Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MICHAL BOBEK IŠVADA,
pateikta 2019 m. kovo 19 d.[1]

Byla C-71/18

Skatteministeriet
prieš
KPC Herning

(*Vestre Landsret* (Vakarų Danijos aukštasis teismas, Danija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Žemės su ant jos esančiu pastatu, kurį ketinama iš dalies nugriauti ir jo vietoje pastatyti naują pastatą, tiekimas – Direktyvos 2006/112/EB 12 straipsnis – Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktai – Neapmokestinimas PVM – Šalių ketinimai – Objektyvus vertinimas – Pastato sąvoka“

1. Ar žemės perdavimas su ant jos esančiu pastatu, kai perdavimo momentu šalys jau aiškiai numato, kad žemės pirkėjas ar paskesnis pirkėjas nugriaus esamą pastatą, kad pastatytų naują, yra sandoris, kuris neapmokestinamas pridėtinės vertės (PVM) mokesčiu pagal PVM direktyvos 12 straipsnį ir 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktus[2]?

2. Toks, trumpai tariant, yra *Vestre Landsret* (Vakarų Danijos aukštasis teismas, Danija) teismo Teisingumo Teismui pateiktas prejudicinis klausimas. Platesnis esminis šioje byloje keliamas klausimas yra susijęs su šalių vaidmeniu, numatant sandorio klasifikaciją PVM direktyvos taikymo tikslais.

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

3. PVM direktyvos 12 straipsnyje nustatyta:

„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.

1 Originalo kalba: anglų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

<…>

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

4. PVM Direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

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;

<…>“

B. Nacionalinė teisė

5. 2016 m. birželio 21 d. *Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift* (Konsoliduotasis įstatymas Nr. 760 dėl pridėtinės vertės mokesčio)) (toliau – PVM įstatymas) 13 straipsnio 1 dalies 9 punkte ir 3 dalyje nustatyta:

„1. Mokesčiu neapmokestinamos toliau nurodytos prekės:

<…>

9) nekilnojamojo turto tiekimas. Tačiau prievolė apmokestinti taikoma:

   a) naujo pastato arba naujo pastato ir žemės, kurioje stovi pastatas, tiekimui;

   b) žemės statybai tiekimui, nepaisant, ar žemė apstatyta, ypač apstatytos žemės tiekimui.

<…>

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

6. 2015 m. birželio 30 d. Pridėtinės vertės mokesčio taisyklių Nr. 808 (*Bekendtgørelse nr. 808 af. 30 juni 2015 om merværdiafgift*) (toliau – PVM taisyklės) 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.“

7. PVM taisyklių 56 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„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.“

8. *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, sandėliavimui skirtas pastatas, kuris neatitinka pagrindinių būsimo naudojimo sąlygų).

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

<…>“

II. Faktinės aplinkybės, procedūra ir pateikti klausimai

9. 2012 m. balandžio mėn. Odensės savivaldybės taryba (Danija) patvirtino uosto teritorijos urbanistikos planą, apimantį, be kita ko, žemės sklypą *Finlandkaj 12* (toliau – nagrinėjamas sklypas). Urbanistikos plane, *inter alia*, nurodyta, kad nagrinėjamame sklype esantis sandėlis turi būti kiek įmanoma išsaugotas.

10. *KPC Herning A/S* (Danijos projektų vystymo ir statybos bendrovė) (toliau – KPC) ir *Boligforeningen Kristiansdal* (*Kristiansdal* būsto asociacija, Danija) nuo 2013 m. gegužės mėn. kartu dirbo plėtodamos jaunimui skirto būsto statybos koncepciją Odensės uoste. Projektas buvo vystomas bendradarbiaujant su Odensės savivaldybe ir Odensės uostu.

11. 2013 m. liepos mėn. buvo parengtas pasiūlymas dėl miesto plano pakeitimo siekiant gauti leidimą būsto statybai pagal esamo sandėlio, kuris yra nagrinėjamame sklype, parametrus. Pagal tą pakeitimą, kurį Odensės savivaldybės taryba patvirtino 2013 m. gruodžio 4 d., turėjo būti išsaugota sandėlio rytinio frontono vidurinė dalis.

12. 2013 m. lapkričio mėn., t. y. po to, kai miesto plano pakeitimo pasiūlymas buvo išsiųstas konsultavimosi tikslais, tačiau dar prieš jį oficialiai patvirtinant, KPC su tam tikromis sąlygomis nusipirko nagrinėjamą sklypą iš Odensės uosto (toliau – pirmas nagrinėjamo sklypo pardavimas). Šalys manė, kad sandoris buvo neapmokestintas PVM, tačiau sutartyje buvo numatyta, kad tuo atveju, jeigu sandoris būtų apmokestintas PVM, bet kokį mokėtiną PVM turėtų sumokėti KPC. Pirkimo sutartyje, *inter alia*, buvo nustatyta sąlyga, susijusi su tuo, ar KPC sudarys sutartį su bendra būsto asociacija dėl jaunimo gyvenamųjų būstų statybos šiame sklype projekto įgyvendinimo ir ar Odensės savivaldybė patvirtins galutinį miesto planą, pagal kurį būtų leista įgyvendinti aptariamą projektą.

13. 2013 m. gruodžio 5 d. KPC sudarė tris sutartis su *Boligforeningen Kristiansdal*. Tai buvo: i) sąlyginė preliminarioji sutartis dėl žemės sklypo su jame esančiu sandėliu (toliau – nagrinėjamo sklypo perpardavimas) ir dėl paskesnių šio sandėlio pertvarkymų į jaunimo gyvenamuosius būstus; ii) sąlyginė pirkimo sutartis dėl nagrinėjamo sklypo pardavimo; ir iii) sutartis dėl visiškai įrengto būsto nagrinėjamame sklype.

