

Byla C-594/23**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. rugsėjo 26 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Vestre Landsret (Danija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. rugsėjo 20 d.

Apeliantė:

Skatteministeriet (Danijos mokesčių ministerija)

Atsakovės:

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

Pagrindinės bylos dalykas

Ginčas pagrindinėje byloje kilo dėl *Landsskatteret* (Nacionalinis mokesčių teismas, Danija) sprendimo, kuriuo jis nusprendė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas žemės sklypų tiekimas nelaikytinas žemės statybai tiekimu, todėl nėra PVM apmokestinamas sandoris, viena vertus, pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punktą ir 12 straipsnio 1 dalies a punktą ir 2 dalį, antra vertus, pagal 135 straipsnio 1 dalies k punktą ir 12 straipsnio 1 dalies b punktą ir 3 dalį. Apeliacinį skundą pagrindinėje byloje, kuriuo ginčijamas šis sprendimas, pateikusi *Skatteministeriet* tvirtina, kad nagrinėjamas žemės sklypas yra žemė statybai ir dėl šios priežasties tiekimas turi būti apmokestinamas PVM.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąvokos „žemė statybai“ išaiškinimas (žr. 135 straipsnio 1 dalies j punktą ir 12 straipsnio 1 dalies a punktą ir 2 dalį; 135 straipsnio 1 dalies k punktą ir 12 straipsnio 1 dalies b punktą ir 3 dalį)

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas pagal SESV 267 straipsnį.

Prejudicinis klausimas

Ar tai, kad valstybė narė tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, žemės, ant kurios jos tiekimo metu yra išlieti pamatai ir ant kurios tik vėliau kiti savininkai statys gyvenamąjį namą, tiekimą laiko žemės statybai pardavimu, apmokestinamu pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), yra suderinama su, viena vertus, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punktu ir 12 straipsnio 1 dalies a punktu ir 2 dalimi, antra vertus, su 135 straipsnio 1 dalies k punktu ir 12 straipsnio 1 dalies b punktu ir 3 dalimi?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 235, 2018 9 19, p. 26)

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnis

Sprendimas *Card Protection Plan*, C-349/96 (EU:C:1999:93)

Sprendimas *Breitsohl*, C-400/98 (EU:C:2000:304, 46 ir 54 punktai)

Sprendimas *Rudolf Maierhofer*, C-315/00 (EU:C:2003:23)

Sprendimas *Kozuba Premium Selection*, C-308/16 (EU:C:2017:869, 31 punktas)

Sprendimas *KPC Herning*, C-71/18 (EU:C:2019:660, 54 punktas)

Sprendimas *Icade Promotion*, C-299/20 (EU:C:2021:783, 34, 35, 51, 57 ir 58 punktai)

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

- 1 PVM įstatymas; 2005 m. spalio 14 d. Konsoliduotas įstatymas Nr. 966 su vėlesniais pakeitimais: 13 straipsnio 1 dalies 9 punkto a ir b papunkčiai ir 13 straipsnio 3 dalis
- 2 2013 m. birželio 24 d. Reglamentas Nr. 814: 57 ir 59 punktai

