TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. lapkričio 7 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Žemės, kurioje yra tik gyvenamosios paskirties pastatų pamatai, tiekimas – Kvalifikacija – 12 straipsnis – Sąvokos „žemė statybai“ ir „pastatas ar pastato dalis“ – Pastato „pirmo panaudojimo“ kriterijus“

Byloje C-594/23

dėl *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas, Danija) 2023 m. rugsėjo 20 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. rugsėjo 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Skatteministeriet

prieš

Lomoco Development ApS,

Holm Invest Aalborg A/S,

I/S Nordre Strandvej Sæby,

Strandkanten Sæby ApS

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro septintosios kolegijos pirmininko pareigas einantis pirmosios kolegijos pirmininkas F. Biltgen, teisėjai M. L. Arastey Sahún (penktosios kolegijos pirmininkė ir pranešėja) ir J. Passer,

generalinė advokatė T. Ćapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Lomoco Development ApS*, *Holm Invest Aalborg A/S*, *I/S Nordre Strandvej Sæby* ir *Strandkanten Sæby ApS*, atstovaujamų *advokat* C. Bachmann,

* Proceso kalba: danų.

– Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Maertens, padedamos *advokat* S. Horsbøl Jensen,

– Čekijos vyriausybės, atstovaujamos L. Březinová, M. Smolek ir J. Vláčil,

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir U. Nielsen,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 12 straipsnio 1 dalies a ir b punktų ir 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Skatteministeriet* (Mokesčių ministerija, Danija) ginčą su *Lomoco Development ApS*, *Holm Invest Aalborg A/S*, *I/S Nordre Strandvej Sæby* (toliau – NSS) ir *Strandkanten Sæby ApS* dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM), mokėtino už žemės su pamatais gyvenamiesiems namams tiekimą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5 Minėtos direktyvos 12 straipsnyje nurodyta:

„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“.

Valstybės narės gali taikyti ne tik pastato pirmo panaudojimo, bet ir kitus kriterijus, pavyzdžiui, laikotarpio nuo pastato užbaigimo iki jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarpio nuo pastato pirmo panaudojimo iki jo vėlesnio tiekimo dienos, jei pirmu atveju laikotarpis ne ilgesnis kaip penkeri metai, o antru atveju – ne ilgesnis kaip dveji metai.

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

6 Tos pačios direktyvos 135 straipsnyje numatyta:

„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;

<…>“

7 PVM direktyvos 371 straipsnyje nurodyta:

„Valstybės narės, kurios 1978 m. sausio 1 d. neapmokestino X priedo B dalyje išvardintų sandorių, tų sandorių gali ir toliau neapmokestinti laikydamosi tą dieną atitinkamoje valstybėje narėje taikytų sąlygų.“

8 Tarp šio sąrašo 9 punkte nurodytų sandorių yra „pastato ar pastato dalių arba žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimas iki pirmojo pastato panaudojimo ir žemės statybai tiekimas, kaip nurodyta 12 straipsnyje“.

Danijos teisė

PVM įstatymas

9 Pagal iki 2010 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos *lovbekendtgørelse Nr. 966 med senere ændringer* (Konsoliduotas įstatymas Nr. 966 su pakeitimais) (toliau – PVM įstatymas) 13 straipsnio 1 dalies 9 punktą nekilnojamojo turto tiekimas be išimčių buvo neapmokestinamas PVM. PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punktas buvo grindžiamas PVM direktyvos 371 straipsnyje numatyta vadinamąja „standstill“ išlyga.