14. Sąlyginėje preliminariojoje sutartyje nustatyta, kad kartu su kitomis dviem sutartimis ji sudaro bendrą sutartinę sistemą, t. y. sutarčių visumą. Preliminariojoje sutartyje nustatyta, kad *Boligforeningen Kristiansdal* buvo pasirengusi nusipirkti žemės sklypą, kad jame, veikdama kaip statytojas arba operatorius, pastatytų jaunimo gyvenamuosius būstus, kuriuos paskui nuomotų ir administruotų, ir kad KPC pagal žemės sklypo pardavimo sutartyje nustatytą sąlygą pasiliko sau rangovo teisę nagrinėjamame sklype projektuoti ir statyti jaunimo gyvenamuosius būstus. Preliminarioji sutartis, *inter alia*, priklausė nuo to, ar KPC galiausiai nusipirks žemės sklypą iš Odensės uosto.

15. Pagal sąlyginę preliminariąją pirkimo sutartį buvo laikoma, kad pirkimo suma neapmokestinama PVM, nes perdavimas buvo susijęs su turtu, kuriame yra pastatas. Pagal šią sutartį KPC prisiėmė sandorio, kuriam, šalių manymu, PVM netaikomas, apmokestinimo PVM riziką. Pirkimo sutarčiai buvo taikomos tokios pačios sąlygos kaip ir preliminariajai sutarčiai. Sąlyginėje sutartyje dėl visiškai įrengto būsto buvo nustatyta, kad KPC turėjo atlikti visus darbus, kurie yra būtini statyboms, kad būstas būtų užbaigtas ir visiškai įrengtas, nors *Boligforeningen Kristiansdal* pati turėjo pasirūpinti tuo, kad žemės sklype likęs sandėlis būtų nugriautas. Remiantis skaičiavimais, susijusios išlaidos turėjo sudaryti 625 000 Danijos kronų (DKK), įskaitant PVM.

16. 2014 m. kovo 7 d. *Boligforeningen Kristiansdal* sudarė sutartį su kita bendrove dėl sandėlio griovimo darbų (išskyrus rytinio frontono viduriniąją dalį, kuri turėjo būti išsaugota). KPC nedalyvavo sandėlio griovimo darbuose, kuriuos *Boligforeningen Kristiansdal* pradėjo savo lėšomis ir prisiimdama su tuo susijusią riziką.

17. 2015 m. rugpjūčio 15 d. žemės sklype pastatyti gyvenamieji būstai buvo parengti apgyvendinimui.

18. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, sandėlį Odensės uostas nuomojo iki tol, kol jis buvo parduotas KPC ir apmokestinimo tikslais įvertintas 814 000 DKK. Pardavimo ir vėlesnio perpardavimo metu sandėlis veikė visu pajėgumu ir jame, pavyzdžiui, galėjo būti organizuojami kultūros ir sporto renginiai. Tačiau sandėlis nebuvo tinkamas gyvenamiesiems būstams įrengti. Neginčijama, kad nagrinėjamų sandorių sudarymo metu Odensės uostas, KPC ir *Boligforeningen Kristiansdal* bendrai sutarė, kad sandėlis, išskyrus jo rytinį frontoną, turėjo būti nugriautas siekiant visiškai įgyvendinti gyvenamųjų būstų statybos projektą.

19. 2013 m. gruodžio 10 d. KPC paprašė, kad *Skatterådet* (Nacionalinė mokesčių valdyba, Danija) pateiktų privalomą atsakymą dėl to, ar pirmas nagrinėjamo sklypo pardavimas, kurį atliko Odensės uostas, ir vėlesnis šio sklypo perpardavimas *Boligforeningen Kristiansdal* buvo neapmokestinami PVM. 2014 m. birželio 24 d. rašte *Skatterådet* pateikė privalomą atsakymą, jame į abu klausimus buvo atsakyta neigiamai.

20. KPC apskundė *Skatterådet* sprendimą *Landsskatteretten* (Nacionalinis mokesčių teismas, Danija), šis 2015 m. gruodžio 9 d. sprendime konstatavo, kad nėra pagrindo žemės sklypą laikyti žeme statyboms, nes ant žemės sklypo abiejų pardavimų metu stovėjo pastatas, o KPC nesirengė imtis vėlesnių griovimo darbų, kuriuos savo sąskaita ir rizika turėjo pradėti būsto asociacija, ar juose dalyvauti.

21. 2016 m. kovo 9 d. *Skatteministeriet* (Danijos mokesčių ministerija) pateikė pareiškimą, juo apskundė *Landsskatteretten* sprendimą *Retten i Herning* (Herningo teismas, Danija), o šis teismas perdavė bylą *Vestre Landsret* (Vakarų Danijos aukštasis teismas, Danija). Tačiau, kilus abejonių dėl teisingo tam tikrų PVM direktyvos nuostatų aiškinimo, tas teismas 2017 m. gegužės 15 d. nutartimi nutarė 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 žemės statybai, apmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), pardavimu, jeigu šalys ketina nugriauti visą pastatą ar jo dalį, kad atsirastų vietos naujam pastatui, yra suderinama su, viena vertus, PVM direktyvos 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?“

22. Rašytines pastabas pateikė KPC, Danijos vyriausybė ir Europos Komisija. Šios šalys žodinius argumentus taip pat pateikė 2019 m. sausio 30 d. surengtame posėdyje.