- 3 2015 m. birželio 30 d. Nutarimas Nr. 808: 54 ir 56 punktai ir 134 straipsnio 3 dalis
- 4 Pagal PVM įstatymo (2005 m. spalio 14 d. Konsoliduotas įstatymas Nr. 966 su vėlesniais pakeitimais) redakcijos, galiojusios tuo metu, kai pagrindinėje byloje nagrinėjamoje žemėje statybai buvo išlieti pamatai, 13 straipsnio 1 dalies 9 punktą nekilnojamojo turto tiekimui mokesčiai nebuvo taikytini. Ši PVM įstatymo nuostata buvo grindžiama PVM direktyvos 371 straipsnio, siejamo su jos X priedo B dalies 9 punktu, kuriuo pratęsiamas Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies b punktas, siejamas su F priedo 16 punktu, esamos padėties nekeitimo nuostata.
- 5 Ši PVM lengvata 2011 m. sausio 1 d. buvo iš dalies panaikinta 2009 m. birželio 12 d. Įstatymu Nr. 520, kuriuo buvo pakeistas PVM įstatymo 13 straipsnis ir *skatteminister* (mokesčių ministras) įgaliotas priimti PVM reglamentą dėl tolesnio nekilnojamojo turto apibrėžimo ir ribų nustatymo. Nuo to laiko 13 straipsnyje buvo nustatyta, kad nekilnojamojo turto tiekimu neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu neapima žemės statybai tiekimu, neatsižvelgiant į tai, ar ji buvo užstatyta, ir atskiro užstatytos žemės tiekimu. Pakeitimo įstatymas įsigaliojo 2011 m. sausio 1 d.
- 6 Remiantis šio įstatymo aiškinamosiomis pastabomis, nebuvo pasiūlyta jokių pereinamojo laikotarpio nuostatų, nes buvo nurodoma, kad įstatymas bus taikomas tik naujiems nekilnojamojo turto objektams, kurių statyba ar išplėtimas ir (arba) pertvarkymas pradedami įsigaliojus įstatymui. Laikoma, kad nauja statyba pradedama tada, kai pradedami lieti pamatai.
- 7 *Skatteminister* vėliau išleido PVM reglamentą dėl nekilnojamojo turto apibrėžties. Pagrindinėje byloje nagrinėjamų žemės sklypų statybai perleidimo metu galiojo dvi skirtingos PVM reglamento redakcijos: 2013 m. birželio 24 d. reglamentas (dėl 2015 m. birželio 15 d. įvykusių perleidimų) ir 2015 m. birželio 30 d. reglamentas (dėl 2015 m. rugpjūčio 25 d. įvykusių kitų tiekimų nepiniginiais įnašais).
- 8 Iš 2015 m. reglamento 54 straipsnio 1 dalies matyti, kad PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punkto a papunktyje vartojama sąvoka „pastatas“ turi būti suprantama kaip žemėje įtvirtinti statiniai, baigti statyti pagal paskirtį. Pagal šio reglamento 56 straipsnio 1 dalį sąvoka „žemė statybai“ turi būti suprantama kaip neužstatyta teritorija, skirta pastatams statyti. Iš šio reglamento 134 straipsnio 3 ir 4 dalių taip pat matyti, kad PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punkto a papunktyje su pakeitimais nustatyta prievolė mokėti PVM taikoma naujiems pastatams ir naujiems statiniams bei žemės sklypams, kuriuose jie stovi, kai jų statyba pradėta 2011 m. sausio 1 d. arba vėliau.
- 9 *Landsskatteret* jurisprudencija
- 10 2017 m. rugsėjo 29 d. *Landsskatteret* priėmė sprendimą byloje, kurioje buvo sprendžiamas panašus klausimas kaip ir šioje byloje. Savo sprendime *Landsskatteret* nusprendė, kad žemės sklypas su pamatais, pastatytais iki 2011 m. sausio 1 d., gali būti parduotas netaikant PVM, nes statyba buvo pradėta iki

2011 m. sausio 1 d., t. y. tuo metu, kai buvo taikomos taisyklės, galiojusios iki 2009 m. birželio 12 d. Įstatymo Nr. 520 priėmimo. *Skatteministeriet* neginčijo šio sprendimo teisme.

- 11 2022 m. vasario 14 d. *Landsskatteret* priėmė sprendimą kitoje byloje, kurioje buvo sprendžiamas panašus klausimas kaip ir šioje byloje. Savo sprendime *Landsskatteret* nusprendė, kad keturi žemės sklypai su pamatais, kuriuose pamatų statyba buvo pradėta iki 2011 m. sausio 1 d., galėjo būti parduoti netaikant PVM, nes statyba buvo pradėta iki 2011 m. sausio 1 d., kai buvo taikomos taisyklės, galiojusios iki 2009 m. birželio 12 d. Įstatymo Nr. 520 įsigaliojimo. Dėl šio sprendimo 2022 m. vasario 14 d. *Skatteministeriet* pateikė apeliacinį skundą. Remiantis *Skatteministeriet* pateikta informacija, šios bylos nagrinėjimas buvo sustabdytas, kol Europos Sąjungos Teisingumo Teismas atsakys į šioje byloje pateiktą prejudicinį klausimą.

Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 12 Byloje sprendžiama, ar *I/S Nordre Strandvej Søbys (Interessentskabet)* (toliau – bendrija) 2015 m. atliktas 16 žemės sklypų, kuriuose atitinkamomis dienomis buvo išlieti gyvenamųjų namų pamatai, tiekimas yra PVM apmokestinamas „žemės statybai“ tiekimas, ar pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios stovi pastatai, tiekimas iki pirmojo pastato naudojimo, kuriam, jei tai yra pastarasis atvejis, taikomas iki 2011 m. sausio 1 d. galiojusi nuostata dėl PVM netaikymo, nes visais atvejais pamatai buvo pradėti ir baigti lieti iki 2011 m. sausio 1 d.
- 13 2006 m. *Interessentskab* įsigijo žemės sklypą, kuris anksčiau buvo naudojamas kaip kempingas pakrantės zonoje. 2008 m. *Interessentskab* šią žemę padalijo į keletą sklypų. Keli iš padalytų sklypų buvo paruošti 2009 m. sausio mėn., juose įrengus elektros, vandens, šildymo ir kanalizacijos jungtis.
- 14 2010 m. rudenį pagal statybos leidimus, kuriuos *Interessentskab* gavo iš savivaldybės statybos skyriaus, kai kuriuose padalytuose sklypuose buvo išlieti pamatai. Pamatai pradėti ir baigti lieti iki 2011 m. sausio 1 d.
- 15 2015 m. sausio 1 d. *Interessentskab* nepiniginiu įnašu perdavė 16 žemės sklypų su iš anksto išlietais pamatais privačiai ribotos atsakomybės bendrovei. Vėliau šios ribotos atsakomybės bendrovės teisių perėmėjai sklypus pardavė privatiems asmenims.
- 16 Pagal pirkimo–pardavimo sutartis, pasirašytas atitinkamai 2015 m. birželio 15 d. ir 2015 m. spalio 26 d., *Interessentskab* taip pat pardavė du žemės sklypus su pamatais privatiems asmenims. Dar vieną žemės sklypą su pamatais *Interessentskab* pardavė privačiam asmeniui; jo pirkimo–pardavimo sutartis nėra pasirašyta, bet pagal pirkimo–pardavimo sutartį 2015 m. spalio 1 d. jis buvo parduotas dalinių mainų būdu. Iš pirkimo–pardavimo sutarčių matyti, kad pirkėjai įsigijo nekilnojamąjį turtą su nebaigtu statyti pastatu, pagal kurį pirkimo–pardavimo sutarčių sudarymo metu buvo įrengtas nebaigto statyti pastato cokolis,

ir kad pirkėjai kaip viso sandorio dalį gavo eskizinį projektą, kuriame buvo pavaizduotas baigtas statyti nekilnojamasis turtas.

- 17 Penkiuose iš nagrinėjamų sklypų 2015 m. gyvenamieji pastatai buvo pastatyti ant 2010 m. išlietų pamatų, kuriuos pateikė *Interessentskab*. Aštuoniuose sklypuose gyvenamieji pastatai pastatyti ant žemės, bet ne ant 2010 m. išlietų pamatų; pamatai žemės sklypuose buvo 2015 m., kai *Interessentskab* juos pateikė. Likusiuose trijuose sklypuose 2010 m. išlieti pamatai tebėra, tačiau gyvenamieji pastatai ant jų dar nėra pastatyti.
- 18 2017 m. rugsėjo 28 d. sprendimu SKAT (Danijos mokesčių administratorius) padidino *Interessentskab* mokėtiną PVM, todėl jai atsirado prievolė, be kita ko, sumokėti PVM už 16 sklypų. SKAT nuomone, 16 sklypų su pamatais tiekimas yra „žemės statybai“ tiekimas, apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punkto b papunktį. Šis sprendimas buvo apskūstas *Landsskatteret*. 2021 m. rugsėjo 1 d. sprendime *Landsskatteret* konstatavo, kad šių 16 žemės sklypų tiekimas yra ne PVM apmokestinami sandoriai pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalies b punktą ir PVM įstatymo 4 straipsnio b punktą, o PVM neapmokestinami sandoriai pagal anksčiau galiojusio PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punktą, pagal kurį PVM neapmokestinamas bet koks nekilnojamojo turto tiekimas.
- 19 Savo sprendime *Landsskatteret* laikėsi nuomonės, jog buvo nustatyta, kad *Interessentskab* pradėjo lieti pamatus 16-oje sklypų iki 2011 m. sausio 1 d. ir kad minėti sklypai buvo įsigyti prieš pateikiant 2009 m. balandžio 22 d. Įstatymo Nr. 203 projektą, kuriuo buvo siūloma nustatyti PVM nekilnojamojo turto tiekimui, ir kad planavimas buvo pradėtas prieš pateikiant šį įstatymo projektą.
- 20 2021 m. gruodžio 1 d. pareiškimu *Skatteministeriet* apskundė *Landsskatteretten* sprendimą *Retten i Aalborg* (Olborgo apylinkės teismas), o šis teismas, atsižvelgdamas į byloje nagrinėjamus principus, perdavė bylą *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas).
- 21 2022 m. lapkričio 23 d. nutartimi *Vestre Landsret*, remdamasis SESV 267 straipsniu, nutarė pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 22 *Skatteministeriet* tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas atvejis susijęs su žeme statybai, kuri yra PVM objektas, ir tai, kad šioje žemėje buvo pastatyti pamatai, šios padėties nekeičia. *Skatteministeriet* pažymi, kad pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą PVM objektas yra „prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“. Ši direktyva taip pat leidžia valstybėms narėms neapmokestinti „žemės, kuri nėra užstatyta“ tiekimo, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytą „žemės statybai“ tiekimą. Be to, *Skatteministeriet*