10 Nuo 2011 m. sausio 1 d. šis neapmokestinimas buvo iš dalies panaikintas, o PVM įstatymo, iš dalies pakeisto 2009 m. birželio 12 d. *lov Nr. 520* (Įstatymas Nr. 520) (toliau – iš dalies pakeistas PVM įstatymas), 13 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta:

„Mokesčiu neapmokestinamos toliau nurodytos prekės ir paslaugos:

<…>

9) nekilnojamojo turto tiekimas. Tačiau neapmokestinimas netaikomas:
   a) naujo pastato arba naujo pastato ir žemės, kurioje stovi pastatas, tiekimui;
   b) žemės statybai tiekimui, nepaisant, ar žemė apstatyta, ypač apstatytos žemės tiekimui.“

11 Iš dalies pakeisto PVM įstatymo 13 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„[*Skatteministeren* (Mokesčių ministras, Danija)] gali nustatyti išsamias taisykles, susijusias su nekilnojamojo turto apibrėžtimi pagal 1 dalies 9 punktą.“

12 2009 m. balandžio 22 d. Įstatymo Nr. L 203 projekto, kuris vėliau buvo priimtas kaip 2009 m. birželio 12 d. Įstatymas Nr. 520, aiškinamojo memorandumo 2.1.1 skirsnyje nurodyta:

„Naujam nekilnojamajam turtui netaikoma pereinamojo laikotarpio tvarka, nes [2009 m. birželio 12 d. Įstatymas Nr. 520] taikomas naujam nekilnojamajam turtui tik tuo atveju, jei statyba, plėtra ir (arba) pertvarkymas prasidėjo įsigaliojus įstatymui. Momentas, nuo kurio laikoma, kad prasideda nauja statyba, yra tada, kai pradedami lieti pamatai.“

PVM nutarimas

13 Mokesčių ministras pasinaudojo iš dalies pakeisto PVM įstatymo 13 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybe atskirti PVM apmokestinamus sandorius nuo neapmokestinamųjų sandorių priimdamas 2010 m. gruodžio 2 d. *bekendtgørelse Nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven* (Nutarimas Nr. 1370, kuriuo iš dalies keičiamas Nutarimas dėl pridėtinės vertės mokesčio) su pakeitimais, padarytais 2015 m. birželio 30 d. *bekendtgørelse Nr. 808 om merværdiafgift* (Pridėtinės vertės mokesčio nutarimas Nr. 808) (toliau – PVM nutarimas).

14 PVM nutarimo 54 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. [Iš dalies pakeisto PVM įstatymo] 13 straipsnio 1 dalies 9 punkto a papunktyje nurodyta sąvoka „pastatas“ reiškia prie žemės pritvirtintas arba į žemę įleistas konstrukcijas, kurios

užbaigtos atsižvelgiant į jų numatomą naudojimą. Tokio pastato dalių tiekimas taip pat laikomas pastato tiekimu.

2. Pastatas, kaip apibrėžta 1 dalyje, yra naujas iki jo pirmojo naudojimo. Pastatas taip pat laikomas nauju pirmojo tiekimo po apgyvendinimo dieną, jei tiekimas įvyksta praėjus mažiau nei penkeriems metams nuo pastato užbaigimo dienos. Antrojo ir vėlesnių tiekimų, kurie atliekami per penkerius metus nuo pastato užbaigimo, atveju pastatas taip pat yra naujas, jeigu tiekimas atliekamas iki tol, kol pastatas dvejus metus buvo naudojamas gyventi, o pirmasis tiekimas patenka į [iš dalies pakeisto] PVM įstatymo 29 straipsnio taikymo sritį.“

15 Šio nutarimo 134 straipsnio 3 ir 4 dalyse nustatyta:

„3. [Iš dalies pakeisto] PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punkto a papunktis taikomas naujiems pastatams ir naujiems pastatams su žemės sklypu, kaip nurodyta šio dekreto 54 straipsnyje, jeigu jų statyba pradėta 2011 m. sausio 1 d. arba vėliau <…>.

4. Naujų pastatų statybos ir esamų pastatų plėtros pradžios data atitinka pamatų liejimo pradžią <…>.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

16 2006 m. NSS įsigijo nekilnojamąjį turtą, kuris iki tol buvo naudojamas kaip stovyklavietė. Per 2008 m. NSS padalijo žemės sklypą į kelis sklypus, o 2009 m. sausio mėn. kai kuriuose iš šių sklypų buvo įrengtos elektros, vandens, šildymo ir nuotekų jungtys.

