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 – Sąvoka „žemė statybai“ – Sąvoka „pastatas“ – Ekonominės ir komercinės realybės vertinimas – Objektyvių 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 rašytinę 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, padedamų *advokat* S. Horsbøl Jensen,

– Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir N. Gossement, padedamų *advokat* H. Peytz,

* Proceso kalba: danų.

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 įsteigtos 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 prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų 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 sandorį, 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 įtvirtintas 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 ją apibrėžia valstybės narės.“

5 Direktyvos 2006/112 135 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<…>

j) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimas, 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 tiekimą;

<…>“

Danijos teisė

6 *Lovbekendtgørelse om mervørdiafgift* (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:

„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 faktinėms aplinkybėms, nuostatos perkeltos į 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 į žemę įleistas konstrukcijas, kurios sukomplektuojamos atsižvelgiant į jų numatomą naudojimą. 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 „žemė statybai“ reiškia neapstatytą žemę, kuri pagal Planavimo įstatymą arba remiantis juo priimtas nuostatas naudojama siekiant sudaryti sąlygas pastatų statybai, kaip nustatyta šių taisyklių 54 straipsnyje.“

10 *Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde* (Mokesčių ministerijos įsakymas 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 nugriaus 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, į kuriuos galima atsižvelgti siekiant nustatyti, ar žemė statybai yra tiekiama, gali būti, pavyzdžiui, pardavimo sutartyje nustatyta kaina, palyginti su įprasta panašių prekių komercine verte, statybos pobūdis („pastogė“), ryšio su viešosiomis ir (arba) komercinėmis paslaugomis nebuvimas, ankstesnė turto paskirtis ir statinio pobūdis (pavyzdžiui, sandėliuoti skirtas pastatas, kuris neatitinka pagrindinių būsimo 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 aprūpinimo organizacija *Boligforeningen Kristiansdal* nusprendė įgyvendinti socialinių 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 sutarčiai buvo taikomos tam tikros sąlygos, įskaitant sąlygą, kad *KPC Herning* turėtų sudaryti sutartį su mažos kainos būstų aprūpinimo organizacija, kad būtų įvykdytas 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 įrangos 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 Neginčijama, 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 valstybinė 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* (Valstybinė mokesčių komisija, Danija) 2015 m. gruodžio 9 d. sprendime nurodė, kad nereikėjo aptariamos 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 sandorį, kuris apėmė 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* (Valstybinė 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 pateikusiame 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 įgaliojimai turėtų būti vykdomi neviršijant Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktuose numatytų išimčių, susijusių su nekilnojamuoju turtu, kurį sudaro pastatas ir žemė, ant kurios jis pastatytas, įskaitant neužstatytą nekilnojamąjį turtą, kuris nėra skirtas būti po pastatu.

21 Danijos teisėje sąvoka „žemė statybai“ reiškia neužstatytą žemę, turint omenyje tai, kad ekonominė realybė ir tai, ar nekilnojamasis 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 esančių pastatų ir jiems priklausančios 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 Vadinasi, 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 sandorį.

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, žemė statybai yra neužstatytos žemės pakategorė. Todėl Direktyva 2006/112 valstybėms narėms paliekama teisė nuspręsti, kokiomis sąlygomis neužstatyta žemė gali būti laikoma „žeme statybai“.

26 Be to, sandorio pagal Direktyvą 2006/112 įvertinimo 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 aplinkybėmis *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar tai, kad valstybė narė tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, žemės, ant kurios jos tiekimo metu yra pastatas, tiekimą 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 Odensės 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, neginčijama, kad sandėliavimo paskirties pastatas prieš aptariamus pardavimo sandorius buvo visiškai eksploatuojamas Odensės uosto ir kad jis visu pajėgumu veikė jo patiekimo *KPC Herning* ir vėliau *Boligforingen Kristiansdal* dieną. Taip pat neginčijama, kad pagal įvairias šiuo pagrindu sudarytas sutartis šie pardavimo sandoriai buvo sudaryti su sąlyga, kad *KPC Herning* įvykdys 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 turėjo 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 minėtos 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 Šių aiškinimo skirtumų atsiranda dėl *KPC Herning*, Danijos vyriausybės ir Komisijos nesutarimų dėl sutarties sąlygų svarbos ir šalių 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 tiekimo 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 aplinkybėmis 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 sudėtinių dalių ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis aptariamas sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar jis PVM tikslais apima du arba daugiau atskirų prekių tiekimų ar paslaugų teikimų, 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 aplinkybėmis 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 mokestiniu 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 *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 32 punktas).

40 Atliekant šį bendrą aplinkybių vertinimą dėl sandorio apmokestinimo PVM, į šalių pareikštą ketinimą reikia atsižvelgti vertinant visas tokio sandorio aplinkybes, jeigu jis pagrindžiamas objektyviais įrodymais (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, 33 punktas).

41 Dėl žemės pardavimo su esamu pastatu, kurį ketinama iš dalies arba visiškai nugriauti, pažymėtina, kad Teisingumo Teismas jau kelis kartus nurodė objektyvias aplinkybes, kurios gali būti svarbios šiuo klausimu.

