GENERALINIO ADVOKATO
ATHANASIOS RANTOS IŠVADA,
pateikta 2021 m. gegužės 20 d.[1]

Byla C-299/20

Icade Promotion SAS, anksčiau – Icade Promotion Logement SAS,
prieš
Ministère de l'Action et des Comptes publics

(*Conseil d'État* (Prancūzija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Maržos apmokestinimo schema – Taikymo sritis – Perpardavimo tikslais įsigytų pastatų ir statybai skirtų žemės plotų tiekimas – Apmokestinamasis asmuo, neturintis teisės į atskaitą įsigyjant pastatus – PVM apmokestinamas perpardavimas – Sąvoka „žemė statybai“

I. Įžanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas nagrinėjant bendrovės *Icade Promotion SAS* (toliau – ieškovė) ir Prancūzijos mokesčių administratoriaus (konkrečiau – Valstybės tarnybos ir biudžeto ministerijos) ginčą dėl ieškovės sumokėto pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už statybai skirtų žemės plotų pardavimą privatiems asmenims 2007 ir 2008 m. grąžinimo.

2. Šis prašymas pateiktas dėl Direktyvos 2006/112/EB[2] (toliau – PVM direktyva) 392 straipsnio, kuriame nustatyta maržos apmokestinimo schema nukrypstant nuo bendrosios tvarkos, pagal kurią apmokestinama pardavimo kaina, išaiškinimo.

3. Savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 392 straipsnyje numatyta nuo bendros tvarkos nukrypstanti maržos apmokestinimo schema taikoma tam tikriems sandoriams dėl žemės plotų, kuriuos sudarydamas apmokestinamasis asmuo neturėjo teisės į atskaitą juos įsigydamas, kai tokie žemės plotai, juos padalijus į sklypus ir atlikus paruošimo darbus, perparduodami kaip statybai skirti žemės plotai.

4. Šioje byloje kyla nauja problema, dėl kurios Teisingumo Teismas, aiškindamas pagrindines PVM direktyvos 392 straipsnio sąlygas, turės patikslinti maržos apmokestinimo schemos taikymo sąlygas labai konkrečiu atveju.

[1] Originalo kalba: prancūzų.

[2] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

1. PVM direktyva

5. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

<…>“

6. Šios 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 tiekimą.

2. Taikant 1 dalies a punktą, „pastatas“ – bet koks žemėje įtvirtintas statinys.

Valstybės narės gali nustatyti 1 dalies a punkte nurodyto kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui išsamias taisykles ir apibrėžti, ką reiškia sąvoka „žemė, ant kurios stovi pastatas“.

Valstybės narės gali taikyti ne tik pastato pirmo panaudojimo, bet ir kitus kriterijus, pavyzdžiui, laikotarpio nuo pastato užbaigimo iki jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarpio nuo pastato pirmo panaudojimo iki jo vėlesnio tiekimo dienos, jei pirmu atveju laikotarpis ne ilgesnis kaip penkeri metai, o antru atveju – ne ilgesnis kaip dveji metai.

3. Taikant 1 dalies b punktą, „žemė statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės.“

7. Minėtos direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

8. Tos pačios direktyvos 135 straipsnyje nustatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

j) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą;

k) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žemės statybai tiekimą;

<…>“

9. PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Valstybės narės gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius:

<…>

b) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimą, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą;

c) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimą, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žemės statybai tiekimą;

<…>“

10. Šios direktyvos XIII antraštinės dalies „Nukrypti leidžiančios nuostatos“ 1 skyriuje „Iki galutinių procedūrų priėmimo taikomos nukrypti leidžiančios nuostatos“ yra 392 straipsnis, kuriame nustatyta:

„Valstybės narės gali numatyti, kad tiekiant pastatus ir žemę statybai, kuriuos apmokestinamasis asmuo įsigijo perpardavimo tikslais ir kuriuos įsigyjant pirkimo PVM nebuvo atskaitytas, apmokestinamoji vertė yra pardavimo ir pirkimo kainų skirtumas.“

2. Įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 1042/2013

11. 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamente (ES) Nr. 1042/2013, kuriuo iš dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta[3] (toliau – Įgyvendinimo reglamentas), numatyta į pastarąjį reglamentą įtraukti 13b straipsnį, kuriame nurodyta:

„Taikant [PVM direktyvą] „nekilnojamasis turtas“ yra:

<…>

[3] OL L 284, 2013, p. 1.

b) bet kuris pastatas ar konstrukcija, įtvirtinti ant žemės arba žemėje virš arba žemiau jūros lygio, kurių negalima lengvai išmontuoti arba perkelti į kitą vietą;

<…>“

12. Įgyvendinimo reglamento 31a straipsnyje nustatyta:

„1. Su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos, kaip nurodyta [PVM direktyvos] 47 straipsnyje, yra tik tos paslaugos, kurios yra pakankamai tiesiogiai susijusios su tuo turtu. Laikoma, kad paslaugos pakankamai tiesiogiai susijusios su nekilnojamuoju turtu šiais atvejais:

a) kai jos susijusios su nekilnojamuoju turtu, tas turtas yra paslaugos sudedamoji dalis ir yra būtinas ir esminis teikiamos paslaugos elementas;

b) kai jos teikiamos arba skirtos nekilnojamajam turtui ir jomis siekiama teisiškai arba fiziškai pakeisti tą turtą.

2. 1 dalis visų pirma taikoma:

<…>

d) stacionarių konstrukcijų statybai ant žemės, taip pat su stacionariomis konstrukcijomis, kaip antai dujų, vandens, nuotekų ir pan. vamzdynų sistemomis, susijusiems statybos ir griovimo darbams;

<…>“

B. Prancūzijos teisė

13. Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 257 straipsnyje numatyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami:

<…>

6° Laikantis 7 punkto:

a) sandoriai, susiję su nekilnojamuoju turtu <…>, kurių pajamos turi būti įtrauktos į pajamų mokesčio, kuriuo apmokestinamas pramoninis ir komercinis pelnas, bazę

<…>

7° Sandoriai, susiję su pastatų statyba ar tiekimu.

Šie sandoriai apmokestinami net tuo atveju, kai jie yra civilinio pobūdžio.

1. Be kita ko, tai yra:

a) <…> statybai skirtų žemės plotų <…> pardavimas;

1 pastraipos nuostatos, be kita ko, taikomos žemės plotams, dėl kurių per ketverius metus nuo sandorio akto sudarymo dienos, juos įgijęs asmuo <…> gauna statybos leidimą arba leidimą vykdyti paruošimo darbus, arba pradeda darbus, būtinus pastato ar pastatų grupės statybai arba naujoms patalpoms pristatyti aukštinant pastatus.

Šios nuostatos netaikomos žemės plotams, kuriuos fiziniai asmenys įsigyja gyvenamosios paskirties pastatams statyti.

<…>

b) <…> pastatų pardavimas.“

14. Bendrojo mokesčių kodekso 268 straipsnyje nustatyta:

„257 straipsnio 6 punkte nurodytų sandorių atveju pridėtinės vertės mokesčio bazę sudaro skirtumas tarp:

a) pirma, nurodytos kainos ir prie jos pridedamų mokesčių arba rinkos vertės, jeigu ji yra didesnė nei kaina su mokesčiais;

b) antra, <…>

– <…> sumų, kurias pardavėjas bet kuriuo pagrindu sumokėjo, kad įsigytų turtą;

<…>“

15. Bendrojo mokesčių kodekso II priedo 231 straipsnio 1 dalyje, kurios nuostatos nuo 2008 m. sausio 1 d. buvo perkeltos į šio priedo 206 straipsnio IV skirsnio 2 dalies 9 punktą, numatyta:

„Bendrojo mokesčių kodekso 257 straipsnio 6 punkte nurodyti asmenys negali atskaityti mokesčio, kuriuo apmokestintas pastatų įsigijimas ar statyba <…>“

III. Faktinės aplinkybės ir pagrindinė byla

16. Vykdydama nekilnojamojo turto plėtotojo veiklą ieškovė įsigijo neparuoštus žemės plotus iš PVM neapmokestinamų asmenų (privačių asmenų arba vietos savivaldos institucijų)[4]. Šie įsigijimai nebuvo apmokestinti PVM.