17 2010 m. rudenį, remiantis statybų leidimais, kuriuos NSS gavo iš kompetentingos institucijos, kai kuriuose iš minėtų sklypų buvo pradėti pamatų liejimo darbai. Šie pamatų liejimo darbai buvo baigti iki 2011 m. sausio 1 d.

18 2015 m. sausio 1 d. NSS perleido šešiolikos žemės sklypų su pamatais nuosavybės teisę pagal Danijos teisę įsteigtai bendrovei. Vėliau šie žemės sklypai buvo parduoti privatiems asmenims.

19 Penkiuose iš šių sklypų ant 2010 m. įrengtų pamatų vėliau buvo pastatytas gyvenamieji namai Kituose aštuoniuose sklypuose buvo pastatytas gyvenamieji namai, tačiau ne ant 2010 m. išlietų pamatų. Trijuose likusiuose sklypuose tebėra 2010 m. išlieti pamatai, tačiau jokie pastatai nebuvo pastatyti.

20 2017 m. rugsėjo 28 d. sprendimu SKAT (Danijos mokesčių administratorius) nurodė NSS sumokėti PVM už šešiolikos žemės sklypų su pamatais tiekimą, laikydamas, kad šis tiekimas yra „statybų žemės“ tiekimas, apmokestinamas PVM pagal iš dalies pakeisto PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punkto b papunktį.

21 NSS apskundė šį sprendimą *Landsskatteretten* (Nacionalinė mokestinių ginčų komisija, Danija), o ji 2021 m. rugsėjo 1 d. sprendimu nusprendė, kad šių šešiolikos žemės sklypų tiekimas yra ne PVM apmokestinamas sandoris pagal iš dalies pakeisto PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punkto b papunktį, o PVM neapmokestinamas sandoris pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punktą, pagal kurį PVM neapmokestinamas bet koks nekilnojamojo turto tiekimas. Šiuo klausimu Nacionalinė mokestinių ginčų komisija, be kita ko, konstatavo, kad NSS pradėjo lieti

pamatus minėtuose šešiolikoje sklypų iki 2011 m. sausio 1 d. ir kad NSS įsigijo tuos pačius sklypus prieš pateikiant įstatymo projektą, kuris vėliau tapo 2009 m. birželio 12 d. Įstatymu Nr. 520.

22 2021 m. gruodžio 1 d. Mokesčių ministerija pateikė skundą dėl Nacionalinės mokestinių ginčų komisijos sprendimo *Retten i Aalborg* (Aalborg teismas, Danija); šis teismas perdavė bylą *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas, Danija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nes joje keliami principiniai klausimai.

23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, Mokesčių ministerijos teigimu, siekiant nustatyti, kas yra „pastatas“ PVM tikslais, reikia remtis PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies formuluote, kurioje nurodyta, kad pastatas – tai „bet koks žemėje įtvirtintas statinys“. Bendrinėje kalboje „statinys“ kaip „pastatas“ būtų apibūdinamas taip, kad jį sudaro kelios dalys, kurios sudaro visumą, skirtą konkrečiam naudojimui.

24 Atsižvelgiant į PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą, kuriame kalbama apie „pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo“, pastatas (ar pastato dalis) pasižymi tuo, kad į jį gali būti įsikelta ir todėl jis naudojamas pagal paskirtį. Vis dėlto, šios ministerijos teigimu, pastatas (ar pastato dalis) negali būti naudojamas, nebent būtų užbaigtas pakankamai, kad būtų galima prireikus iš dalies pradėti jį eksploatuoti.

25 Pagal šios direktyvos 12 straipsnio 2 dalies trečią pastraipą sąvokai „pastatas“ apibrėžti galima taikyti kitus kriterijus nei pirmo panaudojimo kriterijus, be kita ko, laiko tarpą, praėjusį nuo pastato užbaigimo iki pirmojo tiekimo dienos. Ši nuostata reiškia, kad neužbaigta statyba negali būti laikoma pastatu.

