



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. rugsėjo 30 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 392 straipsnis – Maržos apmokestinimo schema – Taikymo sritis – Perpardavimo tikslais įsigytų pastatų ir žemės statybai tiekimas – Apmokestinamasis asmuo, neturintis teisės į atskaitą įsigyjant pastatus – PVM apmokestinamas perpardavimas – Sąvoka „žemė statybai“

Byloje C-299/20

dėl *Conseil d'État* (Prancūzija) 2020 m. birželio 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. liepos 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Icade Promotion SAS**, buvusi *Icade Promotion Logement SAS*,

prieš

**Ministère de l'Action et des Comptes publics**

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot, Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta (pranešėja), teisėjai L. Bay Larsen, C. Toader ir M. Safjan,

generalinis advokatas A. Rantos,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Icade Promotion SAS*, buvusios *Icade Promotion Logement SAS*, atstovaujamos *avocats* P. Tournès ir A. Abadie,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos E. de Moustier ir É. Toutain,
- Europos Komisijos, atstovaujamos F. Dintilhac ir A. Armenia,

\* Proceso kalba: prancūzų.

susipažinęs su 2021 m. gegužės 20 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,  
priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 392 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Icade Promotion SAS*, buvusi *Icade Promotion Logement SAS*, ir *ministère de l'Action et des Comptes publics* (Valstybės veiksmų ir biudžeto ministerija, Prancūzija; toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl šio administratoriaus atsisakymo grąžinti šios bendrovės sumokėtą pridėtinės vertės mokestį (PVM) už žemės statybai pardavimą privatiems asmenims 2007 ir 2008 m.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

#### *PVM direktyva*

- 3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

- a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

- 4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – 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.“

- 5 Minėtos 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.“

6 Tos pačios direktyvos 73 straipsnyje nurodyta:

„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 įsigyjancio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

7 PVM direktyvos 135 straipsnis suformuluotas taip:

„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;

<...>“

8 Šios direktyvos 137 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„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;

<...>“

- 9 Minėtos direktyvos XIII antraštinės dalies „Nukrypti leidžiančios nuostatos“ 1 skyriuje „Iki galutinių procedūrų priėmimo taikomos nukrypti leidžiančios nuostatos“ yra 392 straipsnis, jame 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.“

*Įgyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011*

- 10 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1), iš dalies pakeisto 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1042/2013 (OL L 284, 2013, p. 1) (toliau – Įgyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011), 13b straipsnyje nustatyta:

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

<...>

- 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;

<...>“

- 11 Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 31a straipsnyje nustatyta:

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

- a) kai jos susijusios su nekilnojamoju 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. vamzdinių sistemomis, susijusiems statybos ir griovimo darbams;

<...>“

### ***Prancūzijos teisė***

- 12 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 257 straipsnyje buvo nustatyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami:

<...>

6° Laikantis 7° punkto:

a) sandoriai, susiję su nekilnojamuoju turtu <...>, pajamos iš kurių 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 ne komercinio pobūdžio.

1. Be kita ko, tai yra:

a) <...> statybai skirtos žemės <...> pardavimas;

1 pastraipos nuostatos, be kita ko, taikomos žemei, dėl kurios per ketverius metus nuo sandorio akto sudarymo dienos ją 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 žemei, kurią fiziniai asmenys įsigyja gyvenamosios paskirties pastatams statyti.

<...>

b) <...> pastatų pardavimas.“

- 13 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 268 straipsnyje numatyta:

„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;