17. Pirma, šiuos žemės plotus padalijusi į sklypus ir atlikusi įvairių inžinerinių tinklų (kelių, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotekų, telekomunikacijų) įrengimo darbus ieškovė 2007 ir 2008 m. pardavė suformuotus sklypus su komunikacijomis fiziniams asmenims kaip statybai skirtą žemės plotą, kuriame turėjo būti statomi gyvenamosios paskirties pastatai. Ieškovė statybai skirtų žemės plotų pardavimo sandoriams, sudarytiems nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2008 m. gruodžio 31 d., pritaikė maržai taikomą <…> PVM schemą pagal tuometines Bendrojo mokesčių kodekso 257 straipsnio 6 punkto ir 268 straipsnio nuostatas.

[4] Pirminė šių žemės plotų įsigijimo data nenurodyta nei prašyme priimti prejudicinį sprendimą, nei šalių pagrindinėje byloje pastabose.

18. Antra, ieškovė paprašė mokesčių administratoriaus grąžinti šį PVM, kuriuo apmokestinta marža ir kurio už 2007 m. sumokėta 2 826 814 EUR, o už 2008 m. – 2 369 881 EUR. Šiuo klausimu ji ginčijo mokesčių administratoriaus poziciją, kad tokių žemės plotų pardavimams turėjo būti taikoma maržos apmokestinimo PVM schema. Iš tikrųjų ieškovė buvo suinteresuota tuo, kad jai būtų taikoma bendra tvarka, kai PVM apmokestinama pardavimo kaina, nes pagal pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusius nacionalinės teisės aktus statybai skirtų žemės plotų pardavimas privatiems asmenims gyvenamosios paskirties pastatams statyti buvo neapmokestinamas PVM. Kita vertus, pagal tuos pačius teisės aktus buvo draudžiama atskaityti PVM, kuriuo apmokestintas nekilnojamojo turto įsigijimas, kai šį turtą perparduodant PVM bazė buvo apskaičiuojama remiantis marža.

19. Mokesčių administratoriui atmetus ieškovės prašymą, ji pareiškė ieškinį *Tribunal administratif de Montreuil* (Montrėjaus administracinis teismas, Prancūzija); šis 2012 m. balandžio 27 d. sprendimu buvo atmestas.

20. *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio administracinis apeliacinis teismas, Prancūzija) 2014 m. liepos 18 d. sprendimu pirmą kartą atmetė ieškovės pateiktą apeliacinį skundą.

21. Vis dėlto 2016 m. gruodžio 28 d. *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) iš dalies panaikino šį sprendimą ir byla buvo grąžinta nagrinėti *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio administracinis apeliacinis teismas), kuris antruoju sprendimu 2017 m. spalio 19 d. iš esmės atmetė ieškovės pateiktą apeliacinį skundą.

22. Dėl šio antrojo sprendimo pastaroji pateikė kasacinį skundą *Conseil d'État* (Valstybės Taryba).

23. Ieškovė tvirtina, kad įsigijo neužstatytus žemės plotus, nepatenkančius į PVM taikymo sritį, siekdama juos perparduoti neužstatytus statiniais, vėliau padalijo įsigytus žemės plotus į sklypus ir šiuose sklypuose atliko įvairių inžinerinių tinklų įrengimo darbus, paskui juos pardavė fiziniams asmenims kaip statybai skirtą žemės plotą, kuriame turėjo būti statomi gyvenamosios paskirties pastatai.

24. Ginčydama maržos apmokestinimo PVM schemos taikymą tokiems pardavimams pagal Bendrojo mokesčių kodekso 257 straipsnio 6 punktą ir 268 straipsnį ieškovė teigia, kad toks taikymas neatitinka PVM direktyvos 392 straipsnio dviem aspektais.

25. Pirma, ieškovė tvirtina, kad pagal šios direktyvos 392 straipsnį valstybėms narėms leidžiama žemės plotų statybai tiekimui taikyti maržos apmokestinimo schemą tik tuo atveju, jei tokį tiekimą vykdantis apmokestinamasis asmuo sumokėjo PVM įsigydamas žemės plotus ir neturėjo teisės į šio mokesčio atskaitą.

26. Vis dėlto *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio administracinis apeliacinis teismas) nusprendė, kad „teisės į atskaitą" nebuvimas, kai atliekamas įsigijimas, nurodytas PVM direktyvos 392 straipsnyje, apima tik atvejus, kai įsigijimas neapmokestinamas PVM.

27. Antra, ieškovė mano, kad pagal PVM direktyvos 392 straipsnį valstybės narės gali statybai skirto žemės ploto tiekimui taikyti maržos apmokestinimo schemą tik tuo atveju, kai tokį tiekimą vykdantis apmokestinamasis asmuo tiktai perka ir perparduoda šiuos žemės plotus, bet nekeičia jų būklės. Taigi šios direktyvos 392 straipsnis netaikomas statyboms skirtų žemės plotų, kurie po įsigijimo buvo pertvarkyti, pardavimo sandoriams.

28. Šiuo klausimu *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio administracinis apeliacinis teismas) nusprendė, kad minėtos direktyvos 392 straipsnyje, minint statybai skirtų žemės plotų „įsigijimą perpardavimo tikslais“, nesiekta uždrausti ir neuždrausta įsigyti neužstatytus žemės plotus, kurie vėliau būtų perparduodami kaip statybai skirti žemės plotai.

IV. Prejudiciniai klausimai

29. Tokiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvos] 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį maržos apmokestinimo schema taikoma tik nekilnojamojo turto, kurio įsigijimas buvo apmokestintas [PVM], tiekimo sandoriams tuo atveju, kai jį perpardavęs apmokestinamasis asmuo neturėjo teisės į šio mokesčio atskaitą, ar pagal jį ši schema gali būti taikoma nekilnojamojo turto tiekimo sandoriams, kai šio turto įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM dėl to, kad šis įsigijimas nepatenka į PVM taikymo sritį, arba dėl to, kad, nors jis ir patenka į šią sritį, tokio įsigijimo leista neapmokestinti?

2. Ar [PVM direktyvos] 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį maržos apmokestinimo schema netaikoma statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams šiais dviem atvejais:

– kai neužstatyti žemės plotai nuo įsigijimo iki to momento, kai apmokestinamasis asmuo juos perpardavė, tapo statybai skirtais žemės plotais,

– kai nuo šių žemės plotų įsigijimo iki momento, kai apmokestinamasis asmuo juos perpardavė, jų ypatybės buvo pakeistos: jie buvo padalyti į sklypus arba juose atlikti įvairūs inžinerinių tinklų (kelių, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotekų, telekomunikacijų) įrengimo darbai?“

30. Pagrindinės bylos šalys siūlo į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip:

– Ieškovė siūlo Teisingumo Teismui nuspręsti, kad PVM direktyvos 392 straipsnis taikomas tik tais atvejais, kai apmokestinamasis prekybininkas negrąžintiną PVM sumokėjo įsigydamas turtą. Ji tvirtina, jog atsižvelgiant į šios direktyvos 392 straipsnyje numatytą sąlygą, kad maržos apmokestinimo PVM schema taikoma, kai apmokestinamajam asmeniui „įsigyjant [turtą] pirkimo PVM nebuvo atskaitytas“, ši nekilnojamo turto apmokestinimo schema taikoma tik tuo atveju, kai įsigydamas turtą apmokestinamasis prekybininkas sumokėjo PVM, neturėdamas galimybės jo atskaityti. Kita vertus, minėta schema turėtų būti netaikoma, kai įsigijimas buvo apmokestintas PVM, kurį apmokestinamasis prekybininkas galėjo atskaityti, arba kai įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM.

– Prancūzijos vyriausybės teigimu, PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį maržos apmokestinimo schemą statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams galima taikyti ir tada, kai jų įsigijimas buvo apmokestintas PVM, o juos perparduodantis apmokestinamasis asmuo neturėjo teisės atskaityti šio mokesčio, ir tada, kai jų įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM dėl to, kad šis sandoris nepateko į jo taikymo sritį, arba dėl to, kad, nors ir pateko į šią sritį, toks sandoris buvo neapmokestinamas PVM.

