



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. lapkričio 16 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 12 straipsnio 1 ir 2 dalys – 135 straipsnio 1 dalies j punktas – Apmokestinamieji sandoriai – Pastatų tiekimo neapmokestinimas – Sąvoka „pirmas panaudojimas“ – Sąvoka „pertvarkymas““

Byloje C-308/16

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2016 m. vasario 23 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gegužės 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Kozuba Premium Selection sp. z o.o.**

prieš

**Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie**

### TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai A. Rosas, C. Toader (pranešėja), A. Prechal ir E. Jarašiūnas,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Owsiany-Hornung,

susipažinęs su 2017 m. liepos 4 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

\* Proceso kalba: lenkų.

## 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 *Kozuba Premium Selection sp. z o.o.* (toliau – *Kozuba*) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (Varšuvos finansų rūmų direktorius, Lenkija, toliau – Direktorius) ginčą dėl pastato, kurį jo savininkas naudojo savo poreikiams ir kuris prieš pardavimą buvo atnaujintas, pardavimo sandorio apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 PVM direktyvos 7 ir 35 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:
  - „7) Net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio.
  - 35) Tam, kad Bendrijos nuosavi išteklių galėtų būtų surenkami vienoda tvarka visose valstybėse narėse, turėtų būti sudarytas bendras neapmokestinimo atvejų sąrašas.“
- 4 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“
- 5 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.“
- 6 Pagal šios direktyvos 12 straipsnio 1 ir 2 dalis:
  - „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.“

7 Pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ - tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

8 Šios direktyvos 135 straipsnio, esančio jos 3 skyriuje „Kita PVM neapmokestinama veikla“, 1 dalyje nustatyta:

„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;

<...>“

### ***Lenkijos teisė***

9 Iš dalies pakeisto 2004 m. kovo 11 d. *ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas; *Dz. U.*, Nr. 54, 535 pozicija) (toliau – PVM įstatymas) 2 straipsnio 14 punkte nustatyta:

„Taikant šį skyrių, vartojamos šios sąvokos:

<...>

„Pirmas panaudojimas“ – vykdant apmokestinamuosius sandorius perdavimas naudoti pirmam pastatų, statinių ar jų dalių pirkėjui ar naudotojui po to, kai jie:

a) pastatomi arba

b) pagerinami, jeigu pagerinant patirtos išlaidos, kaip tai suprantama pagal nuostatas dėl pajamų mokesčio, sudarė bent 30 % pradinės vertės;

<...>“

10 To įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 10 ir 10a punktuose ir 7a dalyje numatyta:

„1. PVM neapmokestinama:

<...>

10. pastatų, statinių ar jų dalių tiekimas, išskyrus atvejus, kai:

a) tiekimas atliekamas pirmą kartą panaudojant pastatą arba prieš pirmą kartą jį panaudojant;

- b) nuo pastato, statinių ar jų dalių pirmo panaudojimo iki tiekimo praėjo mažiau nei dveji metai;
- 10a. pastatų, statinių ar jų dalių tiekimui netaikomas atleidimas nuo mokesčio, apie kurį kalbama 10 punkte, su sąlyga, kad:
- a) šių objektų atžvilgiu juos tiekiantis asmuo neturėjo teisės susimąžinti mokėtino mokesčio pirkimo mokesčio suma;
  - b) juos tiekiantis asmuo nepatyrė šių objektų pagerinimo išlaidų, dėl kurių jis turėjo teisę į mokėtino mokesčio sumos sumažinimą pirkimo mokesčio suma, o jeigu jis patyrė šių išlaidų, tai jos buvo mažesnės nei 30 % pradinės šių objektų vertės;

<...>

7a. 1 dalies 10a punkto b papunktyje nurodyta sąlyga netaikoma, jeigu apmokestinamasis asmuo pastatus, statinius ar jų dalis po pagerinimo bent 5 metus naudojo apmokestinamajai veiklai.“

### Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 11 2005 m. rugsėjo 17 d. Lenkijoje įsteigta *Poltrex sp. z o.o.*, kurios pavadinimas vėliau pakeistas į *Kozuba*, nusprendė padidinti savo akcinį kapitalą. Tą pačią dieną vienas iš akcininkų padarė įnašą į 1992 m. pastatyto gyvenamojo pastato, esančio Jablonkoje (Lenkija) (toliau – aptariamas pastatas), bendrovę.
- 12 2006 m. aptariamas pastatas buvo įrengtas *Kozuba* ekonominei veiklai vykdyti, o ši šiuo tikslu investavo apie 55 % pradinės to turto vertės. Baigus darbus, 2007 m. liepos 31 d. aptariamas pastatas, kaip atskiras ilgalaikis turtas, buvo įregistruotas nekilnojamojo turto registre kaip „parodomasis namas“ ir šį statusą jis turėjo iki pardavimo trečiajam asmeniui 2009 m. sausio 15 d.
- 13 Kadangi tai buvo senas pastatas, *Kozuba* manė, kad tas pardavimas neapmokestinamas PVM, ir į savo PVM deklaraciją už 2009 m. pirmąjį ketvirtį neįtraukė pelno, gauto iš šio pardavimo.
- 14 2013 m. balandžio 12 d. sprendimu *Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej* (Mokesčių inspekcijos direktorius, Lenkija), manydamas, kad *Kozuba* į savo PVM deklaraciją už 2009 m. pirmąjį ketvirtį nepagrįstai neįtraukė pelno, gauto pardavus aptariamą pastatą, nustatė šio laikotarpio *Kozuba* PVM apmokestinamą sumą, prie jos pridėdamas šio pastato pardavimo sumą.
- 15 2013 m. gegužės 17 d. *Kozuba* apskundė šį sprendimą Direktoriui.
- 16 2013 m. liepos 30 d. sprendimu šis patvirtino mokesčių inspekcijos direktoriaus sprendimą. Kaip ir pastarasis, Direktorius konstatavo, kad, nors padarius pagerinimus, aptariamas pastatas apskaitos požiūriu nuo 2007 m. liepos 31 d. buvo naudojamas pačios bendrovės poreikiams, vis dėlto nuo tos dienos dėl šio naudojimo nebuvo vykdoma apmokestinamųjų sandorių. Todėl, pirma, aptariamo pastato, atlikus jo pagerinimus, „pirmas panaudojimas“ įvyko ne 2007 m. liepos 31 d., o 2009 m. sausio 15 d.; tą dieną įvyko pirmas su aptariamu pastatu susijęs apmokestinamasis sandoris po šių pagerinimų, t. y. jo pardavimas, ir, antra, *Kozuba* negalėjo pasinaudoti neapmokestinimu, numatytu PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 10 punkte, nes šis pardavimas buvo įvykdytas pirmą kartą panaudojus aptariamą pastatą.
- 17 *Kozuba* šį Direktorius sprendimą apskundė *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija); 2014 m. gegužės 22 d. sprendimu tas teismas panaikino šį sprendimą dėl su procedūriniais klausimais susijusių motyvų. Vis dėlto teismas patvirtino mokesčių administratoriaus požiūrio pagrįstumą.
- 18 *Kozuba* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

- 19 Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą tas teismas pažymi, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkto perkėlimas į Lenkijos teisę kelia abejonių dėl sąvokos „pirmas panaudojimas“, apibrėžtos PVM įstatymo 2 straipsnio 14 punkte ir pavartotos to paties įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 10 punkte, atitikties PVM direktyvai.
- 20 Šiuo aspektu šis teismas pabrėžia, kad reikia išsiaiškinti, ar sąvoka pastato „pirmas panaudojimas“, vartojama PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje, turi būti suprantama taip, kad pirmas panaudojimas turi įvykti pagal apmokestinamąjį sandorį.
- 21 Šiam teismui taip pat kyla abejonių dėl PVM įstatymo 2 straipsnio 14 punkte įtvirtintos sąlygos, kad pastato pagerinimo atveju atleidimas nuo PVM galimas tik jeigu su šiais pagerinimo darbais susijusios išlaidos neviršija 30 % pradinės aptariamo pastato vertės. Taigi Lenkijos įstatyme bet koks pastato pagerinimas, sukuriantis šiai ribai lygią ar didesnę pridėtinę vertę, prilyginamas pertvarkymui, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalį, dėl kurio gali rasti „naujas pirmas panaudojimas“, o tai pagrįstą naują apmokestinimą PVM.
- 22 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos [2006/112] 135 straipsnio 1 dalies j punktą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama tokia nacionalinės teisės nuostata (PVM įstatymo <...> 43 straipsnio 1 dalies 10 punktas), pagal kurią nuo PVM atleidžiamas pastatų, statinių arba jų dalių tiekimas, išskyrus atvejus, kai:

