

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. rugsėjo 4 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Žemės sklypo, ant kurio tiekimo momentu yra pastatas, pardavimas – Kvalifikacija – 12 ir 135 straipsniai – Švoka „žemė statybai“ – Švoka „pastatas“ – Ekonominis ir komercinis realybės vertinimas – Objektivi aplinkybių vertinimas – Šalių ketinimas“

Byloje C-71/18

dėl *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas, Danija) 2018 m. sausio 24 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. vasario 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Skatteministeriet**

prieš

**KPC Herning**

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ir M. Safjan,

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2019 m. sausio 30 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *KPC Herning*, atstovaujamos advokater K. Bastian ir T. Frøbert,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Nymann-Lindegren ir M. Wolff, padedamą advokat S. Horsbøl Jensen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir N. Gossement, padedamą advokat H. Peytz,

susipažinęs su 2019 m. kovo 19 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

**Sprendimą**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 12 ir 135 straipsnių išaiškinimu.

2 Prašymas pateiktas dėl *Skatteministeriet* (Mokesčių ministerija, Danija) ir pagal Danijos teisę steigtos bendrovės *KPC Herning A/S* ginčo dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už nekilnojamojo turto tiekimą.

## Teisinis pagrindas

### Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„2. Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekė bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorą PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekė ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudoms sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

<...>

4 Šios direktyvos 12 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijusį sandorą, ypač kurį nors iš šių sandorių:

a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo;

b) žemės statybai tiekimą.

2. Taikant 1 dalies a punktą, „pastatas“ – bet koks žemėje tvirtintas statinys.

Valstybės narės gali nustatyti 1 dalies a punkte nurodyto kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui išsamias taisykles ir apibrėžti, ką reiškia sąvoka „žemė, ant kurios stovi pastatas“.

<...>

3. Taikant 1 dalies b punktą, „žemė statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip jį apibrėžia valstybės narės.

5 Direktyvos 2006/112 135 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės PVM neapmokestina šiuos sandorius, pagal kuriuos:

<...>

j) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimą, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą;

k) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žemės statybai tiekimui;

<...>

### **Danijos teisė**

6 *Lovbekendtgørelse om merværdiafgift* (paskelbtas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) su pakeitimais, padarytais 2009 m. birželio 12 d. įstatymu Nr. 520, kuris buvo kodifikuotas 2016 m. birželio 21 d. įstatymu Nr. 760 (toliau – PVM įstatymas), 13 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta:

„1. Mokesčiu neapmokestinamos toliau nurodytos prekės:

<...>

9) nekilnojamojo turto tiekimas. Tačiau neapmokestinimas netaikomas:

- a) naujo pastato arba naujo pastato ir žemės, ant kurios stovi pastatas, tiekimui;
- b) žemės statybai tiekimui, nepaisant, ar žemė apstatyta, ypač apstatytos žemės tiekimui.“

7 Šio įstatymo 13 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Mokesčių ministras gali nustatyti išsamias taisykles, susijusias su nekilnojamojo turto apibrėžtimi pagal 1 dalies 9 punktą.“

8 2010 m. gruodžio 2 d. *bekendtgørelse Nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven* (Reglamentas Nr. 1370, kuriuos iš dalies keičiamas reglamentas dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo) mokesčių ministras pasinaudojo diskrecija pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 3 dalį apriboti apmokestinamuosius PVM sandorius. Šio reglamento redakcijos, taikomos pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, nuostatos perkeltos 2015 m. birželio 30 d. *bekendtgørelse Nr. 808 om merværdiafgift* (PVM reglamentas). Šio reglamento 54 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punkto a papunktyje vartojamas terminas „pastatas“ reiškia prie žemės pritvirtintas arba žemėje įleistas konstrukcija, kurios sukomplektuojamos atsižvelgiant į ją numatomai naudoti. Tokio pastato dalių tiekimas taip pat laikomas pastato tiekimu.“

9 PVM reglamento 56 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punkto a papunktyje vartojamas terminas „žemės statybai“ reiškia neapstatytą žemę, kuri pagal Planavimo įstatymą arba remiantis juo priimtas nuostatas naudojama siekiant sudaryti sąlygas pastatų statybai, kaip nustatyta šiame taisyklių 54 straipsnyje.“

10 *Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde* (Mokesčių ministerijos sakymas dėl naujų pastatų ir žemės statybai apmokestinimo PVM) 2.2 skirsnyje nustatyta:

„Pastatų ir žemės, kurioje stovi pastatai, tiekimas neapmokestinamas PVM, jeigu tie pastatai nėra nauji.

