



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. sausio 17 d.*

„Pridėtinės vertės mokestis — Direktyva 2006/112/EB — 135 straipsnio 1 dalies k punktas, siejamas su 12 straipsnio 1 ir 3 dalimis — Neužstatyta žemė — Žemė statybai — Sąvokos — Griovimo darbai turint tikslą vėliau statyti — Neapmokestinimas PVM“

Byloje C-543/11

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2011 m. rugsėjo 9 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. spalio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Woningstichting Maasdiel

prieš

Staatssecretaris van Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Jarašiūnas, teisėjai C. Toader (pranešėjas) ir C. G. Fernlund, generalinis advokatas N. Wahl,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2012 m. lapkričio 22 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Woningstichting Maasdiel*, atstovaujamos *advocaat* H. de Kat,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos J. Langer ir C. Wissels,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir P. van Nuffel,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: olandų.

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, p. 1; toliau – PVM direktyva) 135 straipsnio 1 dalies k punkto, siejamo su 12 straipsnio 1 ir 3 dalimis, išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant ginčą tarp *Woningstichting Maasdriel* (Masdrilio gyvenamųjų būstų statybos kooperatinė bendrovė, toliau – *Woningstichting*) ir *Staatssecretaris van Financiën* (valstybės sekretorius finansams) dėl nekilnojamojo turto įgijimo sandorio neapmokestinimo nekilnojamojo turto įgijimo mokesčiu, nes šis neapmokestinimas pagal Nyderlandų teisę priklauso nuo to, ar minėtas sandoris apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 12 straipsnio 1 ir 3 dalyse 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:

<...>

b) žemės statybai tiekimą.

<...>

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

- 4 Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punkte numatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

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

<...>“

Nyderlandų teisė

- 5 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting 1968*, *Staatsblad* 1968, Nr. 329; toliau – PVM įstatymas) 11 straipsnyje nustatyta:

„1. Bendruoju administraciniu aktu nustatytais sąlygomis mokesčiu neapmokestinami:

a) nekilnojamojo turto ir teisių į šį turtą tiekimas, išskyrus:

- 1) pastato ar dalies pastato ir žemės, ant kurios jis stovi, tiekimas, įvykdytas prieš pirmą jo panaudojimą ar ne vėliau kaip per dvejus metus po to, ir žemės statybai tiekimas;

<...>

4. Pagal 1 dalies a punkto 1 papunktį žeme statybai laikoma bet kuri neužstatyta žemė:
- a) ant kurios atliekami arba buvo atlikti darbai;
 - b) dėl kurios buvo atlikti žemės tvarkymo darbai, skirti tik šiai žemei;
 - c) aplink kurią atliekami arba buvo atlikti žemės tvarkymo darbai; arba
 - d) dėl kurios užstatymo pastatais išduotas statybos leidimas.“
- 6 Teisinių sandorių apmokestinimo įstatymo (*Wet op belastingen van rechtsverkeer*) 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „nekilnojamojo turto įgijimo mokestis“ yra mokestis už Nyderlanduose esančio nekilnojamojo turto ar teisių į tokį turtą įsigijimą“.
- 7 Remiantis šio įstatymo 15 straipsnio 1 dalies a punktu, bendruoju administraciniu aktu nustatytomis sąlygomis nekilnojamojo turto įgijimo mokesčiu neapmokestinamas įgijimas, „kuris laikomas apyvartos mokesčiu apmokestinamu tiekimu pagal [PVM įstatymo] 11 straipsnio 1 dalies a punkto 1 papunktį, išskyrus atvejį, kai turtas naudojamas pajamoms uždirbti ir įgijėjas gali atskaityti visą apyvartos mokestį ar jo dalį pagal [PVM įstatymo] 15 straipsnį“.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 8 2006 m. lapkričio 13 d. *Woningstichting* su Masdrilio savivaldybe (toliau – pardavėjas) sudarė žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartį. Tuo metu tame sklype stovėjo pastatas, kuris buvo naudojamas kaip biblioteka (toliau – esamas pastatas), o šalia jo įrengta vieša stovėjimo aikštelė.
- 9 Pirkimo–pardavimo sutartyje buvo numatyta, kad „pirkimo objektas bus perduotas paruoštas“, nes *Woningstichting* šiame sklype ketino statyti gyvenamuosius namus, tam tikrais atvejais derinamus su biurų patalpomis ir automobilių stovėjimo vietomis. Šalys buvo sutarusios, kad pardavėjas pasirūpins esamo pastato nugriovimu ir stovėjimo aikštelės dangos nuėmimu. Sutarta kaina sudarė 1 380 000 EUR (be PVM) už žemę, prie kurių prisidėjo nugriovimo išlaidos, įvertintos 22 000 EUR (be PVM).
- 10 2007 m. sausio ir vasario mėnesiais pardavėjas nugriovė esamą pastatą ir išvežė statybinį laužą.
- 11 Žemės sklypas *Woningstichting* buvo perduotas nuosavybės teisių perdavimo momentu, t. y. įforminus 2007 m. kovo 2 d. notarinį aktą. Tuo metu stovėjimo aikštelė tebebuvo naudojama, danga dar nebuvo nuimta ir *Woningstichting* dar nebuvo gavusi statybos leidimo, būtino norint įgyvendinti projektą, nes jis dar buvo rengiamas.
- 12 Remiantis Nyderlandų teise, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, jeigu nekilnojamojo turto įgijimo sandoris apmokestinamas PVM, jis neapmokestinamas nuo pirkimo–pardavimo kainos skaičiuojamu nekilnojamojo turto įgijimo mokesčiu. Žemės statybai tiekimas apmokestinamas PVM. Tačiau neužstatytos žemės tiekimas PVM neapmokestinamas, jis lieka apmokestinamas nekilnojamojo turto įgijimo mokesčiu.
- 13 Už šį tiekimą *Woningstichting* sumokėjo pardavėjui PVM manydama, kad tai yra žemės statybai tiekimas, kuris dėl to apmokestinamas šiuo mokesčiu, ir nekilnojamojo turto įgijimo mokesčio mokėti nereikia.