- a) tiekimas atliekamas pirmą kartą panaudojant pastatą arba prieš pirmą kartą jį panaudojant;
- b) nuo pastato, statinių ar jų dalių pirmo panaudojimo iki tiekimo praėjo mažiau nei dveji metai;

ties, kiek PVM įstatymo 2 straipsnio 14 punkte nurodyta, kad pirmas panaudojimas – tai perdavimas naudoti, vykdant apmokestinamuosius sandorius, pirmam pastatų, statinių ar jų dalių pirkėjui ar naudotojui po to, kai jie:

- a) pastatomi arba
- b) pagerinami, jeigu pagerinant patirtos išlaidos, kaip tai suprantama pagal nuostatas dėl pajamų mokesčio, sudarė bent 30 % pradinės vertės?“

### **Dėl prejudicinio klausimo**

- 23 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 12 straipsnio 1 ir 2 dalis ir 135 straipsnio 1 dalies j punktą reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinės teisės norma, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią pastatų tiekimas neapmokestinamas PVM, jei įvykdytos dvi sąlygos: sandoris neturi būti susijęs su tiekimu, atliekamu pirmą kartą panaudojant pastatą pagal apmokestinamą sandorį, o esamo pastato pagerinimo atveju šiuo tikslu patirtos išlaidos neturi siekti 30 % pradinės jo vertės.
- 24 Iš pradžių reikia priminti, kad PVM direktyva įtvirtina bendrą PVM sistemą, pagrįstą, be kita ko, vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu (2017 m. gegužės 11 d. Sprendimo *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, 25 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 25 Remiantis šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktu, PVM objektas yra prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

- 26 Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį „apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Visų pirma, „ekonominė veikla“ laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.
- 27 Kaip savo išvados 43 punkte pažymėjo generalinis advokatas, taip PVM direktyvoje atsižvelgiama į ekonominės veiklos vykdymo profesionalumą ir įprastumą kaip į bendruosius kriterijus, pagal kuriuos ją vykdančioms asmenims suteikiamas PVM apmokestinamojo asmens statusas. Tačiau, kiek tai susiję su nekilnojamojo turto sandoriais, šie kriterijai pakoreguoti, nes pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punktą valstybė narė apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir asmenį, kuris retkarčiais vykdo pastato ar jo dalies ir žemės, ant kurios jis stovi, tiekimą prieš pirmą jo panaudojimą.
- 28 PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje „prekių tiekimas“ apibrėžtas kaip teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.
- 29 Savo ruožtu pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punktą PVM neapmokestinamas pastatų tiekimas, išskyrus jos 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą.
- 30 Tos direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkte kalbama apie pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo. Taigi kartu aiškinamose šiose nuostatose daromas skirtumas tarp seno ir naujo pastato, nes seno pastato pardavimas iš principo neapmokestinamas PVM (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, 21 punktą).
- 31 Šių nuostatų *ratio legis* yra santykinis pridėtinės vertės, kurią sukuria seno pastato pardavimas, nebuvimas. Nors pastato pardavimas galutiniam vartotojui po jo pirmo tiekimo, kuris reiškia gamybos proceso pabaigą, patenka į sąvokos „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį, taikymo sritį, jis nesukuria didelės pridėtinės vertės, todėl iš principo turi būti neapmokestintas (šiuo klausimu žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo „*Goed Wonen*“, C-326/99, EU:C:2001:506, 52 punktą).
- 32 PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalyje patvirtinta ir tai, kad būtent pridėtinė vertė lemia pastato tiekimo apmokestinimą PVM, nes pagal tą dalį valstybės narės įgaliojamos apibrėžti to straipsnio 1 dalies a punkte numatyto kriterijaus, t. y. susijusio su „pirmu panaudojimu“, taikymo pertvarkytiems pastatams taisyklės. Vadinas, PVM direktyva leidžia apmokestinti pertvarkytų pastatų tiekimą, nes pertvarkymas suteikia atitinkamam pastatui pridėtinę vertę, kaip ir pradinės jo statybos.
- 33 Nagrinėjamu atveju aptariamas pastatas buvo pastatytas 1992 m., o jo 2009 m. pardavimo sandorio, kuris yra pagrindinės bylos dalykas, iš principo galima neapmokestinti PVM. Kita vertus, šis pastatas buvo modernizuotas po to, kai tapo *Kozuba* turtu, todėl atsirado galimybė jį apmokestinti PVM, nes šie modernizavimo darbai sukūrė pridėtinę vertę.
- 34 Pagrindinėje byloje nagrinėjamoje teisės normoje, t. y. PVM įstatymo 2 straipsnio 14 punkte, „pirmas panaudojimas“ apibrėžtas kaip perdavimas naudoti, vykdančiam apmokestinamuosius sandorius, pirmam pastatų, statinių ar jų dalių pirkėjui ar naudotojui po to, kai jie pastatomi ar pagerinami, jei šiuo tikslu patirtos išlaidos sudaro bent 30 % pradinės vertės.
- 35 Taigi, pirma, Lenkijos teisės aktų leidėjas, sąvoką „pirmas panaudojimas“ susiedamas su apmokestinamojo sandorio vykdymu, šio neapmokestinimo netaikė naudojimui, kuris nėra apmokestinamasis sandoris arba kuris nesukuria apmokestinamojo sandorio, todėl PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkte numatytas neapmokestinimas netaikomas esamo pastato, kurį, kaip pagrindinėje byloje, naudojo jo savininkas savo komerciniams poreikiams, perdavimui, nes šio naudojimo negalima laikyti „pirmu panaudojimu“, nesant tokio apmokestinamojo sandorio. Antra, kadangi „pirmo panaudojimo“ kriterijų teisės aktų leidėjas išplėtė taip, kad šis apimtų pastatų