- pabrėžia, kad pagal apibrėžimą, kokia žemė turi būti laikoma „žeme statybai“, valstybės narės privalo laikytis PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punkto, kurio vienintelis tikslas – neapmokestinti PVM žemės, kuri nėra užstatyta ir nėra skirta pastatui statyti, tiekimo, ir iš to, taip pat šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkto išplaukia, kad bet koks žemės statybai tiekimas už atlygį, kurį atlieka apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, iš esmės turi būti apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu.
- 23 Valstybių narių diskreciją, susijusią su sąvoka „žemė statybai“, taip pat riboja sąvoka „pastatas“, kurią Sąjungos teisės aktų leidėjas labai plačiai apibrėžė PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje: „bet koks žemėje įtvirtintas statinys“. Vis dėlto ne kiekvienas objektas turi būti laikomas „pastatu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, vien dėl to, kad jis įtvirtintas žemėje.
 - 24 Pagal bendrą lingvistinį supratimą daniškas žodis „konstruktion“ apima, pvz., pastatą. Toks bendras lingvistinis supratimas būdingas ir PVM direktyvos versijoje anglų kalba vartojamam terminui „structure“ ir versijoje prancūzų kalba vartojamam terminui „construction“. Tas pats pasakytina ir apie versijos vokiečių kalba terminą „Bauwerk“, kuris vartojamas apibūdinant „Gebäude“. Taigi pagal bendrą lingvistinį supratimą „pastato“ pavidalo statinį apibūdina tai, kad jis yra pastatytas ir sudarytas iš įvairių atskirų dalių (pastato dalių), kurios kartu sudaro tam tikram tikslui skirtą statinį.
 - 25 Be to, gyvenamojo namo pamatai pagal PVM direktyvą negali būti laikomi „pastato dalimis“, nes „pastato dalių“ tiekimas gali būti laikomas įvykusi tik tada, kai tiekiamas pastato dalis gali būti apgyvendinta (pradėta naudoti) ir tokiu būdu užbaigta, o taip praktiškai yra tada, kai, pavyzdžiui, butai gyvenamajame name tiekiami etapais.
 - 26 *Interessenskab* tvirtina, kad pateiktą žemę sudaro PVM neapmokestinti pastatai ar jų dalys ir žemė, ant kurios jie stovi, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.
 - 27 *Interessenskab* teigia, kad žemės, kurioje ji iki 2011 m. sausio 1 d. išliejo ir užbaigė pamatus, paskirtis PVM tikslais pasikeitė iš žemės statybai į pastatus ir žemę, ant kurios jie stovi. Šis pasikeitimas įvyko tuo metu, kai minėtoje žemėje buvo pradėti lieti pamatai, t. y. 2010 m. rudenį. Bet kuriuo atveju šis pokytis įvyko vėliausiai tada, kai pamatai buvo užbaigti, t. y. iki 2011 m. sausio 1 d.
 - 28 *Interessenskab* taip pat mano, kad dėl 16 sklypų statybai nekyla prievolės mokėti PVM, nes statyba, t. y. pamatų liejimas, buvo pradėta iki 2010 m. gruodžio 31 d.
 - 29 Taigi 2015 m. *Interessenskab* atlikti žemės sklypų su išlietais pamatais tiekimai PVM tikslais turi būti laikomi pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurių jie stovi, tiekimu. Kaip sutinka šalys, 2015 m. tiekimo metu pamatai 16-oje sklypų buvo visiškai funkcionalūs. Kadangi PVM mokėtinas tik už pastatus ar jų dalis ir žemę, ant kurios jie stovi, kai jų statyba pradėta po 2010 m. gruodžio 31 d., šie tiekimai neapmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu. Pagal Danijos įstatymus naujos statybos pradžios data yra diena, kai pradedami lieti pamatai. Kadangi