<...>“

- 14 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 2 priedo 231 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 15 Nekilnojamojo turto plėtotaja *Icade Promotion* įsigijo neparuoštą žemę iš PVM neapmokestinamų asmenų (privatių asmenų arba vietos savivaldos institucijų). Šie įsigijimai nebuvo apmokestinti PVM.
- 16 Pirma, šią žemę padalijusi į sklypus ir šiuose sklypuose atlikusi inžinerinių tinklų (kaip antai kelių, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotekų ar telekomunikacijų tinklų) įrengimo darbus *Icade Promotion* pardavė suformuotus sklypus su komunikacijomis fiziniams asmenims kaip žemę statybai, kurioje turėjo būti statomi gyvenamosios paskirties pastatai.
- 17 Vėliau *Icade Promotion* šiems perdavimo sandoriams, sudarytiems nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2008 m. gruodžio 31 d., pritaikė maržos apmokestinimo PVM schemą (toliau – maržos apmokestinimo schema) pagal *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 257 straipsnio 6 punkto ir 268 straipsnio nuostatas.
- 18 Antra, *Icade Promotion* paprašė mokesčių administratoriaus grąžinti PVM, kuriuo apmokestinta marža ir kurio už 2007 m. sumokėta 2 826 814 EUR, o už 2008 m. – 2 369 881 EUR. Ši bendrovė teigė, kad nagrinėjami sandoriai negali būti apmokestinami nekilnojamojo turto PVM pagal *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 257 straipsnio 7 punktą, nes jais žemė statybai buvo perleista privatiems asmenims gyvenamųjų namų statybai, be to, jai netaikoma to paties kodekso 257 straipsnio 6 punkte ir 268 straipsnyje numatyta maržos apmokestinimo schema, todėl PVM mokėti nereikėjo.
- 19 Mokesčių administratoriui atmetus *Icade Promotion* prašymą, ji pareiškė ieškinį dėl šio atmetimo *Tribunal administratif de Montreuil* (Montrėjaus administracinis teismas, Prancūzija), o šis 2012 m. balandžio 27 d. sprendimu ieškinį atmetė kaip nepagrįstą.
- 20 Šį sprendimą *Icade Promotion* apskundė *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio administracinis apeliacinis teismas, Prancūzija), o šis 2014 m. liepos 18 d. sprendimu šį apeliacinį skundą atmetė tuo pagrindu, kad administracinis prašymas buvo nepriimtinas.
- 21 2016 m. gruodžio 28 d. sprendimu *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija), gavusi *Icade Promotion* kasacinį skundą, iš dalies panaikino *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio administracinis apeliacinis teismas) sprendimą ir grąžino bylą šiam teismui, kuris antruoju 2017 m. spalio 19 d. sprendimu iš esmės atmetė šios bendrovės apeliacinį skundą dėl 2012 m. balandžio 27 d. *Tribunal administratif de Montreuil* (Montrėjaus administracinis teismas) sprendimo.
- 22 *Icade Promotion* pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

- 23 Siekdama užginčyti pagrindinėje byloje nagrinėjamo pardavimo maržos apmokestinimą PVM, *Icade Promotion* remiasi *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 257 straipsnio 6 punktu ir 268 straipsniu ir tvirtina, kad maržos apmokestinimo schemas taikymas šiems pardavimams buvo dviem aspektais nesuderinamas su PVM direktyvos 392 straipsniu.
- 24 Pirma, pagal PVM direktyvos 392 straipsnį valstybėms narėms leidžiama žemės statybai tiekimui taikyti maržos apmokestinimo schemą tik tuo atveju, jei tokį tiekimą vykdančias apmokestinamasis asmuo sumokėjo PVM įsigydamas žemę ir neturėjo teisės į šio mokesčio atskaitą. Šiuo klausimu *Icade Promotion* visų pirma remiasi PVM direktyvos 392 straipsnio versija anglų kalba, kurioje aiškiai numatyta, kad pirkimo „PVM neatskaitomas“.
- 25 Antra, *Icade Promotion* mano, kad pagal PVM direktyvos 392 straipsnį valstybės narės gali žemės statybai tiekimui taikyti maržos apmokestinimo schemą tik tuo atveju, kai tokį tiekimą vykdančias apmokestinamasis asmuo tikrai perka ir perparduoda šią žemę, bet nekeičia jos būklės. Taigi ši nuostata netaikoma žemės statybai, kuri po įsigijimo buvo pertvarkyta, pardavimo sandoriams.
- 26 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad atsakydamas į šiuos argumentus *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio administracinis apeliacinis teismas) nusprendė, kad „teisės į atskaitą“ nebuvimas, nurodytas PVM direktyvos 392 straipsnyje, apima atvejus, kai įsigijimas neapmokestinamas PVM. Šiuo klausimu tas teismas nusprendė, kad šiame straipsnyje minint žemės statybai „įsigijimą perpardavimo tikslais“ nesiekta uždrausti ir neuždrausta įsigyti neužstatytą žemę, kuri vėliau būtų perparduodama kaip žemė statybai.
- 27 Tokiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) 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 žemės statybai tiekimo sandoriams šiais dviem atvejais:
- kai ši įsigyta neužstatyta žemė nuo įsigijimo iki to momento, kai apmokestinamasis asmuo ją perpardavė, tapo žeme statybai,
  - kai nuo minėtos žemės įsigijimo iki momento, kai apmokestinamasis asmuo ją perpardavė, jos ypatybės buvo pakeistos, kaip antai ji buvo padalyta į sklypus arba joje buvo atlikti įvairių inžinerinių tinklų (kelių, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotekų, telekomunikacijų) įrengimo darbai?“