Tačiau jeigu tiekimo tikslas yra naujo pastato statyba, tiekimas laikomas žemės statybai tiekimu.

<...>

Jeigu sutariama, kad pardavėjas nugriautas pastatą arba jeigu iš pardavimo sutarties paaiškėja, kad pirkėjas pastatus įsigyja tam, kad juos nugriautų, tai laikoma žemės statybai pardavimu.

Kitais atvejais pirkėjo ketinimas negali būti lemiamas vertinant, ar yra žemės statybai tiekimas.

Atskiri arba bendri kriterijai, kuriuos galima atsižvelgti siekiant nustatyti, ar žemės statybai yra tiekiama, gali būti, pavyzdžiui, pardavimo sutartyje nustatyta kaina, palyginti su prasta panašios prekės komercine verte, statybos pobūdis („pastogė“), ryšio su viešosiomis ir (arba) komercinomis paslaugomis nebuvimas, ankstesnį turto paskirtis ir statinio pobūdis (pavyzdžiui, sandėliuoti skirtas pastatas, kuris neatitinka pagrindinių būsimos naudojimo sąlygų).

Jeigu padaroma išvada, kad tiekimo tikslas buvo naujo pastato statyba, tiekimas laikomas žemės statybai tiekimu.

<...>“

### **Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

11 *KPC Herning* yra Danijos statybos ir plėtros bendrovė, įgyvendinanti nekilnojamojo turto projektus ir atliekanti statybos darbus pagal tipines sutartis „iki raktų“ Danijoje.

12 2013 m. gegužės mėn. *KPC Herning* ir mažos kainos būstų aprašymo organizacija *Boligforeningen Kristiansdal* nusprendė įgyvendinti socialinį būstų jaunimui projektą *Odense Havn* (Odensės uostas, Danija) priklausančiame žemės sklype „Finlandkaj 12“. Šis projektas buvo aptartas su Odensės miestu ir Odensės uostu.

13 2013 m. rudenį *KPC Herning* įsigijo iš Odensės uosto žemės sklypą „Finlandkaj 12“ su ant jo pastatytu sandėliu. Pardavimo sutartys buvo taikomos tam tikros sąlygos, įskaitant sąlygą, kad *KPC Herning* turėtų sudaryti sutartį su mažos kainos būstų aprašymo organizacija, kad būtų vykdytas aptariamame žemės sklype nekilnojamojo turto, kurį sudaro socialiniai būstai jaunimui, projektas.

14 2013 m. gruodžio 5 d. *KPC Herning* pardavė žemės sklypą „Finlandkaj 12“ su sandėliu *Boligforeningen Kristiansdal*. Šiuo tikslu sudarytos sutartys tarp šalių sudarė bendrą sutartinį pagrindą, iš jo paaiškėjo, kad pardavimas buvo vykdomas su sąlyga, jog *KPC Herning* įsipareigoja ant šio žemės sklypo suprojektuoti, pastatyti ir perduoti visiškai užbaigtus („iki raktų“) socialinius būstus jaunimui.

15 Visų pirma buvo numatyta, kad *Boligforeningen Kristiansdal* turėjo nugriauti dalį sandėlio, esančio ant žemės sklypo „Finlandkaj 12“, išsaugant tik sandėlio rytinio frontono vidurinę dalį ir tam tikras jos techninės rangos dalis. Be to, šalys susitarė, kad *KPC Herning* turėjo patiekti visiškai užbaigtą gyvenamosios paskirties pastatą šiame žemės sklype. *Boligforeningen Kristiansdal* nugriovė dalį sandėlio savo sąskaita ir rizika.

