

Laikina versija

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?)

„Pridėtinis 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 – Objektų vertinimas – Pastato sėvoka“

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 pridėtinis 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 tiekim?.

2. Taikant 1 dalies a punkt?, „pastatas“ – bet koks žemėje ?tvirtintas statinys.

<...>

3. Taikant 1 dalies b punkt?, „žemės statybai“ – neparuošta ar paruošta žem?, kaip j? apibr?žia valstyb?s nar?s.“

4. PVM Direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

j) pastat? ar j? dali? ir žem?s, ant kurios jie pastatyti, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyt? tiekim?;

k) žem?s, kuri n?ra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žem?s statybai tiekim?;

<...>“

B. Nacionalin? teis?

5. 2016 m. birželio 21 d. *Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift* (Konsoliduotasis ?statymas Nr. 760 d?l prid?tin?s vert?s mokes?io)) (toliau – PVM ?statymas) 13 straipsnio 1 dalies 9 punkte ir 3 dalyje nustatyta:

„1. Mokes?iu neapmokestinamos toliau nurodytos prek?s:

<...>

9) nekilnojamojo turto tiekimas. Ta?iau prievol? apmokestinti taikoma:

a) naujo pastato arba naujo pastato ir žem?s, kurioje stovi pastatas, tiekimui;

b) žem?s statybai tiekimui, nepaisant, ar žem? apstatyta, ypa? apstatytos žem?s tiekimui.

<...>

3. Mokes?i? ministras gali nustatyti išsamias taisykles, susijusias su nekilnojamojo turto apibr?žtimi pagal 1 dalies 9 punkt?.“

6. 2015 m. birželio 30 d. Prid?tin?s vert?s mokes?io taisykl? Nr. 808 (*Bekendtgørelse nr. 808 af 30 juni 2015 om merværdiafgift*) (toliau – PVM taisykl?s) 54 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM ?statymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punkto a papunktyje vartojamas terminas „pastatas“ reiškia prie žem?s pritvirtintas arba ? žem? ?leistas konstrukcijas, kurios sukomplektuojamos atsižvelgiant ? j? numatom? naudojim?. Tokio pastato dali? tiekimas taip pat laikomas pastato tiekimu.“

7. PVM taisyklė 56 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punkto a papunktyje vartojamas terminas „žemės statybai“ reiškia neapstatytą žemę, kuri pagal Planavimo įstatymą arba remiantis juo priimtas nuostatas naudojama siekiant sudaryti sėlygas pastatų statybai, kaip nustatyta šio taisyklės 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 nugriautų arba jeigu iš pardavimo sutarties paaiškėja, kad pirkėjas pastatus įsigysa 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, kuriuos galima atsižvelgti siekiant nustatyti, ar žemės statybai yra tiekiama, gali būti, pavyzdžiui, pardavimo sutartyje nustatyta kaina, palyginti su prasta panašios prekės komercinė verte, statybos pobūdis („pastogė“), ryšio su viešosiomis ir (arba) komercinėmis paslaugomis nebuvimas, ankstesnį turto paskirtis ir statinio pobūdis (pavyzdžiui, sandėliavimui skirtas pastatas, kuris neatitinka pagrindinio būsimos naudojimo sėlygų).

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 planuojamos jaunimui skirtos 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 esamą 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 sėlygomis nusipirko nagrinėjamą sklypą iš Odensės uosto (toliau – pirmas nagrinėjamo sklypo pardavimas).

Šalys man?, kad sandoris buvo neapmokestintas PVM, ta?iau sutartyje buvo numatyta, kad tuo atveju, jeigu sandoris b?t? apmokestintas PVM, bet kok? mok?tin? PVM tur?t? sumok?ti KPC. Pirkimo sutartyje, *inter alia*, buvo nustatyta s?lyga, susijusi su tuo, ar KPC sudarys sutart? su bendra b?sto asociacija d?l jaunimo gyvenam?j? b?st? statybos šiame sklype projekto ?gyvendinimo ir ar Odens?s savivaldyb? patvirtins galutin? miesto plan?, pagal kur? b?t? leista ?gyvendinti aptariam? projekt?.