pertvarkymą, jis nustatė kiekybinį kriterijų, pagal kurį tokio pertvarkymo išlaidos turi siekti atitinkamo pastato pradinės vertės tam tikrą procentinę dalį, t. y. šiuo atveju 30 %, kad jo pardavimas būtų apmokestintas PVM.

- 36 Tokiomis aplinkybėmis reikia išnagrinėti, ar pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 1 ir 2 dalis ir 135 straipsnio 1 dalies j punktą draudžiama tokia nacionalinės teisės norma.
- 37 Pirma, kalbant apie sąvoką „pirmas panaudojimas“, reikia pažymėti, kad ji vartojama PVM direktyvos 12 straipsnyje, tačiau jame nėra apibrėžta.
- 38 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, kai Sąjungos teisės nuostatoje aiškiai nedaroma nuorodos į valstybių narių teisę, ji paprastai turi būti aiškinama savarankiškai ir vienodai, atsižvelgiant į nuostatos kontekstą ir atitinkamu teisės aktu siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 13 d. Sprendimo *Mikołajczyk*, C-294/15, EU:C:2016:772 44 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 39 Taip pat reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją sąvokos, vartojamos PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatytiems atleidimo nuo mokesčio atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes jie yra bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį, išimtis (2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, 25 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 40 Vis dėlto šios sąvokos turi būti aiškinamos atsižvelgiant į šiais neapmokestinimo atvejais siekiamą tikslą ir laikantis mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai, reikalavimų. Ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, vartojamos šiame straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šie atvejai netektų savo poveikio (2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, 25 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 41 Kaip matyti visų pirma iš 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) parengiamųjų dokumentų, kurie yra reikšmingi aiškinant PVM direktyvą, jos 135 straipsnio 1 dalies j punkte numatytais neapmokestinimo atvejais pastato „pirmo panaudojimo“ kriterijus turi būti suprantamas kaip atitinkantis savininko ar nuomininko pirmą kartą atliekamo panaudojimo kriterijų. Šiuose parengiamuosiuose dokumentuose pažymima, kad šis kriterijus pripažintas apibrėžiančiu momentą, kai prekė palieka gamybos grandinę, kad patektų į vartojimo sektorių. Vis dėlto remiantis šia istorine analize negalima daryti išvados, kad prekę jos savininkas turi naudoti pagal apmokestinamąjį sandorį.
- 42 Toliau, kiek tai susiję su šios nuostatos kontekstu, reikia konstatuoti, kad, kaip nurodyta PVM direktyvos 7 konstatuojamojoje dalyje, net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nėra visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai, neatsižvelgiant į gamybą ir paskirstymo grandinės ilgį. Be to, iš šios direktyvos 35 konstatuojamosios dalies matyti, jog turėtų būti sudarytas bendras atveju, kai atleidžiama nuo mokesčio, sąrašas, kad nuosavus išteklius būtų galima surinkti vienodu būdu visose valstybėse narėse.
- 43 Tuo remiantis darytina išvada, kad pagal mokesčių neutralumo principą, kuris yra Sąjungos teisės aktu leidėjo taikomas bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje (2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 49 punktą ir 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 21 punktą), neapmokestinimo sistemą, perkeltą į nacionalinės teisės aktus, draudžiama skirtingai taikyti skirtingose valstybėse narėse.

