnieku argumentos abi darījumi, kas attiecīgi bija attiecīgā īpašuma pirmā pārdošana (Odenses osta īpašumu pārdeva *KPC*) un īpašuma tālākpārdošana (*KPC* īpašumu pārdeva *Boligforeningen Kristiansdal*), tiek izskatīti kopā, nenošķirot tos. Šie divi pārdošanas darījumi ir daļa no tālāku līgumu kopuma starp *KPC* un *Boligforeningen Kristiansdal*, kas izklāstīts iepriekš šo secinājumu 13. punktā. Šķiet, ka šiem darījumiem, jo īpaši 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 īpašuma pārdošana bija ar nosacījumu, ka *KPC* par jauniem cilvēkiem paredzēto mājokļu bloku būvniecības projekta īstenošanu īpašumā slēdz līgumu ar mājokļu asociāciju. Savukārt attiecīgā īpašuma tālākpārdošana notika ar nosacījumu, ka *KPC* attiecīgo īpašumu 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 sadalīšana būtu mākslīga. 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 īpaši pakalpojums ir uzskatāms par galvenā pakalpojuma papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt 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 īpaši divus secīgus pārdošanas darījumus, nevar uzskatīt par savstarpēji papildinošiem. Ņemot vērā komerciālo mērķi un ekonomisko pamatojumu, attiecīgā īpašuma pirmā pārdošana pati par sevi ir "galvenais" darījums; tas pats attiecas uz šī īpašuma 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, ņemot vērā tā īpatnības.

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 galā abu darījumu saturs un apstākļi, kuros šie darījumi tika noslēgti, kopumā ir lielā mērā līdzīgi. Tomēr tas, vai tas tā ir, un jo īpaši tas, vai trīs darījumi, kas tika noslēgti starp *KPC* un *Boligforeningen Kristiansdal* 2013. gada 5. decembrī [6], būtu jāuzskata par vienu darījumu attiecībā uz PVN, ir jānosaka iesniedzējtiesai [7].

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 pēdējais 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.

B. Pamatlietā apskatāmās valsts tiesību normas

34. Vispirms es vēlos uzsvērt divus galvenos elementus, lai novērtētu darījumus saskaņā ar PVN direktīvu, proti, laiks, kurā šis novērtējums jāveic, un šī novērtējuma raksturs.

35. Pirmkārt, saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un PVN kļūst iekasējams tad, "kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana". Lai noteiktu, vai darījums dod pamatu piemērot PVN, *laiks*, kad jānovērtē darījums, principā ir tad, kad faktiski notiek attiecīgā preču *piegāde* vai pakalpojuma *sniegšana*. Šajā ziņā ir jānorāda, ka atbilstoši PVN direktīvas 14. panta 1. punktam ""preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam".

36. Otrkārt, attiecībā uz veidu, kādā šis novērtējums jāveic, ir jāuzsver tā *objektīvais* raksturs. Šī uzdevuma mērķis ir noskaidrot attiecīgā darījuma *faktisko ekonomisko un komerciālo situāciju*[8], aplūkojot visus attiecīgos faktorus[9]. Tas ir jādara no neatkarīga novērotāja perspektīvas, kas cenšas noteikt darījuma patieso būtību un mērķi, ņemot vērā visus objektīvos apstākļus[10].

37. Šie apstākļi jo īpaši ietver piegādātā produkta vai sniegtā pakalpojuma īpašās iezīmes, piegādes veidu un, vispārīgāk, darījuma apstākļus. Šajā kontekstā pušu nodoms arī var būt būtisks elements. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru "pušu paustais nodoms attiecībā uz darījuma aplikšanu ar PVN ir jāņem vērā, visaptveroši izvērtējot šāda darījuma apstākļus, ar nosacījumu, ka nodomu apstiprina objektīvi pierādījumi"[11].

38. Tādējādi standarta noteikums, kas jāpiemēro darījuma novērtēšanā, ir *visu objektīvo elementu novērtēšana piegādes brīdī*.

39. Ņemot to vērā, tādas valsts tiesību normas kā Nodokļu ministrijas rīkojuma par PVN par jaunu ēku un apbūves zemes pārdošanu 2.2. iedaļa (daļa no tās) (turpmāk tekstā – "2.2. iedaļa") saderība šķiet problemātiska.

