



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. kovo 9 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – 12 straipsnio 1 ir 2 dalys – Pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimas iki pirmo pastato panaudojimo – Vidaus teisės nuostatų, numatančių kriterijaus, susijusio su pirmu pastato panaudojimu, taikymą, nebuvimas – 135 straipsnio 1 dalies j punktas – Neapmokestinimas – Pastato, pirmą kartą panaudoto iki pertvarkymo, tiekimas po pertvarkymo – Nacionalinė administracinė doktrina, pagal kurią iš esmės pertvarkyti pastatai laikomi naujais pastatais“

Byloje C-239/22

dėl *Cour de cassation* (Belgija) 2022 m. kovo 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2022 m. balandžio 5 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Belgijos valstybė,

Promo 54 SA

prieš

Promo 54 SA,

Belgijos valstybę

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan (pranešėjas), teisėjai N. Piçarra ir M. Gavalec,

generalinis advokatas A. Rantos,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Promo 54 SA*, atstovaujamos *avocat P. Wouters*,

* Proceso kalba: prancūzų.

- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos P. Cottin, J.-C. Halleux ir C. Pochet,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia, C. Ehrbar ir V. Uher,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

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) 12 straipsnio 1 ir 2 dalių ir 135 straipsnio 1 dalies j punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Promo 54 SA*, veikiančios nekilnojamojo turto projektų vystymo srityje, ir Belgijos valstybės ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kurį ši bendrovė turi sumokėti už buvusios mokyklos pertvarkymą į butus ir biurus, sumos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje 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“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

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

- 5 Minėtos direktyvos 12 straipsnio 1 ir 2 dalyse 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.“

6 Tos pačios direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

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

<...>“

Belgijos teisė

7 *Code de la TVA* (PVM kodeksas) 1 straipsnio 9 dalyje numatyta:

„Šiame kodekse vartojamų sąvokų apibrėžtys:

1) pastatas ar pastato dalis – bet koks su žeme sujungtas statinys;

2) žemė – tai žemės sklypas, kuriame leidžiama statyti ir kurį tas pats asmuo perleidžia tuo pačiu metu kaip ir pastatą, kuris ant jo pastatytas.

Pirmos pastraipos 2 punktas netaikomas 44 straipsnio 3 dalies 2 punkto d papunkčiui.“

8 PVM kodekso 44 straipsnio, susijusio su neapmokestinimu, 3 dalyje numatyta:

„PVM neapmokestinami:

1) šie sandoriai:

a) pagal savo pobūdį nekilnojamojo turto tiekimas;

Vis dėlto, išskyrus 1 straipsnio 9 dalyje nurodytą pastatų, pastatų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimą, jeigu jie perleidžiami ne vėliau kaip iki gruodžio 31 d. antrųjų metų, einančių po metų, kai 1 straipsnio 9 dalies pirmoje pastraipoje nurodytą turtą pirmą kartą panaudojo ar juo naudojosi:

- 12 straipsnio 2 dalyje nurodytas apmokestinamasis asmuo, kuris pastatė, užsakė pastatyti ar įsigijo su mokesčiu 1 straipsnio 9 dalies 1 punkte nurodytą turtą,
- apmokestinamasis asmuo, nurodytas 8 straipsnio 1 dalyje, arba
- bet kuris kitas apmokestinamasis asmuo, kuris Karalius nustatyta forma ir tvarka išreiškė ketinimą atlikti tokį perleidimą su mokesčiu.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 9 2008 m. birželio 6 d. *Promo 54* ir kita bendrovė *Immo 2020* sudarė bendradarbiavimo sutartį, pagal kurią *Immo 2020*, žemės sklypo, kuriame buvo pastatyta buvusi mokykla, šiuo atveju kolegija, savininkė, pavedė *Promo 54* užduotį prižiūrėti šios kolegijos pertvarkymą į butus ir biurus ir šio nekilnojamojo turto pardavimą. 2009 m. vasario 18 d. aktu *Immo 2020* taip pat atsisakė teisės į daikto pagerinimą (*droit d'accession*) *Promo 54* naudai.
- 10 Šių būsimų butų juridinių pardavimo sandorį sudarė dvi atskiros su pirkėjais sudarytos sutartys. Pirmą, pirkėjai sudarė sutartį su *Immo 2020* dėl dalies pertvarkytino buvusios mokyklos pastato ir dalies žemės sklypo, kuriame jis pastatytas, pardavimo. Antra, tą pačią dieną *Promo 54* su pirkėjais sudarė renovacijos darbų atlikimo sutartį.
- 11 Belgijos mokesčių administratorius nusprendė, kad tai yra dirbtinai išskaidytas sandoris, siekiant piktnaudžiaujant gauti mokesčio lengvata. Iš tikrųjų šis sandoris buvo vienas naujų butų tiekimo sandoris, apmokestinamas 21 % PVM tarifu, o ne seno pastato ir žemės sklypo, kuriame jis pastatytas, pardavimo sandoris, po pastato renovacijos apmokestinamas lengvatiniu 6 % tarifu.
- 12 *Promo 54* apskundė šį perkvalifikavimą *Tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas, Belgija), tačiau šis atmetė jos ieškinį.
- 13 Nagrinėdamas bylą apeliacine tvarka *Cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija) nusprendė, kad nustatydamas, ar turtas yra „naujas“, mokesčių administratorius naudojami tam tikra diskrecija, o valstybėms narėms pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą suteiktų galimybių įgyvendinimas nebūtinai tam, kad seni pastatai, kurie buvo iš esmės pertvarkyti, galėtų būti laikomi „naujais“ pastatais, nurodytais PVM kodekso 44 straipsnio 3 dalies 1 punkto a papunktyje. Vis dėlto šio teismo teigimu, nagrinėjamu atveju buvo pastatyti nauji pastatai, kurie gali būti pirmą kartą panaudoti, todėl jiems negali būti taikomas PVM kodekso 44 straipsnio 3 dalies 1 punkto a papunktyje numatytas pagal pobūdį nekilnojamojo turto tiekimo neapmokestinimas.
- 14 Tiek Belgijos valstybė, tiek *Promo 54* pateikė kasacinius skundus dėl *Cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija) sprendimo.
- 15 *Promo 54* teigimu, tik nauji pastatai, t. y. tiek, kurie dar nebuvo panaudoti, gali būti apmokestinami PVM. Taigi ji mano, kad nuo pirmojo panaudojimo ar naudojimo bet koks pastatas tampa nebenaugas, nes Belgijos valstybė nepasinaudojo galimybe nustatyti „pirmo pastato panaudojimo“, numatyto PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkte, kriterijaus taikymo