- 44 Galiausiai neapmokestinimo PVM atvejais siekiama sudaryti sąlygas Sąjungos nuosavus išteklius surinkti vienodu būdu visose valstybėse narėse. Vadinas, net jeigu PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkte, siejamame su tos direktyvos 12 straipsniu, į kurią jame daroma nuoroda, kalbama apie valstybių narių nustatytas neapmokestinimo sąlygas, toje nuostatoje numatyti neapmokestinimo atvejai turi atitikti savarankiškas Sąjungos teisės sąvokas tam, kad PVM apmokestinamąją vertę būtų galima nustatyti vienodai pagal bendras taisykles (šiuo klausimu žr. 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo „*Goed Wonen*“, C-326/99, EU:C:2001:506, 47 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 45 Tuo remiantis visų pirma darytina išvada, kad nors pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalį valstybės narės įgaliojamos apibrėžti to straipsnio 1 dalies a punkte numatyto kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui sąlygas, kiek tai susiję, be kita ko, su pastato tiekimu prieš jo pirmą panaudojimą, vis dėlto šios nuostatos negalima aiškinti taip, kad valstybės narės turi diskreciją savo nacionalinės teisės aktuose pakeisti pačią sąvoką „pirmas panaudojimas“, nes taip būtų pakenkta šio neapmokestinimo veiksmingumui.
- 46 Taigi pažodžiui aiškinant PVM direktyvos 12 straipsnį ir 135 straipsnio 1 dalies j punktą ir kartu išnagrinėjus šios direktyvos kontekstą ir tikslus, darytina išvada, kad pagal ją valstybės narės nėra įgaliosios nustatyti sąlygų joje numatytiems neapmokestinimo atvejams ar juos apriboti.
- 47 Vadinas, valstybės narės, be kita ko, neturi įgaliojimų pastatų tiekimu po jų pirmo panaudojimo neapmokestinimui PVM nustatyti PVM direktyvoje nenumatytas sąlygas, kad šis pirmas panaudojimas būtų vykdomas pagal apmokestinamąjį sandorį.
- 48 Antra, kalbant apie valstybių narių galimybę pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalį apibrėžti to straipsnio 1 dalies a punkte numatyto „pirmo panaudojimo“ kriterijaus taikymo pertvarkytiems pastatams taisykles, reikia pažymėti, kad kiekybinio kriterijaus, pagal kurį tokio pertvarkymo išlaidos turi siekti atitinkamo pastato pradinės vertės tam tikrą procentinę dalį, t. y. šiuo atveju 30 %, kad būtų apmokestinama PVM, nustatymas reiškia šios galimybės įgyvendinimą.
- 49 Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad aptariamas pastatas – tai nekilnojamasis turtas, kurio pertvarkymo išlaidos viršija 30 % pradinės jo vertės.
- 50 Kaip savo išvados 69 punkte pažymėjo generalinis advokatas, dėl šios priežasties reikia patikslinti PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalyje vartojamos sąvokos „pertvarkymas“ turinį kokybiniu požiūriu.
- 51 Šiuo aspektu reikia pažymėti, kad PVM direktyvoje neapibrėžta sąvoka „pertvarkymas“.
- 52 Nors ši sąvoka nėra vienareikšmė, kaip patvirtina įvairios kalbinės versijos, įskaitant „conversions“ anglų kalba, „Umbauten“ vokiečių kalba, „transformări“ rumunų kalba ir „przebudowa“ lenkų kalba, ji bent jau rodo tai, kad turi būti padaryta esminių atitinkamo pastato pakeitimų, susijusių su jo naudojimo būdu ar gerokai keičiančių panaudojimo sąlygas.
- 53 Tokią sąvokos „pertvarkymas“ aiškinimą patvirtina Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią PVM neapmokestinamas nekilnojamojo turto, sudaryto iš sklypo ir seno pastato, pertvarkomo į naują pastatą, tiekimu sandoris, nes atliekant šį tiekimą senas pastatas buvo tik iš dalies nugriautas ir bent iš dalies dar buvo naudojamas (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, 39 punktas).
- 54 Taigi sąvoka „pertvarkymas“, be kita ko, apima atvejį, kai buvo atlikti visapusiški ar pakankamai toli pasistūmėję darbai, kuriuos baigus atitinkamas pastatas bus skirtas naudoti kitiems tikslams.
- 55 Be to, šio sprendimo 52 punkte pateiktas sąvokos „pertvarkymas“ aiškinimas atitinka PVM direktyvos tikslą, be kita ko, apmokestinanti sandorius, kuriais siekiama padidinti atitinkamo turto vertę. Kiek tai susiję su naujais pastatais, kaip savo išvados 71 ir 72 punktuose iš esmės pažymėjo generalinis



