Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ATANASIJA RANTA [*ATHANASIOS RANTOS*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 20. maijā [1]

Lieta C-299/20

Icade Promotion SAS*, iepriekš – *Icade Promotion Logement SAS
pret
Ministère de l'Action et des Comptes publics

(*Conseil d'État* [Valsts padome] (Francija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms – Piemērošanas joma – Nekustamā īpašuma un apbūves zemesgabalu, kas iegādāti tālākpārdošanas nolūkā, nodošana – Nodokļa maksātājs, kuram nebija tiesību uz PVN atskaitīšanu par nekustamā īpašuma pirkumu – Tālākpārdošana, kam piemēro PVN – Jēdziens "apbūves zemesgabali"

I. Ievads

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir saistīts ar strīdu starp sabiedrību *Icade Promotion SAS* (turpmāk tekstā – "prasītāja") un Francijas nodokļu administrāciju (konkrētāk – *ministère de l'Action et des Comptes publics* [Publiskās pārvaldes un publisko līdzekļu ministrija]) attiecībā uz prasītājas samaksātā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) par apbūves zemesgabalu pārdošanas darījumiem privātpersonām 2007. un 2008. gadā atskaitīšanu.

2. Šis lūgums attiecas uz to, kā interpretējams Direktīvas 2006/112/EK [2] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 392. pants, ar kuru ir ieviests peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms, atkāpjoties no parastā nodokļa režīma, kas paredz nodokļa piemērošanu pārdošanas cenai.

3. Ar uzdotajiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ar PVN direktīvas 392. pantu paredzēto peļņas daļas aplikšanas ar nodokli atkāpes režīmu piemēro noteiktiem darījumiem ar zemesgabaliem, attiecībā uz kuriem nodokļa maksātājam nebija tiesību uz nodokļa atskaitīšanu par pirkumu gadījumā, ja šie zemesgabali pēc sadalīšanas daļās un pēc uzlabošanas darbu veikšanas tiek pārdoti tālāk kā apbūves zemesgabali.

4. Šī lieta izvirza iepriekš neskatītus problēmjautājumus, kas liks Tiesai precizēt nosacījumus peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošanai ļoti īpašā gadījumā, izmantojot PVN direktīvas 392. panta galveno terminu interpretāciju.

[1] Oriģinālvaloda – franču.

[2] Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

1. PVN direktīva

5. PVN direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]”

6. Šīs direktīvas 12. pantā ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otrās daļas minētajām darbībām, jo īpaši kādu no šādiem darījumiem:

a) ēkas vai ēkas daļas un zem ēkas esošās zemes piegādi [nodošanu] pirms šīs ēkas pirmreizējas izmantošanas;

b) apbūves zemes piegādi [nodošanu].”

2. Šā panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē vārds “ēka” ir jebkura celtne, kas nostiprināta uz zemes vai zemē.

Dalībvalstis var paredzēt sīki izstrādātus noteikumus 1. punkta a) apakšpunktā minētā kritērija piemērošanai ēku pārbūvei un var noteikt, ko nozīmē “zem ēkas esošā zeme”.

Dalībvalstis pirmreizējas izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laikposmu no ēkas pabeigšanas dienas līdz pirmās piegādes [nodošanas] dienai, vai laikposmu no pirmreizējās izmantošanas dienas līdz turpmākās piegādes [nodošanas] dienai, ja šie laikposmi nepārsniedz, attiecīgi, piecus un divus gadus.

3. Šā panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē “apbūves zeme [zemesgabals]” ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemes gabals, ko dalībvalstis šādi definējušas.”

7. Minētās direktīvas 73. pantā ir noteikts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

8. Šīs pašas direktīvas 135. pantā ir noteikts:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

j) ēkas vai ēkas daļu un zem tās esošās zemes piegādi [nodošanu], izņemot 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētos gadījumus;

k) neapbūvētas zemes piegādi [nodošanu], izņemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto apbūves zemi;

[..]."

9. PVN direktīvas 137. panta 1. punktā ir noteikts:

"Dalībvalstis nodokļa maksātājiem var piešķirt tiesības izvēlēties nodokļa režīmu attiecībā uz šādiem darījumiem:

[..]

b) ēkas vai ēkas daļu un zem tās esošās zemes piegādi [nodošanu], izņemot 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēto piegādi [nodošanu];

c) neapbūvētas zemes piegādi [nodošanu], izņemot 12. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētās apbūves zemes piegādi [nodošanu];

[..]."

10. XIII sadaļas "Atkāpes" 1. nodaļā "Atkāpes, ko piemēro līdz galīgā režīma ieviešanai" ir 392. pants, kurā ir noteikts:

"Dalībvalstis var noteikt, ka par tādu ēku un apbūves zemes [zemesgabalu] piegādi [nodošanu], ko tālākas pārdošanas nolūkā nopircis nodokļa maksātājs, kuram PVN par pirkumu nav bijis atskaitāms [nebija tiesību uz PVN atskaitīšanu par pirkumu], summa, kurai uzliek nodokli, ir starpība starp pārdošanas cenu un pirkuma cenu."

2. Īstenošanas regula (ES) Nr. 1042/2013

11. Ar Padomes Īstenošanas regulu (ES) Nr. 1042/2013 (2013. gada 7. oktobris), ar ko groza Īstenošanas regulu (ES) Nr. 282/2011 attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu[3] (turpmāk tekstā – "Īstenošanas regula"), tika paredzēts iekļaut šīs pēdējās regulas tekstā 13.b pantu, kurā ir noteikts:

"Piemērojot [PVN direktīvu], par "nekustamo īpašumu" uzskata:

[..]

[3] OV 2013, L 284, 1. lpp.

b) jebkuru ēku vai būvi, kas nostiprināta uz zemes vai zemē virs vai zem jūras līmeņa, kuru nav iespējams vienkārši nojaukt vai pārvietot;

[..].”

12. Īstenošanas regulas 31.a pantā ir noteikts:

“1. Pakalpojumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu, kā minēts [PVN direktīvas] 47. pantā, ir tikai tādi pakalpojumi, kam ir pietiekami tieša saikne ar šo īpašumu. Uzskata, ka pakalpojumiem ir pietiekami tieša saikne ar nekustamo īpašumu, ja:

a) šo pakalpojumu iemesls ir nekustamais īpašums un attiecīgais īpašums ir pakalpojuma neatņemama sastāvdaļa un sniegto pakalpojumu galvenais un būtiskais elements;

b) šie pakalpojumi tiek sniegti nekustamajam īpašumam vai ir tieši vērsti uz šo īpašumu un to mērķis ir šā īpašuma juridiskā statusa vai fiziskā stāvokļa izmaiņas.

2. Šā panta 1. punkts īpaši attiecas uz turpmāk minēto:

[..]

d) pastāvīgu konstrukciju būvniecība uz zemesgabala, kā arī ilgtermiņa lietošanai paredzētu pastāvīgu konstrukciju, piemēram, gāzes, ūdens, notekūdeņu cauruļvadu sistēmu, ierīkošana un nojaukšana;

[..].”

B. Francijas tiesības

13. *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] 257. pantā – redakcijā, kas piemērojama faktiem pamatlietā, – ir noteikts:

“Pievienotās vērtības nodoklis tiek piemērots arī:

[..]

6° Izņemot 7°punktā minēto:

a) darījumiem, kuri saistīti ar nekustamo īpašumu [..] un kuru peļņa ir jāietver ienākuma nodokļa bāzē kā ražošanas un tirdzniecības peļņa;

[..].

7° Darījumiem, kas noris vienlaicīgi ar ēku ražošanu vai nodošanu.

Šie darījumi ir apliekami ar nodokli arī tad, ja tiem ir civiltiesisks raksturs.

1. It īpaši tas attiecas tālāk minēto:

a) apbūves zemesgabalu [..] pārdošana [..].

Pirmā daļa it īpaši attiecas uz zemesgabaliem, attiecībā uz kuriem četru gadu laikā, sākot no datuma, kurā pieņemts akts, ar ko konstatēts darījums, pircējs [..] saņem būvatļauju vai sāk nepieciešamos darbus, lai uzbūvētu ēku vai ēku grupu vai lai uzbūvētu jaunus stāvus.

Šīs normas nav piemērojamas zemesgabaliem, ko fiziskas personas iegādājušās, lai būvētu dzīvojamās ēkas.

[..]

b) nekustamā īpašuma pārdošana [..].”

14. *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] 268. pantā ir noteikts:

“Attiecībā uz 257. panta 6. punktā minētajiem darījumiem pievienotās vērtības nodokļa bāzi veido starpība starp:

a) no vienas puses, norādīto cenu un tai pieskaitāmajiem izdevumiem vai īpašuma tirgus vērtību, ja tā ir augstāka par cenu, kam pieskaitīti izdevumi;

b) no otras puses, [..]