31. Į antrojo prejudicinio klausimo pirmą dalį šalys pagrindinėje byloje siūlo atsakyti taip:

– Ieškovė tvirtina, jog tam, kad būtų taikoma maržos apmokestinimo PVM schema, reikia, kad apmokestinamasis prekybininkas būtų įsigijęs žemės plotą, kuris pagal mokesčių teisės aktus jo įsigijimo dieną jau būtų laikomas statybai skirtu žemės plotu.

– Prancūzijos vyriausybės teigimu, PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį galima taikyti maržos apmokestinimo schemą statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams, kai apmokestinamasis prekybininkas šiuos žemės plotus įsigijo neužstatytus.

32. Į antrojo prejudicinio klausimo antrą dalį šalys pagrindinėje byloje siūlo atsakyti taip:

– Ieškovės manymu, nėra kliūčių taikyti maržos apmokestinimo PVM schemą tuo atveju, kai statybai skirtas žemės plotas yra padalytas į sklypus, tačiau nėra gauta leidimo statybai ar paruošimui, arba kai žemės ploto paruošimo darbus atlieka pardavėjas. Kita vertus, ji mano, kad maržos apmokestinimo PVM schema turėtų būti netaikoma tuo atveju, kai atlikti įvairių inžinerinių tinklų įrengimo žemės plote darbai (kelių, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotekų, telekomunikacijų), nes šie tinklai laikomi statiniais dėl jų susiejimo su žeme.

– Prancūzijos vyriausybės nuomone, PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį maržos apmokestinimo PVM schema gali būti taikoma statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams, kai per laikotarpį nuo šio jų įsigijimo iki perpardavimo apmokestinamasis asmuo pakeitė jų ypatybes: padalijo juos į sklypus arba atliko juose paruošimo darbus, įrengdamas kelią ir įvairius inžinerinius tinklus.

33. Europos Komisija, kuri pasiūlė bendrai atsakyti į abu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotus klausimus, mano, kad PVM direktyvos 392 straipsnyje numatyta nuo bendros tvarkos nukrypstanti maržos apmokestinimo schema netaikoma perparduodant žemės plotą, įsigytą be PVM ir padalytą į sklypus, kuriuose atlikti darbai, juose įrengiant įvairius inžinerinius tinklus (kelių, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotekų, telekomunikacijų).

V. Analizė

A. Pirminės pastabos

34. Pirmiausia reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas dar neturėjo progos aiškinti PVM direktyvos 392 straipsnio.

35. Taip pat iš Komisijos pateiktos informacijos matyti, kad tik Prancūzijos Respublika pasinaudojo PVM direktyvos 392 straipsnio nuostatomis ir galimybe nustatyti nuo bendros tvarkos nukrypstančią maržos apmokestinimo schemą, kitos valstybės narės nepasirinko tokios apmokestinimo tvarkos.

36. Savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar PVM direktyvos 392 straipsnyje numatyta nuo bendros tvarkos nukrypstanti maržos apmokestinimo schema taikoma tam tikriems sandoriams, susijusiems su žemės plotais, kuriuos sudarydamas apmokestinamasis asmuo neturėjo teisės į atskaitą žemės plotus įsigyjant, kai tokie žemės plotai, padalyti į sklypus ir juose atlikus paruošimo darbus, perparduodami kaip statybai skirti žemės plotai.

37. Taigi Teisingumo Teismas turi išaiškinti, pirma, sąvoką „teisė į atskaitą įsigyjant“ ir, antra, „perpardavimo tikslais [įsigyto]“ turto sąvoką, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 392 straipsnį.

38. Prieš išsamiau analizuojant pagrindinius šios nuostatos terminus manau, kad visų pirma svarbu pažymėti, jog, mano nuomone, su nekilnojamojo turto sandoriu susijusi byla, kurią nagrinėjant šioje byloje pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, nepatenka į PVM direktyvos 392 straipsnio taikymo sritį. Iš tiesų neužstatytos žemės ploto įsigijimas, kuris neapmokestinamas PVM, vėliau (atlikti darbai ir) jo perpardavimas kaip statybai skirto žemės sklypo nepatenka į nuo bendros tvarkos nukrypstančios maržos apmokestinimo schemos taikymo sritį. Taigi atrodo, kad minima schema taikoma tik tam tikrais keliais atvejais, kai kalbama apie perpardavimo tikslais įsigytus statybai skirtus žemės plotus ir pastatus, už kuriuos PVM buvo sumokėtas juos įsigyjant, vėliau PVM neatskaičius, priešingai nei tais atvejais, kai kalbama apie neužstatytus žemės plotus, kurie pagal PVM direktyvą aiškiai yra neapmokestinami tokiu mokesčiu.

39. Toliau pateikta analize siekta pagrįsti pirma nurodytą pastabą, pažodžiui atsižvelgiant į kontekstą ir teleologiškai aiškinant PVM direktyvos 392 straipsnį, kad Teisingumo Teismas galėtų pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

B. Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

40. Pirmuoju savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį galima taikyti maržos apmokestinimo schemą statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams ir tada, kai jų įsigijimas buvo apmokestintas PVM, o juos perparduodantis apmokestinamasis asmuo neturėjo teisės atskaityti šio mokesčio, ir tada, kai jų įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM dėl to, kad šis sandoris nepateko į jo taikymo sritį, arba dėl to, kad, nors ir pateko į šią sritį, toks sandoris buvo neapmokestinamas PVM.

1. Dėl formuluotės „teisė į atskaitą įsigyjant“ pažodinio aiškinimo

41. Ieškovė tvirtina, kad nekilnojamojo turto maržos apmokestinimo schema taikoma tik tuo atveju, kai apmokestinamasis prekybininkas PVM sumokėjo jį įsigydamas ir neturėjo galimybės atskaityti PVM. Kita vertus, ieškovės nuomone, minėta schema neturėtų būti taikoma, kai toks įsigijimas buvo apmokestintas PVM, kurį apmokestinamasis prekybininkas galėjo atskaityti, arba kai minėtas įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM.

42. Ieškovės aiškinimas visų pirma grindžiamas PVM direktyvos 392 straipsnio versija anglų kalba, kurioje konkrečiai kalbama apie pirkimo „PVM neatskaitomumą“[5], ir daroma išvada, kad šis straipsnis taikomas tik tais atvejais, kai pirkėjas tikrai iš pradžių sumokėjo tokį mokestį, neturėdamas galimybės jo atskaityti.

43. Prancūzijos vyriausybė savo ruožtu mano, kad reikia remtis PVM direktyvos 392 straipsnio versijos prancūzų kalba, kurioje visiškai neužsimenama apie perparduoti skirtų žemės plotų pardavimo apmokestinimą PVM, pažodiniu aiškinimu. Šios vyriausybės nuomone, darytina

[5] PVM direktyvos 392 straipsnis anglų kalba suformuluotas taip: „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“. Pasviruoju šriftu išskirta mano.

išvada, kad versijoje prancūzų kalba vartojama formuluotė („teisė į atskaitą įsigyjant“, *pranc.* „droit à déduction à l’occasion de l’acquisition“) iš tiesų gali apimti tiek atvejį, kai pardavimas nebuvo apmokestintas tokiu mokesčiu (taigi nėra teisės į atskaitą), tiek atvejį, kai, priešingai, pirminis pardavimas buvo apmokestintas PVM, tačiau apmokestinamasis asmuo neturėjo teisės jį atskaityti.

44. Perskaičius įvairias PVM direktyvos 392 straipsnio kalbines versijas iš tikrųjų matyti, kad vartojami žodžiai skiriasi, taigi dėl to gali kilti aiškinimo klausimų. Iš tiesų šios nuostatos versijoje prancūzų kalba kalbama tik apie tai, kad nėra „teisės į atskaitą“, nenurodant, ar tokios teisės nebuvimas paprasčiausiai susijęs su tuo, kad pirminis sandoris nebuvo apmokestintas PVM, ar jis buvo apmokestintas nesuteikiant teisės vėliau jo atskaityti [6]. Vis dėlto minėtos nuostatos versijoje anglų kalba konkrečiai kalbama apie „pirkimo PVM“ (arba „apmokėtą įsigyjant“), nurodant, kad jis „nebuvo neatskaitomas“ (angl. „*the VAT on the purchase was not deductible*“), taigi beveik nekyla abejonių, kad tokių žemės plotų pardavimas iš esmės turėtų būti apmokestintas PVM [7].