III. Analizė

23. Pateikdamas prejudicinį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar nacionalinė taisyklė, pagal kurią žemės, kur stovi pastatas, tiekimas reiškia žemės statybai pardavimą, kuriam taikomas PVM, jeigu šalys ketina nugriauti pastatą, kad atsirastų vietos naujo pastato statybai, yra suderinama su PVM direktyvos 12 straipsniu ir 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktais.

24. Šioje byloje pastabas pateikusios šalys šiuo klausimu laikosi skirtingų nuomonių.

25. KPC siūlo į klausimą atsakyti neigiamai. Visų pirma ji teigia, kad abu pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai (pirmas nagrinėjamo sklypo pardavimas ir jo perpardavimas) neapmokestinami PVM, atsižvelgiant į tai, kad jie yra susiję su „pastato arba jo dalių ir žemės, kurioje jis stovi tiekimu“, kaip nustatyta PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkte. Komisija sutinka su KPC argumentais dėl pirmojo sandorio, tačiau mano, kad vėlesni KPC ir *Boligforeningen Kristiansdal* sandoriai (kurie, Komisijos manymu, turi būti vertinami kartu) reiškia „pastato ar jo dalių ir žemės, kurioje stovi pastatas“, tiekimą „prieš pirmąjį apgyvendinimą“. Todėl toks sandoris būtų apmokestinamas PVM pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą. Vis dėlto Danijos vyriausybė į prejudicinį klausimą siūlo atsakyti teigiamai. Jos manymu, atsižvelgiant į PVM direktyvos 12 straipsnio 3 dalį, valstybės narės turi teisę žemės sklypą, kuris, pavyzdžiui, nagrinėjamas pagrindinėje byloje, laikyti „žeme statybai“. Todėl tokio žemės sklypo pardavimas būtų apmokestinamas PVM pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies b punktą.

26. Manau, kad į prejudicinį klausimą iš esmės reikėtų atsakyti neigiamai. Potencialaus žemės statybai tiekimo vertinimas pagal PVM direktyvą turi būti grindžiamas ta pačia logika kaip ir bet kurio kito pagal direktyvą apmokestinamo sandorio vertinimas: turi būti vertinamas *objektyvus* sandorio *pobūdis tiekimo metu*. Atsižvelgiant į šią sistemą, šalių *subjektyvus* ketinimas, susijęs su būsimu žemės sklypo panaudojimu, iš tikrųjų yra svarbus. Tačiau pats savaime jis vargu ar gali būti toks svarbus, kad būtų viršesnis už bet kuriuos kitus arba veikiau visus objektyvius veiksnius, susijusius su tiekimu.

27. Toliau išvadoje daugiausia dėmesio skirsiu nacionalinėms taisyklėms ir jų taikymui klasifikuojant tam tikrus sandorius. Sprendimą konkrečioje byloje vis tiek turi priimti nacionalinis teismas. Tačiau iš pradžių prašoma pateikti preliminarų paaiškinimą: kokius iš tikrųjų sandorius reikia vertinti?

A. Kuris (-ie) sandoris (-iai)?

28. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą, taip pat kai kurių šalių pareiškimuose du sandoriai, kuriuos atitinkamai sudaro pirmas nagrinėjamo sklypo pardavimas (Odensės uostas sklypą pardavė KPC) ir nagrinėjamo sklypo perpardavimas (KPC sklypą perpardavė *Boligforeningen Kristiansdal*), nagrinėjami kartu, nedarant tarp jų jokio skirtumo. Šių dviejų pardavimo sandorių negalima atsieti nuo kitų KPC ir *Boligforeningen Kristiansdal* sudarytų susitarimų sistemos, kuri aprašyta šios išvados 13 punkte. Atrodo, daroma prielaida, kad tie sandoriai, visų pirma du pardavimo sandoriai, jeigu nebus vertinami kartu, turėtų būti bent jau vienodai traktuojami pagal PVM reguliuojančias taisykles.

29. Neginčijama yra tai, kad abu sandoriai yra susiję. Pirmas nagrinėjamo sklypo pardavimas priklausė nuo to, ar KPC sudarys sutartį su bendra būsto asociacija dėl jaunimo gyvenamųjų būstų statybos sklype projekto įgyvendinimo. O nagrinėjamo sklypo perpardavimas priklausė nuo to, ar KPC nusipirks tą žemės sklypą iš Odensės uosto.

30. Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad tam tikromis aplinkybėmis keli formaliai skirtingi sandoriai, kurių dalykas gali būti tiekiamas atskirai, turi būti laikomi vienu sandoriu tais atvejais, kai tie du sandoriai nėra nepriklausomi. Tai ypač pasakytina tais atvejais, kai du ar daugiau elementų arba veiksmų, kuriuos apmokestinamasis asmuo tiekia arba atlieka kliento naudai, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną nedalomą ekonominį tiekimą, kurį atskirti būtų galima tik dirbtinai. 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 turi būti laikomas papildomu pagrindinio tiekimo atžvilgiu, jeigu jis pats savaime nėra skirtas klientams, bet laikomas pagrindinės teikiamos paslaugos pagerinimo priemone [3].