40. Kopumā 2.2. iedaļā paredzētais noteikums, šķiet, atspoguļo iepriekš izklāstīto pieeju – automātiski "ēku un zemes, uz kuras atrodas ēkas, nodošana nav apliekama ar PVN gadījumā, ja tās nav jaunas ēkas". Turklāt pārējais noteikums paredz, ka (citos) vispārējos gadījumos "pircēja nodoms nevar būt izšķirošs, novērtējot, vai notiek zemes gabala nodošana", un novērtējumā ir jāņem vērā vairāki (objektīvi) kritēriji.

41. Tomēr 2.2. iedaļā ir iekļauta arī īpaša kategorija, kurā ir norādīts – "ja tiek panākta vienošanās, ka pārdevējs nojauks ēku vai ja no līguma izriet, ka pircējs ir iegādājies ēkas nolūkā tās nojaukt, tā ir uzskatāma par apbūves zemes pārdošanu".

42. Šis konkrētais valsts noteikums (vai drīzāk tā īpašais izņēmums no vispārējā valsts noteikuma), šķiet, atšķiras 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*).

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).

43. Manuprāt, tādas valsts tiesību normas kā šī 2.2. iedaļas daļa piemērošana, iespējams, radīs kļūdainus novērtējumus attiecībā uz tādiem 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 īpašuma pirmā pārdošana

44. Pirmajā darījumā *KPC* iegādājās attiecīgo īpašumu no Odenses ostas, īpašums sastāvēja no zemes gabala, ko gandrīz pilnībā aizņēma noliktava. Pārdošanas laikā šī noliktava bija neskarta, pilnībā funkcionāla, un pēc Dānijas nodokļu pārvaldes aplēsēm tās vērtība bija 814 000 DKK.

45. Tāpēc, vērtējot darījumu, pamatojoties uz tā objektīvajām pazīmēm, šķiet, ka tas precīzi ietilpst PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunktā minētajā kategorijā – "ēkas vai ēkas daļas un zem ēkas esošās zemes nodošana".

46. Tomēr Dānijas valdība apgalvo, ka šāds secinājums kļūdaini ignorētu darījuma patieso mērķi. Pušu nodoms, kā tas atspoguļots līgumā, neapšaubāmi bija nodot īpašumtiesības uz zemes gabalu, uz kura vēlāk paredzēts būvēt jaunu ēku. Puses nepārprotami bija vienisprātis, ka nekāda būvniecība nevar notikt bez iepriekšējās noliktavas nojaukšanas. Saskaņā ar Odenses pašvaldības apstiprinātajiem plāniem jaunajā ēkā bija jāiekļauj tikai ļoti neliela daļa no šīs ēkas (daļa no tās austrumu frontona).

47. Lai pamatotu savu argumentu, Dānijas valdība atsaucas uz spriedumu *Don Bosco*, kurā Tiesa konstatēja, ka atbrīvojums no PVN, kas attiecas uz neapbūvētas zemes, izņemot apbūves zemi, piegādi, "neattiecas uz tāda zemes gabala nodošanu, uz kura vēl atrodas veca ēka, kas ir jānojauc, lai tās vietā uzceltu jaunu ēku, un kuras nojaukšana šādā nolūkā, ko ir uzņēmies pārdevējs, jau ir uzsākta" [12].

48. Šis Dānijas valdības apgalvojums mani nepārliecina. Šis arguments ir balstīts uz pušu nodoma nozīmes palielināšanu, nosakot konkrētā 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 īpašības. Šajā kontekstā būtisks elements var būt arī pušu nodoms attiecībā uz piegādājamo produktu, jo tas var vēl vairāk izskaidrot darījuma vispārējo loģisko pamatojumu.

50. Tomēr tas tā ir tikai tiktāl, cik pušu nodomu atspoguļo un/vai uzsver paša darījuma īpašības. Pušu paziņojumiem, kurus neapstiprina nekādi konkrēti pierādījumi, nevar būt nozīmīga loma. Vēl būtiskāk 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, tāpat kā šajā lietā, attiecas uz to, kas, domājams, notiks ar produktu pēc tam, kad tas, izmantojot trešo personu iejaukšanos, tiks piegādāts kaut kad nākotnē.

