

Laikina versija

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 sigyt pastatų ir statybai skirtų žemės plotų tiekimas – Apmokestinamasis asmuo, neturintis teisės ? atskaitę sigyjant pastatus – PVM apmokestinamas perpardavimas – S?voka „žemės statybai“

I. ?žanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas nagrinėjant bendrovės *Icade Promotion SAS* (toliau – ieškov?) ir Prancūzijos mokesčių administratoriaus (konkrečiau – Valstybės tarnybos ir biudžeto ministerijos) ginčą dėl ieškovės sumokėto pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už statybai skirtų žemės plotų pardavimų 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 ? atskaitę juos sigydamas, kai tokie žemės plotai, juos padalijus ? 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

s?lygas labai konkre?iu atveju.

II. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

1. PVM direktyva

5. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.

<...>“

6. Šios direktyvos 12 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstyb?s nar?s apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kur? asmen?, kuris retkar?iais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijus? sandor?, ypa? kur? nors iš ši? sandori?:

a) pastato ar pastato dali? ir žem?s, ant kurios jis pastatytas, tiekim? iki pirmo pastato panaudojimo;

b) žem?s statybai tiekim?.

2. Taikant 1 dalies a punkt?, „pastatas“ – bet koks žem?je ?tvirtintas statinys.

Valstyb?s nar?s gali nustatyti 1 dalies a punkte nurodyto kriterijaus taikymo pastat? pertvarkymui išsamias taisykles ir apibr?žti, k? reiškia s?voka „žem?, ant kurios stovi pastatas“.

Valstyb?s nar?s 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 v?lesnio tiekimo dienos, jei pirmu atveju laikotarpis ne ilgesnis kaip penkeri metai, o antru atveju – ne ilgesnis kaip dveji metai.

3. Taikant 1 dalies b punkt?, „žem? statybai“ – neparuošta ar paruošta žem?, kaip j? apibr?žia valstyb?s nar?s.“

7. Min?tos direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Preki? tiekimo ar paslaug? teikimo, išskyrus nurodyt?ias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iosios šalies už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, ?skaitant tiesiogiai su ši? sandori? kaina susijusias subsidijas.“

8. Tos pa?ios direktyvos 135 straipsnyje nustatyta:

„1. Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

j) pastat? ar j? dali? ir žem?s, ant kurios jie pastatyti, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyt? tiekim?;

k) žem?s, kuri n?ra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žem?s statybai tiekim?;

<...> “

9. PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Valstyb?s nar?s gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius:

<...>

b) pastat? ar j? dali? ir žem?s, ant kurios jie pastatyti, tiekim?, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyt? tiekim?;

c) žem?s, kuri n?ra užstatyta, tiekim?, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žem?s statybai tiekim?;

<...>“

10. Šios direktyvos XIII antraštin?s dalies „Nukrypti leidžian?ios nuostatos“ 1 skyriuje „Iki galutini? proced?r? pri?mimo taikomos nukrypti leidžian?ios nuostatos“ yra 392 straipsnis, kuriame nustatyta:

„Valstyb?s nar?s gali numatyti, kad tiekiant pastatus ir žem? statybai, kuriuos apmokestinamasis asmuo ?sigijo perpardavimo tikslais ir kuriuos ?sigyjant pirkimo PVM nebuvo atskaitytas, apmokestinamoji vert? yra pardavimo ir pirkimo kain? skirtumas.“

2. **?gyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 1042/2013**

11. 2013 m. spalio 7 d. Tarybos ?gyvendinimo reglamente (ES) Nr. 1042/2013, kuriuo iš dalies kei?iamos ?gyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaug? teikimo vieta(3) (toliau – ?gyvendinimo reglamentas), numatyta ? pastar?j? reglament? ?traukti 13b straipsn?, kuriame nurodyta:

„Taikant [PVM direktyv?] „nekilnojamasis turtas“ yra:

<...>

b) bet kuris pastatas ar konstrukcija, ?tvirtinti ant žem?s arba žem?je virš arba žemiau j?ros lygio, kuri? negalima lengvai išmontuoti arba perkelti ? kit? viet?;

<...> “

12. ?gyvendinimo 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. vamzdinių 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 trauktos ? pajamų mokesčio, kuriuo apmokestinamas pramoninis ir komercinis pelnas, bazė

<...>

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 ?gijų? asmuo <...> gauna statybos leidimų arba leidimų 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 ?sigyja gyvenamosios paskirties pastatams statyti.

<...>

b) <...> pastat? pardavimas“

14. Bendrojo mokes?i? kodekso 268 straipsnyje nustatyta:

„257 straipsnio 6 punkte nurodyt? sandori? atveju prid?tin?s vert?s mokes?io baz? sudaro skirtumas tarp:

a. pirma, nurodytos kainos ir prie jos pridedam? mokes?i? arba rinkos vert?s, jeigu ji yra didesn? nei kaina su mokes?iais;

b. antra, <...>

– <...> sum?, kurias pardav?jas bet kuriuo pagrindu sumok?jo, kad ?sigyt? turt? <...>;

<...>“

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

„Bendrojo mokes?i? kodekso 257 straipsnio 6 punkte nurodyti asmenys negali atskaityti mokes?io, kuriuo apmokestintas pastat? ?sigijimas ar statyba <...>“

III. Faktin?s aplinkyb?s ir pagrindin? byla

16. Vykdydama nekilnojamojo turto pl?totojo veikl? ieškov? ?sigijo neparuoštus žem?s plotus iš PVM neapmokestinam? asmen? (priva?i? asmen? arba vietos savivaldos institucij?)(4). Šie ?sigijimai nebuvo apmokestinti PVM.