31. Vis dėlto man sudėtinga suprasti, kaip tie argumentai, kurie paprastai taikomi tarp tų pačių šalių sudarytų sutarčių grupei ar visumai, galėtų būti taikomi aptariamiems sandoriams. Pirma, tuos sandorius skirtingu laiku sudarė skirtingos šalys (viena vertus, Odensės uostas ir KPC ir, kita vertus, KPC ir *Boligforeningen Kristiansdal*) [4]. Antra, tie sandoriai, visų pirma du vėlesni pardavimo sandoriai, negali būti laikomi papildančiais vienas kitą. Atsižvelgiant į komercinę paskirtį ir ekonominį pagrindą, pirmas nagrinėjamo sklypo pardavimas pats savaime yra „pagrindinis“ sandoris; tą patį galima pasakyti apie to sklypo perpardavimą. Negalima teigti, kad šie sandoriai, nors ir susiję, sudaro vieną sandorių paketą.

32. Atitinkamai kiekvienas iš šių pardavimo sandorių, laikantis PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies, privalo būti laikomas atskiru ir nepriklausomu sandoriu [5]. Todėl kiekvienas sandoris pagal PVM reguliuojančias taisykles privalo būti vertinamas atsižvelgiant į jo sąlygas ir konkrečius ypatumus.

33. Aplinkybė, kad abu pardavimo sandoriai negali būti laikomi vienu sandoriu, neužkerta kelio juos galiausiai vertinti kaip tapačius sandorius pagal PVM reguliuojančias taisykles ir paskui taikant tuos pačius kriterijus. Galiausiai abiejų sandorių turinys ir aplinkybės, kuriomis tie sandoriai buvo sudaryti, iš esmės yra panašūs. Tačiau sprendimą dėl to, ar taip yra šioje byloje, visų pirma, ar trys KPC ir *Boligforeningen Kristiansdal* sandoriai, sudaryti 2013 m. gruodžio 5 d. [6], apmokestinimo PVM tikslais turėtų būti vertinami kaip vienas sandoris, priims prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas [7].

3 Žr., be kita ko, 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 32–34 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

4 Dėl pastarojo aspekto svarbos žr., pvz., 1986 m. liepos 8 d. Sprendimą *Kerrutt* (73/85, EU:C:1986:295, 15 punktas) ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimą *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, 25 punktas).

5 Šiuo atžvilgiu žr. 2018 m. spalio 18 d. Sprendimą *Volkswagen Financial Services (UK)* (C-153/17, EU:C:2018:845, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

6 Žr. šios išvados 13–15 punktus.

7 Tą klausimą aptarsiu toliau, šios išvados 66–73 punktuose.

B. Pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinė taisyklė

34. Iš pradžių noriu atkreipti dėmesį į du pagrindinius aspektus, susijusius su sandorių vertinimu pagal PVM direktyvą: laiką, kuriuo tas vertinimas turi būti atliekamas, ir to vertinimo pobūdį.

35. Pirma, pagal PVM direktyvos 63 straipsnį paprastai apmokestinimo momentas įvyksta ir PVM tampa mokėtinas „atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą“. Siekiant nustatyti, ar sandoris apmokestinamas PVM, *laiko momentas*, kuriuo sandoris turi būti vertinamas, iš esmės yra tuomet, kai *patiekiama* atitinkama prekė arba *suteikiama* atitinkama paslauga. Šiuo klausimu būtina pažymėti, kad pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

36. Antra, kalbant apie to vertinimo atlikimo būdą, pažymėtina, kad reikėtų atkreipti dėmesį į jo *objektyvų* pobūdį. Tuo vertinimu siekiama nustatyti aptariamo sandorio *ekonominį ir komercinį tikrumą* [8], nagrinėjant visus susijusius veiksnius [9]. Požiūris, kurio turi būti laikomasi, turi prilygti nepriklausomo stebėtojo, siekiančio išnagrinėti visas objektyvias aplinkybes ir nustatyti sandorio tikrąjį pobūdį ir tikslą, požiūriui [10].

37. Šios aplinkybės visų pirma apima konkrečias tiekiamo gaminio arba teikiamos paslaugos ypatybes, teikimo (tiekimo) būdą ir, kalbant abstrakčiau, su sandoriu susijusias aplinkybes. Tokiu atveju šalių ketinimas taip pat gali būti svarbus aspektas. Teisingumo Teismas ne kartą konstatavo, kad „dėl sandorio apmokestinimo PVM į šalių pareikštą ketinimą reikia atsižvelgti, vertinant visas tokio sandorio aplinkybes, jeigu jis pagrindžiamas objektyviais įrodymais“ [11].

38. Taigi numatytoji taisyklė, kuri turi būti taikoma vertinant sandorį, yra *visų objektyvių aspektų tiekimo momentu* įvertinimas.

39. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, nacionalinės taisyklės, pavyzdžiui, Mokesčių ministerijos įsakymo dėl naujų pastatų ir žemės statybai apmokestinimo PVM 2.2 skirsnis (jo dalis) (toliau – 2.2 skirsnis), suderinamumas, atrodo, kelia problemų.

40. Apskritai 2.2 skirsnyje nustatyta taisyklė, atrodo, atspindi pirma išdėstytą požiūrį: pagal nutylėjimą „pastatų ir žemės, kurioje stovi pastatai, tiekimas neapmokestinamas PVM, jeigu tie pastatai nėra nauji“. Be to, likusioje taisyklės dalyje nustatyta, kad (kitais) bendrais atvejais „pirkėjo ketinimas negali būti lemiamas vertinant, ar tiekiama žemė statybai“, įskaitant įvairius (objektyvius) kriterijus, į kuriuos reikia atsižvelgti atliekant tą vertinimą.

41. Į 2.2 skirsnį taip pat įterpta speciali nuostata dėl kategorijos, kurioje nurodyta, kad „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“.