16 Neginėjama, kad atliekant vieną po kito žemės sklypo ir sandėlio perdavimus sandėlis buvo visiškai eksploatuojamas.

17 2013 m. gruodžio 10 d. *KPC Herning* pasiteiravo *Skatterådet* (Danijos valstybinis mokesčių taryba), ar žemės sklypo „Finlandkaj 12“ ir sandėlio pardavimas, atliktas Odensės uosto, ir to paties nekilnojamojo turto perpardavimas buvo neapmokestinamas PVM. 2014 m. birželio 24 d. atsakyme ši valdžios institucija atsakė neigiamai.

18 Gavusi *KPC Herning* skundą, *Landsskatteret* (Valstybinis mokesčių komisija, Danija) 2009 m. lapkričio 19 d. sprendime nurodė, kad nereikėjo aptariamoms prekės laikyti žeme statybai, kurios pardavimas apmokestinamas PVM, nes abiejų pardavimų momentu ant jos buvo pastatas. Be to, ji nusprendė: kadangi griovimo darbus atliko *Boligforeningen Kristiansdal* po pardavimo sandorio tarp Odensės uosto ir *KPC Herning*, nereikia manyti, jog šios dvi šalys atliko vieną sandorą, kuris apimtų griovimą, kaip tai buvo byloje, kurioje priimtas 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722).

19 2016 m. kovo 9 d. Mokesčių ministerija pareiškė ieškinį, juo apskundė *Landsskatteretten* (Valstybinis mokesčių komisija) sprendimą *Retten i Herning* (Herningo teismas, Danija), o šis teismas perdavė bylą *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas, Danija) dėl pagrindinių keliamų klausimų.

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme Mokesčių ministerija tvirtino, kad pagal 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimą *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722, 43 punktas) valstybės narės turėjo apibrėžti sąvoką „žemė statybai“. Šie galiojimai turėtų būti vykdomi neviršijant Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktuose numatytą išimtį, susijusią su nekilnojamoju turtu, kurį sudaro pastatas ir žemė, ant kurios jis pastatytas, įskaitant neužstatytą nekilnojamąjį turtą, kuris nėra skirtas būti po pastatu.

21 Danijos teisyje sūvoka „žemė statybai“ reiškia neužstatytą žemę, turint omenyje tai, kad ekonominis realybė ir tai, ar nekilnojamas turtas yra skirtas naujam pastatui statyti, turi lemiamą reikšmę. Dėl šio aiškinimo Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies j punktas neprarastų savo esmės, nes dėl jo visi esantys pastatų ir jiems priklausančių žemės tiekimai nebūtų laikomi žemės statybai tiekimu. Be to, tai atitiktų 1997 m. vasario 20 d. Sprendimą *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77, 23 punktas), kuriuo patvirtinama, kad atsižvelgimas į ekonominę realybę yra pagrindinis bendros PVM sistemos taikymo kriterijus.

22 Vadinas, Odensės uosto ir *KPC Herning* sandoriai turėtų būti laikomi žemės statybai tiekimu. Tai, kad sandėliavimo paskirties pastatas, kuris buvo ant žemės, nebuvo visas nugriautas, neturi reikšmės šiam kvalifikavimui, nes nenugriauta sandėlio dalis negali būti kvalifikuojama kaip „pastatas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 2 dalį.

23 Vis dėlto *KPC Herning* teigė, kad žemė, ant kurios yra pastatas, gali būti apibūdinama kaip žemė statybai tik jei tenkinamos konkrečios 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722) sąlygos, o šiuo atveju taip nėra. Byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, pardavėjas buvo atsakingas už esamo pastato nugriovimą, kad būtų galima patiekti neužstatytą žemę sudarant sudėtinį sandorą.

24 *KPC Herning* taip pat teigė, kad tikslinga atskirti pastatų ir neužstatytos žemės, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 2 dalį ir 135 straipsnio 1 dalies k punktą, tiekimą. Šiose nuostatose vartojamiems terminams turi būti suteikiamas atskiras aiškinimas, kuris nepanaikina jų poveikio, kaip tai patvirtinta Teisingumo Teismo jurisprudencija (2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, 48 punktas; 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, EU:C:2009:365, 15 punktas ir 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 25 punktas).