– jebkādām summām, ko cedents ir samaksājis, iegādājoties īpašumu;

[..].”

15. *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] II pielikuma 231. panta 1. punktā, kura normas kopš 2008. gada 1. janvāra ir atkārtotas šā pielikuma 206. panta (IV) 2. punkta 9. apakšpunktā, ir paredzēts:

“*Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] 257. panta [6. punktā] minētās personas nevar atskaitīt nodokli, kas uzlikts nekustamā īpašuma iegādes vai celtniecības cenai. [..]”

III. Pamatlietas fakti un tiesvedība

16. Prasītāja, kas veic zemesgabalu sadalīšanas darbību, iegādājās neuzlabotus zemesgabalus no personām, kuras nav PVN maksātājas (privātpersonām un pašvaldībām)[4]. Šīm iegādēm netika piemērots PVN.

17. Vispirms, sadalījusi šos zemesgabalus daļās un veikusi dažādu infrastruktūras tīklu (ceļi, dzeramais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas) ievilkšanu, prasītāja šādi aprīkotos zemesgabalus 2007. un 2008. gadā pārdeva fiziskām personām kā apbūves zemesgabalus, lai tiktu būvētas dzīvojamās ēkas. Prasītāja uz apbūves zemesgabalu cesijām, kas noslēgtas laikposmā no 2007. gada 1. janvāra līdz 2008. gada 31. decembrim, attiecināja peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīmu atbilstoši normām, kas tajā laikā bija paredzētas *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] 257. panta 6. punktā un 268. pantā.

[4] Šo zemesgabalu sākotnējās iegādes datums neparādās ne lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, ne pamatlietas pušu apsvērumos.

18. Pēc tam prasītāja lūdza nodokļu administrācijai atmaksāt šo peļņas daļai piemēroto PVN, kas par 2007. gadu bija samaksāts 2 826 814 EUR apmērā un par 2008. gadu – 2 369 881 EUR apmērā. Šajā ziņā tā apstrīdēja nodokļu administrācijas nostāju, saskaņā ar kuru šādu zemesgabalu cesijai esot jāpiemēro peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīms. Prasītājai bija interese, lai uz to tiktu attiecināts parastais PVN režīms atbilstoši pārdošanas cenai, jo saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu, kas bija spēkā pamatlietas faktu norises laikā, apbūves zemesgabalu cesijas privātpersonām dzīvojamo ēku būvēšanai bija atbrīvotas no PVN. Turpretī ar šo pašu tiesisko regulējumu bija aizliegts atskaitīt tādam nekustamajam īpašumam uzlikto PVN, kura tālākpārdošanai piemēroja peļņas daļas aplikšanu ar PVN.

19. Tā kā nodokļu administrācija noraidīja prasītājas sūdzību, prasītāja cēla prasību *tribunal administratif de Montreuil* [Montreijas Administratīvā tiesa] (Francija); prasība tika noraidīta ar 2012. gada 27. aprīļa spriedumu.

20. *Cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa] (Francija) pirmo reizi noraidīja prasītājas iesniegto apelācijas sūdzību ar 2014. gada 18. jūlija spriedumu.

21. Tomēr šo spriedumu *Conseil d'État* [Valsts padome] (Francija) daļēji atcēla 2016. gada 28. decembrī, un lieta tika nodota atpakaļ Versaļas Administratīvajai apelācijas tiesai, kura ar otro, 2017. gada 19. oktobra, spriedumu prasītājas celto apelācijas sūdzību noraidīja pēc būtības.

22. Pēc tam prasītāja cēla kasācijas sūdzību *Conseil d'État* [Valsts padomē] par otro minēto spriedumu.

23. Prasītāja apgalvo, ka tā bija iegādājusies neapbūvētus zemesgabalus, kas neietilpa PVN piemērošanas jomā, lai tos pārdotu neapbūvējot, pēc tam bija sadalījusi iegādātos zemesgabalus daļās un tajos veikusi dažādu infrastruktūras tīklu ierīkošanu pirms šo zemesgabalu pārdošanas fiziskām personām apbūves zemesgabalu statusā, lai tiktu būvētas dzīvojamās ēkas.

24. Apstrīdot peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīma piemērošanu šādi veiktajai pārdošanai atbilstoši *code général des impôts* [Vispārējā nodokļu kodeksa] 257. panta 6. punkta un 268. panta normām, tās skatot kopsakarā, prasītāja apgalvo, ka šī piemērošana neatbilst PVN direktīvas 392. pantam divu iemeslu dēļ.

25. Pirmkārt, prasītājas ieskatā šīs direktīvas 392. pants ļauj dalībvalstīm piemērot apbūves zemesgabalu nodošanai peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu tikai tad, ja nodokļa maksātājs, kas veic šo nodošanu, ir samaksājis PVN, iegādājoties zemesgabalus bez tiesībām veikt atskaitīšanu.

26. Tomēr *cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa] esot nospriedusi, ka "atskaitīšanas tiesību" neesamība, veicot PVN direktīvas 392. pantā minēto iegādi, attiecas tikai uz gadījumiem, kuros šai iegādei nav ticis piemērots PVN.

27. Otrkārt, prasītājas ieskatā PVN direktīvas 392. pants ļauj dalībvalstīm piemērot apbūves zemesgabalu nodošanai peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu tikai tad, ja nodokļa maksātājs, kurš veic šādu nodošanu, vienīgi iegādājas un pārdod tālāk šos zemesgabalus, neko tajos nemainot. Tādējādi šīs direktīvas 392. pants neesot piemērojams tādu apbūves zemesgabalu pārdošanas darījumiem, kuros kopš to iegādes ir veiktas izmaiņas.

28. Šajā ziņā *cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa] esot nospriedusi, ka tādu apbūves zemesgabalu, kuri nopirkti "tālākas pārdošanas nolūkā", pieminēšanas PVN direktīvas 392. pantā mērķis un sekas nav izslēgt [no šī režīma] neapbūvētu zemesgabalu iegādi, kam seko tālākpārdošana apbūves zemesgabalu statusā.

IV. Prejudiciālie jautājumi

29. Šādos apstākļos *Conseil d'État* [Valsts padome] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [PVN direktīvas] 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms tajā ir paredzēts tikai tādiem nekustamā īpašuma nodošanas darījumiem, kuru iegādei ticis piemērots [PVN], bet nodokļu maksātājam, kurš to pārdod tālāk, nav bijis tiesību atskaitīt šo nodokli? Vai arī ar to tiek atļauts piemērot šo režīmu tādiem nekustamā īpašuma nodošanas darījumiem, kuru iegādei nav ticis uzlikts šis nodoklis vai nu tādēļ, ka šī iegāde neietilpst direktīvas piemērošanas jomā, vai arī tādēļ, ka, lai gan ietilpst tās piemērošanas jomā, tomēr ir no tās izslēgta?

2) Vai [PVN direktīvas] 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas izslēdz peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošanu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem šādos divos gadījumos:

– ja šie zemesgabali, kas iegādāti neapbūvēti, laikposmā starp to iegādi un tālākpārdošanu, ko veic nodokļu maksātājs, ir kļuvuši par apbūves zemesgabaliem;

– ja laikposmā starp to iegādi un tālākpārdošanu, ko veic nodokļu maksātājs, šo zemesgabalu raksturs ir izmainīts, piemēram, tie sadalīti daļās vai notikuši kādi darbi, kas ļauj infrastruktūras tīklu (ceļi, dzeramais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas) ievilkšanu šajos gabalos?"

30. Pamatlietas dalībnieki ierosina uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

– Prasītāja ierosina Tiesai nospriest, ka PVN direktīvas 392. panta piemērošana ir paredzēta vienīgi gadījumos, kuros tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, par pirkumu ir samaksājis neatgūstamu PVN. Tā norāda, ka, ņemot vērā šīs direktīvas 392. pantā paredzēto nosacījumu, saskaņā ar kuru peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīms nozīmē, ka nodokļa maksātājam PVN "par pirkumu nav bijis atskaitāms", šāds nodokļu režīms nekustamajam īpašumam esot piemērojams tikai gadījumā, ja tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, par pirkumu ir samaksājis PVN, kuru nav varējis atskaitīt. Turpretī minētā režīma piemērošana esot jāizslēdz tad, ja uz iegādi attiecās PVN, kuru tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, varēja atskaitīt, vai arī tad, ja iegādei nebija piemērots PVN.

