

Byla C-461/08

Don Bosco Onroerend Goed BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio B dalies g punkto ir 4 straipsnio 3 dalies a punkto išaiškinimas – Žemės, ant kurios stovi iš dalies nugriautas pastatas, ketinant jo vietoje pastatyti naują pastatą, perdavimas – Atleidimas nuo PVM“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštojoje direktyvoje numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai – Pastatų ir žemės sklypų, ant kurių jie pastatyti, perdavimų atleidimas nuo mokesčio

(Tarybos direktyvos 77/388 4 straipsnio 3 dalies a punktas ir 13 straipsnio B dalies g punktas)

Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 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 vykdyti – 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 priekų senojo pastato griovimo darbai faktiškai perleidžiant žemę.

(žr. 44 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. lapkričio 19 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio B dalies g punkto ir 4 straipsnio 3 dalies a punkto išaiškinimas – Žemės, ant kurios stovi iš dalies nugriautas pastatas ketinant jo vietoje pastatyti naują pastatą, perdavimas – Atleidimas nuo PVM“

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),

generalinio advokato V. Trstenjak,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

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

išnagrinęs 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 generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

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 atlygą 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 kurį asmenį, tik retkarčiais vykdančią sandorius, susijusius su 2 dalyje nurodyta veikla, ypač kuriuos nors iš toliau nurodytų sandorių:

a) pastatą ar pastatų dalį ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą [perdavimą] prieš jį 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 tvirtinta žemėje;

b) žemės statyboms tiekimas.

„Žemės 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) pastatą ar jo dalį 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 žemės 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.“

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 nustatytomis sąlygomis nuo mokesčio atleidžiami:

a) nekilnojamojo turto ir teisių šio turto perdavimas, išskyrus:

1) pastato ar dalies pastato ir žemės, ant kurios jis stovi, perdavimas, vykdytas 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 šio turto dalinį mokesčio atskaitą pagal 15 straipsnį, su sąlyga, kad perdavėjas ir asmuo, kuriam perduodama, kartu pateiktų 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 tvirtinta 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 vykdyti darbai;

b) kuri parengta ar buvo parengta specialiam žemės naudojimui;

c) aplink kurią vykdomi ar vykdyti 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 šio turto 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 – nekilnojamasis 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 žmone sutartį dėl šio pastato 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 šio pastato pašalinus asbestą.

13 1999 m. rugsėjo 21 d. žmonė, 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 pastato 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 esančio pastato 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 perskaitymą. Dėl šio pranešimo pareiškus skundą, mokesčio 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 *Gerechtshof 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 *Gerechtshof te Amsterdam* sprendimo tvirtindama, be kita ko, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio b dalies h punktas ir 4 straipsnio 3 dalies b punktas turėtų 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 vykdamas 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 apskaituotas PVM nebūtų įskaitytas ?

naujojo pastato kain?.

22 Vis d?lto, šio teismo nuomone, PVM neutralumo klausimas b?t? ne toks svarbus ar jis išvis nekilt?, jei pirk?jas, o ne pardav?jas, parduodantis nekilnojam?j? turt?, kurio nugriovimas planuojamas, užsakyt? griovimo darbus ir už juos sumok?t?. Tai b?t? ypa? tuomet, jei ne pardav?jas, o pirk?jas parengt? naujojo pastato projekt?. Tokiu atveju reik?t? laikyti, kad pardav?jas parduoda sen?j? pastat?.

23 Manydamas, kad pagrindinio gin?o sprendimas priklauso nuo Šeštosios direktyvos išaiškinimo, *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti byl? 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, aiškinamas ta prasme, kad pastato, kuris buvo iš dalies nugriautas, ketinant jo vietoje pastatyti nauj?j? pastat?, perdavimas apmokestinamas PVM?

2. Ar atsakant ? pirm?j? klausim? svarbu, kas – pastato pardav?jas ar jo pirk?jas – paveda nugriauti pastat? ir ?sipareigoja padengti griovimo darb? išlaidas, turint omeny, kad perdavimas apmokestinamas [PVM] tik tuomet, jei griovimo darbus užsako ir padengti ši? darb? išlaidas ?sipareigoja pardav?jas?

3. Ar atsakant ? pirm?j? klausim? svarbu, kas – pastato pardav?jas ar jo pirk?jas – pareng? naujojo pastato projekt?, turint omeny, kad perdavimas apmokestinamas [PVM] tik tuomet, jei naujojo pastato projekt? pareng? pardav?jas?

4. Jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar tuomet bet koks perdavimas apmokestinamas [PVM] po to, kai griovimo darbai faktiškai buvo prad?ti, ar v?liau, ypa? po to, kai griovimo darbai jau yra gerokai paženg? ? priek??“

D?I prejudicini? klausim?

24 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punktas, siejamas su 4 straipsnio 3 dalies a punktu, aiškinamas ta prasme, kad žem?s, ant kurios yra pastatas, perdavimas, kai šis pastatas turi b?ti nugriautas, ketinant jo vietoje pastatyti nauj?j? pastat?, ir kurio griovimo darbai jau prad?ti prieš š? perdavim?, apmokestinimas PVM, ar nuo jo atleidžiamas.

25 Pirmiausia reikia priminti, kad iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, jog s?vokos, apibr?žian?ios Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytus atleidimo atvejus, turi b?ti aiškinamos siaurai, nes jomis nukrypstama nuo bendro principo, pagal kur? PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prek? tiekimas ar paslaug? teikimas už atlyg?. Ta?iau ši? s?vok? aiškinimas turi atitikti tokio atleidimo siekiamus tikslus ir nepažeisti fiskalinio neutralumo principo, b?dingo bendrajai PVM sistemai. Ši siauro aiškinimo taisykl? nereiškia, kad s?vokos, apibr?žian?ios 13 straipsnyje numatytus atleidimo atvejus, turi b?ti aiškinamos taip, jog atleidimo nuo mokes?io poveikis neb?t? pasiektas (šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Haderer*, C?445/05, Rink. p. I?4841, 18 punkt?; 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C?407/07, Rink. p. I?0000, 30 punkt? ir 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *TNT Post UK*, C?357/07, Rink. p. I?0000, 31 punkt?).

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 pastatų laikoma bet kokia konstrukcija, pritvirtinta prie žemės ar tvirtinta žemei.

28 Atsižvelgdama į „pastatą“ sąvokos apibrėžimą Nyderlandų vyriausybė nurodo, kad žemė, 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, kuri iš esmės palaikė Airiją 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 grąsti Komisijos pirminių ar pakeistų 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 pasiklojė 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 ūmone, kuri iš esmės įvykdė šį pastatų griovimo darbą. 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 naują 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 aplinkybomis reikia nustatyti, ar PVM atžvilgiu, būtent siekiant išaiškinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo užduotuose klausimuose nurodytas nuostatas, nekilnojamojo turto perdavimas ir šio pastatų nugriovimas turi būti laikomi keliais atskirais ir savarankiškais sandoriais, kuriuos reikia vertinti atskirai, ar sudėtinio sandorio, 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 ?prastai laikytinas atskiru bei savarankišku (šiuo klausimu žr., be kita ko, min?to sprendimo *Part Service* 50 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik? bei 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *RLRE Tellmer Property*, C?572/07, Rink. p. I?0000, 17 punkt?).

36 Ta?iau tam tikromis aplinkyb?mis keli formaliai atskiri sandoriai, kurie gali b?ti vykdomi atskirai ir tod?l atskirai apmokestinami arba atleidžiami nuo mokes?io, turi b?ti laikomi vienu sandoriu, kai jie n?ra savarankiški (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Part Service* 51 punkt? ir *RLRE Tellmer Property* 18 punkt?).

37 Be to, gali b?ti, kad kai dvi ar daugiau dali? ar veiksm?, kuriuos atlieka apmokestinamasis asmuo, yra taip glaudžiai susij?, jog objektyviai vertinant sudaro vien? ekonomiškai neskaidom? sandor?, kur? padalyti b?t? nenat?ralu, laikoma, kad vykdomas vienas sandoris (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN*, C?111/05, Rink. p. I?2697, 23 punkt?; min?t? sprendim? *Part Service* 53 punkt? ir *RLRE Tellmer Property* 19 punkt?).

38 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, kai sandor? sudaro jo sud?tini? dali? ir veiksm? daugetas, reikia atsižvelgti ? visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar jis apima du, ar daugiau atskir? sandori?, ar vien? sandor? (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 19 punkt? ir *Aktiebolaget NN* 21 punkt?). Taigi siekiant nustatyti, ar nagrin?jamas sandoris yra atleidžiamas nuo PVM, atvirkš?iai nei tvirtina *Don Bosco* ir Nyderland? vyriausyb?, reikia atsižvelgti ? tokius papildomus paslaug? teikimus, kokie nurodyti antrajame ir tre?iajame prejudiciniuose klausimuose, kuriuos gal?jo ?vykdyti nekilnojamojo turto pardav?jas.