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, kurā, pārfrāzējot Šopenhaueru, darījums ir tikai griba un tās atainojums [13], pušu nodoms diez vai var būt svarīgāks par realitāti.

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).

52. Turklāt Dānijas valdības aizstāvētā nostāja judikatūrā netiek atbalstīta. Piemēram, spriedumā *Teleos* Tiesa norādīja, ka pretēji 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 pretējs kopējās PVN sistēmas mērķiem nodrošināt tiesisko drošību un veicināt PVN piemērošanu, ņemot vērā – *atskaitot izņēmuma gadījumos – attiecīgās darbības objektīvo raksturu*". Tiesa turpināja uzsvērt, ka darījuma klasifikācija ir obligāti jāveic, "pamatojoties uz objektīviem apstākļiem" [14].

53. Ņemot to vērā, kļūst 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 pārdevējs 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 īstenosies tikai nedaudz vēlāk nekā dienā, kad tika nodotas īpašumtiesības uz īpašumu.

54. Sprieduma *Don Bosco* 39. punktā šajā ziņā ir sniegts skaidrojums. Kā Tiesa norādīja, pārdevēja 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 kļūtu saimnieciski noderīgs tikai pēc nojaukšanas darbu pabeigšanas [16], ko bija organizējis un apmaksājis pārdevējs [17].

55. Tas viss ir pretstatā šai lietai, kurā attiecīgā īpašuma 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. Šī sprieduma *Don Basco* interpretācija ir apstiprināta arī Tiesas spriedumos, saskaņā ar kuriem no PVN ir atbrīvots tāda nekustamā īpašuma 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 tāda 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 aizkavēšanās vai tiesvedība saistībā 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. Pēdējais nekādā ziņā nav tikai hipotētisks scenārijs. Patiesībā Odenses pilsētas domes pieņemtajā sākotnējā pilsētas plānā bija norādīts, ka attiecīgā noliktava ir jāsaglabā, "ciktāl tas ir iespējams". Tikai pēc tam pilsētas plāns mainījās tā, ka noliktavas austrumu frontona vidusdaļa bija vienīgais vecās ēkas arhitektūras elements, kas bija jāsaglabā. Lai gan šis grozījums bija paredzēts pirms pirkuma līguma parakstīšanas, tas tika pieņemts vēlāk [19].

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 tajā minētā judikatūra). Izcēlums mans.

19 Skat. iepriekš šo secinājumu 11. un 12. punktu.

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 dalībvalstu ziņā [20]. Kā Komisija pamatoti norādīja, dalībvalstu rīcības brīvība, definējot, kas ir "apbūves zeme", nevar skart "ēkas" jēdzienu, kas, gluži pretēji, ir Kopienas jēdziens [21]. Turklāt šis jēdziens ir diezgan plaši definēts PVN direktīvas 12. panta 2. punkta pirmajā daļā kā "*jebkura* celtne, kas nostiprināta uz zemes vai zemē" [22].

60. Šajā ziņā es tikai vēlētos piebilst, ka šī vērtējuma ietvaros nav nozīmes tam, ka daļa no vecās ēkas frontona tika saglabāta jaunajā ēkā. Manā izpratnē, šī ēkas daļa no sākuma tika noņemta, lai to vēlāk varētu integrēt jaunajā ēkā. Es uzskatu, ka nekādā jēdziena "ēka" PVN direktīvas 12. panta 2. punkta pirmās daļas izpratnē saprātīgas interpretācijas gadījumā šo jēdzienu nedrīkst paplašināt tiktāl, ka tajā tiktu iekļauts vecās ēkas elements, kas vienkārši vēlāk tika integrēts vai izmantots jaunajā ēkā, tā arī nekad nebūdams nostiprināts uz zemes. Līdz ar to, lai gan šī jēdziena tvērums tika apspriests starp pusēm, manuprāt, šī jautājuma sīkākai iztirzāšanai nav jēgas, jo tas šajā lietā ir mazsvarīgs.

61. Visbeidzot secinājumu, saskaņā ar kuru apstrīdētā īpašuma pirmā pārdošana var tikt uzskatīta par apbūves zemes pārdošanu PVN noteikumu izpratnē, atbalsta divi papildu apsvērumi.

