

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. lapkričio 19 d.*

Byloje C-461/08

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2008 m. spalio 3 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2008 m. spalio 23 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Don Bosco Onroerend Goed BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas einantis trečiosios kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský ir T. von Danwitz (pranešėjas),

* Proceso kalba: olandų.

generalinė advokatė V. Trstenjak,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2009 m. rugsėjo 9 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Don Bosco Onroerend Goed BV*, atstovaujamos *belastingadviseur W. Ambergen*,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels, M. Noort ir M. de Grave,
- Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo SC G. Clohessy,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou, M. van Beek ir W. Wils,

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

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k. 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B dalies g punkto, siejamo su šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a punktu, išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant ginčą tarp *Don Bosco Onroerend Goed BV* (toliau – *Don Bosco*) ir *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretorius) dėl nekilnojamojo turto įgijimo sandorio atleidimo nuo nekilnojamojo turto įgijimo mokesčio, nes pagal Nyderlandų teisę minėtas sandoris apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- 3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurią asmenį, tik retkarčiais vykdančią sandorius, susijusius su 2 dalyje nurodyta veikla, ypač kuriuos nors iš toliau nurodytų sandorių:

- a) pastatų ar pastatų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą [perdavimą] prieš jų pirmą panaudojimą; valstybės narės gali nustatyti sąlygas, kaip šis kriterijus turi būti taikomas perstatomiems pastatams ir žemei, ant kurios jie stovi.

Valstybės narės gali netaikyti pastato pirmo panaudojimo kriterijaus, o taikyti kitokius kriterijus, tokius kaip, pavyzdžiui, laikotarpį tarp pastato užbaigimo dienos ir jo pirmo tiekimo [perdavimo] dienos arba laikotarpį tarp pastato pirmo panaudojimo ir jo vėlesnio tiekimo [perdavimo] dienos su sąlyga, kad pirmasis laikotarpis nėra ilgesnis kaip penkeri metai, o antrasis – dveji.

„Pastatas“ – tai bet kokia konstrukcija, pritvirtinta prie žemės ar įtvirtinta žemėje;

- b) žemės statyboms tiekimas.

„Žemė statyboms“ – tai bet kokia paruošta ar neparuošta žemė, kurią valstybės narės apibrėžia esant tokią.

- 5 Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje, pavadintame „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“, numatyta:

„<...>

B. Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai

Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

- g) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą [perdavimą], išskyrus tai, kas nurodyta 4 straipsnio 3 dalies a punkte;
- h) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimą [perdavimą], išskyrus žemę statyboms, kaip aprašyta 4 straipsnio 3 dalies b punkte.

<...>“

- 6 Pagal šios direktyvos 13 straipsnio C dalies pirmosios pastraipos b punktą „valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą <...> B dalies d, g ir h punktuose nurodytų sandorių atveju.“

Nacionalinės teisės aktai

- 7 1999 m. redakcijos 1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (Wet op de omzetbelasting 1968, toliau – Apyvartos mokesčio įstatymas) 11 straipsnyje nustatyta:

„1. Bendrąja administracine priemone nustatytais sąlygomis nuo mokesčio atleidžiami:

- a) nekilnojamojo turto ir teisių į šį turtą perdavimas, išskyrus:
- 1) pastato ar dalies pastato ir žemės, ant kurios jis stovi, perdavimas, įvykdytas prieš pirmą jo panaudojimą ar ne vėliau per dvejus metus nuo tokio panaudojimo, bei žemės statyboms tiekimas;
 - 2) kiti nei 1 punkte nurodyti perdavimai asmenims, kurie naudoja nekilnojamąjį turtą tikslams, dėl kurių atsiranda teisė į visišką ar dalinę mokesčio atskaitą pagal 15 straipsnį, su sąlyga, kad perdavėjas ir asmuo, kuriam perduodama, kartu pateikė prašymą inspektoriui šiuo klausimu, ir kurie, be kita ko, laikosi ministro įsakyme nustatytų sąlygų;

<...>

3. Taikant 1 dalies a punkto 1 papunktį:

- a) „pastatas“ – tai bet kokia konstrukcija, pritvirtinta prie žemės ar įtvirtinta joje;
- b) „pirmas panaudojimas“ – panaudojimas po perstatymo ar renovacijos, jei perstatymo ir transformacijos darbai buvo sukurtas naudoti parengtas statinys;
- c) „apstatyta žemė“ – bet kokia žemė apskritai apstatyta pastatu ar jam skirta.