nagrinėjamoje žemėje, kuri yra pagrindinės bylos dalykas, pamatai buvo išlieti iki 2011 m. sausio 1 d., nėra jokio teisinio pagrindo apmokestinti šio tiekimo pridėtinės vertės mokesčiu, nes iki 2011 m. sausio 1 d. ant šios žemės buvo pastatyti žemėje įtvirtinti statiniai.

- 30 PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje apibrėžiama, kas PVM tikslais turi būti suprantama kaip statinys. 12 straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje pastatas apibrėžiamas kaip „bet koks žemėje įtvirtintas statinys“. Išlieti pamatai atitinka PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje pateiktą apibrėžtį. Išlieti pamatai visų pirma yra „statinys“. Antra, išlieti pamatai yra „įtvirtinti žemėje“, nes jų negalima iš karto pašalinti. Trečia, išlieti pamatai patenka į plačiąją pastato sąvokos taikymo sritį, kuri konkrečiai apima „bet kokią žemėje įtvirtintą statinį“.
- 31 Pamatai yra žemėje įtvirtintas statinys, todėl pagal direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį jie PVM tikslais yra pastatas. Tai, kad Danijoje įgyvendinant šią nuostatą (žr. PVM reglamentą) yra papildomų sąlygų, kuriose nurodoma, kad, prieš priskiriant statinius prie žemėje įtvirtintų statinių, jų statyba taip pat turi būti užbaigta pagal numatytą paskirtį, nereiškia, kad jie neturėtų būti laikomi statiniais PVM tikslais.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 32 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad valstybių narių diskreciją apibrėžiant sąvoką „žemė statybai“ riboja sąvoka „pastatas“, kurią, kaip pažymi Teisingumo Teismas, Sąjungos teisės aktų leidėjas labai plačiai apibrėžė PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalyje kaip „bet kok[i] žemėje įtvirtint[ą] statin[i]“ (žr. Sprendimo *KPC Herning* 54 punktą ir Sprendimo *Icade Promotion* 51 punktą).
- 33 Šalys sutinka, kad reikia pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui klausimą, kaip PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies b punkte vartojama sąvoka „žemė statybai“ turi būti siejama su PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkte ir 12 straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje vartojama sąvoka „pastatas“ ir žeme, ant kurios jis pastatytas.
- 34 *Vestre Landsret* laikosi nuomonės, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje dar neišaiškinti kriterijai ir aiškinimo elementai, į kuriuos reikia atsižvelgti vertinant, ar galima laikyti, kad egzistuoja „pastatas“, įskaitant tai, ar žemės sklypas su išlietais pamatais turi būti laikomas žeme statybai pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 3 dalį, ar pastatu ar pastato dalimi ir žeme, ant kurios jis pastatytas, iki pirmo pastato panaudojimo pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalį, kas leistų jam neteikiant prašymo priimti prejudicinį sprendimą nuspręsti, ar žemės sklypas, kuriame tiekimo metu yra išlieti pamatai gyvenamajam namui ir ant kurio vėliau pastatytas gyvenamasis namas, turi būti laikomas „žeme statybai“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, arba „pastatu ar pastato dalimi ir žeme, ant kurios jis pastatytas“, kaip tai suprantama pagal direktyvą.

- 35 Dėl šių priežasčių *Vestre Landsret* teikia Teisingumo Teismui atitinkamą prejudicinį klausimą. Pagrindinės bylos nagrinėjimas sustabdomas, kol bus priimtas Teisingumo Teismo sprendimas.

DARBINIS VERTINIMAS