26 Vadinasi, pasak Mokesčių ministerijos, gyvenamasis pastatas negali būti laikomas užbaigtu ir paruoštu naudojimui, jei buvo įrengti tik pamatai. Tokie pamatai taip pat negalėjo būti „pastato dalis“, kaip apibrėžta PVM direktyvos 12 straipsnyje, nes pastato dalis būtų tiekiama tik tuo atveju, jei į tiekiamą dalį būtų galima įsikelti. Taip būtų tuo atveju, kai tiekimas vyksta etapais, pavyzdžiui, kai butai tiekiami gyvenamajame name.

27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad, NSS teigimu, pradėjus pamatų įrengimo darbus šešiolikoje sklypų, jų statusas pasikeitė iš „žemės sklypo statyboms“ į „pastat[ą] ar pastato dal[is] ir žem[ę], ant kurios jis pastatytas“. Neginčijama, kad šių sklypų pamatai buvo visiškai tinkami naudoti tuo metu, kai 2015 m. buvo tiekti minėti sklypai.

28 Pamatai patenka į labai plačią sąvoką „pastatas“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 12 straipsnį, kuri apibrėžiama kaip „bet koks žemėje įtvirtintas statinys“. NSS nuomone, PVM įsakymo 54 straipsniu, kuriame nustatyta sąlyga, kad statiniai turi būti „užbaigt[i] atsižvelgiant į jų numatomą naudojimą“, ši sąvoka apribojama pažeidžiant PVM direktyvą.

29 Galiausiai NSS teigia, kad PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies trečioje pastraipoje numatytu pirmo panaudojimo kriterijumi ir jam alternatyviais kriterijais siekiama nustatyti momentą, kada pastatų ir žemės tiekimas gali būti apmokestinamas PVM, o ne momentą, kai statyba tampa „pastatu“.

30 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos negalima nustatyti, ar žemės sklypas, kuriame įrengti pamatai gyvenamajam namui statyti, PVM tikslais laikytinas žemės sklypu, ar pastatu arba pastato dalimi su žeme, ant kurios jis pastatytas.

31 Tokiomis aplinkybėmis *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar tai, kad valstybė narė tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, žemės, kurioje jos tiekimo metu yra išlieti pamatai ir kurioje tik vėliau kiti savininkai statys gyvenamąjį namą, tiekimą laiko žemės statybai pardavimu, apmokestinamu PVM, yra suderinama su [PVM direktyvos] 135 straipsnio 1 dalies j punkto ir 12 straipsnio 1 dalies a punkto ir 2 dalies nuostatomis, siejamomis su [šios direktyvos] 135 straipsnio 1 dalies k punkto ir 12 straipsnio 1 dalies b punkto ir 3 dalies nuostatomis?“

Dėl prejudicinio klausimo

32 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 12 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad žemės, kurioje jos tiekimo dieną išlieti tik gyvenamosios paskirties pastatų pamatai, tiekimas yra „žemės statybai“, kaip ji suprantama pagal šį straipsnį, tiekimas.

33 Iš pradžių reikia priminti, kad PVM direktyva įtvirtina bendrą PVM sistemą, pagrįstą, be kita ko, vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

34 Remiantis šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktu, PVM objektas yra prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

35 Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį „apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Visų pirma, „ekonomine veikla“ laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

36 PVM direktyvoje atsižvelgiama į ekonominės veiklos vykdymo profesionalumą ir įprastumą kaip į bendruosius kriterijus, pagal kuriuos ją vykdantiems asmenims suteikiamas PVM apmokestinamojo asmens statusas. Tačiau, kiek tai susiję su nekilnojamojo turto sandoriais, šie kriterijai pakoreguoti, nes pagal šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalį valstybė narė apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir asmenį, kuris retkarčiais vykdo pastato ar jo dalies ir žemės, kurioje jis stovi, tiekimą prieš pirmą jo panaudojimą (12 straipsnio 1 dalies a punktas) arba žemės statybai tiekimą (12 straipsnio 1 dalies b punktas) (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 27 punktą).