42. Atrodo, kad toje specialioje nacionalinėje taisyklėje (arba veikiau – specialioje tos bendros nacionalinės taisyklės išimtyje) dviem svarbiais klausimais nukrypstama nuo jau aptartų PVM teisės principų. Pirma, tai, ar sandoris apmokestinamas PVM, pagal 2.2 skirsnį nustatoma remiantis ne faktine situacija tiekimo metu, bet įvykiais, kurie, kaip numanoma, turi įvykti ateityje (*laiko aspektas*). Antra, sutartyje nurodytas šalių ketinimas tampa lemiamu vertinimo aspektu, o visų objektyvių nagrinėjamo sandorio ypatumų nebus paisoma (*vertinimo pobūdis*).

8 Šiuo atžvilgiu žr. 2018 m. vasario 22 d. Sprendimą *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

9 Žr. mano išvadą, pateiktą byloje *E LATS* (C-154/17, EU:C:2018:226, 82 punktas).

10 Ten pat, 77 punktas.

11 Žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* (C-326/11, EU:C:2012:461, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

43. Manau, kad taikant tokią nacionalinę taisyklę, kokia yra ta 2.2 skirsnio dalis, galima atlikti klaidingus vertinimus dėl tokių sandorių, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje. Atidesnė pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių analizė gali padėti aiškiau atskleisti priežastis, dėl kurių į prejudicinį klausimą, mano manymu, reikėtų atsakyti neigiamai.

C. Pirmas nagrinėjamo sklypo pardavimas

44. Pagal pirmąjį sandorį KPC iš Odensės uosto nusipirko nagrinėjamą sklypą. Visą žemės sklypą iš esmės užima sandėlio pastatas. Pardavimo metu sandėlis nebuvo nugriautas, veikė visu pajėgumu ir, pasak Danijos mokesčių administratoriaus, buvo vertas 814 000 DKK.

45. Taigi, kai sandoris nagrinėjamas atsižvelgiant į jo objektyvius ypatumus, atrodo, kad jis neginčijamai patenka į PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkte nurodytą kategoriją: „pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimas“.

46. Vis dėlto Danijos vyriausybė teigia, kad tokia išvada būtų klaidingai nepaisoma tikrojo sandorio tikslo. Neabejotinas šalių ketinimas – kaip nustatyta susitarime – žemės sklypo, kuriame vėliau turėjo būti statomas naujas pastatas, nuosavybės perdavimas. Šalys bendrai sutarė, kad statybos darbai negalėtų būti vykdomi, prieš tai nenugriovus sandėlio. Remiantis Odensės savivaldybės patvirtintais planais, į naują pastatą turėjo būti integruota tik labai nedidelė to pastato (dalis rytinio frontono) dalis.

47. Grįsdama savo argumentą Danijos vyriausybė pateikia nuorodą į Sprendimą *Don Bosco*, kuriame Teisingumo Teismas konstatavo, kad neapmokestinimas PVM, susijęs su žemės sklypo, kuris nėra užstatytas, išskyrus žemę statyboms, tiekimu, „neapima žemės perdavimo, kai ant jos vis dar stovi senas pastatas, kuris turi būti nugriautas tam, kad jo vietoje būtų pastatytas naujasis, ir kurio griovimas – pardavėjas įsipareigojo jį įvykdyti – jau buvo pradėtas prieš šį perdavimą“ [12].

48. Manau, kad Danijos vyriausybės pateiktas argumentas neįtikinamas. Tas argumentas yra pagrįstas įtakos, kurią šalių ketinimas gali turėti PVM reguliuojančių taisyklių taikymo tikslais nustatant tikrąjį atitinkamo sandorio pobūdį, sumenkinimu. Be to, laikantis šio argumento, Teisingumo Teismo sprendime *Don Bosco* padaryti pareiškimai nepatektų į šios bylos taikymo sritį ir logines ribas.

49. Kaip nurodyta šios išvados 36–38 punktuose, ekonominis sandoris pirmiausia turi būti analizuojamas atsižvelgiant į jo objektyvius ypatumus. Šalių ketinimas, susijęs su tiekiamu produktu, tomis aplinkybėmis taip pat gali būti svarbus aspektas, nes gali padėti išsamiau atskleisti sandorio loginį pagrindą.

50. Vis dėlto šis teiginys teisingas tik tiek, kiek šalių ketinimas yra aiškus atsižvelgiant į paties sandorio ypatumus ir (arba) kiek šį ketinimą paryškina tie ypatumai. Paprasčiausi šalių pareiškimai, kurie nėra pagrįsti kokiais nors konkrečiais įrodymais, negali turėti jokios galios. Dar svarbiau – šalių ketinimas yra svarbus tik tuo atveju, kai jis susijęs su jų siekiamu tikslu *sudarant* aptariamą sandorį. Priešingai, šalių ketinimas nėra labai svarbus arba apskritai nesvarbus, kai, kaip ir šioje byloje, jis susijęs su tuo, kas, manoma, turi atsitikti su produktu jį patiekus tam tikru momentu ateityje dėl trečiųjų šalių įsikišimo.

51. Kitaip tariant, šalių ketinimas arba planai gali suteikti prasmės arba patvirtinti tam tikrą tikrovės aiškinimą. Tačiau, išskyrus atvejus, kai mokesčių teisės vertinimas turi tapti metafizinio voliuntarizmo atveju, pagal kurį, perfrazuojant A. Schopenhauerį, sandoris yra tik valia ir atvaizdavimas [13], vargu ar šalių ketinimas gali būti viršesnis už tikrovę.