42 Taigi 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendime *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722, 39, 40 ir 44 punktai) Teisingumo Teismas nustatė, kad, pirma, pardavėjo ir nekilnojamojo turto pirkėjo siekiamas ekonominis objektas buvo parengto statybai žemės sklypo tiekimas. Tuo tikslu jis pažymėjo, kad pardavėjas buvo atsakingas už esamo pastato nugriovimą toje žemėje ir kad dėl to patirtas išlaidas, bent jau iš dalies, padengė pirkėjas. Jis taip pat nurodė, kad nekilnojamojo turto tiekimo dieną pastatas jau buvo pradėtas griauti. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes Teisingumo Teismas kvalifikavo aptariamo nekilnojamojo turto tiekimą ir esamo pastato nugriovimą kaip vieną neužstatytos žemės tiekimą.

43 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad iš atitinkamų objektyvių aplinkybių, į kurias reikia atsižvelgti kvalifikuojant tam tikrą sandorį PVM tikslais, yra pardavėjo atliekamų griovimo arba pakeitimo darbų pažanga nekilnojamojo turto, kurį sudaro žemės sklypas ir pastatas, tiekimo dieną, šio nekilnojamojo turto naudojimas tą pačią dieną ir pardavėjo įsipareigojimas įvykdyti

griovimo darbus siekiant sudaryti sąlygas būsimai 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 punktą ir 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 33 punktą).

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 žemės statybai tiekimas ir vėlesnė naujo pastato statyba ant šios žemės pagal bendrąją sutartį turėjo būti laikomas vienu sandoriu, atsižvelgė į tai, kad, viena vertus, sandoris dėl žemės sklypo ir, kita vertus, prekių tiekimas ir paslaugų teikimas sudarė teisiškai skirtingus sandorius, kuriuos įvykdė skirtingi verslininkai. Atsižvelgdamas į tai jis konstatavo, kad, nepaisant visų aptariamų sandorių ekonominės sąsajos ir jų bendro tikslo pastatyti pastatą ant įsigyto žemės sklypo, turint omenyje šios bylos aplinkybes, nereikėjo jų kvalifikuoti kaip vieno sandorio.

45 Pagrindinėje byloje, kalbant apie pirmą aptariamą pardavimo sandorį, pagal kurį *KPC Herning* nusipirko iš Odensės uosto nekilnojamojo turto, kurį sudarė žemės sklypas ir sandėliavimo paskirties pastatas, šio sprendimo 31 punkte jau buvo pažymėta, kad tiekimo dieną šis sandėlys veikė visu pajėgumu. Sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad nė viena šio pardavimo sutarties šalių nebuvo atsakinga už šio sandėlio nugriovimą; šis sandėlis buvo nugriautas tik šį nekilnojamąjį turtą įsigijus *Boligforeningen Kristiansdal*.

46 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad toks pirmasis pardavimo sandoris yra atskiras ir nepriklausomas nuo vėlesnių *KPC Herning* ir *Boligforeningen Kristiansdal* sandorių, ypač nuo aptariamo jo nugriovimo iš dalies.

47 Vien dėl to, kad pardavimas pagal sutartį, kurią sudarė Odensės 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 pagrindinėje byloje aptariamą pardavimo sandorį *Boligforeningen Kristiansdal* įsigijo iš *KPC Herning* žemės sklypą ir sandėlį, kuriuos anksčiau šiai bendrovei pardavė Odensės uostas. Kaip matyti iš Teisingumo Teismo turimo bylos medžiagos, prekių tiekimo *Boligforeningen Kristiansdal* momentu sandėlis dar galėjo būti veiksmingai naudojamas. Po šio tiekimo pardavėjas, t. y. *KPC Herning*, nedalyvavo iš dalies nugriaunant sandėlį. Pirkėjas savo sąskaita ir rizika patikėjo reikiamus darbus trečiajai šaliai. Taigi su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, kad sandėlio nugriovimas yra sandoris, nesusijęs su jo pardavimu, ir nesudaro su juo vieno tiekimo ekonomine prasme.

49 Tiesa, kad žemės sklypas su sandėliu 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 pagrindinėje byloje aptariami 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 „žemė statybai“ yra neparuošta ar paruošta žemė, kaip ją 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 „žemė statybai“ taip pat riboja sąvoka „pastatas“, kurią Sąjungos teisės aktų leidėjas labai plačiai apibrėžė Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje, kaip „bet kok[į] žemėje įtvirtint[ą] statin[į]“.

55 Be to, Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies j punkte numatyta neapmokestinti PVM pastatų, 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 Šių nuostatų *ratio legis* yra santykinis pridėtinės vertės, kurią 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 Nagrinėjamu atveju neatrodo, kad nei pirmasis, nei antrasis pagrindinėje 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 sandėlio, kaip antai tokio, kuris yra pagrindinėje byloje aptariamų pardavimo sandorių 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. Sąvokų, vartojamų 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 sąvokos negali būti aiškinamos taip, kad šių 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 įrodo, kad pardavimas taip glaudžiai susijęs su pastato nugriovimu, kad jų išskaidymas būtų dirbtinis.

62 Taigi, sandoris, kurį sudaro žemės, ant kurios pastatytas pilnu pajėgumu veikiantis pastatas, tiekimas, kaip antai, viena vertus, pagrindinėje 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 prekių tiekimais arba paslaugų teikimais nesudaro vieno sandorio, negali būti laikomas žemės statybai pardavimu, o tai turi įvertinti 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 tiekimų arba paslaugų teikimų 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 ir135 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 tiekimų arba paslaugų teikimų ir su jais nesudaro vieno sandorio, net jei šalys ketina visiškai arba iš dalies nugriauti pastatą, kad būtų vietos naujam pastatui.

Parašai.