4. Pagal 1 dalies a punkto 1 papunktį „žemė statyboms“ laikoma visa neapstatyta žemė:

- a) ant kurios vykdomi ar įvykdyti darbai;
- b) kuri parengta ar buvo parengta specialiam žemės naudojimui;

c) aplink kurią vykdomi ar įvykdyti parengiamieji darbai arba

d) kurios atžvilgiu išduotas statybos leidimas,

numatant ant žemės statyti pastatus.“

- 8 Teisinių sandorių apmokestinimo įstatymo (Wet op belastingen van rechtsverkeer) 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „nekilnojamojo turto įgijimo mokestis“ – mokestis už nekilnojamojo turto, esančio Nyderlanduose, ar teisių į tokį turtą įsigijimą“.
- 9 Pagal šio įstatymo 15 straipsnio 1 punkto a papunktį bendrąja administracine priemone nustatytomis sąlygomis nuo nekilnojamojo turto įgijimo mokesčio atleidžiamas įgijimas, kuris laikomas apyvartos mokesčiu apmokestinamu <...> perdavimu [Apyvartos mokesčio įstatymo] 11 straipsnio 1 dalies a punkto 1 papunkčio prasme, išskyrus atvejį, kai turtas naudojamas pajamoms uždirbti ir įgijėjas gali atskaityti visą apyvartos mokestį ar jo dalį pagal [Apyvartos mokesčio įstatymo] 15 straipsnį.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 10 1998 m. *Stichting Leusderend* (toliau – pardavėjas) pardavė *Don Bosco* žemės sklypą, ant kurio tuo metu stovėjo du seni pastatai, kur anksčiau veikė mokykla–internatas (toliau – nekilnojamas turtas).

- 11 *Don Bosco* ketino šiuos pastatus visiškai nugriauti, kad ant taip atlaisvintos žemės galėtų pastatyti naujus pastatus. Šiuo tikslu buvo sutarta, kad pardavėjas pateiks prašymą leisti nugriauti statinį, sudarys su įmone sutartį dėl šių pastatų nugriovimo ir jam bus pateikta sąskaita apmokėti su šiais darbais susijusias išlaidas. Pagal tarp pardavėjo ir *Don Bosco* sudarytą susitarimą, pastaroji šias išlaidas, išskyrus patirtas šalinant asbestą, kurias turėtų padengti pardavėjas, padengs padidinusi pirkimo kainą.
- 12 1999 m. rugpjūčio 27 d. Leusdeno savivaldybė (Nyderlandai) išdavė pardavėjui leidimą nugriauti pastatus, be kita ko, su sąlyga, kad griovimo darbai bus vykdomi tik iš šių pastatų pašalinus asbestą.
- 13 1999 m. rugsėjo 21 d. įmonė, atsakinga už šiuos darbus, pateikusi pasiūlymą dėl asbesto pašalinimo ir tolesnių griovimo darbų 1999 m. rugsėjo 30 d. rytą pradėjo dirbti.
- 14 Tą pačią dieną, vidurdienį, nekilnojamasis turtas buvo perduotas *Don Bosco*. Tuo metu buvo pašalinta dalis tarp pastatų esančios kelio dangos, hidrauliniu kranu nugriauta vieno sklype esančio pastato šoninės sienos dalis, o rėmai, palangės bei plytinės konstrukcijos buvo iš dalies sugadinti ir pašalinti.
- 15 Asbesto pašalinimo darbai buvo pradėti tik perdavus nekilnojamąjį turtą ir tik juos baigus buvo toliau tęsiami esančių pastatų griovimo darbai. Paskui *Don Bosco* užsakymu bei sąskaita ant šio žemės sklypo buvo pastatyti nauji pastatai, skirti biurams.