45. Atsižvelgiant į pastebėtus skirtumus įvairiose PVM direktyvos 392 straipsnio kalbinėse versijose reikia priminti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją vienoje iš Sąjungos teisės nuostatos kalbinių versijų vartojama formuluotė negali būti vienintelis šios nuostatos aiškinimo pagrindas ar įgyti prioritetą kitų kalbinių versijų atžvilgiu [8].

46. Taip pat reikia priminti, kad esant įvairių ES teksto kalbinių versijų neatitikimų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į teisės akto, kurio dalis ji yra, tikslą ir bendrą struktūrą [9].

2. Dėl formuluotės „teisė į atskaitą įsigyjant“ aiškinimo atsižvelgiant į kontekstą

47. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją Sąjungos teisės nuostatos genezė gali suteikti svarbios informacijos ją aiškinant [10]. Taigi reikia išnagrinėti aplinkybes, kuriomis buvo priimta PVM direktyva, ir nustatyti, ar esama elementų, leidžiančių patikslinti jos turinį ir palengvinti jos aiškinimą.

48. Šiuo klausimu Komisija tvirtina, kad remiantis tuo, kaip ji PVM direktyvos 392 straipsnį aiškino 1992 m., maržos apmokestinimo PVM schema turi būti taikoma žemės plotams, kurie įsigyti be PVM.

6 Tokia formuluotė taip pat buvo vartota kitose PVM direktyvos 392 straipsnio kalbinėse versijose, įskaitant versijas ispanų („no haya tenido derecho a deducción“), vokiečių („kein Recht auf Vorsteuerabzug), graikų („δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά“), italų („non ha avuto diritto alla detrazione“) ir nyderlandų („geen recht op aftrek“) kalbomis.

7 Tokia formuluotė taip pat buvo vartota kitose PVM direktyvos 392 straipsnio kalbinėse versijose, įskaitant versijas bulgarų („за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане“), vengrų („nem volt adólevonásra jogosult“), lenkų („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu“), rumunų („care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare“) ir suomių („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta“) kalbomis.

8 Žr. 2019 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *A ir kt.* (C-347/17, EU:C:2019:720, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

9 Šiuo klausimu žr. 2020 m. spalio 8 d. Sprendimą *United Biscuits (Pensions Trustees) ir United Biscuits Pension Investments*, (C-235/19, EU:C:2020:801, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

10 Žr. 2019 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *G.S. ir V.G. (Grėsmė viešajai tvarkai)* (C-381/18 ir C-382/18, EU:C:2019:1072, 55 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

49. Tiksliau tariant Komisija pabrėžia, kad savo ataskaitoje Europos Sąjungos Tarybai [11] dėl pereinamojo laikotarpio nuostatų aptardama Šeštosios direktyvos 77/388/EEB [12] 28 straipsnio 3 dalies f punkte numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą nurodė, kad „[p]agal šį straipsnį valstybės narės gali nustatyti, kad [PVM] apmokestinamoji vertė yra pastatų arba statybai skirtų žemės plotų, kuriuos apmokestinamasis asmuo įsigijo perpardavimo tikslais ir kuriuos įsigyjant pirkimo PVM nebuvo atskaitytas, pirkimo ir pardavimo kainų skirtumas“. Taigi nukrypti leidžianti nuostata taikoma apmokestinamiesiems asmenims, kurie prekiauja ne naujai pastatytais pastatais arba žemės plotais, kurių įsigijimas nepatenka į [PVM] taikymo sritį“.

50. Komisijos manymu, toks aiškinimas taip pat atitinka Šeštosios PVM direktyvos, kuri panaikinta PVM direktyva, aiškinamojo memorandumo logiką, kad sumažinta apmokestinamoji vertė galėtų būti taikoma tuo atveju, kai PVM jau galutinai apmokestintas turtas (pavyzdžiui, gyvenamasis pastatas, turtas, „suvartotas“ pirmą kartą juo pasinaudojus) vėliau vėl patenka į „prekybą“ ir dar kartą apmokestinamas PVM. Taigi siekiant atsižvelgti į tokį pastato grąžinimą į prekybą, dėl kurios kiltų pernelyg didelė mokesčių našta prekybai nekilnojamuoju turtu, reikėjo nukrypti nuo bendraisiais principais grindžiamo apmokestinimo ir numatyti galimybę valstybėms narėms nustatyti PVM bazę, atimant vieną bazę iš kitos [13].

51. Nepaisant to, kad iš PVM direktyvos 392 straipsnio aiškinimo atsižvelgiant į kontekstą, regis, matomi Sąjungos teisės aktų leidėjo ketinimai dėl nuo bendros tvarkos nukrypstančios maržos apmokestinimo schemos taikymo srities, manau, kad analizuodamas vien šį aiškinimą galiu pateikti tik dalinį ir neišsamų atsakymą į pateiktą prejudicinį klausimą. Taigi manau, kad nuo bendros tvarkos nukrypstanti maržos apmokestinimo schema neturėtų būti taikoma tik Komisijos nurodytu atveju, remiantis kontekstiniu aiškinimu, t. y. taikoma perkant žemės plotą, kurį tokio turto prekyba besiverčiantis apmokestinamasis asmuo įsigijo be PVM ir kuris vėliau perparduodamas; ji taip pat turėtų būti taikoma tuo atveju, kai apmokestinamasis prekybininkas sumokėjo PVM įsigydamas turtą ir negalėjo jo atskaityti. Tokią nuomonę patvirtina formuluotės „teisė į atskaitą įsigyjant“ teleologinis aiškinimas, kurį toliau aptarsiu ir kuriuo remiantis galima išsamiai atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą.

3. Dėl formuluotės „teisė į atskaitą įsigyjant“ teleologinio aiškinimo

a) Maržos apmokestinimas – nuo bendros „žemės statybai“ pardavimo apmokestinimo pagal jos pardavimo kainą tvarkos nukrypstanti schema

52. Prieš išsamiai analizuojant PVM direktyvos ir jos 392 straipsnio tikslus manau, kad reikia išsiaiškinti, ar ši direktyva taikoma tokiems žemės plotams, kaip nagrinėjami šioje byloje.

53. Pirma, reikia priminti, kad PVM direktyvos 392 straipsnyje numatyta maržos apmokestinimo PVM schema yra nuo šios direktyvos 73 straipsnyje įtvirtinto principo, kad PVM apskaičiuojamas nuo gautos sumos, t. y. pardavimo kainos, nukrypstanti schema.

[11] Pagal 1989 m. liepos 18 d. aštuonioliktosios Tarybos direktyvos 3 straipsnį pateikta ataskaita dėl pereinamojo laikotarpio nuostatų, kildinamų iš Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 28 straipsnio 3 dalies, Aštuonioliktosios direktyvos 89/465/EEB 1 straipsnio 1 dalies [SEC(92) 1006 *final*].

[12] 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji PVM direktyva).

[13] Pasiūlymas dėl šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas [COM(1973) 950 *final*].

54. Taigi apmokestinamojo asmens vykdomas statybai skirto žemės ploto tiekimas paprastai PVM apmokestinamas pagal bendrą tvarką laikantis PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies ir 12 straipsnio 1 dalies arba pagal šios direktyvos 392 straipsnyje numatytą maržos apmokestinimo schemą tuo atveju, kai valstybės narės, kurioms leista nukrypti nuo bendros tvarkos, yra numačiusios tokią galimybę.

55. Pagal pastarąją nuostatą valstybės narės gali numatyti maržos (o ne pardavimo kainos, kaip pagal bendrą tvarką) apmokestinimo schemą, pagal kurią apmokestinamoji vertė yra pardavimo ir pirkimo kainų skirtumas.

56. Dėl nukrypimo nuo bendrojo PVM direktyvos principo, pagal kurį PVM paprastai turi būti taikomas šalių nustatytai kainai, šios direktyvos 392 straipsnis aiškintinas siaurai, tačiau taip, kad ši nuostata neprarastų savo prasmės [14].