17. Pirma, šiuos žem?s plotus padalijusi ? sklypus ir atlikusi ?vairi? inžinerini? tinkl? (keli?, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotek?, telekomunikacij?) ?rengimo darbus ieškov? 2007 ir 2008 m. pardav? suformuotus sklypus su komunikacijomis fiziniams asmenims kaip statybai skirt? žem?s plot?, kuriame tur?jo b?ti statomi gyvenamosios paskirties pastatai. Ieškov? statybai skirt? žem?s plot? pardavimo sandoriams, sudarytiems nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2008 m. gruodžio 31 d., pritaik? maržai taikom? <...> PVM schem? pagal tuometines Bendrojo mokes?i? kodekso 257 straipsnio 6 punkto ir 268 straipsnio nuostatas.

18. Antra, ieškov? papraš? mokes?i? administratoriaus gr?žinti š? PVM, kuriuo apmokestinta marža ir kurio už 2007 m. sumok?ta 2 826 814 EUR, o už 2008 m. – 2 369 881 EUR. Šiuo klausimu ji gin?ijo mokes?i? administratoriaus pozicij?, kad toki? žem?s plot? pardavimams tur?jo b?ti taikoma maržos apmokestinimo PVM schema. Iš tikr?j? ieškov? buvo suinteresuota tuo, kad jai b?t? taikoma bendra tvarka, kai PVM apmokestinama pardavimo kaina, nes pagal pagrindin?s bylos aplinkyb?ms galiojusius nacionalin?s teis?s aktus statybai skirt? žem?s plot? pardavimas privatiems asmenims gyvenamosios paskirties pastatams statyti buvo neapmokestinamas PVM. Kita vertus, pagal tuos pa?ius teis?s aktus buvo draudžiama atskaityti PVM, kuriuo apmokestintas nekilnojamojo turto ?sigijimas, kai š? turt? perparduodant PVM baz? buvo apskai?iuojama remiantis marža.

19. Mokes?i? administratoriui atmetus ieškov?s prašym? ji pareišk? ieškin? *Tribunal administratif de Montreuil* (Montr?jaus administracinis teismas, Pranc?zija), kuris 2012 m. balandžio 27 d. sprendimu buvo atmestas.

20. *Cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio administracinis apeliacinis teismas, Pranc?zija) 2014 m. liepos 18 d. sprendimu pirm? kart? atmet? ieškov?s pateikt? apeliacin?

skund?.

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 ieškovų pateiktą apeliacinį skundą.

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

23. Ieškovų 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 vairių inžinerinių tinklų rengimo darbus, o po to juos pardavė fiziniams asmenims kaip statybai skirtą žemės plotą, kuriame turėjo būti statomi gyvenamosios paskirties pastatai.

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

25. Pirma, ieškovų tvirtina, kad, pagal šios direktyvos 392 straipsnį valstybės narės leidžiama žemės plotą statybai tiekimui taikyti maržos apmokestinimo schemą tik tuo atveju, jei tokį tiekimą vykdomas 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, ieškovų mano, kad pagal PVM direktyvos 392 straipsnį valstybės narės gali statybai skirtą žemės plotą tiekimui taikyti maržos apmokestinimo schemą tik tuo atveju, kai tokį tiekimą vykdomas apmokestinamasis asmuo tikrai perka ir perparduoda šiuos žemės plotus, bet nekeičia jų būklės. Taigi šios direktyvos 392 straipsnis netaikomas statyboms skirtą žemės plotą, 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 skirtą žemės plotą „įsigijimo 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 skirt? žem?s plot? tiekimo sandoriams šiais dviem atvejais:

- kai neužstatyti žem?s plotai nuo ?sigijimo iki to momento, kai apmokestinamasis asmuo juos perpardav?, tapo statybai skirtais žem?s plotais,
- kai nuo ši? žem?s plot? ?sigijimo iki momento, kai apmokestinamasis asmuo juos perpardav?, j? ypatyb?s buvo pakeistos, kaip antai jie buvo padalyti ? sklypus arba juose buvo atlikti ?vair?s inžinerini? tinkl? (keli?, geriamojo vandens, elektros, dujų?, nuotek?, telekomunikacij?) ?rengimo darbai?“

30. Pagrindin?s bylos šalys si?lo ? pirm?j? prejudicin? klausim? atsakyti taip:

- Ieškov? si?lo Teisingumo Teismui nuspr?sti, kad PVM direktyvos 392 straipsnis taikomas tik tais atvejais, kai apmokestinamasis prekybininkas negr?žint? PVM sumok?jo turt? ?sigydamas. Ji tvirtina, jog atsižvelgiant ? šios direktyvos 392 straipsnyje numatyt? s?lyg?, kad maržos apmokestinimo PVM schema taikoma, kai apmokestinamajam asmeniui „?sigyjant [turt?] pirkimo PVM nebuvo atskaitytas“, ši nekilnojamo turto apmokestinimo schema taikoma tik tuo atveju, kai ?sigydamas turt? apmokestinamasis prekybininkas sumok?jo PVM, netur?damas galimyb?s jo atskaityti. Kita vertus, min?ta schema tur?t? b?ti netaikoma, kai ?sigijimas buvo apmokestintas PVM, kur? apmokestinamasis prekybininkas gal?jo atskaityti, arba kai ?sigijimas nebuvo apmokestintas PVM.
- Pranc?zijos vyriausyb?s teigimu, PVM direktyvos 392 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? maržos apmokestinimo schem? statybai skirt? žem?s plot? tiekimo sandoriams galima taikyti tiek tada, kai j? ?sigijimas buvo apmokestintas PVM, o juos perparduodantis apmokestinamasis asmuo netur?jo teis?s atskaityti šio mokes?io, tiek ir tada, kai j? ?sigijimas nebuvo apmokestintas PVM d?l to, kad šis sandoris nepateko ? jo taikymo srit?, arba d?l to, kad, nors jis ir patenka ? ši? srit?, toks sandoris buvo neapmokestinamas PVM.