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Dėl pirmojo klausimo*

- 28 Pirmuoju 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 taikoma tik nekilnojamojo turto, kurio įsigijimas buvo apmokestintas PVM, tiekimo sandoriams tuo atveju, kai jį perpardavęs apmokestinamasis asmuo neturėjo teisės į šio mokesčio atskaitą už šį įsigijimą, ar pagal jį ši schema gali būti taikoma ir nekilnojamojo turto tiekimo sandoriams, kai šio turto įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM dėl to, kad šis įsigijimas nepatenka į minėto mokesčio taikymo sritį, arba dėl to, kad, nors jis ir patenka į šią sritį, tokio įsigijimo leista neapmokestinti.
- 29 Visų pirma pažymėtina, kad PVM direktyvos 392 straipsnio kalbinės versijos skiriasi. Šios nuostatos versijoje prancūzų kalba kalbama tik apie tai, kad nėra „teisės į atskaitą“, nenurodant, ar šis nebuvimas susijęs tik su tuo, kad pirminis sandoris nebuvo apmokestintas PVM, ar jis buvo apmokestintas nesuteikiant teisės vėliau jo atskaityti. Vis dėlto minėtos nuostatos versijoje anglų kalba kalbama apie „pirkimo PVM“, nurodant, kad jis „nebuvo atskaitytinas“ (angl. „the VAT on the purchase was not deductible“), o tai reiškia, kad tokios žemės perleidimas iš esmės turėtų būti apmokestintas PVM.
- 30 Šiuo klausimu primintina, kad, esant Europos Sąjungos teksto įvairių kalbinių versijų neatitikimų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į bendrą teisės akto, kurio dalis ji yra, struktūrą ir tikslą (2020 m. spalio 8 d. Sprendimo *United Biscuits (Pensions Trustees) ir United Biscuits Pension Investments*, C-235/19, EU:C:2020:801, 46 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 31 Taip pat svarbu pažymėti, kad PVM direktyvos 392 straipsnyje numatyta apmokestinimo schema nukrypstama nuo bendros PVM direktyvos schemos, todėl ji turi būti aiškinama siaurai. Vis dėlto tai nereiškia, kad terminai, vartojami šiai nukrypti leidžiančiai schemai apibrėžti, turi būti aiškinami taip, kad schema netektų savo poveikio. Iš tiesų šių terminų aiškinimas turi atitikti šios schemos tikslus ir turi būti laikomasi mokesčio neutralumo reikalavimų (pagal analogiją žr. 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 22 ir 23 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).
- 32 Šiuo klausimu, kalbant apie bendrą PVM direktyvos struktūrą, reikia priminti, kad pagal pagrindinį PVM sistemos principą šis mokestis taikomas kiekvienam gamybos ar paskirstymo sandoriui, atėmus PVM, kuris buvo tiesiogiai taikytas įvairioms tų prekių ir paslaugų kainos sudedamosioms dalims (2013 m. gegužės 30 d. Sprendimo *X*, C-651/11, EU:C:2013:346, 45 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 33 Taip pat svarbu pažymėti, kad PVM direktyvoje aiškiai atskiriamas, viena vertus, PVM apmokestinamas žemės statybai tiekimas ir, kita vertus, šiuo mokesčiu neapmokestinamas neužstatytos žemės tiekimas.
- 34 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. Apibrėždamos žemę, kuri turi būti laikoma „žeme statybai“, jos privalo laikytis minėtos direktyvos