25 Pagal Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 3 dalį, siejamą su šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktais, žemės statybai yra neužstatytos žemės pakategoris. Todėl Direktyva 2006/112 valstyboms narėms paliekama teisė nuspręsti, kokiomis sąlygomis neužstatyta žemė gali būti laikoma „žeme statybai“.

26 Be to, sandorio pagal Direktyvą 2006/112 vertinimo tikslais nacionalinės valdžios institucijos, remdamosi Teisingumo Teismo jurisprudencija, privalo atsižvelgti į objektyvų sandorio pobūdį, o ne į subjektyvų šalių ketinimą (2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 39 punktas).

27 Nagrinėjamoje byloje remiantis šiais principais darytina išvada, kad minėti du pardavimo sandoriai turėtų būti laikomi žemės, ant kurios yra senas pastatas, tiekimu.

28 Tokiomis aplinkybomis *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar tai, kad valstybės narė tokiomis aplinkybomis, kaip pagrindinėje byloje, žemės, ant kurios jos tiekimo metu yra pastatas, tiekimo laiko apmokestinamu žemės statybai pardavimu, jeigu šalys ketina nugriauti visą pastatą ar jo dalį, kad atsirastų vietos naujam pastatui, yra suderinama su, viena vertus, [Direktyvos 2006/112] 135 straipsnio 1 dalies j punktu, 12 straipsnio 1 dalies a punktu ir 2 dalimi, o kita vertus, su 135 straipsnio 1 dalies k punktu ir 12 straipsnio 1 dalies b punktu ir 3 dalimi?“

### **Dėl prejudicinio klausimo**

29 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 1 dalies a ir b punktai ir 2 bei 3 dalys ir 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktai turi būti aiškinami taip, kad žemės sklypo tiekimas, ant kurio to tiekimo dieną yra pastatas, gali būti laikomas „žemės statybai“ tiekimu, kai šalys ketina visiškai arba iš dalies nugriauti pastatą, kad būtų vietos naujam pastatui.

30 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia nustatyti dviem pagrindinėje byloje aptariamiems pardavimo sandoriams, kuriuos sudarė Odensų uostas ir *KPC Herning* (pirmasis sandoris) bei *KPC Herning* ir *Boligforeningen Kristiansdal* (antrasis sandoris), taikomą apmokestinimo PVM tvarką. Abu šie sandoriai buvo susiję su tuo pačiu nekilnojamuoju turtu, kurį sudarė žemės sklypas ir ant jo stovintis sandėliavimo paskirties pastatas.

31 Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, neginėjama, kad sandėliavimo paskirties pastatas prieš aptariamus pardavimo sandorius buvo visiškai eksploatuojamas Odensų uosto ir kad jis visu pajėgumu veikė jo patiekimo *KPC Herning* ir vėliau *Boligforeningen Kristiansdal* dieną. Taip pat neginėjama, kad pagal įvairias šiuo pagrindu sudarytas sutartis šie pardavimo sandoriai buvo sudaryti su sąlyga, kad *KPC Herning* vykdytų aptariamame žemės sklype nekilnojamojo turto projektą, susijusį su socialinio būsto statyba.

32 Per posėdį Teisingumo Teisme, *KPC Herning*, Danijos vyriausybė ir Europos Komisija laikėsi nuomonės, kad kvalifikuojant du vienas po kitą einančius pardavimo sandorius ir taip nustatant jiems taikomą apmokestinimo PVM tvarką, jie turėtų būti vertinami atskirai. Vis dėlto jos nesutaria dėl Direktyvos 2006/112 aiškinimo ir šiems sandoriams siūlo tris skirtingas kvalifikacijas. Anot *KPC Herning*, kiekvienas sandoris turėtų būti kvalifikuojamas kaip „seno pastato tiekimas“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punktą, o Danijos vyriausybė mano, kad jis turėtų būti kvalifikuojamas kaip „žemės statybai tiekimas“, kaip tai suprantama pagal

minėtus direktyvos 12 straipsnio 1 dalies b punktą. Komisija savo ruožtu išskiria minėtus du sandorius ir mano, kad pirmasis sandoris yra susijęs su seno pastato tiekimu. Kita vertus, antrasis sandoris nėra paprastas pardavimas, bet apima naujo pastato statybą. Vadinasi, jis turėtų būti kvalifikuojamas kaip „pastato ir žemės, ant kurios jis pastatytas“, tiekimas iki pirmo pastato panaudojimo, kaip tai suprantama pagal tos pačios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą.