31. ? antrojo prejudicinio klausimo pirm? dal? šalys pagrindin?je byloje si?lo atsakyti taip:

- Ieškov? tvirtina, kad tam, jog b?t? taikoma maržos apmokestinimo PVM schema, reikia, kad apmokestinamasis prekybininkas b?t? ?sigij?s žem?s plot?, kuris pagal mokes?io teis?s aktus jo ?sigijimo dieną jau b?t? laikomas statybai skirtu žem?s plotu.
- Pranc?zijos vyriausyb?s teigimu, PVM direktyvos 392 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? galima taikyti maržos apmokestinimo schem? statybai skirt? žem?s plot? tiekimo sandoriams, kai apmokestinamasis prekybininkas šiuos žem?s plotus ?sigijo neužstatytus.

32. ? antrojo prejudicinio klausimo antr? dal? šalys pagrindin?je byloje si?lo atsakyti taip:

- Ieškov?s manymu, n?ra kli?i? taikyti maržos apmokestinimo PVM schem? tuo atveju, kai statybai skirtas žem?s plotas yra padalintas ? sklypus, ta?iau n?ra gautas leidimas statybai ar paruošimui, arba kai žem?s ploto paruošimo darbus atlieka pardav?jas. Kita vertus, ji mano, kad maržos apmokestinimo PVM schema tur?t? b?ti netaikoma tuo atveju, kai atlikti ?vairi? inžinerini? tinkl? ?rengimo žem?s plote darbai (keli?, geriamojo vandens, elektros, dujų?, nuotek?, telekomunikacij?), nes šie tinklai laikomi statiniais d?l j? susiejimo su žeme.
- Pranc?zijos vyriausyb?s nuomone, PVM direktyvos 392 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? maržos apmokestinimo PVM schema gali b?ti taikoma statybai skirt? žem?s plot? tiekimo sandoriams, kai per laikotarp? nuo šio j? ?sigijimo iki perpardavimo apmokestinamasis asmuo pakeit? j? ypatybes, kaip antai padalijo juos ? sklypus arba juose atliko paruošimo darbus

rengdamas keli? ir ?vairius inžinerinius tinklus.

33. Europos Komisija, kuri pasi?l? bendrai atsakyti ? abu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo užduotus klausimus, mano, kad PVM direktyvos 392 straipsnyje numatyta nuo bendros tvarkos nukrypstanti maržos apmokestinimo schema netaikoma perparduodant žem?s plot?, ?sigyt? be PVM, kuris buvo padalintas ? sklypus, kuriuose atlikti darbai juose ?rengiant ?vairius inžinerinius tinklus (keli?, geriamojo vandens, elektros, dujų?, nuotek?, telekomunikacij?).

V. Analiz?

A. Pirmin?s pastabos

34. Pirmiausia reikia pažym?ti, kad Teisingumo Teismas dar netur?jo progos išaiškinti PVM direktyvos 392 straipsnio.

35. Taip pat iš Komisijos pateiktos informacijos matyti, kad tik Pranc?zijos Respublika pasinaudojo PVM direktyvos 392 straipsnio nuostatomis ir galimybe nustatyti nuo bendros tvarkos nukrypstan?i? maržos apmokestinimo schem?, kitos valstyb?s nar?s nepasirinko tokios apmokestinimo tvarkos.

36. Savo klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, ar PVM direktyvos 392 straipsnyje numatyta nuo bendros tvarkos nukrypstanti maržos apmokestinimo schema taikoma tam tikriems sandoriams, susijusiems su žem?s plotais, kuriuos sudarydamas apmokestinamasis asmuo netur?jo teis?s ? atskait? žem?s plotus ?sigyjant, kai tokie žem?s plotai, juos padalijus ? sklypus ir atlikus paruošimo darbus, perparduodami kaip statybai skirti žem?s plotai.

37. Taigi Teisingumo Teismas turi išaiškinti, pirma, s?vok? „teis? ? atskait? ?sigyjant“ ir, antra, „perpardavimo tikslais [?sigyto]“ turto s?vok?, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 392 straipsn?.

38. Prieš išsamiau analizuojant pagrindinius šios nuostatos terminus manau, kad svarbu vis? pirma pažym?ti, jog, mano nuomone, su nekilnojamojo turto sandoriu susijusi byla, kuri? nagrin?jant šioje byloje pateiktas prašymas priimti prejudicin? sprendim?, nepatenka ? PVM direktyvos 392 straipsnio taikymo srit?. Iš ties? neužstatytos žem?s ploto ?sigijimas, kuris neapmokestinamas PVM, v?liau (atlikti darbai ir) jo perpardavimas kaip statybai skirtas žem?s sklypas nepatenka ? nuo bendros tvarkos nukrypstan?ios maržos apmokestinimo schemos taikymo srit?. Taigi atrodo, kad minima schema taikoma tik tam tikrais keliais atvejais, kai kalbama apie perpardavimo tikslais ?sigytus statybai skirtus žem?s plotus ir pastatus, už kuriuos PVM buvo sumok?tas juos ?sigyjant, v?liau PVM neatskait?ius, priešingai nei tais atvejais, kai kalbama apie neužstatytus žem?s plotus, kurie pagal PVM direktyv? aiškiai yra neapmokestinami tokiu mokes?iu.