37 Remiantis minėtos direktyvos 12 straipsnio 3 dalimi, taikant šio straipsnio 1 dalies b punktą, „žemė statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės.

38 Vis dėlto PVM direktyva riboja valstybių narių diskreciją, kiek tai susiję su sąvokos „žemė statybai“ taikymo sritimi. Atsižvelgdamos į tai valstybės narės privalo laikytis pagal minėtos direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punktą siekiamo tikslo – neapmokestinti PVM tik tos

neužstatytos žemės, kuri neskirta statiniams statyti, tiekimo (šiuo klausimu žr. 2021 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, 34 ir 50 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

39 Be to, sąvoką „žemė statybai“ taip pat riboja sąvoka „pastatas“, kurią Sąjungos teisės aktų leidėjas labai plačiai apibrėžė PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje, kaip „bet kok[į] žemėje įtvirtint[ą] statin[į]“ (2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 54 punktas ir 2021 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, 51 punktas).

40 Iš to išplaukia, kad žemės sklypas, kuriame yra statinys, kuris turi būti kvalifikuojamas kaip „pastatas“, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, negali būti kvalifikuojamas kaip „žemė statybai“.

41 Nagrinėjamu atveju neabejotina, kad pagrindinėje byloje aptariamuose žemės sklypuose jų tiekimo dieną buvo tik gyvenamųjų namų pamatai. Vadinasi, reikia nustatyti, ar šie pamatai patys savaime yra „pastatas“ arba „pastato dalis“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 12 straipsnį, ir tokiu atveju žemė nebegalėtų būti laikoma „žeme statybai“.

42 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šis išaiškinimas yra būtinas, kai žemės statybai tiekimas yra apmokestinamas PVM. Vis dėlto, nors iš esmės pastato ar jo dalies tiekimas taip pat apmokestinamas PVM, matyti, kad, pirma, iki 2010 m. gruodžio 31 d. Danijos Karalystė pagal PVM direktyvos 371 straipsnį neapmokestino PVM bet kokio nekilnojamojo turto tiekimo ir, antra, pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus pastatų, kurių statyba prasidėjo tą dieną, tiekimui toliau taikomas šis neapmokestinimas. Kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamame žemės sklype pastatyti pamatai buvo išlieti 2010 m., NSS mano, kad šio žemės sklypo tiekimas neapmokestinamas PVM.

43 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog PVM direktyvos 12 straipsnio 3 dalyje aiškiai numatyta, kad net paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės, laikoma „žeme statybai“. Kitaip tariant, žemės paruošimas, kaip antai elektros energijos, dujų, vandens ir kitų tinklų įvedimas, nepakeičia jos teisinio kvalifikavimo į „pastatą“, kaip konstrukciją, įtvirtintą žemėje visų pirma pamatais (2021 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, 57 punktas).

44 Be to, nors PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalyje pastatas apibrėžiamas labai plačiai – kaip „bet koks žemėje įtvirtintas statinys“, vis dėlto šioje nuostatoje nurodomas šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktas, kuriame kalbama apie „pastatų ar pastatų dalių tiekimą iki pirmo jų panaudojimo“. Taigi negalima daryti išvados, kad į sąvoką „pastatas“ galima įtraukti paprastus prijungimo prie tinklų darbus (2021 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, 58 punktas).

45 Teisingumo Teismas, nustatydamas labai plačią sąvokos „pastatas“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalį, apibrėžtį, pabrėžė nuorodos į šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą, kuriame kalbama apie pastato „pirmo panaudojimo“ kriterijų, svarbą.