– Francijas valdības ieskatā PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem gan tad, ja to iegādei bija piemērots PVN, bet nodokļa maksātājam, kurš tos pārdod tālāk, nebija tiesību atskaitīt šo nodokli, gan tad, ja to iegādei nebija piemērots PVN vai nu tāpēc, ka darījums neietilpa PVN piemērošanas jomā, vai arī tāpēc, ka, lai arī tas ietilpa tā piemērošanas jomā, tomēr bija no tās atbrīvots.

31. Uz otrā prejudiciālā jautājuma pirmo apakšjautājumu pamatlietas dalībnieki ierosina atbildēt šādi.

– Prasītāja apgalvo – lai būtu piemērojams peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīms, ir nepieciešams, lai tālākpārdevēja, kas ir nodokļa maksātājs, veiktā iegāde attiektos uz zemesgabalu, kurš pirkuma brīdī nodokļu tiesiskajā regulējumā jau ir kvalificēts kā apbūves zemesgabals.

– Francijas valdības ieskatā PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem, ja tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, šos zemesgabalus iegādājās neapbūvētus.

32. Uz otrā prejudiciālā jautājuma otro apakšjautājumu pamatlietas dalībnieki ierosina atbildēt šādi.

– Prasītāja uzskata, ka nekas neliedz piemērot peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīmu gadījumā, ja pārdevējs sadala apbūves zemesgabalu daļās, bet nesaņem būvatļauju un neveic uzlabošanas darbus. Turpretī prasītāja uzskata, ka peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīma piemērošana esot izslēdzama gadījumā, ja tiek veikti darbi, kas dod iespēju zemesgabalā ierīkot dažādus infrastruktūras tīklus (ceļi, dzeramais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas), ciktāl šie darbi esot vērtējami kā būves saistībā ar nostiprināšanu zemē.

– Francijas valdības ieskatā PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem, ja laikā no to iegādes līdz pārdošanai, ko veic nodokļa maksātājs, ir izmainīts šo zemesgabalu raksturs, piemēram, notikusi sadalīšana daļās vai tādu uzlabošanas darbu veikšana, kuri dod iespēju ierīkot ceļus un dažādus infrastruktūru tīklus.

33. Eiropas Komisija, kas ir ierosinājusi sniegt kopēju atbildi uz abiem iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem, uzskata, ka PVN direktīvas 392. pantā paredzēto peļņas daļas aplikšanas ar nodokli atkāpes režīmu nepiemēro tāda zemesgabala tālākpārdošanai, kas ir iegādāts bez PVN un ir sadalīts daļās, attiecībā uz kurām ir veikti darbi, kas ļauj tajās ierīkot dažādus infrastruktūras tīklus (ceļi, dzeramais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas).

V. Analīze

A. Ievada apsvērumi

34. Iesākumā ir jānorāda, ka Tiesai vēl nav bijusi iespēja lemt par PVN direktīvas 392. panta interpretāciju.

35. Tāpat saskaņā ar Komisijas sniegto informāciju šķiet, ka vienīgi Francijas Republika ir izmantojusi minētās direktīvas 392. panta normas un izmantojusi iespēju paredzēt peļņas daļas aplikšanas ar nodokli atkāpes režīmu, bet pārējās dalībvalstis nav izvēlējušās šādu nodokļa uzlikšanas režīmu.

36. Ar uzdotajiem jautājumiem iesniedzējtiesa jautā, vai ar PVN direktīvas 392. pantu paredzēto peļņas daļas aplikšanas ar nodokli atkāpes režīmu piemēro noteiktiem darījumiem ar zemesgabaliem, attiecībā uz kuriem nodokļa maksātājam nebija tiesību uz nodokļa atskaitīšanu par pirkumu gadījumā, ja šie zemesgabali pēc sadalīšanas daļās un pēc uzlabošanas darbu veikšanas tiek pārdoti tālāk kā apbūves zemesgabali.

37. Tādējādi Tiesai ir jāinterpretē, no vienas puses, formulējums "[nodoklis] par pirkumu nav bijis atskaitāms" ["tiesības uz nodokļa atskaitīšanu par pirkumu"] un, no otras puses, formulējums "[nopirkti] tālākas pārdošanas nolūkā" PVN direktīvas 392. panta izpratnē.

38. Pirms sāku padziļināti analizēt šīs normas galvenos jēdzienus, man iepriekš šķiet būtiski norādīt, ka, manuprāt, strīds par nekustamā īpašuma darījumu, par kuru ir iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu šajā lietā, neietilpst PVN direktīvas 392. panta piemērošanas jomā. Neapbūvēta zemesgabala iegāde, kam nepiemēro PVN un kam seko (darbu veikšana un) tālākpārdošana apbūves zemesgabala statusā, atrodas ārpus peļņas daļas aplikšanas ar nodokli atkāpes režīma piemērošanas jomas. Tādējādi šķiet, ka šis režīms attiecas tikai uz dažiem īpašiem gadījumiem, kuros notikusi tādu apbūves zemesgabalu un ēku iegāde tālākpārdošanas nolūkā, par kuriem iepriekš samaksāts PVN, kas pēc tam nav ticis atskaitīts, atšķirībā no neapbūvētiem zemesgabaliem, kuri ir skaidri atbrīvoti no šā nodokļa atbilstoši PVN direktīvai.

39. Turpmāk sniegtā analīze tiecas pamatot tikko minēto apsvērumu, veicot gramatisku, kontekstuālu un teleoloģisku PVN direktīvas 392. panta interpretāciju, lai ļautu Tiesai sniegt iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi.

B. Par pirmo prejudiciālo jautājumu

40. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem gan tad, ja to iegādei piemēroja PVN, bet nodokļa maksātājam, kurš tos pārdod tālāk, nebija tiesību atskaitīt šo nodokli, gan tad, ja to iegādei nepiemēroja PVN vai nu tāpēc, ka darījums neietilpa PVN piemērošanas jomā, vai arī tāpēc, ka, lai arī tas ietilpa tā piemērošanas jomā, tomēr bija no tās atbrīvots.

1. Par formulējuma "[nodoklis] par pirkumu nav bijis atskaitāms" ["tiesības uz nodokļa atskaitīšanu par pirkumu"] gramatisko interpretāciju

41. Prasītāja norāda, ka nekustamā īpašuma peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms esot piemērojams vienīgi gadījumā, ja tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, ir samaksājis PVN par pirkumu, bet nav varējis to atskaitīt. Turpretī – prasītājas ieskatā – šī režīma piemērošana esot jāizslēdz tad, ja šai iegādei piemēroja PVN, kuru tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, varēja atskaitīt, kā arī tad, ja minētajai iegādei nepiemēroja PVN.

42. Prasītājas interpretācijas pamatā galvenokārt ir PVN direktīvas 392. panta angļu valodas versija, kurā īpaši norādīta pirkuma "PVN neatskaitāmība"[5], kā rezultātā tiek secināts, ka šis pants attiecas vienīgi uz tiem gadījumiem, kuros pircējs sākotnēji ir samaksājis šo nodokli, bet nav varējis to pēc tam atskaitīt.

[5] PVN direktīvas 392. panta angļu valodas versija ir formulēta šādi: "*Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom* the VAT on the purchase was not deductible, *the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price*" (mans izcēlums).

43. Savukārt Francijas valdība uzskata, ka ir jābalstās uz PVN direktīvas 392. panta gramatisko interpretāciju franču valodas versijā, kurā nav nekādas atsauces uz PVN, kas uzlikts tālākpārdošanai paredzēto zemesgabalu cesijai. Šīs valdības ieskatā – no tā izriet, ka franču valodas versijā izmantotais formulējums (*droit à déduction à l'occasion de l'acquisition* [tiesības uz [nodokļa] atskaitīšanu par pirkumu]) var aptvert gan situāciju, kurā cesijai nepiemēroja šo nodokli (no tā izriet arī tiesību uz atskaitīšanu neesamība), gan gadījumu, kurā, gluži pretēji, sākotnējai pārdošanai piemēroja PVN, bet nodokļa maksātājam nebija tiesību to atskaitīt.

44. Iepazīšanās ar dažādām PVN direktīvas 392. panta valodu versijām parāda atšķirības izmantoto terminu ziņā, kā rezultātā var rasties interpretācijas jautājumi. Franču valodas versijā ir atsauce tikai uz "tiesību uz atskaitīšanu" neesamību, neprecizējot, vai šo tiesību neesamību vienkārši izraisīja tas, ka sākotnējam darījumam nepiemēroja PVN, vai arī PVN šim darījumam piemēroja, bet tas neradīja tiesības uz turpmāku atskaitīšanu [6]. Tomēr minētās normas angļu valodas versijā ir atsauce īpaši uz "PVN par pirkumu" (vai, "veicot pirkumu, samaksātu PVN") un precizēts, ka šis nodoklis "nebija atskaitāms" (*the VAT on the purchase was not deductible*), tādējādi neradot šaubas par to, ka šādu zemesgabalu cesijai principā būtu jāpiemēro PVN [7].