39. Toliau pateikta analize siekta pagr?sti pirmiau nurodyt? pastab?, pažodžiui, atsižvelgiant ? kontekst? ir teleologiškai aiškinant PVM direktyvos 392 straipsn?, kad Teisingumo Teismas gal?t? pateikti nauding? atsakym? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

B. D?l pirmojo prejudicinio klausimo

40. Pirmuoju savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar PVM direktyvos 392 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? galima taikyti maržos apmokestinimo schem? statybai skirt? žem?s plot? tiekimo sandoriams tiek tada, kai j? ?sigijimas buvo apmokestintas PVM, o juos perparduodantis apmokestinamasis asmuo netur?jo

teis?s atskaityti šio mokes?io, tiek ir tada, kai j? ?sigijimas nebuvo apmokestintas PVM d?l to, kad šis sandoris nepateko ? jo taikymo srit?, arba d?l to, kad, nors jis ir patenka ? šią srit?, tokio sandorio leista neapmokestinti PVM.

1. ***D?l formuluot?s „teis? ? atskait? ?sigyjant“ pažodinio aiškinimo***

41. Ieškov? tvirtina, kad nekilnojamojo turto maržos apmokestinimo schema taikoma tik tuo atveju, kai apmokestinamasis prekybininkas PVM sumok?jo j? ?sigydamas ir netur?jo galimyb?s atskaityti PVM. Kita vertus, ieškov?s nuomone, min?ta schema tur?t? b?ti netaikoma, kai toks ?sigijimas buvo apmokestintas PVM, kur? apmokestinamasis prekybininkas gal?jo atskaityti, arba kai min?tas ?sigijimas nebuvo apmokestintas PVM.

42. Ieškov?s aiškinimas vis? pirma grindžiamas PVM direktyvos 392 straipsnio versija angl? kalba, kurioje konkre?iai kalbama apie pirkimo „PVM neatskaitomum?“⁽⁵⁾, ir daroma išvada, kad šis straipsnis taikomas tik tais atvejais, kai pirk?jas tikrai iš pradži? sumok?jo tok? mokest? netur?damas galimyb?s jo atskaityti.

43. Pranc?zijos vyriausyb? savo ruožtu mano, kad reikia remtis PVM direktyvos 392 straipsnio versijos pranc?z? kalba, kurioje visiškai neužsimenama apie perpardavimui skirt? žem?s plot? pardavimo apmokestinim? PVM, pažodiniu aiškinimu. Šios vyriausyb?s nuomone, darytina išvada, kad versijoje pranc?z? kalba vartojama formuluot? („teis? ? atskait? ?sigyjant“, *pranc.* „droit à déduction à l'occasion de l'acquisition“) iš ties? gali apimti tiek atvej?, kai pardavimas nebuvo apmokestintas tokiu mokes?iu (taigi n?ra teis?s ? atskait?), tiek atvej?, kai, priešingai, pirminis pardavimas buvo apmokestintas PVM, ta?iau apmokestinamasis asmuo netur?jo teis?s j? atskaityti.

44. Perskai?ius ?vairias PVM direktyvos 392 straipsnio kalbines versijas iš tikr?j? matyti, kad vartojami žodžiai skiriasi, taigi d?l to gali kilti aiškinimo klausim?. Iš ties? šios nuostatos versijoje pranc?z? kalba kalbama tik apie tai, kad n?ra „teis?s ? atskait?“, nenurodant, ar tokios teis?s nebuvimas papras?iausiai susij?s su tuo, kad pirminis sandoris nebuvo apmokestintas PVM, ar jis buvo apmokestintas nesuteikiant teis?s v?liau jo atskaityti⁽⁶⁾. Vis d?lto min?tos nuostatos versijoje angl? kalba konkre?iai kalbama apie „pirkimo PVM“ (arba „apmok?t? ?sigyjant“), nurodant, kad jis „nebuvo neatskaitomas“ (angl. „the VAT on the purchase was not deductible“), taigi beveik nekyla abejoni?, kad toki? žem?s plot? pardavimas iš esm?s tur?t? b?ti apmokestintas PVM⁽⁷⁾.

45. Atsižvelgiant ? pasteb?tus skirtumus ?vairiose PVM direktyvos 392 straipsnio kalbin?se versijose reikia priminti, kad pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? vienoje iš S?jungos teis?s nuostatos kalbini? versij? vartojama formuluot? negali b?ti vienintelis šios nuostatos aiškinimo pagrindas ar ?gyti prioritet? kit? kalbini? versij? atžvilgiu⁽⁸⁾.

46. Taip pat reikia priminti, kad esant ?vairi? ES teksto kalbini? versij? neatitikim?, nagrin?jama nuostata turi b?ti aiškinama atsižvelgiant ? teis?s akto, kurio dalis ji yra, tiksl? ir bendr? strukt?r?⁽⁹⁾.

2. ***D?l formuluot?s „teis? ? atskait? ?sigyjant“ aiškinimo atsižvelgiant ? kontekst?***

47. Pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? S?jungos teis?s nuostatos genez? gali suteikti svarbios informacijos j? aiškinant⁽¹⁰⁾. Taigi reikia išnagrin?ti aplinkybes, kuriomis buvo priimta PVM direktyva ir nustatyti, ar esama element?, leidžian?i? patikslinti jos turin? ir palengvinti jos aiškinim?.