13. 2013 m. gruodžio 5 d. KPC sudar? tris sutartis su *Boligforeningen Kristiansdal*. Tai buvo: i) s?lygin? preliminarioji sutartis d?l žem?s sklypo su jame esan?iu sand?liu (toliau – nagrin?jamo sklypo perpardavimas) ir d?l paskesni? šio sand?lio pertvarkym? ? jaunimo gyvenamuosius b?stus; ii) s?lygin? pirkimo sutartis d?l nagrin?jamo sklypo pardavimo; ir iii) sutartis d?l visiškai ?rengto b?sto nagrin?jamame sklype.

14. S?lygin?je preliminariojoje sutartyje nustatyta, kad kartu su kitomis dviem sutartimis ji sudaro bendr? sutartin? sistem?, t. y. sutar?i? visum?. Preliminariojoje sutartyje nustatyta, kad *Boligforeningen Kristiansdal* buvo pasirengusi nusipirkti žem?s sklyp?, kad jame, veikdama kaip statytojas arba operatorius, pastatyt? jaunimo gyvenamuosius b?stus, kuriuos paskui nuomot? ir administruot?, ir kad KPC pagal žem?s sklypo pardavimo sutartyje nustatyt? s?lyg? pasiliko sau rangovo teis? nagrin?jamame sklype projektuoti ir statyti jaunimo gyvenamuosius b?stus. Preliminarioji sutartis, *inter alia*, priklauso nuo to, ar KPC galiausiai nusipirks žem?s sklyp? iš Odens?s uosto.

15. Pagal s?lygin? preliminarin?j? pirkimo sutart? buvo laikoma, kad pirkimo suma neapmokestinama PVM, nes perdavimas buvo susij?s su turtu, kuriame yra pastatas. Pagal ši? sutart? KPC prisi?m? sandorio, kuriam, šali? manymu, PVM netaikomas, apmokestinimo PVM rizik?. Pirkimo sutar?iai buvo taikomos tokios pa?ios s?lygos kaip ir preliminarieji sutar?iai. S?lygin?je sutartyje d?l visiškai ?rengto b?sto buvo nustatyta, kad KPC tur?jo atlikti visus darbus, kurie yra b?tini statyboms, kad b?stas b?t? užbaigtas ir visiškai ?rengtas, nors *Boligforeningen Kristiansdal* pati tur?jo pasir?pinti tuo, kad žem?s sklype lik?s sand?lis b?t? nugriautas. Remiantis skai?iavimais, susijusios išlaidos tur?jo sudaryti 625 000 Danijos kron? (DKK), ?skaitant PVM.

16. 2014 m. kovo 7 d. *Boligforeningen Kristiansdal* sudar? sutart? su kita bendrove d?l sand?lio griovimo darb? (išskyrus rytinio frontono vidurini?j? dal?, kuri tur?jo b?ti išsaugota). KPC nedalyvavo sand?lio griovimo darbuose, kuriuos *Boligforeningen Kristiansdal* prad?jo savo l?šomis ir prisiimdama su tuo susijus? rizik?.

17. 2015 m. rugpj??io 15 d. žem?s sklype pastatyti gyvenamieji b?stai buvo parengti apgyvendinimui.

18. Pasak prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, sand?l? Odens?s uostas nuomojo iki tol, kol jis buvo parduotas KPC ir apmokestinimo tikslais ?vertintas 814 000 DKK. Pardavimo ir v?lesnio perpardavimo metu sand?lis veik? visu paj?gumu ir jame, pavyzdžiui, gal?jo b?ti organizuojami kult?ros ir sporto renginiai. Ta?iau sand?lis nebuvo tinkamas gyvenamiesiems b?stams ?rengti. Negin?ijama, kad nagrin?jam? sandori? sudarymo metu Odens?s uostas, KPC ir *Boligforeningen Kristiansdal* bendrai sutar?, kad sand?lis, išskyrus jo rytin? fronton?, tur?jo b?ti nugriautas siekiant visiškai ?gyvendinti gyvenam?j? b?st? statybos projekt?.