33 Ši aiškinimo skirtumė atsiranda dėl *KPC Herning*, Danijos vyriausybės ir Komisijos nesutarimų dėl sutarties sąlygų svarbos ir šalies ketinimo, kurį galima nustatyti remiantis šiomis sąlygomis, siekiant kvalifikuoti sandorį PVM tikslais, kai projektai ir darbai, sutartimi susiję su turto pardavimu, dar nebuvo pradėti šio turto tiekimu momentu. Taigi šiuo atveju būtina nustatyti, ar reikėtų atsižvelgti į ketinimą iš dalies nugriauti esamą sandėliavimo paskirties pastatą, pastatytą ant žemės sklypo „Finlandkaj 12“, ir pakeisti jį nauju pastatu.

34 Pirmiausia kyla klausimas, kokiomis aplinkybomis keli vienas po kito einantys tiekimai, kaip antai pastato pardavimas su žeme, ant kurios jis pastatytas, to pastato nugriovimas ir naujo pastato statyba, turi būti kvalifikuojami PVM tikslais kaip vienas su kitu nesusiję sandoriai ar vienas sandoris, kurį sudaro keli glaudžiai tarpusavyje susiję tiekimai.

35 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kai sandorį sudaro jo sudėtinė dalis ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis aptariamas sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar jis PVM tikslais apima du arba daugiau atskirų prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, ar vieną (2018 m. spalio 18 d. Sprendimo *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 29 punktas).

36 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, jog, viena vertus, iš Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos matyti, kad kiekvienas sandoris iš esmės laikytinas atskiru ir savarankišku, ir, kita vertus, sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro vienas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos veikimas (2018 m. spalio 18 d. Sprendimo *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 30 punktas).

37 Vis dėlto tam tikromis aplinkybomis kelios formaliai skirtingos paslaugos, kurios gali būti teikiamos atskirai ir atskirai apmokestintos arba atleistos nuo mokesčio, turi būti laikomos vienu sandoriu, kai jos nėra nepriklausomos (2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, 32 punktas).

38 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad kai du ar daugiau elementų ar veiksmų, teikiamų apmokestinamojo asmens, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą tiekimą ar teikimą, kurį išskaidyti būtų nenatūralu, laikoma, kad vykdomas vienas tiekimas ar teikimas (2019 m. vasario 28 d. Sprendimo *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, 30 punktas). Tai taip pat yra tuo atveju, kai vienas arba daugiau tiekimų reiškia pagrindinį tiekimą, o kitas tiekimas arba tiekimai reiškia vieną arba daugiau papildomų tiekimų, kurie mokesčiniu požiūriu taip pat laikomi ir pagrindiniu tiekimu. Visų pirma tiekimas ar teikimas turi būti laikomas papildančiu pagrindinį tiekimą ar teikimą, jei klientams jis pats yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis tiekėjo ar teikėjo pagrindiniu tiekimu ar teikimu (2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, 34 punktas).

39 Siekiant nustatyti, ar atlikti tiekimai arba teikimai yra keli savarankiški tiekimai arba teikimai, ar vienas tiekimas arba teikimas, reikia išnagrinėti atitinkamo sandorio būdingas sudedamąsias dalis. Vis dėlto nėra absoliučios taisyklės prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apimčiai PVM tikslais nustatyti, todėl, siekiant nustatyti tiekimo ar teikimo apimtį, reikia atsižvelgti į aplinkybių, kuriomis sudaromas atitinkamas sandoris, visumą (2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BG Leasing*,

C?224/11, EU:C:2013:15, 32 punktas).