- 14 Tačiau mokesčių inspektorius nusprendė, kad tai yra neužstatytos žemės tiekimas, kuris, kaip toks, neapmokestinamas PVM, todėl už jį turi būti mokamas nekilnojamojo turto įgijimo mokestis. Taigi *Woningstichting* gavo pranešimą apie nekilnojamojo turto įgijimo mokesčio perskaičiavimą. Kadangi dėl šio pranešimo mokesčių inspektoriui pateiktas *Woningstichting* skundas buvo atmestas, dėl tokio sprendimo ji pareiškė ieškinį *Rechtbank te Arnhem* (Arnhemo apylinkės teismas). Šis teismas ieškinį atmetė.
- 15 Dėl šio sprendimo *Woningstichting* pateikė apeliacinį skundą *Gerechtshof te Arnhem* (Arnhemo apeliacinis teismas), kurį šis atmetė.
- 16 Remdamasis 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimu *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, Rink. p. I-11079), *Gerechtshof te Arnhem* nusprendė, kad pardavėjas patiekė neužstatytą žemę, nes tiekimo momentu pastatas buvo visiškai nugriautas ir šalys buvo sutarusios, jog stovėjimo aikštelės danga bus nuimta pardavėjo sąskaita po to, kai žemė bus perduota. Jis taip pat nusprendė, kad žemės sklypas negali būti laikomas žeme statybai, nes pastato nugriovimas ir stovėjimo aikštelės dangos nuėmimas negali būti laikomi „darbais“, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 11 straipsnio 4 dalies a punktą. Be to, šalys nebuvo sutarusios dėl kitų darbų. Tas pats teismas taip pat nusprendė, kad greta nagrinėjamo sklypo atlikti žemės tvarkymo darbai, kurie gali būti naudingi naujiems statiniams, nėra žemės tvarkymo darbai, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 11 straipsnio 4 dalies c punktą.
- 17 Dėl tokio sprendimo *Woningstichting* pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden*.
- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad, remiantis jo paties praktika, PVM įstatymo 11 straipsnio 4 dalies a punktas aiškintinas taip, kad nugriovus visą pastatą atlaisvinta žemė žeme statybai gali būti laikoma tik tuomet, kai po pastato nugriovimo šioje žemėje buvo atlikti tvarkymo darbai tam, kad būtų galima statyti naujus statinius. Jis nurodo, kad pagal šią praktiką nugriovimas negali būti laikomas „darbais“, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 11 straipsnio 4 dalies a punktą, net ir tuomet, kai griovimo darbai atlikti tam, kad ant atlaisvintos žemės vėliau būtų galima statyti statinius. Jis pažymi, kad, nepaisant šalių ketinimo šią žemę naudoti naujiems statiniams, griovimo darbai savaime nelemia to, jog sąvoka „žemė statybai“ gali apimti šią žemę.
- 19 Vis dėlto šiuo atžvilgiu jis pažymi, kad Teisingumo Teismas 1996 m. kovo 28 d. Sprendime *Gemeente Emmen* (C-468/93, Rink. p. I-1721, 20 ir 25 punktai) ir minėtame Sprendime *Don Bosco Onroerend Goed* (43 punktas) jau yra nusprendęs, jog „valstybės narės turi nustatyti, kokią žemę reikia laikyti žeme statybai <...>, laikydamosi [Šeštosios PVM direktyvos] tikslo – atleisti nuo PVM tik neužstatytos žemės, kuri neskirta pastatams statyti, tiekimą“.
- 20 Atsižvelgiant į šią Teisingumo Teismo praktiką, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar valstybių narių laisvė apibrėžiant „sklypų statybai“ sąvoką leidžia valstybei narei neapmokestinti PVM neužstatytos žemės, atsiradusios nugriovus joje buvusius pastatus, tiekimą, net jei šie darbai buvo atlikti tam, kad žemėje būtų galima statyti naujus statinius. Jam taip pat kyla klausimas, ar tam, kad nustatytų, ar nagrinėjamas tiekimas susijęs su „neužstatytais sklypais, kuriuose neturi būti statomas joks pastatas“, kaip tai suprantama pagal minėtą Sprendimą *Gemeente Emmen*, jis gali atsižvelgti tik į aplinkybes, atsiradusias nuo to momento, kai sklypas jau nebuvo užstatytas, ir neatsižvelgti į prieš tai atliktus griovimo darbus.