135 straipsnio 1 dalies k punktu siekiamo tikslo – neapmokestinti PVM tik tos neužstatytos žemės, kuri neskirta statiniams statyti, tiekimo (šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 30 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 35 Taigi manytina, kad pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punktą, siejamą su 2 straipsnio 1 dalies a punktu, bet koks apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip toks, atliekamas atlygintinas žemės statybai tiekimas iš esmės turi būti apmokestinamas PVM pagal PVM direktyvos 73 straipsnyje numatytą bendrą tvarką, pagal kurią PVM apskaičiuojamas remiantis atlygiu už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, t. y. pardavimo kaina, 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, pagal kurią apmokestinamąją vertę sudaro pardavimo ir pirkimo kainų skirtumas.
- 36 Kalbant apie PVM direktyva siekiamą tikslą, reikia priminti, kad ja visų pirma siekiama užtikrinti mokesčių neutralumo principą, pagal kurį draudžiama, viena vertus, PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašių prekių, kurios konkuruoja tarpusavyje, tiekimą ir, kita vertus, PVM rinkimo srityje skirtingai vertinti tokią pačią veiklą vykdančius ūkio subjektus (2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 31 punktas).
- 37 Maržos apmokestinimo schema siekiama užtikrinti šio principo įgyvendinimą, nes šia schema siekiama kompensuoti neatskaitomo PVM našta.
- 38 Šiuo atžvilgiu iš pasiūlymo dėl Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas [COM(73) 950 *final*] aiškinamojo memorandumo matyti, 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. Šiame aiškinamajame memorandume pažymima, kad šiuo atveju, „[s]iekiant atsižvelgti į tokį pastato grąžinimą į prekybą, dėl kurio kiltų pernelyg didelė mokesčių našta prekybai nekilnojamuoju turtu, reikėjo nukrypti nuo bendraisiais principais grindžiamo apmokestinimo ir numatyti <...> galimybę valstybėms narėms nustatyti [PVM] apmokestinamąją vertę, atimant „vieną bazę iš kitos“.
- 39 Jei bendra pardavimo kaina būtų apmokestinta po pirmojo galutinio vartojimo (nesant jokios galimybės atskaityti), į apmokestinamąją vertę būtų įtraukta ne tik kaina, kuriai jau taikomas galutinis PVM, bet ir šio PVM suma. Tai reikštų, kad galutinė viso ekonominio ciklo PVM našta priklausytų, be kita ko, nuo galutinių vartojimo atvejų skaičiaus ir šiais atvejais sumokėtų kainų. Kita vertus, maržos apmokestinimas PVM leidžia sumažinti šią PVM našta ir atkurti mokesčių neutralumą.
- 40 Taigi šios apmokestinimo schemas taikymas po pirmojo galutinio vartojimo sudarytiems sandoriams užtikrina, kad našta už antrąjį galutinį suvartojimą būtų nustatyta tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir našta už pirmąjį suvartojimą. Šis veiksnys užtikrina tinkamą PVM veikimą, nes jis taikomas prekėms, kurios gali būti daugiau nei vieno atskaitos grandinę nutraukiančio galutinio vartojimo objektas.
- 41 Reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas jau yra priėmęs sprendimą dėl schemas, analogiškos pagrindinėje byloje nagrinėjamai schemei, t. y. dėl naudotų prekių maržos apmokestinimo schemas. Teisingumo Teismas nusprendė, jog tai, kad šios apmokestinamojo perpardavėjo prekės tiekimas apmokestinamas nuo visos naudotos prekės kainos, kai kaina, už kurią jis įsigijo

šià prekę, apima PVM, kurį pirkdamas sumokėjo vienas iš PVM direktyvos 314 straipsnio a–d punktuose numatytoms kategorijoms priklausančių asmenų, ir kai nei šis asmuo, nei apmokestinamasis perpardavėjas negalėjo jo atskaityti, kelia dvigubo apmokestinimo pavojų (2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, 48 punktą).