19. 2013 m. gruodžio 10 d. KPC papraš?, kad *Skatterådet* (Nacionalin? mokes?i? valdyba, Danija) pateikt? privalom? atsakym? d?l to, ar pirmas nagrin?jamo sklypo pardavimas, kur? atliko Odens?s uostas, ir v?lesnis šio sklypo perpardavimas *Boligforeningen Kristiansdal* buvo neapmokestinami PVM. 2014 m. birželio 24 d. rašte *Skatterådet* pateik? privalom? atsakym?, jame ? abu klausimus buvo atsakyta neigiamai.

20. KPC apskund? *Skatterådet* sprendim? *Landsskatteretten* (Nacionalinis mokes?i? teismas, Danija), šis 2015 m. gruodžio 9 d. sprendime konstatavo, kad n?ra pagrindo žem?s sklyp? laikyti žeme statyboms, nes ant žem?s sklypo abiej? pardavim? metu stov?jo pastatas, o KPC nesireng? imtis v?lesni? griovimo darb?, kuriuos savo s?skaita ir rizika tur?jo prad?ti b?sto asociacija, ar juose dalyvauti.

21. 2016 m. kovo 9 d. *Skatteministeriet* (Danijos mokes?i? ministerija) pateik? pareiškim?, juo apskund? *Landsskatteretten* sprendim? *Retten i Herning* (Herningo teismas, Danija), o šis teismas perdav? byl? *Vestre Landsret* (Vakar? Danijos aukštasis teismas, Danija). Ta?iau, kilus abejoni? d?l teisingo tam tikr? PVM direktyvos nuostat? aiškinimo, tas teismas 2017 m. geguž?s 15 d. nutartimi nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar tai, kad valstyb? nar? tokiomis aplinkyb?mis, kaip pagrindin?je byloje, žem?s, ant kurios jos tiekimo metu yra pastatas, tiekim? laiko žem?s statybai, apmokestinamos prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM), pardavimu, jeigu šalys ketina nugriauti vis? pastat? ar jo dal?, kad atsirast? 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 pateik? KPC, Danijos vyriausyb? ir Europos Komisija. Šios šalys žodinius argumentus taip pat pateik? 2019 m. sausio 30 d. surengtame pos?dyje.

III. Analiz?

23. Pateikdamas prejudicin? klausim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar nacionalin? taisykl?, pagal kuri? žem?s, kur stovi pastatas, tiekimas reiškia žem?s statybai pardavim?, kuriam taikomas PVM, jeigu šalys ketina nugriauti pastat?, kad atsirast? 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 skirting? nuomoni?.

25. KPC si?lo ? klausim? atsakyti neigiamai. Vis? pirma ji teigia, kad abu pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai (pirmas nagrin?jamo sklypo pardavimas ir jo perpardavimas) neapmokestinami PVM, atsižvelgiant ? tai, kad jie yra susij? su „pastato arba jo dali? ir žem?s, kurioje jis stovi tiekimu“, kaip nustatyta PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkte. Komisija sutinka su KPC argumentais d?l pirmojo sandorio, ta?iau mano, kad v?lesni KPC ir *Boligforeningen Kristiansdal* sandoriai (kurie, Komisijos manymu, turi b?ti vertinami kartu) reiškia „pastato ar jo dali? ir žem?s, kurioje stovi pastatas“, tiekim? „prieš pirm?j? apgyvendinim?“. Tod?l toks sandoris b?t? apmokestinamas PVM pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkt?. Vis d?lto Danijos vyriausyb? ? prejudicin? klausim? si?lo atsakyti teigiamai. Jos manymu, atsižvelgiant ? PVM direktyvos 12 straipsnio 3 dal?, valstyb?s nar?s turi teis? žem?s sklyp?, kuris, pavyzdžiui, nagrin?jamas pagrindin?je byloje, laikyti „žeme statybai“. Tod?l tokio žem?s sklypo pardavimas b?t? apmokestinamas PVM pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies b punkt?.

