

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 – Žemės statybai – Sėvokos – 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 Maasdriel

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 rašytinį proceso dalį ir įvykus 2012 m. lapkričio 22 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Woningstichting Maasdriel*, atstovaujamos *advocaat* H. de Kat,
- Nyderlandų vyriausybė, 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

Sprendimas

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, „žemės statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip jį 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, vykdytas 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 kuri? atliekami arba buvo atlikti žem?s tvarkymo darbai; arba

d) d?l kurios užstatymo pastatais išduotas statybos leidimas.“

6 Teisini? sandori? apmokestinimo ?statymo (*Wet op belastingen van rechtsverkeer*) 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „nekilnojamojo turto ?gijimo mokestis“ yra mokestis už Nyderlanduose esan?io nekilnojamojo turto ar teisi? ? tok? turt? ?sigijim?“.

7 Remiantis šio ?statymo 15 straipsnio 1 dalies a punktu, bendruoju administraciniu aktu nustatytomis s?lygomis nekilnojamojo turto ?gijimo mokes?iu neapmokestinamas ?gijimas, „kuris laikomas apyvartos mokes?iu apmokestinamu tiekimu pagal [PVM ?statymo] 11 straipsnio 1 dalies a punkto 1 papunkt?, išskyrus atvej?, kai turtas naudojamas pajamoms uždirbti ir ?gij?jas gali atskaityti vis? apyvartos mokest? ar jo dal? pagal [PVM ?statymo] 15 straipsn?“.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

8 2006 m. lapkri?io 13 d. *Woningstichting* su Masdrilio savivaldybe (toliau – pardav?jas) sudar? žem?s sklypo pirkimo–pardavimo sutart?. Tuo metu tame sklype stov?jo pastatas, kuris buvo naudojamas kaip biblioteka (toliau – esamas pastatas), o šalia jo ?rengta vieša stov?jimo aikštel?.

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 biur? patalpomis ir automobili? stov?jimo vietomis. Šalys buvo sutarusios, kad pardav?jas pasir?pins esamo pastato nugriovimu ir stov?jimo aikštel?s dangos nu?mimu. Sutarta kaina sudar? 1 380 000 EUR (be PVM) už žem?, prie kuri? prisid?jo nugriovimo išlaidos, ?vertintos 22 000 EUR (be PVM).

10 2007 m. sausio ir vasario mėnesiais pardav?jas nugriov? esam? pastat? ir išvež? statybin? lauž?.

11 Žem?s sklypas *Woningstichting* buvo perduotas nuosavyb?s teisi? perdavimo momentu, t. y. ?forminus 2007 m. kovo 2 d. notarin? akt?. Tuo metu stov?jimo aikštel? tebebuvo naudojama, danga dar nebuvo nuimta ir *Woningstichting* dar nebuvo gavusi statybos leidimo, b?tino norint ?gyvendinti projekt?, nes jis dar buvo rengiamas.

12 Remiantis Nyderland? teise, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, jeigu nekilnojamojo turto ?gijimo sandoris apmokestinamas PVM, jis neapmokestinamas nuo pirkimo–pardavimo kainos skai?iuojamu nekilnojamojo turto ?gijimo mokes?iu. Žem?s statybai tiekimas apmokestinamas PVM. Ta?iau neužstatytos žem?s tiekimas PVM neapmokestinamas, jis lieka apmokestinamas nekilnojamojo turto ?gijimo mokes?iu.

13 Už š? tiekim? *Woningstichting* sumok?jo pardav?jui PVM manydama, kad tai yra žem?s statybai tiekimas, kuris d?l to apmokestinamas šiuo mokes?iu, ir nekilnojamojo turto ?gijimo mokes?io mok?ti nereikia.

14 Ta?iau mokes?i? inspektorius nusprend?, kad tai yra neužstatytos žem?s tiekimas, kuris, kaip toks, neapmokestinamas PVM, tod?l už j? turi b?ti mokamas nekilnojamojo turto ?gijimo mokestis. Taigi *Woningstichting* gavo pranešim? apie nekilnojamojo turto ?gijimo mokes?io perskai?iavim?. Kadangi d?l šio pranešimo mokes?i? inspektoriui pateiktas *Woningstichting* skundas buvo atmestas, d?l tokio sprendimo ji pareišk? ieškin? *Rechtbank te Arnhem* (Arnhemo apylink?s teismas). Šis teismas ieškin? atmet?.

15 Dėl šio sprendimo *Woningstichting* pateiktą 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* pateiktą 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 vėl būtų galima statyti statinius. Jis pažymi, kad, nepaisant šalių ketinimo šią žemę naudoti naujiems statiniams, griovimo darbai savaime nelemia to, jog sėvoka „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 „sklypą statybai“ sėvoką leidžia valstybei narei neapmokestinti PVM neužstatytos žemės, atsiradusios nugriovus joje buvusių pastatus, tiekimą, net jei šie darbai buvo atlikti tam, kad žemėje būtų galima statyti naujus statinius. Jam taip pat kyla klausimas, ar tam, kad nustatyti, 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 buvusių pastatus turint tikslą statyti naujus statinius, tiekimas bet kuriuo atveju negali būti neapmokestinamas PVM?“

Dėl prejudicinio klausimo

22 Prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s 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 žem?s, tokia tapusios nugriovus joje buvus? pastat?, tiekimo sandor?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, net jei šio tiekimo metu žem?s tvarkymo darbai, išskyrus min?t? nugriovim?, nebuvo atlikti, ta?iau ši žem? buvo skirta užstatyti.