- 42 Šiomis aplinkybėmis pažymėtina, kad ne visa apmokestinamojo asmens perpardavimo tikslu įsigijama žemė statybai būtinai apmokestinama PVM.
- 43 Viena vertus, PVM direktyvos 392 straipsnio aiškinamas taip, kad pagal jį maržos apmokestinimo schema taikoma tik tokiam žemės statybai tiekimui, kai jos įsigijimas buvo apmokestintas PVM ir ją perparduodantis apmokestinamasis asmuo negalėjo šio mokesčio atskaityti, taigi šios schemos netaikant, kai toks įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM (kai ši žemė gražinama į apyvartą, kad būtų suvartota antrą kartą), reikštų, kad būtų skirtingai PVM atžvilgiu vertinamas panašių prekių, kurios konkuruoja tarpusavyje, tiekimas ir skirtingai vertinami tokias prekes tiekiantys ūkio subjektai.
- 44 Kita vertus, išskyrus ankstesniame punkte nurodytą atvejį, šio sprendimo 36–42 punktuose pateiktas kontekstinis ir teleologinis aiškinimas nepateisina PVM direktyvos 392 straipsnyje numatytos nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo žemės tiekimo sandoriams, kai jos įsigijimas nebuvo apmokestintas šiuo mokesčiu. Taip yra žemės statybai įsigijimo atveju, kai jos pirminis pardavėjas yra fizinis asmuo, tik valdantis savo privatų turtą, o šis perleidimas nėra susijęs su bet kokia ekonomine veikla, ar neužstatytos žemės, kuri pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punktą yra visiškai neapmokestinama PVM, įsigijimu.
- 45 Pastaruoju atveju, kaip generalinis advokatas pažymėjo savo išvados 77 punkte, tokios žemės perpardavimo atveju, net jeigu per laiką iki perpardavimo ji tapo „apmokestinama“, kaip žemė statybai, dvigubo apmokestinimo pavojus nekyla. Be to, dėl to, kad neužstatyta žemė yra neapmokestinama PVM, ji negali būti „galutinai suvartota“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, todėl nekyla klausimo dėl jos „grąžinimo“ į prekybą. Taigi šiais dviem atvejais nesusiklosto situacija, kai PVM „lieka įtrauktas“ į tokių prekių kainą dėl galimo ankstesnio apmokestinimo.
- 46 Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį maržos apmokestinimo schemą žemės statybai tiekimo sandoriams galima taikyti ir tada, kai jos įsigijimas buvo apmokestintas PVM, o ją perparduodantis apmokestinamasis asmuo neturėjo teisės atskaityti šio mokesčio, ir tada, kai jos įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM, o kaina, už kurią apmokestinamasis perpardavėjas įsigijo šias prekes, apima PVM sumą, kurią pirminis pardavėjas sumokėjo pirkimo metu. Vis dėlto, išskyrus šį atvejį, ši nuostata netaikoma žemės statybai, kurios pirminis įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM (nepriklausomai nuo to, ar šis įsigijimas patenka į jos taikymo sritį arba yra neapmokestinamas), tiekimo sandoriams.

### ***Dėl antrojo klausimo***

- 47 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 žemės statybai tiekimo sandoriams, kai įsigyta neužstatyta žemė nuo įsigijimo iki momento, kai apmokestinamasis asmuo ją perpardavė, tapo žeme statybai,

ir kai per laikotarpį nuo šios žemės įsigijimo ir perpardavimo apmokestinamasis asmuo pakeitė jos ypatybes, kaip antai padalijo ją į sklypus arba atliko darbus, leidžiančius joje įrengti inžinerinius tinklus, visų pirma dujų ar elektros tinklus.