advokatas, šią pridėtinę vertę sukuria statybos darbai, kuriais iš esmės pakeičiama materiali realybė dėl to, kad pereinama nuo nepastatyto nekilnojamojo turto ar net neįrengto sklypo prie gyvenamojo pastato. Kiek tai susiję su senais pastatais, minėta pridėtinė vertė sukurama, kai atliekamas esminis pertvarkymas, todėl atitinkamą seną pastatą galima prilyginti naujam pastatui.

- 56 Nagrinėjamu atveju reikia pažymėti, kad PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalyje vartojama sąvoka „pertvarkymas“ į Lenkijos teisę buvo perkelta PVM įstatymo 2 straipsnio 14 punktu, pavartojant sąvoką „pagerinimas“.
- 57 Vis dėlto, su sąlyga, kad šią sąvoką nacionaliniai teismai aiškina kaip sąvokos „pertvarkymas“, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 52 punktą, sinonimą, vien dėl šio terminologinio skirtumo PVM įstatymas negali būti nesuderinamas su PVM direktyva.
- 58 Nagrinėjamu atveju su atitinkamo pastato „pagerinimu“ susijusios išlaidos sudarė 55 % pradinės jo vertės. Nors tokia procentinė dalis *a priori* rodo, kad dėl savo masto pastato pakeitimai galėjo gerokai pakeisti jo panaudojimo sąlygas, vis dėlto nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į turimus įrodymus, turi įvertinti, kokių mastu pagrindinėje byloje nagrinėjamas pagerinimas lėmė esminį šio pastato pakeitimą, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 52 punktą.
- 59 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 12 straipsnio 1 ir 2 dalys ir 135 straipsnio 1 dalies j punktas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinės teisės norma, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią pastatų tiekimas neapmokestinamas PVM, jeigu jie pirmą kartą buvo panaudoti pagal apmokestinamąjį sandorį. Šias nuostatas reikia aiškinti taip, kad pagal jas nedraudžiama tokioje nacionalinės teisės normoje nustatyti šio neapmokestinimo sąlygos, kad esamo pastato „pagerinimo“ atveju patirtos išlaidos neturi viršyti 30 % pradinės jo vertės, jei sąvoka „pagerinimas“ aiškinama taip pat, kaip ir PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalyje vartojama sąvoka „pertvarkymas“, t. y. kad turi būti padaryta esminių atitinkamo pastato pakeitimų, susijusių su jo naudojimo būdu ar gerokai keičiančių panaudojimo sąlygas.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 60 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 12 straipsnio 1 ir 2 dalys ir 135 straipsnio 1 dalies j punktas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinės teisės norma, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią pastatų tiekimas neapmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu, jeigu jie pirmą kartą buvo panaudoti pagal apmokestinamąjį sandorį. Šias nuostatas reikia aiškinti taip, kad pagal jas nedraudžiama tokioje nacionalinės teisės normoje nustatyti šio neapmokestinimo sąlygos, kad esamo pastato „pagerinimo“ atveju patirtos išlaidos neturi viršyti 30 % pradinės jo vertės, jei sąvoka „pagerinimas“ aiškinama taip pat, kaip ir Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 2 dalyje vartojama sąvoka „pertvarkymas“, t. y. kad turi būti padaryta esminių atitinkamo pastato pakeitimų, susijusių su jo naudojimo būdu ar gerokai keičiančių panaudojimo sąlygas.**

Parašai.