12 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722) (toliau – Sprendimas *Don Bosco*).

13 A. Schopenhauer *Die Welt als Wille und Vorstellung* (pirmasis leidimas, *F.A. Brockhaus*, Leipcigas, 1819).

52. Be to, Danijos vyriausybės ginama pozicija neturi pagrindo jurisprudencijoje. Pavyzdžiui, Sprendime *Teleos* Teisingumo Teismas nurodė, kad, priešingai šalių argumentui, kuriuo remiantis pakanka tiekėjo ir pirkėjo ketinimo vykdyti atitinkamą sandorį, kad jis būtų laikomas tokiu, „iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, jog mokesčių administratoriaus pareiga atlikti tyrimus, siekiant nustatyti apmokestinamojo asmens ketinimus, prieštarauja bendrosios PVM sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymui būdingus veiksmus, atsižvelgiant, *išskyrus ypatingus atvejus, į objektyvų atitinkamo sandorio pobūdį*“. Teisingumo Teismas taip pat pabrėžė, kad sandoris būtinai turi būti klasifikuojamas „remiantis objektyviais elementais“ [14].

53. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, tampa aišku, kodėl nagrinėjama byla skiriasi nuo bylos *Don Bosco*. Tame sprendime Teisingumo Teismas daugiausia dėmesio skyrė aptariamo ekonominio sandorio tikrumui. Pirkėjas nusipirktame žemės sklype ketino statyti naują pastatą ir juo pakeisti tą, kurį pats pardavėjas jau buvo nugriovęs tuo metu, kai buvo sudarytas sandoris. Pirkėjas praktiškai įgijo žemės sklypą, kuris iš esmės buvo parengtas naujoms statyboms. Todėl mažai reikšmės turėjo tai, kad ta situacija tikrove virstų tik kažkuriuo momentu vėliau, palyginti su diena, kurią buvo perduota nuosavybė.

54. Šiuo klausimu daug atskleidžia Sprendimo *Don Bosco* 39 punktas. Kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, veiksmų, kurių ėmėsi pardavėjas, ekonominis tikslas (žemės tiekimas ir griovimo darbų užbaigimas) buvo „patiekti statyboms *jau* parengtą žemės sklypą“ [15]. Teisingumo Teismas taip pat nurodė, kad pirkėjas neturėjo jokių seno pastato ekonominio panaudojimo galimybių, o žemės sklypas ekonomiškai naudingas jam taptų tik užbaigus griovimo darbus [16], kuriuos organizavo ir už kuriuos sumokėjo pardavėjas [17].

55. Visi šie argumentai prieštarauja dabartinei bylai, kurioje nagrinėjamo sklypo pirmo pardavimo metu sandėlis dar nebuvo nugriautas ir net nepradėtas griauti. Net nebuvo numatyta tiksli griovimo darbų data, o procesą turėjo pradėti vėlesnis žemės sklypo pirkėjas, bet ne KPC.

56. Šį Sprendimo *Don Bosco* aiškinimą papildomai patvirtina Teisingumo Teismo sprendimai, kuriuose nustatyta, kad nekilnojamojo turto, kurį sudaro žemės sklypas ir į naują pastatą paverčiamas senas pastatas, tiekimas neapmokestinamas PVM tiek, kiek „atliekant šį tiekimą senas pastatas *buvo tik iš dalies nugriautas* ir bent iš dalies dar buvo naudojamas“ [18].

57. Šioje byloje objektyvi situacija, susiklosčiusi sandorio metu, buvo susijusi su tuo, jog, kalbant apie sandėlio likimą, nebuvo galima visiškai atmesti galimybės, kad šis planas bus pakeistas, nors ir kaip mažai įtikinama tai atrodė šalių manymu. Iš esmės tam tikras vėlavimas atliekant darbus ar bylinėjimasis dėl seno pastato griovimo darbų, naujo pastato statybos arba paprasčiausi miesto plano pakeitimai (pavyzdžiui, tie, kurie iškilo tada, kai sandėlį buvo pradėta griauti) galėjo daryti poveikį dabartinio sandėlio naudojimui.

58. Pastaroji aplinkybė jokiu būdu nėra vien hipotetinis scenarijus. Tiesą sakant, Odensės savivaldybės tarybos patvirtintame pradiniame teritoriniame miesto plane nustatyta, kad aptariamas sandėlis turėjo būti „kiek įmanoma labiau“ išsaugotas. Tik pagal vėlesnį miesto plano pakeitimą sandėlio rytinio frontono vidurinė dalis buvo vienintelė architektūrinė seno pastato detalė, kurią reikėjo išsaugoti. Tas pakeitimas, nors ir numatytas prieš pasirašant pirkimo sutartį, iš tikrųjų buvo patvirtintas vėliau [19].

14 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 39 ir 40 punktai). Išskirta mano.

15 Sprendimo *Don Bosco* 39 punktas. Išskirta mano.

16 Ten pat.

17 Sprendimo *Don Bosco* 32 punktas.

18 Žr. 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimą *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, 53 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Išskirta mano.

19 Žr. šios išvados 11 ir 12 punktus.

