



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) NUTARTIS

2022 m. vasario 10 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnis – 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, kuris pastatų įsigijimo metu neturėjo teisės į atskaitą – PVM apmokestinamas perpardavimas – Sąvoka „žemė statybai“

Byloje C-191/21

dėl *cour administrative d'appel de Lyon* (Prancūzija) 2021 m. kovo 18 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2021 m. kovo 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

prieš

Les Anges d'Eux SARL,

Echo 5 SARL,

Cletimmo SAS

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. Passer, teisėjai F. Biltgen ir M. L. Arastey Sahún (pranešėja),

generalinis advokatas A. Rantos,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į išklausius generalinį advokatą priimtą sprendimą išspręsti bylą motyvuota nutartimi pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį,

priima šią

* Proceso kalba: prancūzų.

Nutartį

- 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 *ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance* (Ekonomikos, finansų ir ūkio gaivinimo ministerija, Prancūzija; toliau – mokesčių administratorius) ir bendrovių *Les Anges d'Eux SARL*, *Echo 5 SARL* ir *Cletimmo SAS* ginčą dėl priminimų sumokėti pridėtinės vertės mokestį (PVM) už žemės statybai, iš pradžių įsigytos kaip užstatyta žemė, tiekimą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„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.“

- 4 Šios direktyvos 12 straipsnyje numatyta:

„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.“

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

6 Tos pačios direktyvos XIII antraštinės dalies „Nukrypti leidžiančios nuostatos“ 1 skyriaus „Iki galutinių procedūrų priėmimo taikomos nukrypti leidžiančios nuostatos“ 392 straipsnyje numatyta:

„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.“

Prancūzijos teisė

7 Nagrinėjamiems mokestiniam laikotarpiams taikytinos redakcijos *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas) 260 straipsnyje nustatyta:

„Savo prašymu sumokėti [PVM] gali:

<...>

5°bis Asmenys, vykdančys 261 straipsnio 5 dalyje nurodytą sandorį;

<...>“

8 Šio kodekso 261 straipsnyje numatyta:

„[PVM] neapmokestinama:

<...>

5. (Nekilnojamojo turto sandoriai):

<...>

2° Daugiau nei prieš penkerius metus baigtų statyti pastatų tiekimas.

<...>“

9 Minėto kodekso 268 straipsnis suformuluotas taip:

„Žemės statybai tiekimo arba 261 straipsnio 5 dalies 2 punkte nurodyto sandorio, dėl kurio buvo pasirinkta 260 straipsnio 5bis punkte numatyta galimybė, atveju, jei pardavėjas dėl įsigijimo neįgijo teisės į [PVM] atskaitą, mokesčio bazę sudaro skirtumas tarp:

1° pirma, nurodytos kainos ir prie jos pridedamų mokesčių;

2° antra, atitinkamais atvejais:

- a) sumų, kurias pardavėjas bet kuriuo pagrindu sumokėjo, kad įsigytų žemę arba pastatą; arba
- b) akcijų ar dalių, gautų mainais už jo atliktus įnašus natūra, nominalios vertės.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 10 *Les Anges d'Eux, Echo 5* ir *Cletimmo*, atsakovės pagrindinėje byloje, perka ir parduoda turta.
- 11 Vykdydamos šią veiklą, bendrovės *Les Anges d'Eux* ir *Cletimmo* iš privačių asmenų įsigijo užstatytą žemę (ją sudarė žemės sklypai, kiekviename jų stovėjo gyvenamasis namas su ūkiniais pastatais); šiems sandoriams PVM direktyva netaikoma. *Echo 5* sudarė panašų sandorį, vienintelis skirtumas – tai, kad bendrovė įsigijo gyvenamąjį namą su kiemu ir sodu, ūkiniais pastatais, šaltiniu ir mišku.
- 12 Vėliau atsakovės pagrindinėje byloje padalijo ar performavo neparuoštą pirminiams pastatams priklausančią žemę, kad gautus sklypus galėtų perleisti kaip žemę statybai, todėl šie sandoriai buvo apmokestinami PVM pagal Bendrojo mokesčių kodekso 268 straipsnyje, kuriuo į Prancūzijos teisę perkeltas PVM direktyvos 392 straipsnis, numatytą maržos apmokestinimo schemą.
- 13 Atlikęs patikrinimus, mokesčių administratorius suabejojo šios schemos taikymu ir nurodė sumokėti PVM nuo visos perleistų žemės sklypų pardavimo kainos: bendrovei *Lesges d'Eux* – už laikotarpį nuo 2013 m. sausio 1 d. iki 2014 m. gruodžio 31 d., *Echo 5* – už laikotarpį nuo 2014 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d. ir 2015 m. lapkričio mėn. ir *Cletimmo* – už laikotarpį nuo 2014 m. sausio 1 d. iki 2014 m. gruodžio 31 d.
- 14 2018 m. lapkričio 6 d., lapkričio 20 d. ir gruodžio 11 d. sprendimais *tribunal administratif de Lyon* (Liono administracinis teismas, Prancūzija) visiškai patenkino atsakovių pagrindinėje byloje reikalavimus visiškai atleisti jas nuo šių priminimų sumokėti PVM ir atitinkamus delspinigius mokesčių administratoriui.
- 15 Mokesčių administratorius šiuos sprendimus apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme; jis tvirtina, pirma, kad maržos apmokestinimo PVM schemos taikymas neišvengiamai reiškia, jog perparduoto ir įsigyto turto teisinis statusas yra tapatus, nes žemės statybai „pirkimo–pardavimo“ sąvoka turi būti suprantama kaip neapimanti jokių pertvarkymo operacijų. Antra, mokesčių administratorius laikosi nuomonės, kad sandoriui, kurį sudaro žemės statybai, iš pradžių įsigytos kaip užstatyta žemė, pardavimas (padalijus šią žemę į sklypus), negali būti taikoma ši nukrypti leidžianti schema, ir visa perleidimo kaina turi būti apmokestinama PVM.
- 16 Atsakovės pagrindinėje byloje tvirtina, kad perleidžiant žemės sklypą (kurį įsigyjant nebuvo galimybės pasinaudoti teise į atskaitą) galima pasinaudoti galimybe apmokestinėti PVM maržą, o tai, kad įsigyto turto fizinės savybės ir teisinis kvalifikavimas prieš perleidimą pasikeitė, nėra svarbu.
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad sprendimas pagrindinėje byloje priklauso nuo to, kaip Teisingumo Teismas išaiškins PVM direktyvos 392 straipsnį.

- 18 Tokiomis aplinkybėmis *cour administrative d'appel de Lyon* (Liono apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„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 užstatyta 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, pavyzdžiui, ji buvo padalyta į sklypus?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 19 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį, jeigu atsakymą į tokį klausimą galima aiškiai nustatyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos arba jeigu atsakymas į klausimą, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, nekelia jokių pagrįstų abejonių, Teisingumo Teismas, vadovaudamasis teisėjo pranešėjo siūlymu ir išklausęs generalinį advokatą, bet kada gali nuspręsti priimti sprendimą motyvuota nutartimi.
- 20 Šią nuostatą reikia taikyti nagrinėjant šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą, nes atsakymą į pateiktą klausimą galima aiškiai nustatyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, visų pirma iš 2021 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Icade Promotion* (C-299/20, EU:C:2021:783).
- 21 Savo 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, pirma, ši įsigyta užstatyta žemė nuo įsigijimo iki to momento, kai apmokestinamasis asmuo ją perpardavė, tapo žeme statybai ir, antra, nuo minėtos žemės įsigijimo iki momento, kai apmokestinamasis asmuo ją perpardavė, jos ypatybės buvo pakeistos, pavyzdžiui, ji buvo padalyta į sklypus.
- 22 Pirma, dėl įsigytos užstatytos žemės, tapusios žeme statybai, visų pirma reikėtų priminti, kad, kaip matyti iš PVM direktyvos 392 straipsnio, 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.
- 23 Taigi PVM direktyvos 392 straipsniu nukrypstama nuo šios direktyvos 73 straipsnyje įtvirtinto bendrojo principo, pagal kurį PVM apskaičiuojamas remiantis atlygiu už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, t. y. pardavimo kaina.
- 24 Ši nukrypti leidžianti nuostata aiškintina siaurai, kad PVM direktyvos 392 straipsnis neprarastų savo prasmės (šiuo klausimu žr. 2021 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, 48 punktą).
- 25 Be to, reikia konstatuoti, kad, remiantis PVM direktyvos 12 straipsnio 3 dalimi, „žemė statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės (2021 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, 49 punktas).