45. Ņemot vērā PVN direktīvas 392. panta dažādu valodu versijās novērotās atšķirības, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru vienā no Savienības tiesību normas valodu versijām lietotais formulējums nevar būt vienīgais pamats šīs tiesību normas interpretācijai vai arī tam nevar tikt piešķirta prioritāra nozīme salīdzinājumā ar pārējām valodu versijām [8].

46. Ir arī jāatgādina, ka gadījumā, ja Savienības tiesību akta teksts dažādu valodu versijās atšķiras, attiecīgā tiesību norma ir jāinterpretē atkarībā no tā tiesiskā regulējuma vispārējās struktūras [sistēmas] un mērķa, kurā šī tiesību norma ietilpst [9].

2. Par formulējuma "[nodoklis] par pirkumu nav bijis atskaitāms" ["tiesības uz nodokļa atskaitīšanu par pirkumu"] kontekstuālo interpretāciju

47. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību normas vēsturiskais konteksts var būt viens no tās interpretācijas elementiem [10]. Tādēļ ir jāizvērtē konteksts, kāds pastāvēja PVN direktīvas pieņemšanas brīdī, lai pārbaudītu, vai pastāv elementi, kas ļauj noskaidrot tās saturu un atvieglot tās interpretāciju.

48. Šajā ziņā Komisija apgalvo, ka saskaņā ar interpretāciju, ko tā par PVN direktīvas 392. pantu sniedza 1992. gadā, peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīms ir jāpiemēro zemesgabaliem, kuru iegāde ir notikusi bez PVN.

6 Šis formulējums ir pārņemts arī citās PVN direktīvas 392. panta valodu versijās, tostarp spāņu valodas versijā (*no haya tenido derecho a deducción*), vācu valodas versijā (*kein Recht auf Vorsteuerabzug*), grieķu valodas versijā (*δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά*), itāļu valodas versijā (*non ha avuto diritto alla detrazione*) un holandiešu valodas versijā (*geen recht op aftrek*).

7 Šis formulējums ir pārņemts citās PVN direktīvas 392. panta valodu versijās, tostarp bulgāru valodas versijā (*за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане*), ungāru valodas versijā (*nem volt adólevonásra jogosult*), poļu valodas versijā (*który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu*), rumāņu valodas versijā (*care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare*) un somu valodas versijā (*ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta*).

8 Skat. spriedumu, 2019. gada 12. septembris, A u.c. (C-347/17, EU:C:2019:720, 38. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

9 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, *United Biscuits (Pensions Trustees)* un *United Biscuits Pension Investments* (C-235/19, EU:C:2020:801, 46. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

10 Skat. spriedumu, 2019. gada 12. decembris, G.S. un V.G. (Sabiedriskās kārtības apdraudējums) (C-381/18 un C-382/18, EU:C:2019:1072, 55. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

49. Konkrētāk, Komisija uzsver, ka ziņojumā Eiropas Savienības Padomei[11] par pārejas noteikumiem attiecībā uz Sestās direktīvas 77/388/EEK[12] 28. panta 3. punkta f) apakšpunktā paredzēto atkāpi tā precizēja, ka "šis pants ļauj dalībvalstīm noteikt kā [PVN] bāzi starpību starp pirkuma cenu un pārdošanas cenu ēkām vai apbūves zemesgabaliem, kurus tālākpārdošanai iegādājies nodokļa maksātājs, kam nebija tiesību uz nodokļa atskaitīšanu par pirkumu. Atkāpe tātad attiecas uz nodokļa maksātājiem, kuri tirgo tādas ēkas, kas nav no jauna uzceltas, vai zemesgabalus, kuru iegāde atradās ārpus [PVN] piemērošanas jomas".

50. Komisijas ieskatā šī interpretācija atbilstot arī loģikai Sestās PVN direktīvas pamatojuma izklāstā, kura tika atcelta ar PVN direktīvu un saskaņā ar kuru samazinātu nodokļa bāzi varētu piemērot gadījumā, ja prece, kam jau ir ticis galīgi piemērots PVN (piemēram, dzīvojamajai ēkai, kura uzskatāma par "patērētu" preci pirmreizējās izmantošanas dēļ), vēlāk no jauna tiek iekļauta "tirdzniecības apritē" un no jauna tiek aplikta ar PVN. Tādējādi, lai tiktu ņemta vērā šī ēkas atkārtotā pārdošana, kas izraisītu pārāk lielu nodokļu slogu attiecībā uz nekustamā īpašuma pārdošanu, būtu nepieciešams atkāpties no vispārējiem nodokļu uzlikšanas principiem un paredzēt dalībvalstīm iespēju noteikt PVN aprēķinu bāzi, izmantojot "bāzes bāzes" atskaitīšanu[13].

51. Neraugoties uz to, ka šķiet – PVN direktīvas 392. panta kontekstuālā interpretācija atklāj Savienības likumdevēja nodomu attiecībā uz to, kāda ir piemērošanas joma peļņas daļas aplikšanas ar nodokli atkāpes režīmam, uzskatu, ka, iekļaujot savā analīzē vienīgi šo interpretāciju, es riskētu sniegt daļēju un nepilnīgu atbildi uz uzdoto prejudiciālo jautājumu. Tādējādi es uzskatu, ka peļņas daļas aplikšanas ar nodokli atkāpes režīms ne tikai nebūtu piemērojams Komisijas minētajam gadījumam, pamatojoties uz kontekstuālo interpretāciju, proti, gadījumam, kurā bez PVN iegādāta apbūves zemesgabala pirkumam seko tā tālākpārdošana, ko veic nodokļa maksātājs, kurš tirgo šādas preces, bet gan ka tas ir piemērojams arī gadījumā, ja tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, ir samaksājis PVN par pirkumu, bet nav varējis to atskaitīt. Formulējuma "[nodoklis] par pirkumu nav bijis atskaitāms" ["tiesības uz nodokļa atskaitīšanu par pirkumu"] teleoloģiskā interpretācija, kuru es turpmāk izklāstīšu, apstiprina šo nostāju, vienlaikus ļaujot sniegt pilnīgu atbildi iesniedzējtiesai.

3. Par formulējuma "[nodoklis] par pirkumu nav bijis atskaitāms" ["tiesības uz nodokļa atskaitīšanu par pirkumu"] teleoloģisko interpretāciju

a) peļņas daļas aplikšana ar nodokli kā atkāpes režīms no parastā aplikšanas ar nodokli režīma "apbūves zemesgabalu" cesijām, pamatojoties uz pārdošanas cenu

52. Pirms veicu PVN direktīvas un tās 392. panta mērķu detalizētu analīzi, man šķiet nepieciešami noteikt šīs direktīvas piemērojamību tādu zemesgabalu gadījumā kā šajā lietā aplūkojamie.

53. Pirmkārt, ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 392. pantā paredzētais peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīms ir atkāpes režīms no šīs direktīvas 73. pantā noteiktā principa, saskaņā ar kuru PVN aprēķina, pamatojoties uz saņemto pakalpojumu, proti, pārdošanas cenu.

[11] Ziņojums par pārejas noteikumiem, kas izriet no [Sestās] [d]irektīvas 77/388/EEK 28.3. panta, [18.] direktīvas 89/465/EEK 1. panta [1. punkta], kurš iesniegts saskaņā ar Padomes [18.] direktīvas (1989. gada 18. jūlijs) 3. pantu (SEC (92) 1006, galīgā redakcija).

[12] Padomes Direktīva (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā PVN direktīva").

[13] Priekšlikums Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (COM (1973) 950, galīgā redakcija).

54. Tādējādi nodokļa maksātāja veiktai apbūves zemesgabala nodošanai principā piemēro PVN atbilstoši parastajam režīmam saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu un 12. panta 1. punktu vai – piemērojot atkāpi to dalībvalstu gadījumā, kuras ir paredzējušas šādu iespēju, – atbilstoši šīs direktīvas 392. pantā paredzētajam peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmam.

55. Pēdējā minētā tiesību norma sniedz dalībvalstīm iespēju paredzēt peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu (nevis nodokļa piemērošanu pārdošanas cenai kā parastajā režīmā), kurā nodokļa bāzi veido starpība starp pārdošanas cenu un pirkuma cenu.

56. Tā kā ir runa par atkāpi no PVN direktīvas vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN principā ir jāietur no cenas, par kuru puses vienojas, šīs direktīvas 392. pants ir jāinterpretē šauri, tomēr neatņemot šai normai tās būtību [14].