48. Šiuo klausimu Komisija tvirtina, kad remiantis tuo, kaip ji PVM direktyvos 392 straipsn? aiškino 1992 m., maržos apmokestinimo PVM schema turi b?ti taikoma žem?s plotams, kurie

žsigyti be PVM.

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 tokio pastato grąžinimą į prekybą, dėl kurios kiltų pernelyg didelė mokesčių našta prekybai nekilnojamojo turto, reikėtų nukrypti nuo bendraisiais principais grindžiamo apmokestinimo ir numatyti galimybes 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 tik 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, kurio 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. Tokių nuomonių patvirtina formuluotės „teisė į atskaitą įsigyjant“ teleologinis aiškinimas, kurį toliau aptarsiu ir kuriuo remiantis galima išsamiai atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimų.

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

54. Taigi apmokestinamojo asmens vykdomas statybai skirtas 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 pastarąjį 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 aiškinamas siaurai, tačiau taip, kad ši nuostata neprarastų savo prasmės(14).
57. Antra, taip pat svarbu pažymėti, kad PVM direktyvoje aiškiai atskiriamas, iš vienos pusės, statybai skirtų žemės plotų tiekimas, kuriam (kaip ir pastatų atveju) taikoma bendra tvarka ir jis yra apmokestinamas PVM, ir, iš kitos pusės, neužstatytų žemės plotų tiekimas, kuris neapmokestinamas šiuo mokesčiu(15).
58. Remiantis PVM direktyvos 12 straipsnio 3 dalimi, taikant šio straipsnio 1 dalies b punktą, „žemės statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip ji 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, tiekimui(16).
59. Valstybių narių diskrečių apibrėžiant srovą „žemės statybai“ taip pat riboja srovą „pastatas“, kurių Sąjungos teisės aktų leidėjas labai plačiai apibrėžė PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje, kaip „bet kokį žemėje tvirtintą statinį“(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 leidžiančiu schema.

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

61. Prancūzijos vyriausybė ir ieškovų pabrėžia, kad PVM direktyva, be kita ko, siekiama užtikrinti mokesčių neutralumo principą, ir kad šios direktyvos 392 straipsnis turėtų būti aiškinamas atsižvelgiant į šį principą. Vis dėlto panašu, kad atitinkamos šalys skirtingai aiškina minėtą principą.
62. Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją laikantis mokesčių neutralumo principo draudžiama, viena vertus, PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašios prekės, kurios konkuruoja tarpusavyje, tiekimą ir, kita vertus, apmokestinimo PVM srityje skirtingai vertinti tokių pačių veiklų vykdančius ekonominės veiklos vykdytojus(18).

63. Ieškovas 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 pigo pigo, kurio apmokestinamasis prekybininkas negalėjo atskaityti, apmokestinimo. Tam, kad ši PVM našta būtų sumažinta ir PVM nebūtų apmokestinama pardavimo kaina, kuri paskaičiuotas neatskaitytas pigas pigo pigimo PVM, pagal PVM direktyvos 392 straipsnį galima apmokestinti tik maržą, t. y. pardavimo ir pirkimo kainos skirtumą, taigi marža sumažinama pigo nesusigrąžintu PVM, kad būtų atkurtas mokesčio neutralumas. Todėl ieškovas mano, kad mokesčio skaičiavimas nuo visos pardavimo kainos, kuri pmonė gavo vykdydama pigas pigo tiekimą, nors ji pigo pigo ji negalėjo atskaityti PVM, kuris lieka ptrauktas p pirkimo kainą, lemtų dvigubą apmokestinimą.

64. Priešingai, ieškovas manytu, maržos apmokestinimo PVM schemai iškelto tikslo požiriu nra pagrindo PVM taikyti pigas pigo, kurio pigimas nebuvo apmokestintas PVM, arba tam tikrais atvejais kai PVM buvo susigrąžintas, pardavimui. Jei taip būtų, ieškovas manytu apmokestinamajam prekybininkui būtų suteikiamas nepagrįstas finansinis ir konkurencinis pranašumas, darantis neigiamą poveiką viešiesiems finansams.

65. Prancūzijos vyriausybė savo ruožtu teigia, kad ieškovas siūlomą aiškinimą, pirma, pažeidžiamas mokesčio neutralumo principas, ir, antra, nepaisoma esminio PVM požymio(19). Iš tiesų siekiant užtikrinti PVM neutralumą ši esminio požymio gyvendinimas reiškia, kad tam tikrai prekei, kuri, pirmą kartą ji galutinai suvartojus, vėl sugrąžinama ekonomini gamybos ar platinimo procese, 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 galimybių, p mokesčio bazė ptraukiama ne tik kaina, kuri jau buvo apmokestinta galutiniu PVM, bet ir pati tokio PVM suma. Tai taip pat reikštų, kad galutinį PVM našta priklausytų nuo ekonominio ciklo, be kita ko, nuo galutinio vartojimo atvejų skaičiaus ir šiais atvejais sumokėtų kainų, neatsižvelgiant p siekiamą neutralumo tikslą.