- 26 Iš visų nurodytų nuostatų matyti, kad PVM direktyvos 392 straipsnyje numatyta nukrypti leidžianti schema taikoma tik žemei statybai, kuri, kaip ją apibrėžia valstybės narės, įsigyjama perpardavimo tikslais.
- 27 Taigi taikant PVM direktyvos 392 straipsnyje numatytą maržos apmokestinimo schemą įsigytos ir perparduotos prekės turi būti teisiškai tapačios.
- 28 Šiuo atveju *Les Anges d'Eux* ir *Cletimmo* įsigijo užstatytą žemę (ją sudarė žemės sklypai, kiekviename jų stovėjo gyvenamasis namas su ūkiniais pastatais). *Echo 5* įsigijo nekilnojamąjį turtą, t. y. gyvenamąjį namą su kiemu ir sodu, ūkiniais pastatais, šaltiniu ir mišku. Vėliau atsakovės pagrindinėje byloje padalijo ar performavo minėtą žemę tam, kad suformuotus sklypus galėtų perleisti kaip žemę statybai.
- 29 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į nacionalinės teisės aktuose įtvirtintas sąvokas ir visas pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių sudarymo aplinkybes, turi patikrinti, ar atsakovių pagrindinėje byloje įsigytas turtas laikomas „žeme statybai“, kaip ši sąvoka suprantama pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 3 dalį, taigi ir ar šiai sąvokai taikomas šios direktyvos 392 straipsnis.
- 30 Antra, dėl klausimo, ar pagal PVM direktyvos 392 straipsnį maržos apmokestinimo schema netaikoma žemės statybai tiekimui, kai nuo tokios žemės įsigijimo iki momento, kai apmokestinamasis asmuo ją perpardavė, jos ypatybės buvo pakeistos, pavyzdžiui, žemė buvo padalyta į sklypus, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas nusprendė, jog šis straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis neužkertą kelio taikyti maržos apmokestinimo schemos tokios žemės tiekimo sandoriams (šiuo klausimu žr. 2021 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, 62 punktą).
- 31 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad 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 (2021 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, 60 punktas).
- 32 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“ (2021 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Icade Promotion*, C-299/20, EU:C:2021:783, 61 punktas).
- 33 Taigi PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiama taikyti maržos apmokestinimo schemos žemės statybai, kuri pagal nacionalinę teisę laikoma tokia, tiekimo sandoriams, kai tokios žemės savybės buvo pakeistos, pavyzdžiui, padalijus ją į sklypus.
- 34 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą 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 užstatyta žemė nuo įsigijimo iki to momento, kai apmokestinamasis asmuo ją perpardavė, tapo žeme statybai, tačiau jis neužkertą

kelio taikyti šios schemos 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.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 35 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.

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

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 draudžiama taikyti maržos apmokestinimo schemą žemės statybai tiekimo sandoriams, kai ši įsigyta užstatyta žemė nuo įsigijimo iki to momento, kai apmokestinamasis asmuo ją perpardavė, tapo žeme statybai, tačiau jis neužkerta kelio taikyti šios schemos 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.

Parašai.