57. Antra, taip pat svarbu pažymėti, kad PVM direktyvoje aiškiai atskiriamas, viena vertus, statybai skirtų žemės plotų tiekimas, kuriam (kaip ir pastatų atveju) taikoma bendra tvarka ir jis yra apmokestinamas PVM, ir, kita vertus, neužstatytų žemės plotų tiekimas, kuris neapmokestinamas šiuo mokesčiu [15].

58. Remiantis PVM direktyvos 12 straipsnio 3 dalimi, taikant šio straipsnio 1 dalies b punktą, „žemė statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės. Pastarosios, apibrėždamos žemę, kuri turi būti laikoma „žeme statybai“, privalo laikytis minėtos direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punktu siekiamo tikslo – neapmokestinti PVM tik tos neužstatytos žemės, kuri neskirta statiniams statyti, tiekimo [16].

59. Valstybių narių diskreciją apibrėžiant sąvoką „žemė statybai“ taip pat riboja sąvoka „pastatas“, kurią Sąjungos teisės aktų leidėjas labai plačiai apibrėžė PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje, kaip „bet kok[į] žemėje įtvirtint[ą] statin[į]“ [17].

60. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus manau, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė neapmokestinti tik neužstatytų žemės plotų pardavimo, o bet kokį apmokestinamojo asmens vykdomą mokamą statybai skirtų žemės plotų tiekimą apmokestinti PVM, jį taikant pardavimo kainai pagal bendrą tvarką arba maržai, vadovaujantis nukrypti leidžiančią schema.

b) Dėl žodžių „teisė į atskaitą“ aiškinimo, atsižvelgiant į PVM direktyva siekiamą mokesčių neutralumo tikslą

61. Prancūzijos vyriausybė ir ieškovė pabrėžia, kad PVM direktyva, be kita ko, siekiama užtikrinti mokesčių neutralumo principą ir kad šios direktyvos 392 straipsnis turėtų būti aiškinamas atsižvelgiant į jį. Vis dėlto panašu, kad atitinkamos šalys skirtingai aiškina minėtą principą.

[14] Pagal analogiją žr. 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, 22 ir 23 punktai) ir 2019 m. rugsėjo 5 d. Sprendimą *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, 32 punktas).

[15] Šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimą *Woningstiching Maasdriel* (C-543/11, EU:C:2013:20, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[16] Šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimą *Woningstiching Maasdriel* (C-543/11, EU:C:2013:20, 30 punktas) ir 2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimą *KPC Herning* (C-71/18, EU:C:2019:660, 53 punktas).

[17] Žr. 2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimą *KPC Herning* (C-71/18, EU:C:2019:660, 54 punktas).

62. Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją laikantis mokesčių neutralumo principo draudžiama, viena vertus, PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašių prekių, kurios konkuruoja tarpusavyje, tiekimą ir, kita vertus, apmokestinimo PVM srityje skirtingai vertinti tokią pačią veiklą vykdančius ekonominės veiklos vykdytojus [18].

63. Ieškovės teigimu, PVM apmokestinant maržą taikomas PVM neutralumo principas, kuriuo siekiama kompensuoti neatskaitytino PVM naštą. Taigi tokia nukrypti leidžianti tvarka pateisinama siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, t. y. kainos, apimančios PVM, sumokėto įsigyjant žemės plotą, kurio apmokestinamasis prekybininkas negalėjo atskaityti, apmokestinimo. Tam, kad ši PVM našta būtų sumažinta ir PVM nebūtų apmokestinama pardavimo kaina, į kurią įskaičiuotas neatskaitytas žemės ploto įsigijimo PVM, pagal PVM direktyvos 392 straipsnį galima apmokestinti tik maržą, t. y. pardavimo ir pirkimo kainos skirtumą, taigi marža sumažinama įsigyjant nesusigrąžintu PVM, kad būtų atkurtas mokesčio neutralumas. Todėl ieškovė mano, kad mokesčio skaičiavimas nuo visos pardavimo kainos, kurią gavo įmonė, vykdydama žemės ploto tiekimą, nors jį įsigydama ji negalėjo atskaityti PVM, kuris liko įtrauktas į pirkimo kainą, lemtų dvigubą apmokestinimą.

64. Priešingai, ieškovės manymu, maržos apmokestinimo PVM schemai iškelto tikslo požiūriu nėra pagrindo PVM taikyti žemės ploto, kurio įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM, arba tam tikrais atvejais, kai PVM buvo susigrąžintas, pardavimui. Jei taip būtų, ieškovės manymu, apmokestinamajam prekybininkui būtų suteiktas nepagrįstas finansinis ir konkurencinis pranašumas, darantis neigiamą poveikį viešiesiems finansams.

65. Prancūzijos vyriausybė savo ruožtu teigia, kad ieškovės siūlomu aiškinimu, pirma, pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas, ir, antra, nepaisoma esminių PVM požymių [19]. Iš tiesų siekiant užtikrinti PVM neutralumą šių esminių požymių įgyvendinimas reiškia, kad tam tikrai prekei, kuri, pirmą kartą ją galutinai suvartojus, vėl sugrąžinama į ekonominį gamybos ar platinimo procesą, kad būtų antrą kartą galutinai suvartota, turi būti numatytos konkrečios schemos.

66. Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad tokiais atvejais apmokestinimas nuo bendros kainos po tokio pirminio suvartojimo reikštų, kad, nesant atskaitos galimybės, į mokesčio bazę įtraukiama ne tik kaina, kuri jau buvo apmokestinta galutiniu PVM, bet ir pati tokio PVM suma. Tai taip pat reikštų, kad galutinė PVM našta priklausytų nuo ekonominio ciklo, be kita ko, nuo galutinių vartojimo atvejų skaičiaus ir šiais atvejais sumokėtų kainų, neatsižvelgiant į siekiamą neutralumo tikslą.

67. Tokiu aiškinimu taip pat remiasi Komisija, kuri vadovaujasi Šeštosios PVM direktyvos aiškinamuoju memorandumu, nurodytu šios išvados 48–50 punktuose.

[18] Žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimą *Woningstiching Maasdriel* (C-543/11, EU:C:2013:20, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[19] Kaip primena Prancūzijos vyriausybė, esminiai PVM požymiai visų pirma yra tokie: pirma, PVM bendrai taikomas operacijoms, kurių objektas yra prekės ar paslaugos; antra, jo dydis apskaičiuojamas proporcingai apmokestinamojo asmens už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas gautai sumai; trečia, mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ar paskirstymo proceso etape, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į pirma atliktų sandorių skaičių; ir, ketvirta, iš mokesčio, kurį apmokestinamasis asmuo turi sumokėti, yra atskaitomos pirmesniuose proceso etapuose sumokėtos sumos, t. y. konkrečiame etape mokestis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios pridėtinės vertės, ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (2019 m. birželio 12 d. Sprendimo *Oro Efectivo*, C-185/18, EU:C:2019:485, 23 punktas).

68. Taigi manau, kad, atsižvelgiant į Sąjungos teisės aktų leidėjo ketinimus, galima daryti išvadą, kad pagal maržos apmokestinimo PVM schemą numatyta sumažinta mokesčio bazė taikoma visų pirma tuo atveju, kai prekė, kurios įsigijimas nepatenka į PVM taikymo sritį (pavyzdžiui, gyvenamieji pastatai, turtas, „suvartotas“ pirmą kartą juo pasinaudojus), vėliau vėl patenka į „prekybą“ ir dar kartą apmokestinama PVM.

69. Taip pat reikia pažymėti, kad toks aiškinimas atitinka Teisingumo Teismo jurisprudenciją naudotų prekių, kurioms taikoma analogiška schema, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, apmokestinimo srityje. Teisingumo Teismas nusprendė, jog tai, kad apmokestinamojo prekybininko atliekamas naudotos prekės tiekimas apmokestinamas nuo visos jos kainos, kai kaina, už kurią jis įsigijo šią prekę, apima PVM, kurį pirkdamas sumokėjo asmuo ir negalėjo jo atskaityti (kaip ir apmokestinamasis prekybininkas), iš tiesų kelia dvigubo apmokestinimo pavojų [20].

70. Remiantis tokiu aiškinimu taip pat galima užtikrinti mokesčių neutralumo principo taikymą laikantis Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kartu užtikrinant, kad PVM atžvilgiu skirtingai nebūtų vertinamas panašių prekių, kurios konkuruoja tarpusavyje, tiekimas ir kad apmokestinimo PVM srityje skirtingai nebūtų vertinami tokią pačią veiklą vykdantys ekonominės veiklos vykdytojai [21].