59. Manęs taip pat neįtikina antrasis Danijos vyriausybės pateiktas argumentas, pagal kurį ji turėjo teisę klasifikuoti aptariamą žemės sklypą kaip „žemę statybai“, atsižvelgiant į tai, kad tos sąvokos apibrėžtį pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 3 dalį palikta nustatyti valstybėms narėms [20]. Kaip teisingai nurodė Komisija, valstybių narių veikimo laisvė apibrėžiant „žemės statyboms“ turinį negali būti aiškinama kaip apimanti sąvoką „pastatas“, kuri, priešingai, yra Bendrijos lygmens sąvoka [21]. Be to, ta sąvoka pakankamai plačiai apibrėžta PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje: „*bet koks* žemėje įtvirtintas statinys“ [22].

60. Šiuo klausimu norėčiau tik pridurti, kad, remiantis dabartine analize, faktas, kad dalis seno pastato frontono buvo išsaugota naujame pastate, neturi reikšmės. Kaip suprantu, ta pastato dalis iš pradžių buvo pašalinta, kad paskui ją būtų galima integruoti į naują pastatą. Mano manymu, jokiomis aplinkybėmis pagrįstai aiškinant sąvoką „pastatas“, kaip ji apibrėžta PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje, ji negali apimti seno pastato dalies, kuri vėliau paprasčiausiai buvo integruota į naują pastatą arba jame panaudota net nepritvirtinta prie žemės. Todėl, nepaisant aplinkybės, kad tos sąvokos ribas šalys tam tikrais aspektais aptarė, nematau jokios prasmės sustoti prie to klausimo, siekiant jį išsamiau aptarti, nes jis dabartinei bylai nėra itin reikšmingas.

61. Galiausiai rezultatą, kuriuo remiantis pirmas nagrinėjamo sklypo pardavimas vargu ar galėtų būti laikomas žemės statybai pardavimu PVM reguliuojančių taisyklių taikymo tikslais, galima pagrįsti atsižvelgiant į dvi papildomas aplinkybes.

62. Pirma, Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkto ir 135 straipsnio 1 dalies j punkto *ratio legis* santykinai trūksta pridėtinės vertės, kuri sukuriama pardavus seną pastatą. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „pastato pardavimas galutiniam vartotojui po jo pirmo tiekimo, kuris reiškia gamybos proceso pabaigą <…> nesukuria didelės pridėtinės vertės, todėl iš principo neturi būti apmokestintas“ [23].

63. Vertinant iš tos perspektyvos, aptariamu sandoriu vargu ar galima pateisinti privalomą PVM taikymą: žemės sklype nebuvo vykdoma jokia veikla, dėl kurios galėtų padidėti to sklypo vertė KPC naudai. Tiesą sakant, kol tas sklypas galėtų (pakartotinai) patekti į pridėtinės vertės gamybos grandinę, sandėlis turėtų būti nugriautas [24].

64. Antra, Teisingumo Teismas neseniai nurodė, kad PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą ir 135 straipsnio 1 dalies j punktą aiškinant „kartu <…> daromas skirtumas tarp seno ir naujo pastato, nes seno pastato pardavimas *iš principo neapmokestinamas PVM*“ [25]. Šiuo klausimu man įdomu, ar žemės sklypo su jame esančiu senu pastatu, kurį būtų galima iš karto naudoti ekonominiais tikslais, pardavimą būtų galima klasifikuoti kaip žemės statybai pardavimą, dėl kurio nekiltų klausimų, susijusių su mokesčių neutralumo principu. Tiesą sakant, analogiškiems sandoriams PVM galiausiai būtų taikomas arba jie būtų neapmokestinami PVM remiantis tik šalių pareikštu ketinimu, susijusiu su pastato likimu ateityje, nepaisant jo fizinės išvaizdos.

20 Taip pat žr. 1996 m. kovo 28 d. Sprendimą *Gemeente Emmen* (C-468/93, EU:C:1996:139, 25 ir 26 punktai).

21 Žr. ten pat, 25 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją. Teisingumo Teismas panašiai taip pat nusprendė, kad sąvokos „pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimas“ turinio negalima nustatyti pateikiant nuorodą į nacionalinę teisę, tačiau ją privaloma aiškinti vienodai; žr., *inter alia*, 2009 m. birželio 11 d. Sprendimą *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2009:365, 15 punktas).

22 Išskirta mano.

23 Žr. 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimą *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Bendresnės pastabos šiuo klausimu pateikiamos generalinio advokato F. Jacobs išvadoje, pateiktoje byloje *Blasi* (C-346/95, EU:C:1997:432, 15 punktas).

25 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimas *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, 29 ir 30 punktai). Išskirta mano.

65. Jei taisyklių taikymas būtų atsietas nuo objektyvios tikrovės, toks požiūris taip pat galėtų padėti gana lengvai išvengti tų taisyklių. Tiesą sakant, šalims būtų pernelyg lengva į sutartį įtraukti tam tikrą pareiškimą dėl pastato ateities, kad gautų pageidaujamą rezultatą, susijusį su PVM taikymu. Manau, kad nepriimtina tai, jog mokesčių institucijoms tuomet tektų prievolė vėlesniame etape patikrinti, ar šalys iš tikrųjų įgyvendino savo ketinimą, ir jei taip, tai kokiu mastu.

D. Nagrinėjamo sklypo perpardavimas

66. Manau, kad aptartos aplinkybės, susijusios su nagrinėjamo sklypo pardavimu, galėtų būti lygiai taip pat pateisinamos to sklypo vėlesnio perpardavimo atveju.