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

68. Taigi manau, kad atsižvelgiant p Sjungos 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 pigimas nepatenka p PVM taikymo sritį (pavyzdžiui, gyvenamieji pastatai, turtas, „suvartotas“ pirmą kartą juo pasinaudojus), vėliau vėl patenka p „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, kad tai, jog apmokestinamojo prekybininko atliekamas naudotos prekės tiekimas apmokestinamas nuo visos jos kainos, kai kaina, už kurią jis pigijo ši prekė, 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 mokesčio neutralumo principo taikymą laikantis Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kartu užtikrinant, kad PVM atžvilgiu skirtingai nebūtų vertinamas panaši prekė, kurios konkuruoja tarpusavyje, tiekimas ir kad apmokestinimo PVM

sirtyje skirtingai nebūtą vertinami tokių pačių veiklų vykdančios 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 skirtu žemės plotu 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 jį 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 panašios prekės, 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 pirmąjį atvejų būtų taikoma maržos apmokestinimo schema, o antrąjį atvejų 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 apskaitinio 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 tiksliai apibrėžti šios nukrypti leidžiančios schemos taikymo sritį, ir, antra, užtikrinti vienodą ir skaidrų jos taikymą visiems tokio subjekto, 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 skirtu žemės plotu ar pastatu įsigijimas perpardavimo tikslu nėra apmokestinamas PVM, o apmokestinamojo prekybininko sumokėta įsigijimo kaina iš tikrųjų apima neatskaitytino PVM sumą, kurių 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 ieškovų nurodytu atveju, kai apmokestinamasis asmuo perka statybai skirtų žemės plotų, 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 (-) žemės plotas (-) įsigijimas, nei paskesni jo (-) įsigijimai negali būti apmokestinami PVM.

77. Darytina išvada, kad tokio žemės ploto perpardavimo atveju, net jeigu per laiką iki perpardavimo jis tapo „apmokestinamu“, kaip statybai skirtas žemės plotas, dvigubo apmokestinimo pavojus 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 klausimas dėl jų „grąžinimo“ prekybos. Taigi šiais dviem atvejais nesusiklosto situacija, kai PVM „lieka trauktas“ 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. Apibendrinant, manau, kad PVM direktyvos 392 straipsnis turėtų būti taikomas tik perpardavimo tikslu 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, apima PVM sumą, kuri pirminis pardavėjas (neapmokestinamasis asmuo) sumokėjo pirkimo metu.

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

81. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau pirmąjį klausimą atsakyti: PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jo maržos apmokestinimo schemą statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams galima taikyti tiek tada, kai jų įsigijimas buvo apmokestintas PVM, o juos perparduodantis apmokestinamasis asmuo neturėjo teisės atskaityti šio mokesčio, tiek 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, apima PVM sumą, kuri pirminis pardavėjas (neapmokestinamasis asmuo) sumokėjo pirkimo metu. Vis dėlto ši nuostata netaikoma statybai skirtų žemės plotų tiekimo sandoriams, kai tokie žemės plotai pirminiam įsigijimui, kaip neužstatyti žemės plotai, 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 jo maržos apmokestinimo schemą 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, kaip antai jie buvo padalyti į sklypus arba juose buvo atlikti įvairi inžineriniai tinklai (kelių, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotekų, telekomunikacijų) rengimo darbai.

83. Iškart reikia pažymėti, kad analizė, kuri 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 įsigijamas žemės plotas pagal

mokesčių teisės aktus jo įsigijimo momentu jau yra laikomas statybai skirtu žemės plotu. Taigi maržos apmokestinimo PVM schema netaikoma statybai skirtam žemės plotui tiekimui, kai jis pirminiam įsigijimui, kaip neužstatytas žemės plotas, ši direktyva nebuvo taikoma.

84. Vis dėlto išsamiai išnagrinėsiu pateiktą klausimą, kad Teisingumo Teismas galėtų pateikti naudingą atsakymą prašymui 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 traukoje prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį maržos apmokestinimo schema galima taikyti statybai skirtam žemės plotui 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. Šis žemės plotas 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 „įsigyti perpardavimo tikslais“. Toks aiškinimas taip pat patvirtina šios direktyvos 392 straipsnio kontekstinis ir teleologinis aiškinimai(24).

88. Taigi atrodo, kad šios nuostatos taikymo sritis aiškiai patenka tik žemės plotai, kurie nuo pat pradžių skirti pastatams statyti, ir kurie jį įsigijimo momentu jau buvo laikomi „statybai skirtais žemės plotais“ pagal nacionalinius teisės aktus. Darytina išvada, kad šios nuostatos taikymo sritis neturėtų patekti neužstatyti žemės plotai, kurie nėra skirti pastatams statyti ir paprastai yra neapmokestinami PVM. Kitaip tariant, atrodo, kad pasikeitus tokiam žemės plotui kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje teisiniui statusui, maržos apmokestinimo schema, kuriai būtinas įsigijamos 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 antrojo klausimo pirmą dalį atsakyti, kad PVM direktyvos 392 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad maržos apmokestinimo schema negali būti taikoma statybai skirtam žemės plotui tiekimo sandoriams, kai apmokestinamasis prekybininkas šiuos žemės plotus įsigijo neužstatytus.

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

91. Antroje klausimo traukoje prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar pagal PVM direktyvos 392 straipsnį maržos apmokestinimo schema netaikoma statybai skirtam žemės plotui tiekimui, kai nuo šio žemės pločio įsigijimo iki momento, kai apmokestinamasis asmuo juos perpardavė, jos ypatybės buvo pakeistos, kaip antai jie buvo padalyti į sklypus arba juose buvo atlikti paruošimo darbai, atliekant įvairius inžinerinius tinklus (kelių, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotekų, telekomunikacijų) rengimo darbus.