62. Pirmkārt, Tiesa jau ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta un 135. panta 1. punkta j) apakšpunkta *ratio legis* ir relatīvs pievienotās vērtības trūkums, ko rada vecas ēkas pārdošana. Tiesa ir konstatējusi, ka "ēkas pārdošana uzreiz pēc tās pirmās piegādes galapatērētājam, kas iezīmē ražošanas procesa noslēgumu, nerada būtisku pievienoto vērtību, un tādējādi tā principā ir jāatbrīvo no nodokļa" [23].

63. No šī viedokļa raugoties, strīdīgais darījums diez vai attaisno PVN piemērošanu – īpašumā netika veiktas nekādas darbības, kas varētu palielināt tā ekonomisko vērtību *KPC*. Faktiski, pirms šis īpašums varēja atkal nonākt pievienotās vērtības ražošanas ķēdē, noliktava bija jānojauc [24].

64. Otrkārt, Tiesa nesen ir paziņojusi, ka, vērtējot PVN direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 135. panta 1. punkta j) apakšpunktu, "aplūkojot tos kopā, tiek nošķirtas vecas un jaunas ēkas, un veca nekustamā īpašuma *pārdošana principā netiek aplikta ar PVN*" [25]. Šajā ziņā es gribētu zināt, vai, ja zemes gabala pārdošana kopā ar vecu ēku, kuru varētu nekavējoties izmantot saimnieciskiem nolūkiem, tiktu klasificēta kā apbūves zemes pārdošana, tas neradītu jautājumus saistībā ar nodokļu neitralitātes principu. Patiesi, analoģiski darījumi tiktu pakļauti vai tiktu atbrīvoti no PVN, tikai pamatojoties uz pušu pausto nodomu attiecībā uz ēkas turpmāko likteni neatkarīgi no tās fiziskā izskata.

65. Nošķirot noteikumu piemērošanu no objektīvās realitātes, šī pieeja varētu arī padarīt šo noteikumu apiešanu samērā vienkāršu. Patiesi, pusēm būtu pat pārāk viegli rast risinājumu, iekļaujot līgumā kādu paziņojumu attiecībā uz ēkas nākotni, lai panāktu vēlamo rezultātu attiecībā uz PVN piemērošanu. Es neuzskatu par pieņemamu pieeju, ka nodokļu iestādēm vēlāk būtu jāpārbauda, vai un cik lielā mērā pušu paustais nodoms ir faktiski īstenojies.

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

21 Skat. turpat, 25. punkts un tajā minētā judikatūra. Tāpat Tiesa arī nosprieda, ka jēdzienu "ēku vai ēku daļu piegāde un zeme, uz kuras tās atrodas" nevar noteikt, atsaucoties uz valsts tiesībām, bet tas ir jāinterpretē vienveidīgi; skat., *inter alia*, spriedumu, 2009. gada 11. jūnijs, *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2009:365, 15. punkts).

22 Izcēlums mans.

23 Skat. spriedumu, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Vispārīgāk par šo jautājumu skat. ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] secinājumus lietā *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). Izcēlums mans.

D. Attiecīgā īpašuma tālākpārdošana

66. Man šķiet, ka iepriekš izklāstītie apsvērumi attiecībā uz attiecīgā īpašuma pārdošanu varētu būt vienlīdz piemērojami arī attiecībā uz šī īpašuma tālākpārdošanu.

67. Pēdējais darījums, ko noslēdza *KPC* un *Boligforeningen Kristiansdal*, manuprāt, attiecās uz to pašu īpašumu, kas bija pirmās pārdošanas objekts. Līdz ar to arī turpmākais darījums attiecās uz tāda zemes gabala pārdošanu, uz kura atradās neskarta, pilnībā funkcionāla noliktava, kurai bija noteikta (ne mazsvarīga) vērtība. Līdzīgi kā es norādīju attiecībā uz pirmo darījumu, laikā, kad pārdevējs, šķiet, bija nodevis īpašumtiesības pircējam, nojaukšanas darbi vēl nebija sākti.