46 Savo ruožtu pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punktą PVM neapmokestinamas pastatų tiekimas, išskyrus jos 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą. Praktiškai šiomis nuostatomis daromas skirtumas tarp senų pastatų, kurių pardavimas iš esmės neapmokestinamas

PVM, ir naujų pastatų, kurių pardavimui PVM taikomas, neatsižvelgiant į tai, ar vykdoma nuolatinė ekonominė veikla, ar ji vykdoma tik retkarčiais (2023 m. kovo 9 d. Sprendimo *État belge ir Promo 54*, C-239/22, EU:C:2023:181, 20 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

47 Šių nuostatų *ratio legis* yra santykinis pridėtinės vertės, sukuriamos pardavus seną pastatą, nebuvimas (2023 m. kovo 9 d. Sprendimo *Etat belge ir Promo 54*, C-239/22, EU:C:2023:181, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), priešingai nei parduodant naują pastatą, kurio pridėtinė vertė atsiranda dėl statybos darbų, susijusių su esminiu materialinės tikrovės pasikeitimu, nes iš neužstatyto nekilnojamojo turto ar net neužstatyto žemės sklypo gaunamas gyvenamasis pastatas (2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 55 punktas).

48 Kaip matyti iš 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) parengiamųjų dokumentų, kurie yra reikšmingi aiškinant PVM direktyvą, jos 135 straipsnio 1 dalies j punkte numatytais neapmokestinimo atvejais pastato „pirmo panaudojimo“ kriterijus turi būti suprantamas kaip atitinkantis savininko ar nuomininko pirmą kartą atliekamo panaudojimo kriterijų. Šiuose parengiamuosiuose dokumentuose pažymima, kad šis kriterijus pripažintas apibrėžiančiu momentą, kai prekė palieka gamybos grandinę, kad patektų į vartojimo sektorių (2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 41 punktas).

49 Atsižvelgiant į šio sprendimo 43–48 punktuose nurodytą jurisprudenciją, reikia konstatuoti, kad gyvenamųjų pastatų pamatai negali būti laikomi „pastatu“ ar „pastato dalimi“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą.

50 Tiesa, kad pastato pamatai yra viena iš jo sudedamųjų dalių ir todėl, paprastai kalbant, gali būti „pastato dalis“.

51 Be to, šios direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje pastatas apibrėžiamas labai plačiai – kaip „bet koks žemėje įtvirtintas statinys“. Taigi negalima atmesti galimybės, kad tokia apibrėžtis, vertinama atskirai, gali būti aiškinama kaip apimanti pamatus.

52 Kaip Teisingumo Teismas pabrėžė 2021 m. rugsėjo 30 d. Sprendime *Icade Promotion* (C-299/20, EU:C:2021:783, 58 punktas), vis dėlto šioje nuostatoje nurodomas minėtos direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktas, kuriame kalbama apie „pirmo panaudojimo“ kriterijų.

53 Kaip priminta šio sprendimo 48 punkte, šis kriterijus turi būti suprantamas kaip atitinkantis prekių savininko ar nuomininko pirmojo turto naudojimo kriterijų, nes Sąjungos teisės aktų leidėjas jį patvirtino kaip nustatantį momentą, kai prekė gali palikti gamybos grandinę ir patekti į vartotojų sektorių.

54 Vien tik gyvenamosios paskirties pastatų pamatai negali būti „naudojimo“, kaip jis apibrėžiamas, objektas. Be to, bet kuriuo atveju tokių pamatų išliejimas nereiškia pastato statybos proceso pabaigos ir pastato patekimo į vartojimo sektorių.

55 Pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą net ir „pastato dalis“ turi būti galima naudoti, todėl ji turi būti išimta iš gamybos grandinės. Taip gali būti, pavyzdžiui, tuo atveju, kai pastatas, susidedantis iš kelių dalių ar vienetų, pavyzdžiui, butų, statomas etapais, todėl kai kurie iš šių

dalių ar vienetų gali būti naudojami, o kitos dalys vis dar statomos. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra pabrėžęs, kad reikia atsižvelgti į faktinį nekilnojamojo turto naudojimą tiekimo momentu (šiuo klausimu žr. 2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 43, 45 ir 48 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

56 Be to, pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies trečią pastraipą valstybės narės gali taikyti kitus kriterijus nei pirmojo naudojimo kriterijus, pavyzdžiui, laikotarpį, praėjusį nuo pastato užbaigimo iki pirmojo tiekimo, arba laikotarpį, praėjusį nuo pirmojo naudojimo iki vėlesnio tiekimo.