- 16 *Don Bosco* dėl nekilnojamojo turto įgijimo gavo pranešimą apie nekilnojamojo turto įgijimo mokesčio perskaičiavimą. Dėl šio pranešimo pareiškus skundą, mokesčių inspektorius jį atmetė.
- 17 *Don Bosco* apskundė šį sprendimą tvirtindama, kad šiuo atveju nekilnojamojo turto perdavimas apmokestinamas PVM ir todėl šis sandoris atleidžiamas nuo nekilnojamojo turto įgijimo mokesčio pagal Teisinių sandorių apmokestinimo įstatymo 15 straipsnio 1 dalies a punktą.
- 18 *Gerechthof te Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas) atmetė šį skundą kaip nepagrįstą, nes nekilnojamojo turto perdavimas buvo atleistas nuo apyvartos mokesčio pagal Apyvartos mokesčio įstatymo 11 straipsnio 1 dalies a punktą.
- 19 *Don Bosco* pateikė kasacinį skundą dėl *Gerechthof te Amsterdam* sprendimo tvirtindama, be kita ko, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio b dalies h punktas ir 4 straipsnio 3 dalies b punktas turėjo būti aiškinami taip, kad nekilnojamojo turto perdavimas apmokestinamas PVM.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar iš dalies nugriauto pastato perdavimas naujojo pastato statybai tebėra laikomas šio senojo pastato, kuris buvo pirmą kartą panaudotas praeityje, perdavimu, ar bet koks perdavimas vykdant šio pastato griovimo ar naujojo pastato statybos darbus turi būti laikomas perdavimu prieš pirmą to statinio panaudojimą.
- 21 Šiuo atžvilgiu jis remiasi PVM neutralumo principu ir pažymi, kad nekilnojamojo turto perdavimą apmokestinant PVM laikotarpiu nuo senojo pastato griovimo darbų pradžios iki naujojo pastato pirmo panaudojimo būtų leidžiama atskaityti PVM,

sumokėtą už šį griovimą, sklypo sutvarkymą ir šio pastato statybą, taip perdavimą iki pirmo panaudojimo paliekant „be“ pridėtinės vertės mokesčio. Atleidžiant žemės sklypo, ant kurio yra iš dalies arba visiškai nugriautas pastatas, perdavimą nuo mokesčio, už griovimo darbus apskaičiuotas PVM nebūtų įskaitytas į naujojo pastato kainą.

22 Vis dėlto, šio teismo nuomone, PVM neutralumo klausimas būtų ne toks svarbus ar jis išvis nekiltų, jei pirkėjas, o ne pardavėjas, parduodantis nekilnojamąjį turtą, kurio nugriovimas planuojamas, užsakytų griovimo darbus ir už juos sumokėtų. Tai būtų ypač tuomet, jei ne pardavėjas, o pirkėjas parengtų naujojo pastato projektą. Tokiu atveju reikėtų laikyti, kad pardavėjas parduoda senąjį pastatą.

23 Manydamas, kad pagrindinio ginčo sprendimas priklauso nuo Šeštosios direktyvos išaiškinimo, *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylą ir Teisingumo teismui pateikti tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punktas, siejamas su 4 straipsnio 3 dalies a punktu, aiškintinas ta prasme, kad pastato, kuris buvo iš dalies nugriautas, ketinant jo vietoje pastatyti naująjį pastatą, perdavimas apmokestinamas PVM?
2. Ar atsakant į pirmąjį klausimą svarbu, kas – pastato pardavėjas ar jo pirkėjas – paveda nugriauti pastatą ir išsipareigoja padengti griovimo darbų išlaidas, turint omeny, kad perdavimas apmokestinamas [PVM] tik tuomet, jei griovimo darbus užsako ir padengti šių darbų išlaidas išsipareigoja pardavėjas?