71. Taigi, viena vertus, nebūtinai visi apmokestinamojo asmens vykdomi statybai skirtų žemės plotų įsigijimai perpardavimo tikslais, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 392 straipsnį, yra apmokestinami PVM. Pavyzdžiui, statybai skirto žemės ploto įsigijimas neapmokestinamas PVM, kai pirminis jo pardavėjas yra privatus asmuo, kuris tik valdo savo asmeninį turtą, t. y. naudojasi savo teise į nuosavybę, ir toks pardavimas atliekamas suinteresuotajam asmeniui nevykdant jokios ekonominės veiklos [22].

72. Kita vertus, sprendimas, kad PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas tik taip, jog pagal jį maržos apmokestinimo schema taikoma tik tokiam statybai skirtų žemės plotų tiekimui, kai jų įsigijimas buvo apmokestintas PVM ir juos perparduodantis apmokestinamasis asmuo negalėjo šio mokesčio atskaityti, taigi šios schemos netaikant, kai toks įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM (tuo atveju, kai šie žemės plotai grąžinami į apyvartą, kad būtų suvartoti antrą kartą), reikštų, kad būtų skirtingai PVM atžvilgiu vertinamas panašių prekių, kurios konkuruoja tarpusavyje, tiekimas ir skirtingai vertinami tokias prekes tiekiantys ekonominės veiklos vykdytojai. Iš tiesų vertinant šiuos panašius statybai skirtų žemės plotų tiekimo atvejus tik pirmiesiems būtų taikoma maržos apmokestinimo schema, o antriesiems būtų taikoma bendra apmokestinimo PVM schema.

73. Taip pat reikia pažymėti, kad, neatsižvelgiant į pagal PVM direktyvos 392 straipsnyje numatytą maržos apmokestinimo PVM schemą taikomo apskaičiavimo metodo panašumus su kitais pajamų iš nekilnojamojo turto mokesčiais, pavyzdžiui, mokesčiu už nekilnojamojo turto vertės prieaugį [23], kurių yra daugelyje valstybių narių, minėtas maržos apmokestinimas PVM nesiejamas su konkrečia disponavimo trukme. Manau, kad toks kriterijus leistų, pirma, aiškiai ir

[20] Žr. 2011 m. kovo 3 d. Sprendimą *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:CU:2011:118, 48 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimą *Stenholmen* (C-320/02, EU:C:2004:213, 25 punktas) ir 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Jyske Finans* (C-280/04, EU:C:2005:753, 38 punktas).

[21] Žr. šios išvados 62 punktą.

[22] 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Slaby ir kt.* (C-180/10 ir C-181/10, EU:C:2011:589, 50 punktas).

[23] Žr., be kita ko, *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 150 U ir 150 VD straipsnius, *Code belge des impôts sur les revenus 1992* (1992 m. Belgijos pajamų mokesčio kodeksas) 90 straipsnio 10 punktą, *Kodikas forologias isodimatos* (Pajamų mokesčio kodeksas (Graikija), Nr. 4172/2013 (FEK A'167/23.8.2013), iš dalies pakeistas Įstatymu 4254/2014 (FEK A'85/07.04.2014)) 41 straipsnio 5 dalį.

tiksliai apibrėžti šios nukrypti leidžiančios schemos taikymo sritį, ir, antra, užtikrinti vienodą ir skaidrų jos taikymą visiems ūkio subjektams, dalyvaujantiems šiame straipsnyje nurodytuose sandoriuose.

74. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, atrodo, akivaizdu, kad maržos apmokestinimo PVM schema taikoma Prancūzijos vyriausybės ir Komisijos nurodytu atveju, kai statybai skirto žemės ploto ar pastato įsigijimas siekiant perparduoti nėra apmokestinamas PVM, o apmokestinamojo prekybininko sumokėta įsigijimo kaina iš tikrųjų apima neatskaitytino PVM sumą, kurią pirminis pardavėjas (neapmokestinamasis asmuo) sumokėjo pirkimo metu.

75. Remdamasis šios išvados 70–72 punktuose išdėstytais argumentais manau, kad PVM direktyvos 392 straipsnis taip pat turi būti taikomas ieškovės nurodytu atveju, kai apmokestinamasis asmuo perka statybai skirtą žemės plotą, taikant bendrą PVM apmokestinimo tvarką, ir negali atskaityti PVM pirkimo metu, neatsižvelgiant į to priežastis, prieš šį žemės plotą perparduodamas. Šiuo atveju maržos apmokestinimo PVM schemos taikymas tokiu atveju taip pat leistų užtikrinti mokesčių neutralumo principą išvengiant dvigubo apmokestinimo.

76. Vis dėlto nei remiantis pažodiniu, nei kontekstiniu, nei teleologiniu aiškinimais negalima pagrįsti šios nukrypti leidžiančios schemos taikymo neužstatytiems žemės plotams, kurie šiuo atveju yra visiškai neapmokestinami PVM. Taigi nei atskiras neužstatyto (-ų) žemės ploto (-ų) įsigijimas, nei paskesni jo (-ų) įsigijimai negali būti apmokestinami PVM.

77. Darytina išvada, kad tokio žemės ploto perpardavimo atveju, net jeigu per laiką iki perpardavimo jis tapo „apmokestinamas“ kaip statybai skirtas žemės plotas, dvigubo apmokestinimo pavojaus nekyla. Be to, dėl to, kad neužstatyti žemės plotai yra neapmokestinami PVM, jie negali būti „galutinai suvartoti“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, todėl nekyla klausimo dėl jų „grąžinimo“ į prekybą. Taigi šiais dviem atvejais nesusiklosto situacija, kai PVM „lieka įtrauktas“ į tokios prekės kainą dėl galimo ankstesnio apmokestinimo.

78. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, parduodant statybai skirtus žemės plotus, kurie anksčiau buvo neužstatyti žemės plotai, turėtų būti taikoma bendra apmokestinimo PVM schema, kai pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį ir 12 straipsnio 1 dalį apmokestinama pardavimo kaina, o ne šios direktyvos 392 straipsnyje numatyta nukrypti leidžianti schema.

79. Apibendrindamas manau, kad PVM direktyvos 392 straipsnis turėtų būti taikomas tik siekiant perparduoti įsigytiems pastatams ir statybai skirtiems žemės plotams šiais dviem atvejais: kai jų įsigijimas buvo apmokestintas PVM ir juos perparduodantis apmokestinamasis asmuo negalėjo atskaityti šio mokesčio, arba kai jų įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM, nes toks sandoris nepateko į jo taikymo sritį, o kaina, už kurią apmokestinamasis prekybininkas įsigijo šias prekes, apėmė PVM sumą, kurią pirminis pardavėjas (neapmokestinamasis asmuo) sumokėjo pirkimo metu.

80. Būtent taikant tokį aiškinimą galima užtikrinti PVM direktyvos 392 straipsnio tikslus ir veiksmingumą, kartu jį aiškinant siaurai kaip nukrypti leidžiančią schemą.

81. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau į pirmąjį klausimą atsakyti: PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį maržos apmokestinimo schemą statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams galima taikyti ir tada, kai jų įsigijimas buvo apmokestintas PVM, o juos perparduodantis apmokestinamasis asmuo neturėjo teisės atskaityti šio mokesčio, ir

tada, kai jų įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM dėl to, kad šis sandoris nepateko į jo taikymo sritį, o kaina, už kurią apmokestinamasis prekybininkas įsigijo šias prekes, apėmė PVM sumą, kurią pirminis pardavėjas (neapmokestinamasis asmuo) sumokėjo pirkimo metu. Vis dėlto ši nuostata netaikoma statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams, kai tokių žemės plotų pirminiam įsigijimui, kaip neužstatytų žemės plotų, PVM direktyva nebuvo taikoma.