- 21 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM direktyvos <...> 135 straipsnio 1 dalies k punktas, siejamas su 12 straipsnio 1 ir 3 dalimis, aiškintinas taip, kad neužstatytos žemės, atsiradusios nugriovus ant jos buvusius pastatus turint tikslą statyti naujus statinius, tiekimas bet kuriuo atveju negali būti neapmokestinamas PVM?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 22 Prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punktas, siejamas su šios direktyvos 12 straipsnio 1 ir 3 dalimis, aiškinamas taip, kad pirmojoje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM apima neužstatytos žemės, tokia tapusios nugriovus joje buvusį pastatą, tiekimo sandorį, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, net jei šio tiekimo metu žemės tvarkymo darbai, išskyrus minėtą nugriovimą, nebuvo atlikti, tačiau ši žemė buvo skirta užstatyti.
- 23 Manydama, kad nagrinėjamu atveju nebuvo atlikti tvarkymo darbai, kaip tai suprantama pagal Nyderlandų teisę, Nyderlandų vyriausybė prieštarauja bet kokiam atsižvelgimui į šalių ketinimus siekiant nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjama žemė yra „neužstatyta“ žemė, ar žemė „statybai“.
- 24 Tačiau, *Woningstichting* ir Europos Komisijos manymu, Nyderlandų teisės aktuose nurodytos sąlygos, skirtos apibrėžti žemės statybai sąvoką, yra per siauros ir neapima visų situacijų, kai žemė gali būti laikoma skirta užstatyti. Be to, jos mano, kad, atsižvelgiant į bylos medžiagą, yra aišku, jog pagrindinėje byloje nagrinėjama žemė objektyviai gali būti laikoma skirta užstatyti.
- 25 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką sąvokos, vartojamos PVM direktyvos 135 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes jie yra bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį, išimtis. Tačiau šių sąvokų aiškinimas turi atitikti tokiu neapmokestinimu siekiamus tikslus ir nepažeisti fiskalinio neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai, reikalavimų. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, kuriomis apibrėžiami minėtame 135 straipsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai, turi būti aiškinamos taip, kad neapmokestinimas netektų poveikio (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, 20 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 26 Remiantis PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punktu, PVM neapmokestinamas žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimas, išskyrus tos pačios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žemės statybai tiekimą. Remiantis šios direktyvos 12 straipsnio 3 dalimi, taikant minėtos 1 dalies b punktą, „žemė statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės.
- 27 Tai reiškia, kad žemės statybai tiekimas apmokestinamas PVM ir nepatenka į PVM direktyvos 135 straipsnyje nurodytų neapmokestinimo atvejų, kurie turi būti aiškinami siaurai, kategoriją.
- 28 PVM įstatymo 11 straipsnio 4 dalies a punktu į Nyderlandų teisę perkeliama šios PVM direktyvos nuostatos ir „žemė statybai“ apibrėžiama, be kita ko, kaip bet kuri neužstatyta žemė, ant kurios atliekami arba buvo atlikti darbai, turint tikslą statyti pastatus.
- 29 Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyta nacionaline teismų praktika, minėtoje nacionalinės teisės nuostatoje vartojama „darbų“ sąvoka aiškinama taip, kad ji neapima griovimo darbų, net jei yra aišku, kad jie buvo atlikti turint tikslą iš naujo užstatyti.
- 30 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia priminti, kad valstybės narės, apibrėždamos žemę, kuri turi būti laikoma „žeme statybai“, privalo laikytis PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punktu siekiamo tikslo – neapmokestinti PVM tik tos neužstatytos žemės, kuri neskirta statiniams statyti, tiekimo (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Gemeente Emmen* 24 ir 25 punktus bei *Don Bosco Onroerend Goed* 43 punktą).
- 31 Todėl siekiant užtikrinti fiskalinio neutralumo principo, t. y. pagrindinio bendrosios PVM sistemos principo, kuriuo draudžiama, viena vertus, PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašių prekių, kurios konkuruoja tarpusavyje, tiekimą ir, kita vertus, apmokestinimo PVM srityje skirtingai vertinti tokią