3. Ar atsakant į pirmąjį klausimą svarbu, kas – pastato pardavėjas ar jo pirkėjas – parengė naujojo pastato projektą, turint omeny, kad perdavimas apmokestinamas [PVM] tik tuomet, jei naujojo pastato projektą parengė pardavėjas?

4. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar tuomet bet koks perdavimas apmokestinamas [PVM] po to, kai griovimo darbai faktiškai buvo pradėti, ar vėliau, ypač po to, kai griovimo darbai jau yra gerokai pažengę į priekį?“

Dėl prejudicinių klausimų

²⁴ Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punktas, siejamas su 4 straipsnio 3 dalies a punktu, aiškintinas ta prasme, kad žemės, ant kurios yra pastatas, perdavimas, kai šis pastatas turi būti nugriautas, ketinant jo vietoje pastatyti naująjį pastatą, ir kurio griovimo darbai jau pradėti prieš šį perdavimą, apmokestinimas PVM, ar nuo jo atleidžiamas.

²⁵ Pirmiausia reikia priminti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, jog sąvokos, apibrėžiančios Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytus atleidimo atvejus, turi būti aiškinamos siaurai, nes jomis nukrypstama nuo bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį. Tačiau šių sąvokų aiškinimas turi atitikti tokio atleidimo siekiamus tikslus ir nepažeisti fiskalinio neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai. Ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, apibrėžiančios 13 straipsnyje numatytus atleidimo atvejus, turi būti aiškinamos taip, jog atleidimo nuo mokesčio

poveikis nebūtų pasiektas (šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Haderer*, C-445/05, Rink. p. I-4841, 18 punktą; 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, Rink. p. I-9615, 30 punktą ir 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *TNT Post UK*, C-357/07, Rink. p. I-3025, 31 punktą).

- 26 Pirmiausia šios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punkte numatytas atleidimas nuo PVM taikomas, kai atitinkamo perdavimo objektas yra pastatas ar dalis jo ir juo apstatyta žemė.
- 27 Pagal 4 straipsnio 3 dalies a punkto trečiąją pastraipą pastatu laikoma bet kokia konstrukcija, pritvirtinta prie žemės ar įtvirtinta žemėje.
- 28 Atsižvelgdama į „pastato“ sąvokos apibrėžimą Nyderlandų vyriausybė nurodo, kad žemės, kurioje yra pastatas, kuris bus pakeistas naujuoju pastatu ir todėl jau iš dalies nugriautas, perdavimo atveju šis pastatas yra tokia konstrukcija, kol bus visiškai nugriautas. Iš dalies nugriautas pastatas visada bus senasis pastatas, kuris jau buvo panaudotas, todėl jo perdavimas bus atleistas nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punktą.
- 29 Atvirkščiai, savo rašytinėse pastabose Europos Bendrijų Komisija, kurią iš esmės palaikė Airija per posėdį, tvirtina, kad tokioje situacijoje, kokia aprašyta šio sprendimo ankstesniame punkte, perdavimo pagrindinis objektas yra žemė, o ant jos esantis pastatas yra tik visiškai šalutinis objektas. Iš pat pradžių buvo numatyta, kad jis bus nugriautas ir kad žemė perduodama naujam pastatui statyti.
- 30 Reikia išnagrinėti ar, pirma, pastato arba jo dalies buvimas perduodant nekilnojamąjį turtą yra lemiamas veiksnys taikyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punkte

numatytą atleidimą nuo PVM, ar, antra, gali būti atsižvelgiama arba reikia atsižvelgti į kitas sąlygas, kaip antai nurodytas antrajame ir trečiajame prejudiciniuose klausimuose.