pastatų pertvarkymui tvarką. Nesant tokio įgyvendinimo, kompetentingos valdžios institucijos negali sąvokos „pirmas pastato panaudojimas“ išplėsti ir taikyti renovuotam pastatui, kuris jau buvo panaudotas iki jo pertvarkymo.

- 16 Tokiomis aplinkybėmis *Cour de cassation* (Kasacinis teismas, Belgija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 1 ir 2 dalys ir 135 straipsnio 1 dalies [j punktas] turi būti aiškinami taip, kad, valstybei narei nenustačius pirmo pastato panaudojimo kriterijaus taikymo nekilnojamojo turto pertvarkymui tvarkos, pertvarkyto pastato, kurio pirmas panaudojimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos [2006/112/] 12 straipsnio [1 dalies a punktą] arba 12 straipsnio 2 dalies trečią pastraipą], įvyko iki pertvarkymo, tiekimas neapmokestinamas [PVM]?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 17 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punktas, siejamas su šios direktyvos 12 straipsnio 1 ir 2 dalimis, turi būti aiškinamas taip, kad pirmojoje nuostatoje numatytas neapmokestinimas, taikomas pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimui, išskyrus tų, kurie buvo patiekti iki pirmo jų panaudojimo, taip pat taikomas pastato, kuris buvo pirmą kartą panaudotas iki jo pertvarkymo, tiekimui, net jei atitinkama valstybė narė vidaus teisėje nenustatė pirmo pastato panaudojimo kriterijaus taikymo pertvarkytiems pastatams tvarkos, kaip tai leidžia padaryti minėta antroji nuostata.
- 18 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo.
- 19 Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkte numatytas PVM neapmokestinimas taikomas pastatų tiekimui, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą, t. y. išskyrus pastatų tiekimą, kuris buvo atliktas iki „pirmo pastato panaudojimo“ (šiuo klausimu žr. 2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo *KPC Hering*, C-71/18, EU:C:2019:660, 55 punktą).
- 20 Praktiškai šiomis nuostatomis daromas skirtumas tarp senų pastatų, kurių pardavimas iš esmės neapmokestinamas PVM, ir naujų pastatų, kurių pardavimui PVM taikomas, neatsižvelgiant į tai, ar vykdoma nuolatinė ekonominė veikla, ar ji vykdoma tik retkarčiais (šiuo klausimu žr. 2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo *KPC Hering*, C-71/18, EU:C:2019:660, 56 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Taigi apmokestinamojo asmens atliekamas pastato tiekimas iki jo „pirmo panaudojimo“ apmokestinamas, o pastato tiekimas po jo „pirmo panaudojimo“ galutiniam vartotojui yra neapmokestinamas.
- 21 Šių nuostatų *ratio legis* yra santykinis seno pastato pardavimu sukurtos pridėtinės vertės nebuvimas. Iš tiesų pastato pardavimas galutiniam vartotojui po jo pirmo tiekimo, kuris reiškia gamybos proceso pabaigą, nesukuria didelės pridėtinės vertės, todėl iš principo turi būti neapmokestinamas (2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo *KPC Hering*, C-71/18, EU:C:2019:660, 57 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 22 Nors PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkte įtraukta sąvoka „pirmas pastato panaudojimas“ jos neapibrėžiant, 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 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) parengiamuosiuose dokumentuose, kurie yra vis dar reikšmingi aiškinant PVM direktyvą, pažymima, kad „pirmo pastato panaudojimo“ kriterijus turi būti suprantamas kaip atitinkantis pastato savininko ar nuomininko pirmą kartą atliekamo naudojimo kriterijų.
- 23 Kadangi pertvarkyto seno pastato tiekimas, kaip ir naujo pastato tiekimas iki pirmo jo panaudojimo, sukuria pridėtinę vertę, jis atitinka PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą „pirmo pastato panaudojimo“ kriterijų ir lemia apmokestinamąjį sandorį.
- 24 Taigi, nors valstybės narės pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą turi teisę nustatyti „pirmo pastato panaudojimo“ kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui tvarką, vis dėlto ši nuostata negali būti aiškinama taip, kad taip valstybėms narėms leidžiama savo nacionalinės teisės aktuose pakeisti pačią sąvoką „pirmas pastato panaudojimas“, nes tai gali pakenkti šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkte numatyto neapmokestinimo veiksmingumui (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 45 punktą).
- 25 Teisingumo Teismas apibrėžė sąvoką „pastatų pertvarkymas“ ir nusprendė, kad atitinkamas pastatas turi būti iš esmės pakeistas, siekiant pakeisti jo naudojimą arba iš esmės pakeisti jo naudojimo sąlygas (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 52 punktą).
- 26 Laikydamosi šios sąvokos apimties, valstybės narės gali pasinaudoti PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta galimybe ir nustatyti, pavyzdžiui, kiekybinį kriterijų, pagal kurį tokio pertvarkymo išlaidos turi siekti tam tikrą atitinkamo pastato pradinės vertės procentinę dalį, kad būtų apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 48 punktą).
- 27 Nors nagrinėjamu atveju Belgijos įstatymų leidėjas nepasinaudojo šia galimybe priimdamas tokias privalomas nuostatas, Belgijos administratorius savo administracinėje praktikoje, susijusioje su PVM kodekso 44 straipsnio 3 dalies 1 punktu, naujiems pastatams prilygino senus pertvarkytus pastatus, kurie dėl pertvarkymo įgijo naujo pastato požymių.
- 28 Žinoma, pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją perkeliant direktyvą ypač svarbu, jog tam, kad būtų tenkinamas teisinio saugumo reikalavimas, privačių asmenų teisinė situacija turi būti aiški ir tiksli, kad jie galėtų žinoti visas savo teises ir prireikus jomis remtis nacionaliniuose teismuose (2007 m. birželio 7 d. Sprendimo *Komisija / Graikija*, C-178/05, EU:C:2007:317, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 29 Vis dėlto negalima teigti, kad jeigu atitinkama valstybė narė nepasinaudojo galimybe nustatyti pirmo pastato panaudojimo kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui tvarką, kuri pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą įgyvendinama privalomomis vidaus teisės nuostatomis, tam tikras pastatų pertvarkymas neapmokestinamas PVM pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punktą, siejamą su šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktu, ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją, aiškinant vidaus teisės nuostatose numatytą sąvoką „pirmas pastato panaudojimas“.