57. Otrkārt, ir arī jāuzsver, ka ar PVN direktīvu ir noteikts skaidrs nošķirums starp, no vienas puses, apbūves zemesgabalu nodošanu, kas (tāpat kā ēkas) ietilpst parastajā režīmā un ir apliekama ar PVN un, no otras puses, neapbūvētu zemesgabalu nodošanu, kas ir atbrīvota no šī nodokļa [15].

58. Tādējādi atbilstoši PVN direktīvas 12. panta 3. punktam "apbūves zeme [zemesgabals]" minētā panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemesgabals, ko dalībvalstis šādi definējušas. Dalībvalstīm, definējot, kas ir jāuzskata par "apbūves zemi [zemesgabalu]", ir jāievēro šīs direktīvas 135. panta 1. punkta k) apakšpunkta mērķis – atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa tikai neapbūvētas zemes, kas nav paredzēta apbūvei, nodošanu [16].

59. Dalībvalstu novērtējuma brīvību, definējot, kas ir "apbūves zeme [zemesgabals]", ierobežo arī jēdziena "ēka" apjoms, kuru Savienības likumdevējs PVN direktīvas 12. panta 2. punkta pirmajā daļā ir ļoti plaši definējis kā tādu, kas ietver "jebkuru celtni, kas nostiprināta uz zemes vai zemē" [17].

60. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka Savienības likumdevēja vēlme bija attiecināt nodokļa atbrīvojumu tikai uz neapbūvētu zemesgabalu nodošanu un aplikt ar nodokli jebkādu apbūves zemesgabalu nodošanu, ko par atlīdzību veic PVN maksātājs, vai nu pamatojoties uz pārdošanas cenu atbilstoši parastajam režīmam, vai arī pamatojoties uz peļņas daļu atbilstoši atkāpes režīmam.

b) par formulējuma "atskaitāms [atskaitīšanas tiesības]" interpretāciju, ņemot vērā PVN direktīvas nodokļu neitralitātes mērķi

61. Gan Francijas valdība, gan prasītāja uzsver, ka PVN direktīvas mērķis tostarp ir nodrošināt nodokļu neitralitātes principu un ka šīs direktīvas 392. pants esot jāinterpretē, ņemot vērā šo principu. Tomēr šķiet, ka attiecīgās puses minēto principu interpretē atšķirīgi.

[14] Pēc analoģijas skat. spriedumus, 2018. gada 29. novembris, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, 22. un 23. punkts), kā arī 2019. gada 5. septembris, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, 32. punkts).

[15] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 17. janvāris, *Woningstiching Maasdriel* (C-543/11, EU:C:2013:20, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

[16] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 17. janvāris, *Woningstiching Maasdriel* (C-543/11, EU:C:2013:20, 30. punkts), un 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning* (C-71/18, EU:C:2019:660, 53. punkts).

[17] Skat. spriedumu, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning* (C-71/18, EU:C:2019:660, 54. punkts).

62. Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru nodokļu neitralitātes princips aizliedz, pirmkārt, līdzīgu un tādējādi savstarpēji konkurējošu preču piegādēm piemērot atšķirīgus nosacījumus attiecībā uz PVN, kā arī, otrkārt, saimnieciskās darbības subjektiem, kas veic vienādas darbības, piemērot atšķirīgus nosacījumus jautājumā par PVN iekasēšanu [18].

63. Prasītājas ieskatā peļņas daļas aplikšanas ar PVN nozīmē PVN neitralitātes principa piemērošanu, ar ko tiecas kompensēt neatgūstamā PVN uzkrāšanos. Tādējādi šī atkāpe esot pamatota ar nepieciešamību izvairīties no divkāršas nodokļa uzlikšanas, proti, no nodokļa uzlikšanas cenai, kura ietver PVN, kas jau ir samaksāts par zemesgabala pirkumu un ko tālākpārdevējs, kurš ir nodokļa maksātājs, nav varējis atskaitīt. Lai samazinātu šo PVN uzkrāšanos un novērstu to, ka PVN tiek uzlikts pārdošanas cenai, kurā jau ir ietverts neatskaitīts PVN par zemesgabala iegādi, ar PVN direktīvas 392. pantu esot ļauts ar nodokli aplikt vienīgi peļņas daļu, proti, starpību starp pārdošanas cenu un pirkuma cenu, tādējādi peļņas daļu samazinot par neatgūto PVN par pirkumu, lai atjaunotu nodokļa neitralitāti. Līdz ar to prasītāja uzskata, ka nodokļa uzlikšana, ko aprēķina no visas pārdošanas cenas, kuru uzņēmums ir saņēmis par zemesgabala nodošanu, lai gan šī zemesgabala pirkuma brīdī tas nav varējis atskaitīt PVN, kas palika iekļauts pirkuma cenā, izraisot divkāršu nodokļa uzlikšanu.

64. Turpretī prasītājas ieskatā, ņemot vērā peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīma mērķi, nekas neattaisnojot tā piemērošanu tāda zemesgabala pārdošanai, kura iegādei nebija piemērots PVN, vai – vajadzības gadījumā – tad, ja PVN ir ticis atgūts. Ja tas tā būtu, tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, prasītājas ieskatā saņemtu nepamatotu finanšu un konkurences priekšrocību uz publisko finanšu rēķina.

65. Savukārt Francijas valdība apgalvo, ka prasītājas piedāvātajā interpretācijā nav ievērots, no vienas puses, nodokļu neitralitātes princips un, no otras puses, PVN būtiskās īpašības [19]. Šo būtisko īpašību dēļ PVN neitralitātes nodrošināšanai tiekot paredzēti īpaši režīmi attiecībā uz dažām īpašām precēm, kuras vispirms esot pirmā gala patēriņa priekšmets, bet pēc tam tiekot no jauna iekļautas ekonomikas ražošanas vai izplatīšanas procesā un kļūstot par otrā gala patēriņa priekšmetu.

66. Francijas valdība apgalvo, ka šādās situācijās nodokļa uzlikšana kopējai pārdošanas cenai pēc šī pirmā patēriņa, nepastāvot atskaitīšanas iespējai, nozīmētu, ka aprēķinu bāzē tiek iekļauta ne tikai cena, kurai jau bija piemērots galīgais PVN, bet arī paša šī nodokļa summa. Tā sekas būtu arī tādas, ka galīgais PVN būtu atkarīgs no ekonomiskās aprites, tostarp no secīgo gala patēriņu skaita un tajos samaksātajām cenām, neievērojot izvirzīto nodokļu neitralitātes mērķi.

67. Šo interpretāciju atkārto arī Komisija, kura pamatojas uz šo secinājumu 48.–50. punktā minēto Sestās PVN direktīvas pamatojuma izklāstu.

[18] Skat. spriedumu, 2013. gada 17. janvāris, *Woningstiching Maasdriel* (C-543/11, EU:C:2013:20, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

[19] PVN būtiskās īpašības, kā atgādina Francijas valdība, ir, pirmām kārtām, vispārēja PVN piemērošana darījumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi, otrām kārtām, tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksātāja saņemtajai samaksai par precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem, trešām kārtām, šā nodokļa iekasēšana katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā, ieskaitot mazumtirdzniecību, neatkarīgi no iepriekš notikušo darījumu skaita, un, ceturtām kārtām, PVN, kas jāmaksā nodokļa maksātājam, atskaitīšana no iepriekšējās ražošanas un izplatīšanas procesa stadijās samaksātajām summām, kā rezultātā šis nodoklis attiecīgajā stadijā tiek uzlikts tikai šajā stadijā pievienotajai vērtībai un tā galīgo apmēru sedz galapatērētājs (skat. spriedumu, 2019. gada 12. jūnijs, *Oro Efectivo*, C-185/18, EU:C:2019:485, 23. punkts).

68. Tādējādi, manuprāt, no Savienības likumdevēja nodomiem var secināt, ka peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmā paredzētā samazinātā aprēķinu bāze ir piemērojama vispirms gadījumā, ja prece, kuras iegāde neietilpa PVN piemērošanas jomā (piemēram, dzīvojamās ēkas, kuras uzskatāmas par "patērētām" precēm pirmreizējās izmantošanas dēļ), vēlāk no jauna tiek iekļauta "tirdzniecības apritē" un no jauna tiek aplikta ar PVN.

69. Es arī norādu, ka šāda interpretācija atbilst Tiesas judikatūrai par nodokļu piemērošanu lietotām precēm, uz kurām attiecas analogs režīms pamatlietā aplūkotajam. Tādējādi Tiesa ir lēmusi, ka, apliekot ar nodokli pilnu lietotas preces pārdošanas cenu, kuru tās piegādes brīdī ir noteicis uzpircējs–nodokļa maksātājs [tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs], kaut arī cenā, par kuru uzpircējs–nodokļa maksātājs [tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs] šo preci ieguva, bija iekļauts PVN, kuru iepriekš bija samaksājusi kāda persona, kas nevarēja to atskaitīt (tāpat kā tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs), faktiski tiktu radīta nodokļu dubultas uzlikšanas situācija [20].