31 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad šios nuostatos aiškinimo negalima grįsti Komisijos pirminiu ar pakeistu Šeštosios direktyvos pasiūlymu. Šiuose pasiūlymuose buvo numatytos išsamios teisės normos ir, konkrečiai kalbant, bendra žemės statybų sąvoka. Be to, atleidimas nuo PVM nebuvo ribojamas neapstatytos žemės perdavimu. Vis dėlto Taryba nepritarė šiems pasiūlymams ir pasirinko kitą kelią. Būtent kalbant apie „žemės statyboms“ sąvoką, ji galiausiai pasikloviė valstybių narių sąvokomis (šiuo klausimu žr. 1996 m. kovo 28 d. Sprendimo *Gemeente Emmen*, C-468/93, Rink. p. I-1721, 21 punktą).

32 Be to, iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje pardavėjas ne tik pardavė ir perdavė žemės sklypą, ant kurio sudarant sutartį buvo du pastatai. Jis taip pat pagal su *Don Bosco* sudarytą susitarimą paprašė leidimo nugriauti pastatus ir savo sąskaita sudarė sutartį su įmone, kuri iš esmės įvykdė šių pastatų griovimo darbus. Buvo sutarta, kad pardavėjui bus pateikta sąskaita apmokėti su šiuo nugriovimu susijusias išlaidas, kurios turėjo būti pridėtos prie nekilnojamojo turto pirkimo kainos, išskyrus patirtąsias šalinant asbestą, kurias turėjo padengti pats pardavėjas. Kita vertus, iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad pardavėjas dalyvavo statant naująjį pastatą.

33 Todėl savo santykiuose su *Don Bosco* ir PVM atžvilgiu pardavėjas patiekė nekilnojamąjį turtą ir suteikė paslaugas, susijusias su esančio pastato nugriovimu.

34 Šiomis aplinkybėmis reikia nustatyti, ar PVM atžvilgiu, būtent siekiant išaiškinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotuose klausimuose nurodytas nuostatas, nekilnojamojo turto perdavimas ir šių pastatų nugriovimas turi

būti laikomi keliais atskirais ir savarankiškais sandoriais, kuriuos reikia vertinti atskirai, ar sudėtinu sandoriu, kurį sudaro kelios sudėtinės dalys (šiuo klausimu žr. 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, Rink. p. I-9433, 20 ir 18 punktus bei 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, Rink. p. I-897, 48 ir 49 punktus).

- 35 Iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio matyti, jog kiekvienas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas įprastai laikytinas atskiru bei savarankišku (šiuo klausimu žr., be kita ko, minėto sprendimo *Part Service* 50 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką bei 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, Rink. p. I-4983, 17 punktą).
- 36 Tačiau tam tikromis aplinkybėmis keli formaliai atskiri sandoriai, kurie gali būti vykdomi atskirai ir todėl atskirai apmokestinami arba atleidžiami nuo mokesčio, turi būti laikomi vienu sandoriu, kai jie nėra savarankiški (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Part Service* 51 punktą ir *RLRE Tellmer Property* 18 punktą).
- 37 Be to, gali būti, kad kai dvi ar daugiau dalių ar veiksmų, kuriuos atlieka apmokestinamasis asmuo, yra taip glaudžiai susiję, jog objektyviai vertinant sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą sandorį, kurį padalyti būtų nenatūralu, laikoma, kad vykdomas vienas sandoris (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Rink. p. I-2697, 23 punktą; minėtų sprendimų *Part Service* 53 punktą ir *RLRE Tellmer Property* 19 punktą).
- 38 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, kai sandorį sudaro jo sudėtinių dalių ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar jis apima du, ar daugiau atskirų sandorių, ar vieną sandorį (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 19 punktą ir *Aktiebolaget NN* 21 punktą). Taigi siekiant nustatyti, ar nagrinėjamas sandoris yra atleidžiamas nuo PVM, atvirksčiai nei tvirtina *Don Bosco* ir Nyderlandų vyriausybė,

reikia atsižvelgti į tokius papildomus paslaugų teikimus, kokie nurodyti antrajame ir trečiajame prejudiciniuose klausimuose, kuriuos galėjo įvykdyti nekilnojamojo turto pardavėjas.