- 48 Pirma, dėl klausimo, susijusio su įsigyta neužstatyta žeme, svarbu pažymėti, kaip nurodyta šio sprendimo 31 punkte, kad šios direktyvos 392 straipsnis dėl nukrypimo nuo bendrojo PVM direktyvos principo, pagal kurį PVM paprastai turi būti taikomas šalių nustatytai kainai, aiškintinas siaurai, tačiau taip, kad ši nuostata neprarastų savo prasmės.
- 49 Be to, pažymėtina, kad, remiantis PVM direktyvos 12 straipsnio 3 dalimi, „žemė statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės.
- 50 Vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 34 punkte primintos jurisprudencijos, PVM direktyva riboja valstybių narių diskreciją dėl sąvokos „žemė statybai“ apimties. Atsižvelgdamos į tai valstybės narės privalo laikytis pagal minėtos direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punktą siekiamo tikslo – neapmokestinti PVM tik tos neužstatytos žemės, kuri neskirta statiniams statyti, tiekimo.
- 51 Be to, 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]“.
- 52 Visos šios nuostatos rodo, kad, atsižvelgiant į tai, jog sąvoka „žemė statyboms“ apima tiek neparuoštą, tiek paruoštą žemę, lemiamas kriterijus žemei statyboms atskirti nuo neužstatytos žemės yra tai, ar sandorio sudarymo momentu aptariama žemė buvo skirta pastatams statyti.
- 53 Iš PVM direktyvos 392 straipsnio matyti, kad nukrypti leidžianti maržos apmokestinimo schema taikoma tik žemei statybai, kurią valstybės narės apibrėžia kaip žemę, skirtą pastatams statyti, ir kurios įsigyjama perpardavimo tikslais. Priešingai, į šio straipsnio taikymo sritį neturi patekti neužstatytos žemės, kuri nėra skirta pastatams statyti ir paprastai yra neapmokestinama PVM, perpardavimas.
- 54 Taip pat reikia pažymėti, kad, siekiant užtikrinti mokesčių neutralumo principo laikymąsi, būtina, kad nacionalinės teisės sąvoka „žemė statybai“ apimtų visą neužstatytą žemę, kuri skirta statiniams statyti, taigi skirta užstatyti (šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 31 punktą).
- 55 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į nacionalinės teisės aktuose vartojamas apibrėžtis ir visas pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių vykdymo aplinkybes, turi nustatyti, ar *Icade Promotion* įsigyta žemė atitinka sąvoką „žemė statybai“, ar, atvirkščiai, tai yra PVM neapmokestinama neužstatyta žemė, kuri nepatenka į PVM direktyvos 392 straipsnio taikymo sritį.
- 56 Antra, dėl klausimo, ar pagal šį straipsnį maržos apmokestinimo schema netaikoma žemės statybai tiekimui, kai nuo minėtos žemės įsigijimo iki momento, kai apmokestinamasis asmuo ją perpardavė, jos ypatybės buvo pakeistos, pavyzdžiui, ji buvo padalyta į sklypus arba joje buvo atlikti įvairių inžinerinių tinklų įrengimo darbai, pažymėtina, kad, žinoma, Įgyvendinimo reglamente Nr. 282/2011 „nekilnojamas 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]“.
- 57 Vis dėlto tai, kad tokie paruošimo darbai laikomi „nekilnojamuoju turtu“, kaip tai suprantama pagal Įgyvendinimo reglamentą Nr. 282/2011, neturi įtakos taip paruoštos žemės pripažinimui „žeme statybai“. PVM direktyvos 12 straipsnio 3 dalyje aiškiai numatyta, kad net paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės, laikoma „žeme statybai“. Kitaip tariant, žemės paruošimas, kaip antai jos prijungimas prie elektros energijos, dujų, vandens ir kitų tinklų, nepakeičia jos teisinio kvalifikavimo kaip „pastato“, kaip konstrukcijos, įtvirtintos ant žemės visų pirma pamatais.
- 58 Be to, nors PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalyje pastatas apibrėžiamas labai plačiai – kaip „bet koks žemėje įtvirtintas statinys“, vis dėlto šioje nuostatoje daroma nuoroda į šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą, kuriame kalbama apie „pastatų ar pastatų dalių tiekimą iki pirmo jų panaudojimo“. Taigi negalima daryti išvados, kad į sąvoką „pastatas“ galima įtraukti paprastus prijungimo prie tinklų darbus.
- 59 Nors iš 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869) 32 ir 33 punktų iš esmės matyti, kad pastatui, kuris buvo pertvarkytas arba kuriame atlikti modernizavimo darbai, turi būti taikoma bendra apmokestinimo PVM schema dėl to, kad tokiais veiksmais, kaip ir pradine tokio pastato statyba, sukurta pridėtinė vertė, vis dėlto ši jurisprudencija negali būti pagal analogiją taikoma pagrindinėje byloje. Iš tiesų byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, lemiamą reikšmę nustatant, ar atitinkamo pastato tiekimas buvo apmokestinamas PVM, turėjo tai, ar atitinkami modernizavimo darbai sukūrė pridėtinę vertę. Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjamas ne žemės sklypų tiekimu apmokestinimas PVM, o lengvatinio apmokestinimo tvarką nustatančios nukrypti leidžiančios nuostatos taikymas.
- 60 Nors PVM direktyvos 392 straipsnyje kalbama apie žemės statybai, įsigytos perpardavimo tikslais, tiekimą, negalima daryti išvados, kad pagal šią formuluotę draudžiama apmokestinamajam perpardavėjui pertvarkyti žemę tiek, kad perparduodant ją būtų galima laikyti žeme statybai. Tokios išvados nepatvirtina nei Sąjungos teisės aktų leidėjo ketinimai dėl šios nuostatos, nei kontekstinis jos aiškinimas.
- 61 Atsižvelgiant į tai, jog remiantis atitinkamos valstybės narės nacionaline teise neparuošta žemė laikoma žeme statybai, pakeitimai, atlikti siekiant paruošti žemę, kuri ir toliau yra skirta statybai, nedaro poveikio jos laikymui „žeme statybai“ tol, kol šie paruošimo darbai negali būti laikomi „pastatais“.
- 62 Remiantis tuo, kas išdėstyta, į antrąją klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama taikyti maržos apmokestinimo schemą žemės statybai tiekimo sandoriams, kai ši įsigyta neužstatyta žemė nuo įsigijimo iki to momento, kai apmokestinamasis asmuo ją perpardavė, tapo žeme statybai, tačiau jis neužkerta kelio taikyti šią schemą žemės statybai tiekimo sandoriams, kai nuo šios žemės įsigijimo momento iki apmokestinamojo asmens įvykdyto perpardavimo momento jos savybės buvo pakeistos, pavyzdžiui, padalijus ją į sklypus arba atlikus paruošimo darbus, leidžiančius minėtoje žemėje įrengti tinklus, pavyzdžiui, visų pirma dujų ar elektros tinklus.

## Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 63 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

- 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 žemės statybai tiekimo sandoriams galima taikyti ir tada, kai jos įsigijimas buvo apmokestintas pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), o ją perparduodantis apmokestinamasis asmuo neturėjo teisės atskaityti šio mokesčio, ir tada, kai jos įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM, o kaina, už kurią apmokestinamasis perpardavėjas įsigijo šias prekes, apima PVM sumą, kurią pirminis pardavėjas sumokėjo pirkimo metu. Vis dėlto, išskyrus šį atvejį, ši nuostata netaikoma žemės statybai, kurios pirminis įsigijimas nebuvo apmokestintas PVM (nepriklausomai nuo to, ar šis įsigijimas patenka į jos taikymo sritį arba yra neapmokestinamas), tiekimo sandoriams.**
- 2. Direktyvos 2006/112 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama taikyti maržos apmokestinimo schemą žemės statybai tiekimo sandoriams, kai ši įsigyta neužstatyta žemė nuo įsigijimo iki to momento, kai apmokestinamasis asmuo ją perpardavė, tapo žeme statybai, tačiau jis neužkerta kelio taikyti šią schemą žemės statybai tiekimo sandoriams, kai nuo šios žemės įsigijimo momento iki apmokestinamojo asmens įvykdyto perpardavimo momento jos savybės buvo pakeistos, pavyzdžiui, padalijus ją į sklypus arba atlikus paruošimo darbus, leidžiančius minėtoje žemėje įrengti tinklus, pavyzdžiui, visų pirma dujų ar elektros tinklus.**

Parašai.