70. Šāda interpretācija arī ļauj nodrošināt nodokļu neitralitātes principa piemērošanu atbilstoši Tiesas judikatūrai, garantējot vienlaikus gan to, ka līdzīgu un tādējādi savstarpēji konkurējošu preču piegādēm nepiemēro atšķirīgus nosacījumus attiecībā uz PVN, gan to, ka saimnieciskās darbības subjektiem, kas veic vienādas darbības, nepiemēro atšķirīgus nosacījumus jautājumā par PVN iekasēšanu [21].

71. Tādējādi, pirmām kārtām, visas apbūves zemesgabalu iegādes, ko veic nodokļa maksātājs tālākas pārdošanas nolūkā PVN direktīvas 392. panta izpratnē, netiek obligāti apliktas ar PVN. Apbūves zemesgabala iegāde netiek aplikta ar PVN, piemēram, tad, ja tā sākotnējais pārdevējs ir privātpersona, kas tikai pārvalda savu personīgo īpašumu, proti, izmanto savas tiesības uz īpašumu, bet šī cesija neietilpst nekādā attiecīgās personas veiktā saimnieciskā darbībā [22].

72. Otrām kārtām, noteikt, ka PVN direktīvas 392. pants būtu jāinterpretē tikai tādējādi, ka ar to peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošana ir paredzēta vienīgi tādu apbūves zemesgabalu nodošanai, kuru iegāde bija aplikta ar PVN, bet nodokļa maksātājs, kas tos pārdod tālāk, nevarēja šo nodokli atskaitīt, un tādējādi šā režīma piemērošana tiek izslēgta tad, ja minētajai iegādei nepiemēroja PVN (gadījumā, ja šie zemesgabali tika no jauna iekļauti ekonomikas procesā, lai kļūtu par otrā patēriņa priekšmetu), nozīmētu panākt, ka līdzīgu un tādējādi savstarpēji konkurējošu preču piegādēm un saimnieciskās darbības subjektiem, kas tās veic, piemēro atšķirīgus nosacījumus attiecībā uz PVN. No šiem līdzīgajiem apbūves zemesgabalu nodošanas gadījumiem tikai uz pirmajiem tiktu attiecināts peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms, savukārt uz otrajiem – parastais PVN regulējums.

73. Es arī norādu, ka, neraugoties uz analoģijām aprēķināšanas kārtībā, kāda ir peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmam un citiem ienākumu no nekustamā īpašuma nodokļiem, piemēram, kapitāla pieauguma no nekustamā īpašuma nodoklim [23], kas pastāv vairākās dalībvalstīs, PVN direktīvas 392. pantā paredzētais peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms nenosaka, ka nosacījums aplikšanai ar nodokli būtu kāds konkrēts piederības ilgums. Tomēr es

[20] Skat. spriedumu, 2011. gada 3. marts, *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118, 48. punkts). Šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 2004. gada 1. aprīlis, *Stenholmen* (C-320/02, EU:C:2004:213, 25. punkts), un 2005. gada 8. decembris, *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 38. punkts).

[21] Skat. šo secinājumu 62. punktu.

[22] Spriedums, 2011. gada 15. septembris, *Slaby* u.c. (C-180/10 un C-181/10, EU:C:2011:589, 50. punkts).

[23] Skat. it īpaši *code général des impôts* [Vispārējā nodokļu kodeksa] 150. U un 150. VD pantu, Beļģijas 1992. gada Ienākuma nodokļa kodeksa 90. panta 10. punktu un *kodikas forologias isodimatos* (Ienākuma nodokļa kodekss (Grieķija) Nr. 4172/2013, Likums Nr. 4172/2013 (FEK A'167/23.8.2013), kas grozīts ar Likumu 4254/2014 (FEK A'85/07.04.2014)) 41. panta 5. punktu.

uzskatu, ka šāds kritērijs ļautu, no vienas puses, skaidri un precīzi noteikt šā atkāpes režīma piemērošanas jomu un, no otras puses, nodrošināt tā vienveidīgu un pārskatāmu piemērošanu visiem saimnieciskās darbības veicējiem, kas iesaistīti šajā pantā minētajos darījumos.

74. Ņemot vērā iepriekš minēto, man šķiet skaidrs, ka peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīms ir piemērojams Francijas valdības un Komisijas ieteiktajā gadījumā, kurā apbūves zemesgabala un ēkas iegāde tālākpārdošanas nolūkā netiek aplikta ar PVN, lai gan tālākpārdevēja, kas ir nodokļa maksātājs, samaksātā pirkuma cena faktiski ietver neatskaitāmu PVN, ko iepriekš ir samaksājis sākotnējais pārdevējs (kas nav nodokļa maksātājs).

75. Izmantojot šo secinājumu 70.–72. punktā sniegto argumentāciju, es uzskatu, ka PVN direktīvas 392. pants ir piemērojams arī prasītājas minētajā gadījumā, kurā nodokļa maksātājs nopērk apbūves zemesgabalu, uz ko attiecas parastais PVN regulējums, bet tam nav tiesību – neatkarīgi no tā, kāds ir iemesls, – atskaitīt iepriekš samaksāto PVN pirms šī zemesgabala tālākpārdošanas. Šajā lietā peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīma piemērošana tādā gadījumā arī ļautu nodrošināt nodokļu neitralitātes principa ievērošanu, izvairoties no nodokļa dubultas uzlikšanas.

76. Tomēr ne gramatiskā interpretācija, ne kontekstuālā un teleoloģiskā interpretācija neļauj pamatot šī atkāpes režīma piemērošanu neapbūvētiem zemesgabaliem, kuri šajā gadījumā ir pilnīgi atbrīvoti no PVN. Tādējādi ne atsevišķu neapbūvētu zemesgabalu iegādi, ne secīgu neapbūvētu zemesgabalu iegādes nevar aplikt ar PVN.

77. No tā izriet, ka nekāds nodokļa dubultas uzlikšanas risks nerastos šāda zemesgabala tālākas pārdošanas gadījumā pat tad, ja tas starplaikā būtu kļuvis "apliekams" ar nodokli apbūves zemesgabala statusā. Tāpat, ņemot vērā neapbūvēto zemesgabalu atbrīvojumu no PVN, tie nevar būt "gala patēriņa" priekšmets PVN direktīvas izpratnē, un tādējādi nerodas jautājums par to "iekļaušanu no jauna" tirdzniecības apritē. Tādējādi abos šajos gadījumos nerodas pieņēmums par PVN, kas "paliek ietverts" šādā precē saistībā ar iespējamu iepriekšēju aplikšanu ar nodokli.

78. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka tādā gadījumā kā pamatlietā aplūkojamais uz tādu apbūves zemesgabalu pārdošanu, kas iepriekš bija neapbūvēti zemesgabali, būtu jāattiecina parastais PVN režīms, pamatojoties uz pārdošanas cenu, atbilstoši PVN direktīvas 9. panta 1. punktam un 12. panta 1. punktam, nevis šīs direktīvas 392. pantā paredzētais atkāpes režīms.

79. Noslēgumā man šķiet, ka PVN direktīvas 392. panta piemērošana būtu jāattiecina tikai uz ēkām un apbūves zemesgabaliem, kas iegādāti tālākpārdošanai, divos šādos gadījumos: tad, ja to iegāde tika aplikta ar PVN, bet nodokļa maksātājam, kas tos pārdod tālāk, nebija tiesību atskaitīt šo nodokli, vai arī tad, ja to iegāde nebija aplikta ar PVN, jo šis darījums neietilpa tā piemērošanas jomā, lai gan cena, par kādu tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, iegādājās šos īpašumus, ietver PVN summu, ko iepriekš samaksājis sākotnējais pārdevējs (kurš nav nodokļa maksātājs).

80. Šāda interpretācija ļautu nodrošināt PVN direktīvas 392. panta mērķu sasniegšanu un lietderīgo iedarbību, vienlaikus sniedzot tam šauru interpretāciju, jo ir runa par atkāpes režīmu.

81. Ņemot vērā iepriekš minēto, es iesaku uz pirmo jautājumu atbildēt šādi – PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem gan tad, ja to iegāde tika aplikta ar PVN, bet nodokļa maksātājam, kas tos pārdod tālāk, nebija tiesību atskaitīt šo nodokli, gan tad, ja to iegāde nebija aplikta ar PVN, jo šis darījums neietilpa tā piemērošanas jomā, lai gan cena, par kādu

tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, iegādājās šos īpašumus, ietver PVN summu, kuru iepriekš samaksājis sākotnējais pārdevējs (kas nav nodokļa maksātājs). Tomēr šo normu nepiemēro tādu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem, kuru sākotnējā iegāde neapbūvētu zemesgabalu statusā bija atbrīvota no PVN direktīvas piemērošanas jomas.