39 Kalbant apie tokią situaciją, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, reikia pripažinti, kad pardavėjo atlikti veiksmai, išanalizuoti PVM tikslais, yra glaudžiai susiję. Griovimo darbai ir pats žemės sklypo perdavimas iš dalies sutampa. Šiais veiksmais siekiama ekonominio tikslo – perduoti statyboms paruoštą žemę. Šiuo atžvilgiu nesuteikiant nenatūralaus pobūdžio sandoriams negalima manyti, kad *Don Bosco* pirmiausia iš to paties asmens įsigijo senus pastatus ir po jais esančią žemę, kuri visai nebuvo naudinga jos ekonominei veiklai, ir tik paskui įsigijo su pastatų nugriovimu susijusias paslaugas, kuriomis vienintelėmis buvo galima padaryti žemę naudingą (pagal analogiją žr. minėto sprendimo *Aktiebolaget NN 25* punktą).

40 Todėl tokiomis aplinkybėmis, kokios aprašytos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo, žemės perdavimas, kai ant jos vis dar stovi senasis pastatas, kuris turi būti nugriautas tam, kad būtų pastatytas naujasis, ir kurio griovimas jau buvo pradėtas prieš šį tiekimą, taip pat šio pastato nugriovimas turi būti laikomi vienu sandoriu apmokestinimo PVM prasme, nes juo apskritai siekiama perduoti ne esamą pastatą, o neapstatytą žemę.

41 Todėl tokiam sandoriui, įvertintam apskritai, nėra taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punkte numatytas atleidimas nuo PVM, neatsižvelgiant į tai, kiek pažengę į priekį senojo pastato griovimo darbai faktiškai perleidžiant žemę.

42 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar nagrinėjama žemė atitinka „žemės statyboms“ sąvoką Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies b punkto ir 13 straipsnio B dalies h punkto prasme.

43 Šiuo atžvilgiu atsižvelgus į tai, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies b punkte pateikta nuoroda į valstybių narių apibrėžtas „žemės statyboms“ sąvokas, reikia priminti, jog šios valstybės narės turi nustatyti, kokią žemę reikia laikyti „žeme statyboms“ šios nuostatos ir šios direktyvos 13 straipsnio B dalies h punkto prasme, laikydamosi pastarosios nuostatos tikslo – atleisti nuo PVM tik neapstatytos žemė, kuri neskirta pastato statybai, perdavimą (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Gemeente Emmen* 20 ir 25 punktus).

44 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punktas, siejamas su 4 straipsnio 3 dalies a punktu, turi būti aiškinamas taip, jog pirmojoje iš minėtų nuostatų numatytas atleidimas nuo pridėtinės vertės mokesčio neapima žemės perdavimo, kai ant jos vis dar stovi senasis 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. Tokie perdavimo ir griovimo sandoriai laikomi vienu sandoriu apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčio tikslu, nes apskritai jais siekiama perduoti ne esamą pastatą ir juo apstatytą žemę, o neapstatytą žemę, neatsižvelgiant į tai, kiek pažengę į priekį senojo pastato griovimo darbai faktiškai perleidžiant žemę.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

45 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio B dalies g punktas, siejamas su 4 straipsnio 3 dalies a punktu, turi būti aiškinamas taip, jog pirmojoje iš minėtų nuostatų numatytas atleidimas nuo pridėtinės vertės mokesčio neapima žemės perdavimo, kai ant jos vis dar stovi senasis pastatas, kuris turi būti nugriautas tam, kad jo vietoje būtų pastatytas naujasis, ir kurio griovimas – pardavėjas išsipareigojo jį įvykdyti – jau buvo pradėtas prieš šį perdavimą. Tokie perdavimo ir griovimo sandoriai laikomi vienu sandoriu apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčio tikslu, nes apskritai jais siekiama perduoti ne esamą pastatą ir juo apstatytą žemę, o neapstatytą žemę, neatsižvelgiant į tai, kiek pažengę į priekį senojo pastato griovimo darbai faktiškai perleidžiant žemę.

Parašai.