39 Kalbant apie toki? situacij?, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, reikia pripažinti, kad pardav?jo atlikti veiksmai, išanalizuoti PVM tikslais, yra glaudžiai susij?. Griovimo darbai ir pats žem?s sklypo perdavimas iš dalies sutampa. Šiais veiksmiais siekiama ekonominio tikslo – perduoti statyboms paruošt? žem?. Šiuo atžvilgiu nesuteikiant nenat?ralaus pob?džio sandoriams negalima manyti, kad *Don Bosco* pirmiausia iš to paties asmens ?sigijo senus pastatus ir po jais esan?i? žem?, kuri visai nebuvo naudinga jos ekonominei veiklai, ir tik paskui ?sigijo su pastat? nugriovimu susijusias paslaugas, kuriomis vienintel?mis buvo galima padaryti žem? nauding? (pagal analogij? žr. min?to sprendimo *Aktiebolaget NN* 25 punkt?).

40 Tod?l tokiomis aplinkyb?mis, kokios aprašytos prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, žem?s perdavimas, kai ant jos vis dar stovi senasis pastatas, kuris turi b?ti nugriautas tam, kad b?t? pastatytas naujasis, ir kurio griovimas jau buvo prad?tas prieš š? tiekim?, taip pat šio pastato nugriovimas turi b?ti laikomi vienu sandoriu apmokestinimo PVM prasme, nes juo apskritai siekiama perduoti ne esam? pastat?, o neapstatyt? žem?.

41 Tod?l tokiam sandoriui, ?vertintam apskritai, n?ra taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punkte numatytas atleidimas nuo PVM, neatsižvelgiant ? tai, kiek paženg? ? priek? senojo pastato griovimo darbai faktiškai perleidžiant žem?.

42 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar nagrin?jama žem? atitinka „žem?s statyboms“ s?vok? Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies b punkto ir 13 straipsnio B dalies h punkto prasme.

43 Šiuo atžvilgiu atsižvelgus ? tai, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies b punkte pateikta nuoroda ? valstybi? nari? apibr?žtas „žem?s statyboms“ s?vokas, reikia priminti, jog šios valstyb?s nar?s turi nustatyti, koki? žem? 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 žem?, kuri neskirta pastato statybai, perdavim? (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Gemeente Emmen* 20 ir 25 punktus).

44 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g punktas, siejamas su 4 straipsnio 3 dalies a punktu, turi b?ti aiškinamas taip, jog pirmojoje iš min?t? nuostat? numatytas atleidimas nuo prid?tin?s vert?s mokes?io neapima žem?s perdavimo, kai ant jos vis dar stovi senasis pastatas, kuris turi b?ti nugriautas tam, kad jo vietoje b?t? pastatytas naujasis, ir kurio griovimas – pardav?jas ?sipareigojo j? ?vykdyti – jau buvo prad?tas prieš š? perdavim?. Tokie perdavimo ir griovimo sandoriai laikomi vienu sandoriu apmokestinimo prid?tines vert?s mokes?io tikslu, nes apskritai jais siekiama perduoti ne esam? pastat? ir juo apstatyt? žem?, o neapstatyt? žem?, neatsižvelgiant ? tai, kiek paženg? ? priek? senojo pastato griovimo darbai faktiškai perleidžiant žem?.

D?I bylin?jimosi išlaid?

45 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio B dalies g punktas, siejamas su 4 straipsnio 3 dalies a punktu, turi b?ti aiškinamas taip, jog pirmojoje iš min?t? nuostat? numatytas atleidimas nuo prid?tin?s vert?s mokes?io neapima žem?s perdavimo, kai ant jos vis dar stovi senasis pastatas, kuris turi b?ti nugriautas tam, kad jo vietoje b?t? pastatytas naujasis, ir kurio griovimas – pardav?jas ?sipareigojo j? ?vykdyti – jau buvo prad?tas prieš š? perdavim?. Tokie perdavimo ir griovimo sandoriai laikomi vienu sandoriu apmokestinimo prid?tines vert?s mokes?io tikslu, nes apskritai jais siekiama perduoti ne esam? pastat? ir juo apstatyt? žem?, o neapstatyt? žem?, neatsižvelgiant ? tai, kiek paženg? ? priek? senojo pastato griovimo darbai faktiškai perleidžiant žem?.

Parašai.

* Proceso kalba: oland?.