26. Manau, kad ? prejudicin? klausim? iš esm?s reik?t? atsakyti neigiamai. Potencialaus žem?s statybai tiekimo vertinimas pagal PVM direktyv? turi b?ti grindžiamas ta pa?ia logika kaip ir bet kurio kito pagal direktyv? apmokestinamo sandorio vertinimas: turi b?ti vertinamas *objektyvus* sandorio *pob?dis tiekimo metu*. Atsižvelgiant ? ši? sistem?, šali? *subjektyvus* ketinimas, susij?s su b?simu žem?s sklypo panaudojimu, iš tikr?j? yra svarbus. Ta?iau pats savaime jis vargu ar gali b?ti toks svarbus, kad b?t? 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. Sprendimų 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 (Odensų uostas sklypą pardavę KPC) ir nagrinėjamo sklypo perpardavimas (KPC sklypą perpardavę *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. Neginėjama yra tai, kad abu sandoriai yra susiję. Pirmas nagrinėjamo sklypo pardavimas priklauso nuo to, ar KPC sudarys sutartį su bendra būsto asociacija dėl jaunimo gyvenamųjų būstų statybos sklype projekto įgyvendinimo. O nagrinėjamo sklypo perpardavimas priklauso nuo to, ar KPC nusipirks tą žemės sklypą iš Odensų 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 pagrindinį 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. Pirmia, tuos sandorius skirtingu laiku sudarę skirtingos šalys (viena vertus, Odensų uostas ir KPC ir, kita vertus, KPC ir *Boligforeningen Kristiansdal*)(4). Antra, tie sandoriai, visų pirma du vėlesni pardavimo sandoriai, negali būti laikomi papildomais vienas kitą. Atsižvelgiant į komercinį paskirtį ir ekonominį pagrindą, pirmas nagrinėjamo sklypo pardavimas pats savaime yra „pagrindinis“ sandoris; todėl patį galima pasakyti apie to sklypo perpardavimą. Negalima teigti, kad šie sandoriai, nors ir susiję, sudaro vieną sandorį 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 slygas ir konkrečius ypatumus.

33. Aplinkybės, kad abu pardavimo sandoriai negali būti laikomi vienu sandoriu, neužkerta kelio juos galiausiai vertinti kaip tapatius 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 pateiks teismas(7).

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 vyksta 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 *patiekiamą* 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 *ekonominę ir komercinę 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 šalių pareikštą ketinimą reikia atsižvelgti, vertinant visas tokio sandorio aplinkybes, jeigu jis pagrindžiamas objektyviais rodymais“(11).

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

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

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 „pirkėjų ketinimas negali būti lemiamas vertinant, ar tiekiama žemės statybai“, „skaitant įvairius (objektyvius) kriterijus, kuriuos reikia atsižvelgti atliekant tą vertinimą“.

41. 2.2 skirsnį taip pat terptą speciali nuostata dėl kategorijos, kurioje nurodyta, kad „jeigu sutariama, kad pardavėjas nugriautas pastatų, arba jeigu iš pardavimo sutarties paaiškėja, kad pirkėjas pastatus įsigys 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*).

43. Manau, kad taikant tokį nacionalinę taisyklę, kokia yra ta 2.2 skirsnio dalis, galima atlikti

klaidingus vertinimus dėl tokių sandorių, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje. Atidesnė pagrindinėje byloje nagrinėjamo sandorio analizė gali padėti aiškiau atskleisti priežastis, dėl kurių ? prejudicinė klausimų, mano manymu, reikėtų atsakyti neigiamai.

C. Pirmas nagrinėjamo sklypo pardavimas

44. Pagal pirmąjį sandorį KPC iš Odensės uosto nusipirko nagrinėjamo 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 nagrinjamas atsižvelgiant į jo objektyvius ypatumus, atrodo, kad jis neginėjimui patenka į PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkte nurodytą kategoriją: „pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimą“.