40 Atliekant š? bendr? aplinkybi? vertinim? d?l sandorio apmokestinimo PVM, ? šali? pareikšt? ketinim? reikia atsižvelgti vertinant visas tokio sandorio aplinkybes, jeigu jis pagrindžiamas objektyviais ?rodymais (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C?326/11, EU:C:2012:461, 33 punktas).

41 D?l žem?s pardavimo su esamu pastatu, kur? ketinama iš dalies arba visiškai nugriauti, pažym?tina, kad Teisingumo Teismas jau kelis kartus nurod? objektyvias aplinkybes, kurios gali b?ti svarbios šiuo klausimu.

42 Taigi 2009 m. lapkri?io 19 d. Sprendime *Don Bosco Onroerend Goed* (C?461/08, EU:C:2009:722, 39, 40 ir 44 punktai) Teisingumo Teismas nustat?, kad, pirma, pardav?jo ir nekilnojamojo turto pirk?jo siekiamas ekonominis objektas buvo parengto statybai žem?s sklypo tiekimas. Tuo tikslu jis pažym?jo, kad pardav?jas buvo atsakingas už esamo pastato nugriovim? toje žem?je ir kad d?l to patirtas išlaidas, bent jau iš dalies, padeng? pirk?jas. Jis taip pat nurod?, kad nekilnojamojo turto tiekimo dien? pastatas jau buvo prad?tas griauti. Atsižvelgdamas ? šias aplinkybes Teisingumo Teismas kvalifikavo aptariamo nekilnojamojo turto tiekim? ir esamo pastato nugriovim? kaip vien? neužstatytos žem?s tiekim?.

43 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad iš atitinkam? objektyvi? aplinkybi?, ? kurias reikia atsižvelgti kvalifikuojant tam tikr? sandor? PVM tikslais, yra pardav?jo atliekam? griovimo arba pakeitimo darb? pažanga nekilnojamojo turto, kur? sudaro žem?s sklypas ir pastatas, tiekimo dien?, šio nekilnojamojo turto naudojimas t? pa?i? dien? ir pardav?jo ?sipareigojimas ?vykdyti griovimo darbus siekiant sudaryti s?lygas b?simai statybai (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C?326/11, EU:C:2012:461, 34 punkt? ir 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Woningstichting Maasdriel*, C?543/11, EU:C:2013:20, 33 punkt?).

44 Be to, 1986 m. liepos 8 d. Sprendime *Kerrutt* (73/85, EU:C:1986:295, 12 ir 15 punktai) Teisingumo Teismas, kuriam buvo užduotas klausimas, ar žem?s statybai tiekimas ir v?lesn? naujo pastato statyba ant šios žem?s pagal bendr?j? sutart? tur?jo b?ti laikomas vienu sandoriu, atsižvelg? ? tai, kad, viena vertus, sandoris d?l žem?s sklypo ir, kita vertus, preki? tiekimas ir paslaug? teikimas sudar? teisiškai skirtingus sandorius, kuriuos ?vykd? skirtingi verslininkai. Atsižvelgdamas ? tai jis konstatavo, kad, nepaisant vis? aptariam? sandori? ekonomin?s s?sajos ir j? bendro tikslo pastatyti pastat? ant ?sigyto žem?s sklypo, turint omenyje šios bylos aplinkybes, nereik?jo j? kvalifikuoti kaip vieno sandorio.

45 Pagrindin?je byloje, kalbant apie pirm? aptariam? pardavimo sandor?, pagal kur? *KPC Herning* nusipirko iš Odens?s uosto nekilnojamojo turto, kur? sudar? žem?s sklypas ir sand?liavimo paskirties pastatas, šio sprendimo 31 punkte jau buvo pažym?ta, kad tiekimo dien? šis sand?lys veik? visu paj?gumu. Sprendime pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? nurodyta, kad n? viena šio pardavimo sutarties šali? nebuvo atsakinga už šio sand?lio nugriovim?; šis sand?lis buvo nugriautas tik š? nekilnojam?j? turt? ?sigijus *Boligforeningen Kristiansdal*.