pačią veiklą vykdančius ūkio subjektus, laikymąsi (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 67 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką) būtina, kad ši nacionalinės teisės sąvoka apimtų visą neužstatytą žemę, kuri skirta statiniams statyti, taigi skirta užstatyti.

- 32 Antra, reikia priminti, kad į šalių pareikštą ketinimą dėl sandorio apmokestinimo PVM reikia atsižvelgti bendrai vertinant tokio sandorio aplinkybes, jeigu jis pagrindžiamas objektyviais įrodymais (minėto Sprendimo *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* 33 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).
- 33 Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, tokie įrodymai yra, pavyzdžiui, iki tiekimo dienos pardavėjo padarytų perstatymo darbų atlikimo stadija (minėto Sprendimo *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* 34 punktą), o pardavėjo užbaigimas iki šios datos griovimo darbų, atliktų turint tikslą vėliau statyti, arba pardavėjo įsipareigojimas atlikti griovimo darbus turint tikslą vėliau statyti taip pat gali būti tokie įrodymai.
- 34 Nagrinėjamu atveju pastebėtina, kad, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pagrindinėje byloje neginčijama, jog tiekimo dieną pastato griovimo darbai buvo atlikti, o atitinkami darbai, kiek tai susiję su stovėjimo aikšte, bus atlikti, turint tikslą statyti naujus statinius.
- 35 Bet kuriuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi bendrai įvertinti pagrindinėje byloje nagrinėjamą sandorį ir tiekimo metu buvusias aplinkybes, įskaitant šalių ketinimus su sąlyga, kad jie bus patvirtinti objektyviais įrodymais, kad nustatytų, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris susijęs su žeme statybai.
- 36 Atsižvelgiant į pateiktus svarstymus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punktas, siejamas su šios direktyvos 12 straipsnio 1 ir 3 dalimis, aiškinamas taip, kad pirmojoje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM neapima neužstatytos žemės, tokia tapusios nugriovus joje buvusį pastatą, tiekimo sandorio, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, net jei šio tiekimo metu žemės tvarkymo darbai, išskyrus minėtą nugriovimą, nebuvo atlikti, jeigu iš šio sandorio ir tiekimo metu buvusių aplinkybių, įskaitant šalių ketinimus, jeigu jie patvirtinti objektyviais įrodymais, bendro vertinimo matyti, jog tuo metu nagrinėjama žemė iš tiesų buvo skirta užstatyti, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 37 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 135 straipsnio 1 dalies k punktas, siejamas su šios direktyvos 12 straipsnio 1 ir 3 dalimis, aiškinamas taip, kad pirmojoje nuostatoje numatytas neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu neapima neužstatytos žemės, tokia tapusios nugriovus joje buvusį pastatą, tiekimo sandorio, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, net jei šio tiekimo metu žemės tvarkymo darbai, išskyrus minėtą nugriovimą, nebuvo atlikti, jeigu iš šio sandorio ir tiekimo metu buvusių aplinkybių, įskaitant šalių ketinimus, jeigu jie patvirtinti objektyviais įrodymais, bendro vertinimo matyti, jog tuo metu nagrinėjama žemė iš tiesų buvo skirta užstatyti, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.