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, šis naujasis pastatas turėjo būti integruotas tik labai nedidelį 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 žemės 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 netikinamas. 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 šis ketinimas paryškina tie ypatumai. Paprasčiau šalių pareiškimai, kurie nėra pagrįsti kokiais nors konkrečiais rodymais, negali turėti jokios galios. Dar svarbiau – šalių ketinimas yra svarbus tik tuo atveju, kai jis susijęs su į 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 į pateikus 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. Schopenhauerą, sandoris yra tik valia ir atvaizdavimas(13), vargu ar šalių ketinimas gali būti viršesnis už tikrovę.

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 sandorą, 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, o objektyvų atitinkamo sandorio pobūdį“. Teisingumo Teismas taip pat pabrėžė, kad sandoris būtų turintis 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 nusipirkdavo žemės sklype ketino statyti naują pastatą ir jį pakeisti tuo, 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 tapo 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 tiksliai griovimo darbų data, o procesas turėjo pradėti vėlesnis žemės sklypo pirkėjas, bet ne KPC.

56. Šis Sprendimo *Don Bosco* aiškinimą papildomai patvirtina Teisingumo Teismo sprendimai, kuriuose nustatyta, kad nekilnojamojo turto, kurį sudaro žemės sklypas ir naujas 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 galimybes, kad šis planas bus pakeistas, nors ir kaip mažai tikinama 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 sandėlis buvo pradėtas griauti) galėjo daryti poveikį dabartinio sandėlio naudojimui.

58. Pastaroji aplinkybė jokių būdu nėra vien hipotetinis scenarijus. Tiesą sakant, Odensės savivaldybės tarybos patvirtintame pradiniam 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).

59. Man?s taip pat ne?tikina antrasis Danijos vyriausyb?s pateiktas argumentas, pagal kur? ji tur?jo teis? klasifikuoti aptariam? ?em?s sklyp? kaip „?em?s statybai“, atsi?velgiant ? tai, kad tos s?vokos apibr?žt? pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 3 dal? palikta nustatyti valstyb?ms nar?ms(20). Kaip teisingai nurod? Komisija, valstybi? nari? veikimo laisv? apibr?žiant „?em?s statyboms“ turin? negali b?ti ai?kinama kaip apimanti s?vok? „pastatas“, kuri, priešingai, yra Bendrijos lygmens s?voka(21). Be to, ta s?voka pakankamai pla?iai apibr?žta PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje: „bet koks ?em?je ?tvirtintas statinys“(22).

60. Šiuo klausimu nor??iau tik pridurti, kad, remiantis dabartine analize, faktas, kad dalis seno pastato frontono buvo išsaugota naujame pastate, neturi reikšm?s. Kaip suprantu, ta pastato dalis iš pradži? buvo pašalinta, kad paskui j? b?t? galima integruoti ? nauj? pastat?. Mano manymu, jokiomis aplinkyb?mis pagr?stai ai?skinant s?vok? „pastatas“, kaip ji apibr?žta PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje, ji negali apimti seno pastato dalies, kuri v?liau papras?iausiai buvo integruota ? nauj? pastat? arba jame panaudota net nepritvirtinta prie ?em?s. Tod?l, nepaisant aplinkyb?s, kad tos s?vokos ribas šalys tam tikrais aspektais aptar?, nematau jokios prasm?s sustoti prie to klausimo, siekiant j? išsamiau aptarti, nes jis dabartinei bylai n?ra itin reikšmingas.

61. Galiausiai rezultat?, kuriuo remiantis pirmas nagrin?jamo sklypo pardavimas vargu ar gal?t? b?ti laikomas ?em?s statybai pardavimu PVM reguliuojan?i? taisykli? taikymo tikslais, galima pagr?sti atsi?velgiant ? dvi papildomas aplinkybes.

62. Pirmą, Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkto ir 135 straipsnio 1 dalies j punkto *ratio legis* santykinai tr?ksta prid?tin?s vert?s, kuri sukuriamą pardavus sen? pastat?. Teisingumo Teismas pažym?jo, kad „pastato pardavimas galutiniam vartotojui po jo pirmo tiekimo, kuris reiškia gamybos proceso pabaig? <...> nesukuria didel?s prid?tin?s vert?s, tod?l iš principo neturi b?ti apmokestintas“(23).