- 30 Iš tiesų tai reikštų, kad dėl to, jog valstybė narė pasinaudoja galimybe nustatyti pirmo pastato panaudojimo kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui tvarką, pastatas yra apmokestinimas PVM, nors apmokestinimas iš tikrųjų išplaukia iš pagrindinio principo, pagal kurį apmokestinimą lemia pridėtinė vertė, ir iš Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pateiktų apibrėžčių. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad neatrodo, jog šiuo atveju pakeitimų „esminis“ pobūdis, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 25 punkte nurodytą jurisprudenciją, kelia abejonių, o tai turi patvirtinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 31 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, tai, kad vidaus teisėje nėra nustatyta privaloma pirmo pastato panaudojimo kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui tvarka, nesuteikia šių pastatų neapmokestinimui tiesioginio taikymo, nors vidaus teisės aiškinimas pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punktą, siejamą su jos 12 straipsnio 1 dalies a punktu, ir su tuo susijusią Teisingumo Teismo jurisprudenciją, priešingai, lemia tokio neapmokestinimo netaikymą.
- 32 Taigi į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punktas, siejamas su jos 12 straipsnio 1 ir 2 dalimis, turi būti aiškinamas taip, kad pirmojoje nuostatoje numatytas neapmokestinimas, taikomas pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimui, išskyrus tų, kurie buvo patiekti iki pirmo jų panaudojimo, taip pat taikomas pastato, kuris buvo pirmą kartą panaudotas iki jo pertvarkymo, tiekimui, net jei atitinkama valstybė narė vidaus teisėje nenustatė pirmo pastato panaudojimo kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui tvarkos, kaip tai leidžia padaryti minėta antroji nuostata.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 135 straipsnio 1 dalies j punktas, siejamas su jos 12 straipsnio 1 ir 2 dalimis,

turi būti aiškinamas taip:

pirmojoje nuostatoje numatytas neapmokestinimas, taikomas pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimui, išskyrus tų, kurie buvo patiekti iki pirmo jų panaudojimo, taip pat taikomas pastato, kuris buvo pirmą kartą panaudotas iki jo pertvarkymo, tiekimui, net jei atitinkama valstybė narė vidaus teisėje nenustatė pirmo pastato panaudojimo kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui tvarkos, kaip tai leidžia padaryti minėta antroji nuostata.

Parašai.