92. Siekiant išnagrinėti šį klausimo dalį reikės išanalizuoti, ar PVM direktyvos 392 straipsnyje pavartoti žodžiai „įsigyti perpardavimo tikslais“ reiškia, kad perparduodamas nepakeistos būklės turtas, jame nepradėjus jokių plataus masto darbų, kaip tai teigia Komisija, arba, priešingai, ar,

remiantis Prancūzijos vyriausybės aiškinimu, tokie darbai nėra kliūtis taikyti šį nuostatą.

93. Ieškovas 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 taikyti šią schemą.

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 vardintas kaip „neužstatytas“, ir dėl to galėtų būti laikomas „statybai skirtu žemės plotu“, atsižvelgiant į tai, kad ši dviejų rūšių žemės plotai iš tikrųjų gali nedaug skirtis.

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 tokie nuomonę patvirtina Teisingumo Teismo jurisprudencija(26).

98. Remiantis šiais argumentais galima būtų teigti, kad pakeitimai, kurie gali būti atlikti nagrinėjamame žemės plote (neatsižvelgiant į jo 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 „žemės 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 nuostatomis.

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

102. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad remiantis pažodiniu aiškinimu žodžiai „sigijo 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.

105. Antra, atrodo, kad Prancūzijos vyriausybės pasiūlytame aiškinime neatsižvelgta į tai, kad dėl ieškovų 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 gyvendinimo reglamente „nekilnojamasis turtas“ apibrėžtas kaip bet kuris „pastatas“ ar „konstrukcija, įtvirtinti ant žemės arba žemėje virš arba žemiau įros lygio, kurių negalima lengvai išmontuoti arba perkelti į kitą vietą“, kaip pavyzdžiui „stacionarių konstrukcijų statyb[ai] ant žemės, taip pat su stacionariomis konstrukcijomis, kaip antai dujų, vandens, nuotekų ir pan. vamzdinių sistemomis, susij[usios] statybos ir griovimo darb[ai]“(29).

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

108. Taigi, kaip pagrįstai pažymi ieškovai 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 „sigijo perpardavimo tikslais“ reiškia prekės perpardavimą nepakeitus jos būklės, neatlikus plataus masto darbų. Atrodo, kad tokia nuomonė dera su maržos apmokestinimo schemos, kuri yra siauriai aiškinama nukrypti leidžianti schema, esme.

110. Galiausiai siekiant išsamumo, taip pat reikia išnagrinėti, ar mano siūlomas atsakymas į šį klausimą dėl to, toks pats tuo atveju, kai nuo pirminio įsigijimo momento iki perpardavimo ieškovų nebūtų atlikusi antrajame klausime aprašytą darbą, o šiuos žemės plotus tik būtų padalijusi į sklypus. Atrodo, kad toks yra prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyto klausimo antros dalies pirmas aspektas.

111. Remiantis šios išvados 105–107 punktuose išdėstytais argumentais dėl sklypų projektavimo žemės plote negavus statybos leidimo, neatliekant tokių paruošimo darbų, kokius atliko ieškovai, žemės plotų teisinis vertinimas negalėtų pasikeisti atsižvelgiant į Sąjungos teisę ir Teisingumo

Teismo jurisprudencij?.

112. Taigi atlikus kadastrin? padalijim?, po kurio žem?s plotas gali b?ti parduotas j? padalijus ? tam tikrus sklypus, paprastai netur?t? sukurti prid?tin?s vert?s, d?l kurios b?t? pagr?sta taikyti bendr? pardavimo kainos apmokestinimo PVM schem?. Be to, neatlikus darb? toks žem?s plotas negali b?ti laikomas „pastatu“.

113. Darytina išvada, kad žem?s ploto padalijimui atlikus tik paprastus kadastrinius pakeitimus, po kuri? galima perparduoti kelis žem?s sklypus, gal?t? b?ti taikoma PVM direktyvos 392 straipsnyje numatyta maržos apmokestinimo PVM schema. Vis d?lto reikia pažym?ti, kad skirtingai nei pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? atveju, toks aiškinimas reiškia, kad kadastriniu poži?riu padalintas ir v?liau perparduotas žem?s plotas nuo pat jo ?sigijimo turi tur?ti „žem?s statybai“ status?.

114. Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, si?lau ? antrojo klausimo antr? dal? atsakyti, kad PVM direktyvos 392 straipsnyje numatyta nukrypti leidžianti maržos apmokestinimo schema netaikoma žem?s ploto, kurio ypatyb?s nuo jo ?sigijimo iki jo perpardavimo momento buvo pakeistos, kaip antai jame buvo atlikti ?vairi? inžinerini? tinkl? (keli?, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotek?, telekomunikacij?) ?rangimo darbai, perpardavimui. Vis d?lto šios direktyvos 392 straipsnis taikomas tuo atveju, kai nuo statybai skirto žem?s ploto pirminio ?sigijimo iki jo perpardavimo šis žem?s plotas buvo pakeistas tik tiek, kad jis buvo padalintas ? sklypus.