C. Par otro prejudiciālo jautājumu

82. Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas izslēdz peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošanu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem šādos divos gadījumos:

– ja šie zemesgabali, kas iegādāti neapbūvēti, laikposmā starp to iegādi un tālākpārdošanu, ko veic nodokļa maksātājs, ir kļuvuši par apbūves zemesgabaliem;

– ja laikposmā starp to iegādi un tālākpārdošanu, ko veic nodokļa maksātājs, minēto zemesgabalu raksturīpašības tiek izmainītas, piemēram, tie sadalīti daļās vai ir veikti kādi darbi, kas dod iespēju tajos ierīkot dažādus infrastruktūras tīklus (ceļi, dzeramais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas).

83. Uzreiz vēlos uzsvērt, ka analīze, kuras rezultātā tika sniegts priekšlikums atbildei uz pirmo jautājumu, šķiet, jau dod atbildi uz otro jautājumu kopumā tādā nozīmē, ka PVN direktīvas 392. pants ir piemērojams tikai tad, ja tālākpārdevēja, kas ir nodokļa maksātājs, veiktā iegāde attiecas uz zemesgabalu, kurš pirkuma brīdī nodokļu tiesiskajā regulējumā jau ir kvalificēts kā apbūves zemesgabals. Tādējādi peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīms nebūtu piemērojams tādu apbūves zemesgabalu nodošanai, kuru sākotnējā iegāde neapbūvētu zemesgabalu statusā neietilpa šīs direktīvas piemērošanas jomā.

84. Tomēr es izvērtēšu uzdoto jautājumu tā kopumā, lai ļautu Tiesai sniegt iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi.

1. Par PVN direktīvas 392. panta piemērošanu "apbūves zemei", kas sākotnēji iegādāta kā "neapbūvēti zemesgabali"

85. Ar pirmo apakšjautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem, ja tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, šos zemesgabalus iegādājās neapbūvētus.

86. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka ar PVN direktīvu ir noteikts skaidrs nošķirums starp "apbūves zemi" un "neapbūvētiem zemesgabaliem", attiecinot uz tiem atšķirīgu nodokļu režīmu. Tiesiskais režīms, kas regulē šo zemesgabalu pārdošanu, tika aprakstīts šo secinājumu 57.–60. punktā.

87. PVN direktīvas 392. panta formulējums, šķiet, nepārprotami attiecina peļņas daļas aplikšanas ar nodokli atkāpes režīmu tikai uz "apbūves zemi", kas "[nopirkta] tālākas pārdošanas nolūkā". Šādu interpretāciju apstiprina arī šīs direktīvas 392. panta kontekstuālā un teleoloģiskā interpretācija [24].

[24] Skat. šo secinājumu 47.–81. punktu.

88. Tādējādi šīs normas piemērošanas joma izrādās esam skaidri ierobežota un attiecas tikai uz zemesgabaliem, kuri jau sākotnēji bija paredzēti apbūvei un kuri valsts tiesiskajā regulējumā pirkuma brīdī jau bija kvalificēti kā "apbūves zemesgabali". No tā izriet, ka neapbūvētiem zemesgabaliem, kas nav paredzēti apbūvei un kas principā ir atbrīvoti no PVN, būtu jābūt izslēgtiem no minētās normas piemērošanas jomas. Citiem vārdiem, tādu zemesgabalu kā pamatlietā aplūkojamie juridiskās kvalifikācijas maiņa, šķiet, izslēdz peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma piemērošanu, kas prasa iegādātās un tālākpārdotās preces juridisko identiskumu.

89. Šī interpretācija arī atbilst principam, saskaņā ar kuru PVN direktīvas 392. pants kā atkāpes režīms ir interpretējams šauri [25].

90. Ņemot vērā iepriekš minēto, es iesaku uz otrā jautājuma pirmo apakšjautājumu atbildēt šādi – PVN direktīvas 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem nevar piemērot, ja tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, šos zemesgabalus iegādājās neapbūvētus.

2. Par PVN direktīvas 392. panta piemērošanu apbūves zemesgabaliem, ja ir izmainītas to raksturīpašības

91. Ar otro apakšjautājumu iesniedzējtiesa būtībā cenšas noskaidrot, vai PVN direktīvas 392. pants liedz piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbūves zemesgabalu nodošanai, ja laikposmā no to iegādes līdz tālākpārdošanai, ko veic nodokļa maksātājs, ir izmainīts šo zemesgabalu raksturs, piemēram, notikusi sadalīšana daļās vai tādu uzlabošanas darbu veikšana, kuri dod iespēju tajos ierīkot dažādus infrastruktūras tīklus (ceļi, dzeramais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas).

92. Šis apakšjautājums liek vērtēt, vai PVN direktīvas 392. pantā izmantotais formulējums "[nopirkti] tālākas pārdošanas nolūkā" ietver īpašuma tālākpārdošanu tā, ka tajā nekas nav izmainīts un nav veikti nozīmīgi darbi, kā apgalvo Komisija, vai arī, gluži pretēji, šādi darbi neliedz piemērot šo normu, kā to interpretē Francijas valdība.

93. Savukārt prasītāja uzskata, ka dažas notikušās izmaiņas, piemēram, zemesgabala sadalīšana daļās, neliegtu piemērot peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīmu, savukārt nozīmīgāku darbu veikšana šajos zemesgabalos (piemēram, tādu, kas dod iespēju ierīkot dažādus infrastruktūras tīklus), gluži pretēji, liegtu piemērot šo režīmu.

94. Ņemot vērā piedāvāto atbildi uz otrā jautājuma pirmo apakšjautājumu, proti, ka ir jāizslēdz PVN direktīvas 392. panta piemērošana tālākpārdošanai paredzētiem zemesgabaliem, kuri sākotnēji iegādāti kā neapbūvēti zemesgabali, es uzskatu, ka šajā lietā nav juridiskas intereses atbildēt uz šo jautājumu.

95. Tomēr, lai ļautu Tiesai sniegt iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi, es aplūkošu gadījumu, kurā zemesgabals, kas tiek pārdots tālāk, sākotnējā pirkuma brīdī valsts tiesiskajā regulējumā nebija īpaši kvalificēts kā "neapbūvēts" un tādējādi varētu tikt uzskatīts par "apbūves zemesgabalu", ņemot vērā ierobežotās atšķirības, kādas faktiski var pastāvēt starp šo divu veidu zemesgabaliem.

[25] Skat. šo secinājumu 56. punktu.

96. Ņemot vērā, ka dalībvalstīm ir jādefinē, kādi zemesgabali ir uzskatāmi par "apbūves zemesgabaliem", Francijas valdība, šķiet, uzskata, ka tāds neuzlabots zemesgabals kā tas, kurš tika pārdots tālāk pamatlietā, iespējams, var tikt kvalificēts kā "apbūves zemesgabals" kopš sākotnējā pirkuma brīža.

97. Tādējādi Francijas valdība apgalvo, ka tad, ja neuzlabotu zemesgabalu uzskata par apbūves zemesgabalu saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts noteikto definīciju, izmaiņas, kas veiktas, lai padarītu šo zemesgabalu par uzlabotu zemesgabalu, kurš tādējādi aizvien paliek apbūvei paredzēts, neietekmē tā kvalifikāciju par "apbūves zemesgabalu", kamēr vien šie uzlabojumi nav kvalificējami par "ēkām". Šīs valdības ieskatā šo nostāju apstiprinot arī Tiesas judikatūra [26].

98. Saskaņā ar šo argumentāciju varētu uzskatīt, ka aplūkojamajā zemesgabalā, iespējams, veiktās izmaiņas (neatkarīgi no to nozīmīguma) neietekmē PVN direktīvas 392. panta piemērošanu, kamēr vien tas saglabā "apbūves zemes [zemesgabala]" statusu.

99. Tomēr turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ es uzskatu, ka šāda argumentācija nav atbalstāma.

100. Proti, pirmkārt, atgādinu, ka pati PVN direktīva ierobežo dalībvalstu rīcības brīvību attiecībā uz jēdziena "apbūves zeme" definēšanu [27]. Tādējādi es Francijas valdības sniegto scenāriju uzskatu par hipotētisku, vienlaikus norādot, ka tas var būt pretrunā PVN direktīvas normām.

101. Turklāt, pieņemot šo interpretāciju, ne tikai netiktu ievēroti peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīma mērķi, bet arī PVN direktīvas pamatprincipi un it īpaši princips, kas paredz tās "pievienotās vērtības" aplikšanu ar nodokli, kuru radījuši tostarp tādi darbi kā otrajā prejudiciālajā jautājumā aprakstītie.