46 Tokiomis aplinkyb?mis reikia konstatuoti, kad toks pirmasis pardavimo sandoris yra atskiras ir nepriklausomas nuo v?lesni? *KPC Herning* ir *Boligforeningen Kristiansdal* sandori?, ypa? nuo aptariamo jo nugriovimo iš dalies.



47 Vien dėl to, kad pardavimas pagal sutartį, kuri sudarė Odens uostas ir *KPC Herning*, buvo susijęs su sąlyga, kad *KPC Herning* sudarys sutartį su mažos kainos būstų aprūpinimo organizacija, kad tame sklype būtų pastatytas socialinis būstas, negalima susieti skirtingų šios srities sandorių taip, kad jų išskaidymas taptų dirbtinis.

48 Per antrąjį pagrindinį byloje aptariamą pardavimo sandorį *Boligforeningen Kristiansdal* įsigijo iš *KPC Herning* žemės sklypą ir sandorį, kuriuos anksčiau šiai bendrovei pardavė Odens uostas. Kaip matyti iš Teisingumo Teismo turimo bylos medžiagos, prekės tiekimo *Boligforeningen Kristiansdal* momentu sandoris dar galėjo būti veiksmingai naudojamas. Po šio tiekimo pardavėjas, t. y. *KPC Herning*, nedalyvavo iš dalies nugriaunant sandorį. Pirkėjas savo sąskaita ir rizika patikėjo reikiamus darbus trečiajai šaliai. Taigi su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, atrodo, kad sandorio nugriovimas yra sandoris, nesusijęs su jo pardavimu, ir nesudaro su juo vieno tiekimo ekonomine prasme.

49 Tiesa, kad žemės sklypas su sandoriu buvo parduotas su sąlyga, kad pardavėjas, išlaikydamas tam tikrus esamus seno pastato elementus, statys naują pastatą. Vis dėlto, kaip minėta šio sprendimo 47 punkte, vien dėl to negalima susieti skirtingų sandorių taip, kad jie sudarytų nedalomą ekonominį tiekimą, kurio išskaidymas būtų dirbtinis.

50 Taigi, kaip savo išvados 31 ir 32 punktuose nurodė generalinis advokatas, pardavimo sandoriai, kaip du pagrindiniai byloje aptariamieji sandoriai, negali būti laikomi viena ir ta pačia visuma ir PVM tikslais turi būti vertinami atskirai.

51 Šiomis aplinkybėmis reikėtų išnagrinėti klausimą, ar šie sandoriai gali būti laikomi „žemės statybai tiekimu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 1 dalies b punktą.

52 Remiantis minėtos direktyvos 12 straipsnio 3 dalimi, pagal minėtos 1 dalies b punktą „žemės statybai“ yra neparuošta ar paruošta žemė, kaip ji apibrėžia valstybės narės.

53 Valstybės narės, apibrėždamos žemę, kuri turi būti laikoma „žeme statybai“, privalo laikytis Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies k punktu siekiamo tikslo – neapmokestinti PVM tik tos neužstatytos žemės, kuri neskirta statiniams statyti, tiekimo (2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 30 punktas).

54 Kaip savo išvados 59 punkte nurodė generalinis advokatas, valstybių narių diskreciją apibrėžiant sąvoką „žemės statybai“ taip pat riboja sąvoka „pastatas“, kuri Sąjungos teisės akte leidėjas labai plačiai apibrėžė Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje, kaip „bet kokį žemėje tvirtintą statinį“.

55 Be to, Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies j punkte numatyta neapmokestinti PVM pastatą, išskyrus nurodytuosius jos 12 straipsnio 1 dalies a punkte, tiekimą. Pastarojoje nuostatoje nurodomas pastato arba pastato dalies ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimas prieš pirmą jo panaudojimą.

56 Taigi kartu aiškinamose šiose nuostatose daromas skirtumas tarp seno ir naujo pastato, nes seno pastato pardavimas iš principo neapmokestinamas PVM (2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 30 punktas).

57 Ši nuostatų *ratio legis* yra santykinis pridėtinės vertės, kuri sukuria seno pastato pardavimas, nebuvimas. Pastato pardavimas galutiniam vartotojui po jo pirmo tiekimo, kuris reiškia gamybos proceso pabaigą, nesukuria didelės pridėtinės vertės, todėl iš principo turi būti neapmokestintas (2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16,

EU:C:2017:869, 31 punktas).