57 Kaip ir pirmojo naudojimo kriterijus, šie alternatyvūs kriterijai, kaip matyti iš šio sprendimo 46 punkte nurodytos jurisprudencijos, skirti naujiems pastatams, kurie iš esmės yra apmokestinami PVM, nuo senų pastatų, kurie pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punktą PVM neapmokestinami, atskirti.

58 Pirmasis iš šių alternatyvių kriterijų susijęs su „pastato užbaigimu“, t. y. įvykiu, kuris įvyksta gerokai vėliau nei pradinis pamatų išliejimo etapas. Antrajame iš minėtų kriterijų vartojama ta pati sąvoka, kaip ir numatytoji PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkte, t. y. „pirmasis panaudojimas“, todėl ji turi būti aiškinama taip pat, kaip ir pastarasis kriterijus.

59 Be to, reikia pažymėti, kad NSS ir kitos trys bendrovės atsakovės pagrindinėje byloje savo rašytinėse pastabose remiasi keliais Teisingumo Teismo sprendimais, kad pagrįstų savo aiškinimą, jog pamatai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą, yra pastatas. Vis dėlto nė vienas iš šių sprendimų negali paneigti šio sprendimo 49 punkte nurodyto aiškinimo.

60 Visų pirma 2021 m. rugsėjo 30 d. Sprendime *Icade Promotion* (C-299/20, EU:C:2021:783, 57 punktas) Teisingumo Teismas nusprendė, kad žemės paruošimas, kaip antai elektros energijos, dujų, vandens ir kitų tinklų įvedimas, nepakeičia jos teisinio kvalifikavimo į „pastatą“, kaip konstrukcijos, įtvirtintos žemėje visų pirma pamatais. Taip jame tik konstatuojama, kad pamatai yra statinio tvirtinimo prie žemės priemonė, o ne tai, kad jie yra pats pastatas.

61 Tiesa, 2000 m. birželio 8 d. Sprendime *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304, 46 ir 54 punktai) Teisingumo Teismas dėl pastato, kurį sudaro užbaigti pamatai ir iš dalies užbaigta perdanga, nusprendė, kad tai yra pastato ar pastato dalių ir žemės, kurioje jie pastatyti, tiekimas iki pirmo pastato panaudojimo. Vis dėlto, kaip savo rašytinėse pastabose pripažįsta NSS ir kitos trys bendrovės atsakovės pagrindinėje byloje, ši byla nebuvo susijusi su sąvokos „pastatas“ ar „pastato dalis“, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 77/388 4 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą, kuri šioje direktyvoje buvo lygiavertė PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmai pastraipai, aiškinimu, todėl šio atsitiktinio Teisingumo Teismo teiginio negali pakakti tam, kad būtų paneigtos išvados, padarytos išaiškinus pastarąją nuostatą, kaip nurodyta šio sprendimo 52–55 punktuose.

62 Galiausiai 2003 m. sausio 16 d. Sprendime *Maierhofer* (C-315/00, EU:C:2003:23, 32 ir 33 punktai) Teisingumo Teismas nusprendė, kad vieno ar dviejų aukštų pastatai, stovintys ant betoninių cokolių, pastatytų ant į žemę įbetonuotų pamatų, yra „nekilnojamasis turtas“, net jei juos galima išardyti ir perkelti. Šiame sprendime Teisingumo Teismas vertino baigtus statyti pastatus, o ne jų pamatus.

63 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 12 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad žemės, kurioje jos tiekimo dieną išlieti tik gyvenamosios paskirties pastatų pamatai, tiekimas yra „žemės statybai“, kaip ji suprantama pagal šį straipsnį, tiekimas.

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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 12 straipsnis

turi būti aiškinamas taip:

žemės, kurioje jos tiekimo dieną išlieti tik gyvenamosios paskirties pastatų pamatai, tiekimas yra „žemės statybai“, kaip ji suprantama pagal šį straipsnį, tiekimas.

Parašai.