23 Manydama, kad nagrin?jamu atveju nebuvo atlikti tvarkymo darbai, kaip tai suprantama pagal Nyderland? teis?, Nyderland? vyriausyb? prieštarauja bet kokiam atsižvelgimui ? šali? ketinimus siekiant nustatyti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jama žem? yra „neužstatyta“ žem?, ar žem? „statybai“.

24 Ta?iau, *Woningstichting* ir Europos Komisijos manymu, Nyderland? teis?s aktuose nurodytos s?lygos, skirtos apibr?žti žem?s statybai s?vok?, yra per siauros ir neapima vis? situacij?, kai žem? gali b?ti laikoma skirta užstatyti. Be to, jos mano, kad, atsižvelgiant ? bylos medžiag?, yra aišku, jog pagrindin?je byloje nagrin?jama žem? objektyviai gali b?ti laikoma skirta užstatyti.

25 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? s?vokos, vartojamos PVM direktyvos 135 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibr?žti, turi b?ti aiškinamos siaurai, nes jie yra bendrojo principo, pagal kur? PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prek? tiekimas ir paslaug? teikimas už atlyg?, išimtis. Ta?iau ši? s?vok? aiškinimas turi atitikti tokiu neapmokestinimu siekiamus tikslus ir nepažeisti fiskalinio neutralumo principo, b?dingo bendrajai PVM sistemai, reikalavim?. Taigi ši siauro aiškinimo taisykl? nereiškia, kad s?vokos, kuriomis apibr?žiami min?tame 135 straipsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai, turi b?ti aiškinamos taip, kad neapmokestinimas netekt? poveikio (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, 20 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

26 Remiantis PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punktu, PVM neapmokestinamas žem?s, kuri n?ra užstatyta, tiekimas, išskyrus tos pa?ios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žem?s statybai tiekim?. Remiantis šios direktyvos 12 straipsnio 3 dalimi, taikant min?tos 1 dalies b punkt?, „žem? statybai“ – neparuošta ar paruošta žem?, kaip j? apibr?žia valstyb?s nar?s.

27 Tai reiškia, kad žem?s statybai tiekimas apmokestinamas PVM ir nepatenka ? PVM direktyvos 135 straipsnyje nurodyt? neapmokestinimo atvej?, kurie turi b?ti aiškinami siaurai, kategorij?.

28 PVM ?statymo 11 straipsnio 4 dalies a punktu ? Nyderland? teis? perkeliama šios PVM direktyvos nuostatos ir „žem? statybai“ apibr?žiama, be kita ko, kaip bet kuri neužstatyta žem?, ant kurios atliekami arba buvo atlikti darbai, turint tiksl? statyti pastatus.

29 Remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodyta nacionaline teism? praktika, min?toje nacionalin?s teis?s nuostatoje vartojama „darb?“ s?voka aiškinama taip, kad ji neapima griovimo darb?, net jei yra aišku, kad jie buvo atlikti turint tiksl? 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 – neapmokestinėti 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 panašios prekės, kurios konkuruoja tarpusavyje, tiekimo ir, kita vertus, apmokestinimo PVM srityje skirtingai vertinti tokios pačios veiklos vykdančius tos kio subjektus, laikymąsi (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 67 punktas ir jame nurodyta teismo praktika) būtina, kad ši nacionalinės teisės sąvoka apimtų visą neužstatytą žemę, kuri skirta statiniams statyti, taigi skirta užstatyti.

32 Antra, reikia priminti, kad šalių pareikštas ketinimas dėl sandorio apmokestinimo PVM reikia atsižvelgti bendrai vertinant tokio sandorio aplinkybes, jeigu jis pagrindžiamas objektyviais rodymais (minuto Sprendimo *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* 33 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

33 Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, tokie rodymai yra, pavyzdžiui, iki tiekimo dienos pardavėjo padarytas perstatymo darbas atlikimo stadija (minuto Sprendimo *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* 34 punktas), o pardavėjo užbaigimas iki šios datos griovimo darbas, atliktas turint tikslą vėliau statyti, arba pardavėjo pasipareigojimas atlikti griovimo darbus turint tikslą vėliau statyti taip pat gali būti tokie rodymai.

34 Nagrinėjamo atveju pastebėtina, kad, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pagrindinėje byloje nagrinėjama, 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 nagrinėjamo sandorio ir tiekimo metu buvusias aplinkybes, įskaitant šalių ketinimus su sąlyga, kad jie bus patvirtinti objektyviais rodymais, kad nustatytas, 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, aiškintinas 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 minėtų nugriovimų, nebuvo atlikti, jeigu iš šio sandorio ir tiekimo metu buvusios aplinkybių, įskaitant šalių ketinimus, jeigu jie patvirtinti objektyviais rodymais, 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, aiškintinas taip, kad pirmojoje nuostatoje numatytas neapmokestinimas pridėtins vertės mokesčiu neapima neužstatytos žemės, tokia tapusios nugriovus joje buvusį pastatą, tiekimo sandorio, kaip antai nagrinjamo pagrindinje byloje, net jei šio tiekimo metu žemės tvarkymo darbai, išskyrus minėtų nugriovimų, nebuvo atlikti, jeigu iš šio sandorio ir tiekimo metu buvusių aplinkybių, skaitant šalių ketinimus, jeigu jie patvirtinti objektyviais rodymais, bendro vertinimo matyti, jog tuo metu nagrinjama žemė iš tiesų buvo skirta užstatyti, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.