63. Vertinant iš tos perspektyvos, aptariamą sandorių vargu ar galima pateisinti privalom? PVM taikym?: ?em?s sklype nebuvo vykdoma jokia veikla, d?l kurios gal?t? padid?ti to sklypo vert? KPC naudai. Ties? sakant, kol tas sklypas gal?t? (pakartotinai) patekti ? prid?tin?s vert?s gamybos grandin?, sand?lis tur?t? b?ti nugriautas(24).

64. Antra, Teisingumo Teismas neseniai nurod?, kad PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkt? ir 135 straipsnio 1 dalies j punkt? ai?skinant „kartu <...> daromas skirtumas tarp seno ir naujo pastato, nes seno pastato pardavimas iš *principo neapmokestinamas PVM*“(25). Šiuo klausimu man ?domu, ar ?em?s sklypo su jame esan?iu senu pastatu, kur? b?t? galima iš karto naudoti ekonominiais tikslais, pardavim? b?t? galima klasifikuoti kaip ?em?s statybai pardavim?, d?l kurio nekilt? klausim?, susijusi? su mokes?i? neutralumo principu. Ties? sakant, analogiškiems sandoriams PVM galiausiai b?t? taikomas arba jie b?t? neapmokestinami PVM remiantis tik šali? pareikštu ketinimu, susijusiu su pastato likimu ateityje, nepaisant jo fizin?s išvaizdos.

65. Jei taisykli? taikymas b?t? atsietas nuo objektyvios tikrov?s, toks poži?ris taip pat gal?t? pad?ti gana lengvai išvengti t? taisykli?. Ties? sakant, šalims b?t? pernelyg lengva ? sutart? ?traukti tam tikr? pareiškim? d?l pastato ateities, kad gaut? pageidaujam? rezultat?, susijus? su PVM taikymu. Manau, kad nepriimtina tai, jog mokes?i? institucijoms tuomet tekt? prievol? v?lesniame etape patikrinti, ar šalys iš tikr?j? ?gyvendino savo ketinim?, ir jei taip, tai koku mastu.

D. Nagrin?jamo 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 aptariamą sutarčių pagrindines sąlygas. Komisijos manymu, toks požiūris reiškia, kad KPC ir *Boligforeningen Kristiansdal* sandoriai kartu turėtų būti vertinami kaip reiškiantys „pastato ar pastato dalį 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 būtų 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 norėtų 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 rekomendaciją 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 būtų *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 priimti bet kokią galimą atsakomybę už griovimo darbus.
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 veiką. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad sėvoka „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 vykstant perpardavimui žemės sklype buvo atliekami kokie nors darbai, dėl kurių padidėjo jo vertė ir apmokestinimas PVM tapo pateisinamas.
74. Vis dėlto būtų 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 dalies 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 nacionalinis taisyklės, 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. Apibendrinamas šių Teisingumo Teismui taip atsakyti *Vestre Landsret* (Vakarų Danijos aukštasis teismas, Danija) pateiktą prejudicinį klausimą:

– pagrindiniuose byloje nagrinėjama nacionalinis taisyklės, 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.

1 Originalo kalba: anglų.

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

3 Žr., be kita ko, 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *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. Sprendimas *Kerrutt* (73/85, EU:C:1986:295, 15 punktas) ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimas *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, 25 punktas).

5 Šiuo atžvilgiu žr. 2018 m. spalio 18 d. Sprendimas *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 Tų klausimų aptarsiu toliau, šios išvados 66–73 punktuose.

8 Šiuo atžvilgiu žr. 2018 m. vasario 22 d. Sprendimas *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. Sprendimas *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* (C-326/11, EU:C:2012:461, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

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, Leipzig, 1819).

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.

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 sėvokos „pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimas“ turinio negalima nustatyti pateikiant nuorodą į nacionalinį teisę, tačiau jį 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.

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).

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).