VI. Išvada

115. Atsižvelgdamas ? išd?stytus argumentus, si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Conseil d'État* (Pranc?zija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 392 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? maržos apmokestinimo schem? statybai skirt? žem?s plot? tiekimo sandoriams galima taikyti tiek tada, kai j? ?sigijimas buvo apmokestintas prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM), o juos perparduodantis apmokestinamasis asmuo netur?jo teis?s atskaityti šio mokes?io, tiek ir tada, kai j? ?sigijimas nebuvo apmokestintas PVM d?l to, kad šis sandoris nepateko ? jo taikymo srit?, o kaina, už kuri? apmokestinamasis prekybininkas ?sigijo šias prekes, apima PVM sum?, kuri? pirminis pardav?jas (neapmokestinamasis asmuo) sumok?jo pirkimo metu. Vis d?lto ši nuostata netaikoma statybai skirt? žem?s plot? tiekimo sandoriams, kai toki? žem?s plot? pirminiam ?sigijimui, kaip neužstatyt? žem?s plot?, ši direktyva nebuvo taikoma.

2. Direktyvos 2006/112 392 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad maržos apmokestinimo schema negali b?ti taikoma statybai skirt? žem?s plot? tiekimo sandoriams, kai apmokestinamasis prekybininkas šiuos žem?s plotus ?sigijo neužstatytus.

Šiame 392 straipsnyje numatyta nukrypti leidžianti maržos apmokestinimo schema netaikoma žem?s ploto, kurio ypatyb?s nuo jo ?sigijimo iki jo perpardavimo momento buvo pakeistos, kaip antai jame buvo atlikti ?vairi? inžinerini? tinkl? (keli?, geriamojo vandens, elektros, dujų, nuotek?, telekomunikacij?) ?rangimo darbai, perpardavimui. Vis d?lto min?tas 392 straipsnis taikomas tuo atveju, kai nuo statybai skirto žem?s ploto pirminio ?sigijimo iki jo perpardavimo šis žem?s plotas buvo pakeistas tik tiek, kad jis buvo padalintas ? sklypus.

1 Originalo kalba: pranc?z?.

- 2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).
- 3 OL L 284, 2013, p. 1.
- 4 Pirminis šis žemės plotas įsigijimo data nenurodyta nei prašyme priimti prejudicinį sprendimą, nei šalių pagrindinėje byloje pastabose.
- 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.
- 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 („??? ????? ????????? ????????? ???? ??? ?????“), 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 („?? ????? ???? ????? ????????? ?? ??????? ?? ?????????“), vengrų („nem volt adólevonásra jogosult“), lenkų („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu“), rumunų („care nu a fost deductibil? TVA la cumpărare“) ir suomių („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta“) kalbomis.
- 8 Žr. 2019 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *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. Sprendimas *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. Sprendimas *G.S. ir V.G.* (Grasmai viešajai tvarkai) (C-381/18 ir C-382/18, EU:C:2019:1072, 55 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 11 Pagal 1989 m. liepos 18 d. aštuonioliktosios Tarybos direktyvos 3 straipsnį pateikta ataskaita dėl pereinamojo laikotarpio nuostatų, kildinamą 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*].
- 14 Pagal analogiją žr. 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, 22 ir 23 punktai) ir 2019 m. rugsėjo 5 d. Sprendimas *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, 32 punktas).
- 15 Šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimas *Woningstichting Maasdriel* (C-543/11,

EU:C:2013:20, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

16 Šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendim? *Woningstichting Maasdriel* (C?543/11, EU:C:2013:20, 30 punktas) ir 2019 m. rugs?jo 4 d. Sprendim? *KPC Herning* (C?71/18, EU:C:2019:660, 53 punktas).

17 Žr. 2019 m. rugs?jo 4 d. Sprendim? *KPC Herning* (C?71/18, EU:C:2019:660, 54 punktas).

18 Žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendim? *Woningstichting Maasdriel* (C?543/11, EU:C:2013:20, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

19 Kaip primena Pranc?zijos vyriausyb?, esminiai PVM požymiai vis? pirma yra tokie: pirma, PVM bendrai taikomas operacijoms, kuri? objektas yra prek?s ar paslaugos; antra, jo dydis apskai?iuojamas proporcingai apmokestinamojo asmens už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas gautai sumai; tre?ia, mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ar paskirstymo proceso etape, ?skaitant mažmenin?s prekybos etap?, neatsižvelgiant ? pirma atlikt? sandori? skai?i?; ir, ketvirta, iš mokes?io, kur? apmokestinamasis asmuo turi sumok?ti, yra atskaitomos pirmesniuose proceso etapuose sumok?tos sumos, t. y. konkre?iame etape mokestis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios prid?tin?s vert?s, ir kad galiausiai jo mok?jimo našta tenka galutiniam vartotojui (2019 m. birželio 12 d. Sprendimo *Oro Efectivo*, C?185/18, EU:C:2019:485, 23 punktas).

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

21 Žr. šios išvados 62 punkt?.

22 2011 m. rugs?jo 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 mokes?i? kodeksas) 150 U ir 150 VD straipsnius, *Code belge des impôts sur les revenus 1992* (1992 m. Belgijos pajam? mokes?io kodeksas) 90 straipsnio 10 punkt?, *Kodikas forologias isodimatos* (Pajam? mokes?io kodeksas (Graikija), Nr. 4172/2013 (FEK A'167/23.8.2013), iš dalies pakeistas ?statymu 4254/2014 (FEK A'85/07.04.2014)) 41 straipsnio 5 dal?.

24 Žr. šios išvados 47–81 punktus.

25 Žr. šios išvados 56 punkt?.

26 Žr. 2019 m. rugs?jo 4 d. Sprendim? *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 analogij? žr. 2017 m. lapkri?io 16 d. Sprendim? *Kozuba Premium Selection* (C?308/16, EU:C:2017:869, 32 ir 33 punktai).

29 Žr. ?gyvendinimo reglamento 13b straipsnio b punt? ir 31a straipsnio 2 dalies d punkt?.