67. Pastarasis sandoris, kurį sudarė KPC ir *Boligforeningen Kristiansdal*, mano supratimu, buvo susijęs su tuo pačiu sklypu, kuris buvo pirmo pardavimo dalykas. Todėl vėlesnis sandoris taip pat buvo susijęs su žemės sklypo, kuriame buvo nenugriautas, visu pajėgumu veikiantis ir tam tikrą vertę (ne tokią jau mažą) turintis sandėlis, pardavimu. Atsižvelgdamas į neseniai mano pateiktas pastabas dėl pirmojo sandorio, galiu teigti, kad tuo metu, kai pardavėjas, atrodo, perdavė pirkėjui nuosavybę į žemės sklypą, nebuvo pradėta jokių griovimo darbų.

68. Vis dėlto posėdyje Komisija teigė, kad nagrinėjamo sklypo perpardavimas turėtų būti vertinamas ne atskirai, bet kaip sandorių rinkinio dalis, ir reikia vertinti visus šiuos sandorius, atsižvelgiant į aptariamų sutarčių pagrindines sąlygas. Komisijos manymu, toks požiūris reiškia, kad KPC ir *Boligforeningen Kristiansdal* sandoriai kartu turėtų būti vertinami kaip reiškiantys „pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo“, kaip nustatyta PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkte.

69. Manau, kad byloje nėra pakankamai aplinkybių, kuriomis remdamasis Teisingumo Teismas tuo klausimu galėtų priimti galutinę poziciją. Be to, paprastai būtent nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo išplėtotus principus [26], privalo nustatyti, ar formaliai skirtingi sandoriai yra taip glaudžiai susiję, kad jie objektyviai sudaro vieną ir nedalomą ekonominį tiekimą, kurio padalijimas būtų dirbtinis [27].

70. Šiomis aplinkybėmis taip pat norėčiau pridurti, kad nacionalinio teismo pateiktas prejudicinis klausimas buvo suformuluotas abstrakčiai ir jame daugiausia dėmesio skirta šalių ketinimui atsižvelgiant į žemės sklypo su ant jo esančiu pastatu perdavimo vertinimą PVM taikymo tikslais. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neprašė Teisingumo Teismo pateikti rekomendacijų dėl konkrečių Komisijos iškeltų klausimų. Yra tik kelios baigiamosios pastabos, kurias, kaip pagalbą, galima pasiūlyti nacionaliniam teismui, jeigu jam jų prireiktų.

71. Iš preliminariosios sutarties aiškiai matyti, kad būtent *Boligforeningen Kristiansdal* nusipirko žemės sklypą, kad paskui veiktų kaip statytojas ir operatorius. KPC savo ruožtu buvo įvardytas tik kaip rangovas, kuris turėjo atlikti projektavimo darbus ir pastatyti žemės sklype gyvenamuosius būstus. Be to, iki to laiko, kai KPC galėjo pradėti kokius nors statybos darbus, *Boligforeningen Kristiansdal* turėjo suorganizuoti esamo sandėlio griovimo darbus ir už juos sumokėti. *Boligforeningen Kristiansdal* taip pat turėjo prisiimti bet kokią galimą atsakomybę už griovimo darbus.

26 Žr. šios išvados 33 punktą.

27 Šiuo atžvilgiu žr. 2008 m. vasario 21 d. Sprendimą *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 51–54 punktai) ir 2018 m. spalio 18 d. Sprendimą *Volkswagen Financial Services (UK)* (C-153/17, EU:C:2018:845, 32 ir 33 punktai).

72. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, atrodytų, kad prieš pastatant gyvenamuosius būstus *Boligforeningen Kristiansdal* veikė kaip nagrinėjamo sklypo savininkas, o šis veikimas pagal PVM direktyvos 14 ir 63 straipsnius[28] reiškia apmokestinamąjį įvykį. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad sąvoka „prekių tiekimas“ turi būti aiškinama kaip reiškianti „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimą, net jeigu turtas teisiškai neperduodamas“[29].

73. Be to, kaip ir pirmojo sandorio atveju, neatrodo, kad prieš įvykstant perpardavimui žemės sklype buvo atliekami kokie nors darbai, dėl kurių padidėjo jo vertė ir apmokestinimas PVM tapo pateisinamas.

74. Vis dėlto būtent prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar šie aspektai, vertinami kartu su visais kitais susijusiais veiksniais, gali ar negali rodyti, kad, siekiant taikyti PVM reguliuojančias taisykles, nagrinėjamo sklypo perpardavimas yra „pastato ar jo dalių ir žemės ant kurios jis pastatytas, tiekimas“ pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punktą.

75. Bet kuriuo atveju, nepaisant to, kaip galiausiai bus klasifikuojamas antrasis sandoris, iš pateiktų argumentų matyti, kad nacionalinė taisyklė, pavyzdžiui, 2.2 skirsnio dalis, pagal kurią žemės, ant kurios pastatytas pastatas, tiekimas automatiškai reiškia žemės statybai pardavimą, kuriam taikomas PVM, jeigu šalys ketina pastatą nugriauti, kad būtų galima pastatyti naują pastatą, nėra suderinama su PVM direktyvos nuostatomis.

IV. Išvada

76. Apibendrindamas siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Vestre Landsret* (Vakarų Danijos aukštasis teismas, Danija) pateiktą prejudicinį klausimą:

– pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinė taisyklė, pagal kurią žemės, ant kurios stovi pastatas, tiekimas reiškia žemės statybai pardavimą, kuriam taikomas pridėtinės vertės mokestis, jeigu šalys ketina nugriauti pastatą, kad atsirastų vietos naujo pastato statybai, nėra suderinama su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 12 straipsniu ir 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktais.

28 Žr. šios išvados 35 punktą.

29 Žr., pvz., 1990 m. vasario 8 d. Sprendimą *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, 9 punktas).