58 Nagrinėjami atveju neatrodo, kad nei pirmasis, nei antrasis pagrindinis byloje aptariamo nekilnojamojo turto pardavimai būtų padidinę šio turto ekonominę vertę, todėl šie du sandoriai nesukūrė tokios didelės pridėtinės vertės, kad ji būtų apmokestinta PVM pagal šio sprendimo pirmesniuose punktuose minėtą jurisprudenciją.

59 Jeigu visu pajėgumu veikiančio sandorio, kaip antai tokio, kuris yra pagrindinis byloje aptariamo pardavimo sandorio objektas, pardavimas galėtų būti laikomas žemės statybai tiekimu, o ne seno pastato ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimu tik dėl pardavimo sutarties šalių ketinimo, tai pakenktų Direktyvos 2006/112 principams ir kiltų pavojus, kad šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkte numatytas neapmokestinimo atvejis netektų savo prasmės.

60 Toks aiškinimas prieštarautų minėtai nuostatai. Ši tvarka, vartojama siekiant apibrėžti Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalyje nurodytus neapmokestinimo atvejus, aiškinimas turi atitikti siekiamus tikslus ir mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrai PVM sistemai, reikalavimus. Todėl šios tvarkos negali būti aiškinamos taip, kad ši neapmokestinimo atvejų poveikis būtų panaikintas (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 39 ir 40 punktus).

61 Be to, kaip išplaukia iš 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722) ir 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Woningstichting Maasdriel* (C-543/11, EU:C:2013:20), nekilnojamojo turto, kurį sudaro žemės sklypas ir pastatas, kurio griovimo darbai yra numatyti, pardavimas laikomas vienu sandoriu, kurio tikslas – tiekti neužstatytą žemę, o ne patiekti pastatą ir po juo esančią žemę, tik kai yra tam tikrų objektyvių aplinkybių, kaip visų pirma šio sprendimo 42 ir 43 punktuose išvardytos aplinkybės, kurios rodo, kad pardavimas taip glaudžiai susijęs su pastato nugriovimu, kad jį išskaidymas būtų dirbtinis.

62 Taigi, sandoris, kurį sudaro žemės, ant kurios pastatytas pilnu pajėgumu veikiantis pastatas, tiekimas, kaip antai, viena vertus, pagrindinis byloje aptariamas Odensės uostui priklausančio nekilnojamojo turto pardavimas *KPC Herning* ir, kita vertus, šio turto perpardavimas, kurį atliko *KPC Herning* organizacijai *Boligforeningen Kristiansdal*, kurie yra ekonomiškai nepriklausomi ir kartu su kitais prekėmis tiekimais arba paslaugų teikimais nesudaro vieno sandorio, negali būti laikomas žemės statybai pardavimu, o tai turi būti vertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

63 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 1 dalies a ir b punktai ir 2 bei 3 dalys ir 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktai turi būti aiškinami taip, kad žemės sklypo tiekimas, ant kurio to tiekimo dieną yra pastatas, negali būti laikomas „žemės statybai“ tiekimu, kai šis sandoris yra ekonomiškai nepriklausomas nuo kitų prekių tiekimo arba paslaugų teikimo ir su jais nesudaro vieno sandorio, net jei šalys ketina visiškai arba iš dalies nugriauti pastatą, kad būtų vietos naujam pastatui.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

64 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 12 straipsnio 1 dalies a ir b punktai ir 2 bei 3 dalys ir 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktai turi būti aiškinami taip, kad žemės sklypo tiekimas, ant kurio to tiekimo**

**dien? yra pastatas, negali b?ti laikomas „žem?s statybai“ tiekimu, kai šis sandoris yra ekonomiškai nepriklausomas nuo kit? prek? tiekim? arba paslaug? teikim? ir su jais nesudaro vieno sandorio, net jei šalys ketina visiškai arba iš dalies nugriauti pastat?, kad b?t? vietos naujam pastatui.**

Parašai.

\* Proceso kalba: dan?.