102. Šajā ziņā norādu, ka gramatiskajā interpretācijā formulējums "[nopirkti] tālākas pārdošanas nolūkā" norāda uz īpašuma tālākpārdošanu tā, ka tajā nekas nav izmainīts un nav veikti nozīmīgi darbi. Tādējādi šķiet, ka peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīms attiecas tikai uz nekustamā īpašuma secīgiem pārdošanas darījumiem. Lai arī noteiktu iejaukšanos vai noteiktus darbus nevar izslēgt, tomēr nešķiet, ka PVN direktīvas 392. pants attiecas uz nozīmīgiem darbiem, kas var ne tikai mainīt aplūkojamā īpašuma komerciālās īpašības, bet arī radīt "pievienoto vērtību", kura var būt pilnībā apliekama ar nodokli atbilstoši parastajam PVN režīmam.

103. Šķiet, ka to apstiprina arī Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru ēkai, kurai ir veikti pārbūves un modernizācijas darbi, būtu jāpiemēro parastais PVN režīms, jo šie darbi ir radījuši pievienoto vērtību, tāpat kā tās sākotnējā uzbūvēšana [28].

104. Uzskatu, ka šāda argumentācija pēc analoģijas ir jāpiemēro šajā lietā. Tādējādi peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīms nebūtu piemērojams gadījumā, ja īpašums ir būtiski pārbūvēts, kā rezultātā radusies pievienotā vērtība, kurai principā ir piemērojams parastais PVN režīms atbilstoši pārdošanas cenai.

105. Otrkārt, šķiet, ka Francijas valdības ieteiktajā interpretācijā nav ņemts vērā, ka prasītājas veikto darbu raksturs var izraisīt aplūkojamo zemesgabalu juridiskās kvalifikācijas maiņu, jo tie varētu kļūt par "ēkām", ņemot vērā Savienības tiesības un Tiesas judikatūru, un tādējādi liegtu piemērot peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīmu.

[26] Skat. spriedumu, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning* (C-71/18, EU:C:2019:660, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

[27] Skat. šo secinājumu 58. un 59. punktu.

[28] Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, 32. un 33. punkts).

106. Šajā ziņā attiecībā uz PVN direktīvas piemērošanas jomu Īstenošanas regula kā "nekustamo īpašumu" kvalificē jebkuru "ēku" vai "būvi, kas nostiprināta uz zemes vai zemē virs vai zem jūras līmeņa, kuru nav iespējams vienkārši nojaukt vai pārvietot", kā, piemēram, "pastāvīgu konstrukciju būvniecīb[u] uz zemesgabala, kā arī ilgtermiņa lietošanai paredzētu pastāvīgu konstrukciju, piemēram, gāzes, ūdens, notekūdeņu cauruļvadu sistēmu, ierīkošan[u] un nojaukšan[u]"[29].

107. Tādējādi šķiet, ka prasītājas veiktie būvdarbi, piemēram, attīstīšanas darbi, ceļu ierīkošana un dažādu infrastruktūras tīklu ievilkšana ietilpst jēdzienā "ēka", jo attiecīgās konstrukcijas ir nostiprinātas zemē.

108. Kā pamatoti uzsver prasītāja un Komisija, ir runa par zemesgabala raksturīpašību izmainīšanu saistībā ar šiem būvdarbiem vai pat par jaunas ēkas celtniecības sākumu, nevis tikai par zemesgabala pirkuma un pārdošanas darījumu.

109. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka PVN direktīvas 392. pantā izmantotais formulējums "[nopirkti] tālākas pārdošanas nolūkā" ietver īpašuma tālākpārdošanu tā, ka tajā nekas nav izmainīts un nav veikti nozīmīgi darbi. Šķiet, ka tas arī atbilst peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīma – kas ir šauri interpretējams atkāpes režīms – būtībai.

110. Visbeidzot, pilnības labad ir arī jāpārbauda, vai atbilde, ko es ierosinu sniegt uz šo apakšjautājumu, būtu tāda pati gadījumā, ja laikposmā no sākotnējās iegādes līdz tālākpārdošanai prasītāja nebūtu veikusi tādus darbus kā otrajā jautājumā aprakstītie, bet būtu vienīgi sadalījusi šos zemesgabalus daļās. Tāda, šķiet, ir iesniedzējtiesas otrā apakšjautājuma pirmā daļa.

111. Izmantojot šo secinājumu 104.–106. punktā izklāstīto argumentāciju, tāda zemesgabala sadalīšana daļās, kurai nesekotu ne būvatļaujas saņemšana, ne tādi uzlabošanas darbi kā tie, kurus prasītāja veikusi, nevarētu mainīt zemesgabalu juridisko kvalifikāciju, ņemot vērā Savienības tiesības un Tiesas judikatūru.

112. Tādējādi kadastrālai sadalīšanai, kura ļauj zemesgabalu pārdot vairākās daļās, principā nevajadzētu radīt pievienoto vērtību, kas pamatotu parastā PVN režīma atbilstoši pārdošanas cenai piemērošanu. Turklāt darbu neesamības gadījumā šādu zemesgabalu nevar kvalificēt kā "ēku".

113. No tā izriet, ka zemesgabala sadalīšanai tikai tādu kadastrālu izmaiņu rezultātā, kuras dara iespējamu tālākpārdošanu vairākās daļās, varētu piemērot PVN direktīvas 392. pantā paredzēto peļņas daļas aplikšanas ar PVN režīmu. Tomēr vēlos uzsvērt, ka atšķirībā no pamatlietas faktiem šāda interpretācija paredz, ka zemesgabalam, attiecībā uz kuru tiek veikta kadastrālā sadalīšana un pēc tam tālākpārdošana, jau kopš tā iegādes ir "apbūves zemesgabala" statuss.

114. Ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu uz otrā jautājuma otro apakšjautājumu atbildēt tādējādi, ka PVN direktīvas 392. pantā paredzēto peļņas daļas aplikšanas ar nodokli atkāpes režīmu nepiemēro tāda zemesgabala tālākpārdošanai, attiecībā uz kuru laikposmā no tā iegādes līdz tālākpārdošanas brīdim ir izmainīts tā raksturs, piemēram, ir veikti darbi, kas dod iespēju tajā ierīkot dažādus infrastruktūras tīklus (ceļi, dzeramais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas). Tomēr šīs direktīvas 392. pantu piemēro gadījumā, kad laikposmā no apbūves zemesgabala sākotnējās iegādes līdz tālākpārdošanas brīdim izmaiņas, kas ar to veiktas, ir vienīgi tā sadalīšana daļās.

[29] Skat. Īstenošanas regulas 13.b panta b) apakšpunktu un 31.a panta 2. punkta d) apakšpunktu.

VI. Secinājumi

115. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Conseil d'État* [Valsts padomes] (Francija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj piemērot peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem gan tad, ja to iegāde tika aplikta ar pievienotās vērtības nodokli (PVN), bet nodokļa maksātājam, kas tos pārdod tālāk, bija tiesības atskaitīt šo nodokli, gan tad, ja to iegāde nebija aplikta ar PVN, jo šis darījums neietilpa tā piemērošanas jomā, lai gan cena, par kādu tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, iegādājās šos īpašumus, ietver PVN summu, kuru iepriekš samaksājis sākotnējais pārdevējs (kas nav nodokļa maksātājs). Tomēr šo normu nepiemēro tādu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem, kuru sākotnējā iegāde neapbūvētu zemesgabalu statusā bija atbrīvota no šīs direktīvas piemērošanas jomas.

2) Direktīvas 2006/112 392. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka peļņas daļas aplikšanas ar nodokli režīmu apbūves zemesgabalu nodošanas darījumiem nevar piemērot, ja tālākpārdevējs, kas ir nodokļa maksātājs, šos zemesgabalus iegādājās neapbūvētus.

   Šajā 392. pantā paredzēto peļņas daļas aplikšanas ar nodokli atkāpes režīmu nepiemēro tāda zemesgabala tālākpārdošanai, attiecībā uz kuru laikposmā starp tā iegādes un tālākpārdošanas brīdi ir izmainītas tā raksturīpašības, piemēram, ir veikti darbi, kas dod iespēju tajā ierīkot dažādus infrastruktūras tīklus (ceļi, dzeramais ūdens, elektrība, gāze, kanalizācija, telekomunikācijas). Tomēr 392. pantu piemēro gadījumā, kad laikposmā no zemesgabala sākotnējās iegādes līdz tālākpārdošanas brīdim izmaiņas, kas ar to veiktas, ir vienīgi tā sadalīšana daļās.