68. Tomēr tiesas sēdē Komisija ierosināja, ka attiecīgā īpašuma tālākpārdošanu nevajadzētu aplūkot izolēti, bet uzskatīt par daļu no darījumu kopuma, kas saskaņā ar attiecīgo līgumu noteikumiem ir jāvērtē kopā. Pēc Komisijas domām, šāda pieeja nozīmē, ka, tos ņemot kopā, darījumi starp *KPC* un *Boligforeningen Kristiansdal* būtu jāuzskata par tādiem, kas dod pamatu "ēkas vai ēkas daļas un zem ēkas esošās zemes nodošanai pirms šīs ēkas pirmreizējas izmantošanas un apbūves zemes nodošanai" PVN direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

69. Manuprāt, lietas materiālos nav pietiekami daudz elementu, kas ļautu Tiesai pieņemt galīgo nostāju šajā jautājumā. Turklāt, ņemot vērā Tiesas izstrādātos principus [26], valsts tiesa parasti ir tā, kurai jānosaka, vai formāli nošķirti darījumi ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu darījumu, kura sadalīšana būtu mākslīga [27].

70. Šajā ziņā es arī vēlētos piebilst, ka iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir formulēts abstraktā veidā un ir vērsts uz to, cik svarīgs ir pušu nodoms PVN piemērošanas kontekstā saistībā ar zemes ar uz tās esošu ēku nodošanu. Iesniedzējtiesa nav lūgusi Tiesas norādījumus par konkrēto Komisijas izvirzīto jautājumu. Līdz ar to ir tikai dažas noslēguma piezīmes, ko var piedāvāt kā palīdzību valsts tiesai, ja tā to prasa.

71. Ietvarlīgumā šķiet skaidri noteikts, ka *Boligforeningen Kristiansdal* iegādājās īpašumu, lai pēc tam darbotos kā būvnieks un pārvaldnieks. Savukārt *KPC* tika identificēta tikai kā līgumslēdzēja, kas veiktu nekustamā īpašuma projektēšanu un pārveidošanu par mājokļu blokiem. Turklāt, pirms *KPC* varētu sākt būvdarbus, *Boligforeningen Kristiansdal* bija jāorganizē un jāapmaksā esošās noliktavas nojaukšana. Tāpat arī *Boligforeningen Kristiansdal* bija jāuzņemas jebkāda iespējamā atbildība, kas izriet no nojaukšanas darbiem.

72. Ņemot vērā iepriekš minēto, šķiet, ka pirms mājokļu bloku būvniecības *Boligforeningen Kristiansdal* darbojās kā attiecīgā īpašuma īpašnieks, kas saskaņā ar PVN direktīvas 14. un 63. pantu [28] ir uzskatāms par iekasējamības gadījumu. Šajā ziņā Tiesa ir paskaidrojusi, ka jēdziens "preču piegāde" ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nozīmē "tiesību nodošanu rīkoties ar ķermenisku lietu kā īpašniekam, pat ja nenotiek īpašumtiesību nodošana" [29].

73. Turklāt, tāpat kā pirmā darījuma gadījumā, nešķiet, ka pirms tālākpārdošanas īpašumā tika veikti darbi, kas palielināja tā vērtību, tādējādi attaisnojot PVN iekasēšanu.

26 Skat. iepriekš šo secinājumu 33. punktu.

27 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 21. februāris, *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 secinājumu 35. punktu.

29 Skat., piemēram, spriedumu, 1990. gada 8. februāris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61 9. punkts).

74. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šie elementi, novērtējot tos kopā ar visiem citiem būtiskiem faktoriem, var (vai nevar) norādīt, ka, piemērojot PVN noteikumus, attiecīgā īpašuma tālākpārdošana ir "ēkas vai ēkas daļu un zem tās esošās zemes nodošana" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) apakšpunkta izpratnē.

75. Jebkurā gadījumā neatkarīgi no tā, kā otrais darījums tiek galīgi klasificēts, no iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka tāds valsts tiesiskais regulējums kā 2.2. iedaļas daļa, saskaņā ar kuru tādas zemes, uz kuras atrodas ēka, pārdošana, automātiski ir uzskatāma par apbūves zemes pārdošanu, uz kuru attiecas PVN, gadījumā, ja pušu nodoms ir nojaukt ēku, lai varētu būvēt jaunu ēku, nav saderīgs ar PVN direktīvas noteikumiem.

IV. Secinājumi

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

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