C. Dėl antrojo prejudicinio klausimo

82. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį maržos apmokestinimo schema netaikoma statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams šiais dviem atvejais:

– kai šie įsigyti neužstatyti žemės plotai nuo įsigijimo iki to momento, kai apmokestinamasis asmuo juos perpardavė, tapo statybai skirtais žemės plotais,

– kai nuo minėtų žemės plotų įsigijimo iki momento, kai apmokestinamasis asmuo juos perpardavė, jų ypatybės buvo pakeistos: jie buvo padalyti į sklypus arba juose atlikti įvairių inžinerinių tinklų (kelių, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotekų, telekomunikacijų) įrengimo darbai.

83. Iškart reikia pažymėti, kad analizė, kurią atlikus pateiktas pasiūlymas dėl atsakymo į pirmąjį klausimą, atrodo, leidžia bendrai atsakyti į antrąjį klausimą taip, kad PVM direktyvos 392 straipsnis netaikomas, kai apmokestinamojo prekybininko įsigyjamas žemės plotas pagal mokesčių teisės aktus jo įsigijimo momentu jau yra laikomas statybai skirtu žemės plotu. Taigi maržos apmokestinimo PVM schema netaikoma statybai skirtų žemės plotų tiekimui, kai jų pirminiam įsigijimui, kaip neužstatytų žemės plotų, ši direktyva nebuvo taikoma.

84. Vis dėlto išsamiai išnagrinėsiu pateiktą klausimą, kad Teisingumo Teismas galėtų pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

1. Dėl PVM direktyvos 392 straipsnio taikymo „statybai skirtiems žemės plotams“, kurie iš pradžių įsigyti kaip „neužstatyti žemės plotai“

85. Pirmoje klausimo įtraukoje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį maržos apmokestinimo schemą galima taikyti statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams, kai tokius žemės plotus apmokestinamasis prekybininkas įsigijo neužstatytus.

86. Šiuo klausimu reikia priminti, kad PVM direktyvoje aiškiai atskiriami „statybai skirti žemės plotai“ ir „neužstatyti žemės plotai“, jiems numatant skirtingą apmokestinimo tvarką. Šių žemės plotų pardavimui taikomas teisinis reglamentavimas aprašytas šios išvados 57–60 punktuose.

87. Remiantis PVM direktyvos 392 straipsnio tekstu atrodo, kad nukrypti leidžianti maržos apmokestinimo schema neabejotinai taikoma tik „statybai skirtiems žemės plotams“, kai jie „įsigy[ti] perpardavimo tikslais“. Tokį aiškinimą taip pat patvirtina šios direktyvos 392 straipsnio kontekstinis ir teleologinis aiškinimai [24].

[24] Žr. šios išvados 47–81 punktus.

88. Taigi atrodo, kad į šios nuostatos taikymo sritį aiškiai patenka tik žemės plotai, kurie nuo pat pradžių skirti pastatams statyti, ir kurie jų įsigijimo momentu jau buvo laikomi „statybai skirtais žemės plotais“ pagal nacionalinės teisės aktus. Darytina išvada, kad į minėtos nuostatos taikymo sritį neturėtų patekti neužstatyti žemės plotai, kurie nėra skirti pastatams statyti ir paprastai yra neapmokestinami PVM. Kitaip tariant, atrodo, kad, pasikeitus tokių žemės plotų kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje teisiniam statusui, maržos apmokestinimo schema, kuriai būtinas įsigyjamos prekės ir parduodamos prekės teisinis tapatumas, netaikoma.

89. Toks aiškinimas taip pat dera su principu, pagal kurį PVM direktyvos 392 straipsnis, kaip nukrypti leidžianti schema, turi būti aiškinamas siaurai [25].

90. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau į antrojo klausimo pirmą dalį atsakyti, kad PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad maržos apmokestinimo schema negali būti taikoma statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams, kai apmokestinamasis prekybininkas šiuos žemės plotus įsigijo neužstatytus.

2. Dėl PVM direktyvos 392 straipsnio taikymo statybai skirtiems žemės plotams, kai buvo pakeistos jų ypatybės

91. Antroje klausimo įtraukoje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar pagal PVM direktyvos 392 straipsnį maržos apmokestinimo schema netaikoma statybai skirtų žemės plotų tiekimui, kai nuo šių žemės plotų įsigijimo iki momento, kai apmokestinamasis asmuo juos perpardavė, jų ypatybės buvo pakeistos: jie buvo padalyti į sklypus arba juose atlikti paruošimo darbai, atliekant įvairių inžinerinių tinklų (kelių, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotekų, telekomunikacijų) įrengimo darbus.

92. Siekiant išnagrinėti šią klausimo dalį reikės išanalizuoti, ar PVM direktyvos 392 straipsnyje pavartoti žodžiai „įsigy[ti] perpardavimo tikslais“ reiškia, kad perparduodamas nepakeistos būklės turtas, jame nepradėjus jokių plataus masto darbų, kaip teigia Komisija, arba, priešingai, ar, remiantis Prancūzijos vyriausybės aiškinimu, tokie darbai nėra kliūtis taikyti šią nuostatą.

93. Ieškovė savo ruožtu mano, kad tam tikri atlikti pakeitimai, kaip antai žemės ploto padalijimas į sklypus, nėra kliūtis taikyti maržos apmokestinimo PVM schemą, o platesnio masto darbai šiuose žemės plotuose (kaip antai darbai, kurie atlikti tam, kad būtų galima įrengti įvairius inžinerinius tinklus) vis dėlto yra kliūtis ją taikyti.

94. Atsižvelgdamas į pasiūlytą atsakymą į antrojo klausimo pirmą dalį, kad PVM direktyvos 392 straipsnis netaikomas perparduoti skirtiems žemės plotams, kurie iš pradžių įsigyti kaip neužstatyti žemės plotai, manau, kad šioje byloje toks klausimas nėra svarbus teisiniu požiūriu.

95. Vis dėlto tam, kad Teisingumo Teismas pateiktų naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, išnagrinėsiu atvejį, kai pagal nacionalinius teisės aktus perparduodamas žemės plotas jo pirminio įsigijimo metu nebuvo konkrečiai įvardytas kaip „neužstatytas“, ir dėl to galėtų būti laikomas „statybai skirtu žemės plotu“, atsižvelgiant į tai, kad šių dviejų rūšių žemės plotai iš tikrųjų gali nedaug skirtis.

[25] Žr. šios išvados 56 punktą.

96. Iš tikrųjų atsižvelgiant į tai, kad valstybės narės turi apibrėžti, kokie žemės plotai laikytini „žeme statybai“, atrodo, kad Prancūzijos vyriausybė tvirtina, jog toks neparuoštas žemės plotas, kurio perpardavimas nagrinėjamas pagrindinėje byloje, tam tikrais atvejais galėtų būti laikomas „žeme statybai“ nuo jo pirminio įsigijimo.

97. Taigi Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad atsižvelgiant į tai, jog remiantis atitinkamos valstybės narės nustatyta apibrėžtimi neparuoštas žemės plotas laikomas statybai skirtu žemės plotu, pakeitimai, kurie atlikti siekiant iš jo padaryti paruoštą žemės plotą, kuris ir toliau yra skirtas statybai, nedaro poveikio jo laikymui „žeme statybai“ tol, kol šie paruošimo darbai negali būti laikomi „pastatais“. Ši vyriausybė mano, kad tokią nuomonę patvirtina Teisingumo Teismo jurisprudencija [26].

98. Remiantis šiais argumentais galima būtų teigti, kad pakeitimai, kurie gali būti atlikti nagrinėjamame žemės plote (neatsižvelgiant į jų mastą), nedaro poveikio PVM direktyvos 392 straipsnio taikymui, kol šis žemės plotas išlieka „žeme statybai“.

99. Vis dėlto dėl priežasčių, kurias išdėstysiu toliau, manau, kad tokiems argumentams negalima pritarti.

100. Iš tikrųjų, pirma, manau, kad reikia priminti, jog valstybių narių turima diskrecija apibrėžiant sąvoką „žemė statybai“ ribojama pagal pačią PVM direktyvą [27]. Taigi manau, kad Prancūzijos vyriausybės nurodytas scenarijus yra hipotetinis, ir kartu pažymiu, kad jis gali prieštarauti PVM direktyvos nuostatoms.

101. Be to, taikant tokį aiškinimą būtų pažeisti ne tik maržos apmokestinimo PVM schemos tikslai, bet taip pat pagrindiniai PVM direktyvos principai, visų pirma principas, pagal kurį reikalaujama apmokestinti „pridėtinę vertę“, sukurtą, be kita ko, tokiais darbais, kokie aprašyti antrajame prejudiciniame klausime.

102. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad remiantis pažodiniu aiškinimu žodžiai „įsigijo perpardavimo tikslais“ reiškia, kad prekė perparduodama nepakeitus jos būklės, neatlikus plataus masto darbų. Taigi atrodo, jog maržos apmokestinimo PVM schema taikoma tik vėlesniam nekilnojamojo turto pardavimui. Neatmetant galimybės, kad gali būti atlikti tam tikri veiksmai ar darbai, atrodo, kad PVM direktyvos 392 straipsnis netaikomas plataus masto darbams, kuriuos atlikus gali ne tik būti pakeistos nagrinėjamos prekės komercinės ypatybės, bet taip pat sukurta „pridėtinė vertė“, kuri gali būti visiškai apmokestinama pagal bendrą apmokestinimo PVM schemą.

103. Atrodo, kad tokia nuomonė patvirtinta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, pagal kurią pastatui, kuris buvo pertvarkytas arba kuriame atlikti modernizavimo darbai, turėtų būti taikoma bendra apmokestinimo PVM schema dėl to, kad tokiais veiksmais, kaip ir pradine tokio pastato statyba, sukurta pridėtinė vertė [28].

104. Manau, kad tokie argumentai pagal analogiją turi būti pritaikyti nagrinėjamam atvejui. Taigi maržos apmokestinimo schema neturėtų būti taikoma, kai prekė iš esmės pertvarkoma, taip sukuriant pridėtinę vertę, kuriai paprastai turėtų būti taikoma bendra pardavimo kainos apmokestinimo PVM schema.

[26] Žr. 2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimą *KPC Herning* (C-71/18, EU:C:2019:660, 53 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[27] Žr. šios išvados 58 ir 59 punktus.

[28] Pagal analogiją žr. 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimą *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, 32 ir 33 punktai).

105. Antra, atrodo, kad Prancūzijos vyriausybės pasiūlytame aiškinime neatsižvelgta į tai, kad dėl ieškovės atliktų darbų pobūdžio gali keistis nagrinėjamų žemės plotų teisinis kvalifikavimas – pagal Sąjungos teisę ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją jie taptų „pastatais“, ir tai gali būti kliūtis taikyti maržos apmokestinimo PVM schemą.

106. Šiuo klausimu dėl PVM direktyvos taikymo srities Įgyvendinimo reglamente „nekilnojamasis turtas“ apibrėžtas kaip bet kuris „pastatas“ ar „konstrukcija, įtvirtinti ant žemės arba žemėje virš arba žemiau jūros lygio, kurių negalima lengvai išmontuoti arba perkelti į kitą vietą“, pavyzdžiui, „stacionarių konstrukcijų statyb[a] ant žemės, taip pat su stacionariomis konstrukcijomis, kaip antai dujų, vandens, nuotekų ir pan. vamzdynų sistemomis, susij[ę] statybos ir griovimo darb[ai]“ [29].

107. Taigi galima teigti, kad ieškovės atlikti statybos darbai, pavyzdžiui, žemės sklypų parengimo darbai, kelio įrengimas ar įvairių inžinerinių tinklų prijungimo darbai, patenka į sąvoką „pastatas“ visų pirma dėl to, kad jie yra susieti su žeme.

108. Taigi, kaip pagrįstai pažymi ieškovė ir Komisija, atliekant šiuos statybos darbus buvo pakeistos žemės ploto ypatybės, galbūt net pradėta naujo pastato statyba, o ne tik atliktas žemės ploto įsigijimas ir perpardavimas.

109. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad PVM direktyvos 392 straipsnyje vartojami žodžiai „įsigijo perpardavimo tikslais“ reiškia prekės perpardavimą nepakeitus jos būklės, neatlikus plataus masto darbų. Atrodo, kad tokia nuomonė dera su maržos apmokestinimo schemos, kuri yra siaurai aiškinama kaip nukrypti leidžianti schema, esme.

110. Galiausiai, siekiant išsamumo, taip pat reikia išnagrinėti, ar mano siūlomas atsakymas į šią klausimo dalį būtų toks pats tuo atveju, kai nuo pirminio įsigijimo momento iki perpardavimo ieškovė nebūtų atlikusi antrajame klausime aprašytų darbų, o šiuos žemės plotus tik būtų padalijusi į sklypus. Atrodo, kad toks yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyto klausimo antros dalies pirmasis aspektas.

111. Remiantis šios išvados 104–106 punktuose išdėstytais argumentais dėl sklypų projektavimo žemės plote negavus statybos leidimo, neatliekant tokių paruošimo darbų, kokius atliko ieškovė, žemės plotų teisinis vertinimas negalėtų pasikeisti atsižvelgiant į Sąjungos teisę ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

112. Taigi kadastrinis padalijimas, po kurio žemės plotas gali būti parduotas padalytas į kelis sklypus, paprastai neturėtų sukurti pridėtinės vertės, dėl kurios būtų pagrįsta taikyti bendrą pardavimo kainos apmokestinimo PVM schemą. Be to, neatlikus darbų toks žemės plotas negali būti laikomas „pastatu“.

113. Darytina išvada, kad žemės plotui, padalytam atlikus tik paprastus kadastrinius pakeitimus, po kurių galima perparduoti kelis žemės sklypus, galėtų būti taikoma PVM direktyvos 392 straipsnyje numatyta maržos apmokestinimo PVM schema. Vis dėlto reikia pažymėti, kad, skirtingai nei pagrindinės bylos faktinių aplinkybių atveju, toks aiškinimas reiškia, kad kadastriniu požiūriu padalytas ir vėliau perparduotas žemės plotas nuo pat įsigijimo turi turėti „žemės statybai“ statusą.

[29] Žr. Įgyvendinimo reglamento 13b straipsnio b puntą ir 31a straipsnio 2 dalies d punktą.

114. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau į antrojo klausimo antrą dalį atsakyti, kad PVM direktyvos 392 straipsnyje numatyta nukrypti leidžianti maržos apmokestinimo schema netaikoma žemės ploto, kurio ypatybės nuo įsigijimo iki perpardavimo momento buvo pakeistos, – jame atlikta įvairių inžinerinių tinklų (kelių, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotekų, telekomunikacijų) įrengimo darbų, perpardavimui. Vis dėlto šios direktyvos 392 straipsnis taikomas tuo atveju, kai nuo statybai skirto žemės ploto pirminio įsigijimo iki perpardavimo šis žemės plotas buvo pakeistas tik tiek, kad buvo padalytas į sklypus.

VI. Išvada

115. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Conseil d'État* (Prancūzija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį maržos apmokestinimo schemą statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams galima taikyti ir tada, kai jų įsigijimas buvo apmokestintas pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), o juos perparduodantis apmokestinamasis asmuo neturėjo teisės atskaityti šio mokesčio, ir tada, kai jų įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM dėl to, kad šis sandoris nepateko į jo taikymo sritį, o kaina, už kurią apmokestinamasis prekybininkas įsigijo šias prekes, apėmė PVM sumą, kurią pirminis pardavėjas (neapmokestinamasis asmuo) sumokėjo pirkimo metu. Vis dėlto ši nuostata netaikoma statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams, kai tokių žemės plotų pirminiam įsigijimui, kaip neužstatytų žemės plotų, ši direktyva nebuvo taikoma.

2. Direktyvos 2006/112 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad maržos apmokestinimo schema negali būti taikoma statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams, kai apmokestinamasis prekybininkas šiuos žemės plotus įsigijo neužstatytus.

   Šiame 392 straipsnyje numatyta nukrypti leidžianti maržos apmokestinimo schema netaikoma žemės ploto, kurio ypatybės nuo įsigijimo iki perpardavimo momento buvo pakeistos, – jame buvo atlikta įvairių inžinerinių tinklų (kelių, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotekų, telekomunikacijų) įrengimo darbų, perpardavimui. Vis dėlto minėtas 392 straipsnis taikomas tuo atveju, kai nuo statybai skirto žemės ploto pirminio įsigijimo iki perpardavimo šis žemės plotas buvo pakeistas tik tiek, kad buvo padalytas į sklypus.