

Lieta C-243/23 [Drebers]¹

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums atbilstoši Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktam**

Iesniegšanas datums:

2023. gada 18. aprīlis

Iesniedzējtiesa:

Hof van Beroep te Gent (Beļģija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2022. gada 28. jūnijs

Apelācijas sūdzības iesniedzēja:

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

Atbildētāja apelācijas sūdzības tiesvedībā:

L BV

Pamatlietas priekšmets

Pamatlietā tiek uzdots jautājums par to, vai L BV ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par konkrētiem tādas ēkas pārbūves darbiem, kas daļēji tiek izmantota profesionāliem mērķiem.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Šis lūgums saskaņā ar LESD 267. pantu ir par jautājumu, vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 187. un 189. pants nepieļauj tādu tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais (proti, WBTW 48. panta 2. daļa un 49. pants, skatot tos kopā ar KB Nr. 3 9. pantu), saskaņā ar kuru 15 gadu pagarinātais korekcijas termiņš, veicot esošas ēkas pārbūves darbus, ir piemērojams tikai tad, ja pēc darbu pabeigšanas ir konstatējama “jauna ēka” PVN direktīvas 12. panta izpratnē, lai gan būtiski pārbūvētas ēkas – kas tomēr nav

¹ Šīs lietas nosaukums ir fiktīvs, kas neatbilst kāda no lietas dalībniekiem īstajam nosaukumam.

uzskatāma par “jaunu ēku”, pamatojoties uz valsts tiesību aktos noteiktajiem administratīvajiem kritērijiem, – saimnieciskās izmantošanas laiks ir identisks ar jaunas ēkas saimnieciskās izmantošanas laiku, kas ir ievērojami ilgāks nekā PVN direktīvas 187. pantā noteiktais 5 gadu termiņš, un vai šim 187. pantam ir tieša iedarbība.

Prejudiciālie jautājumi

Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 187. un 189. pants nepieļauj tādu tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkots (proti, *WBTW* 48. panta 2. daļa un 49. pants, skatot tos kopā ar *KB* Nr. 3 van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde 9. pantu), saskaņā ar kuriem pagarinātais korekcijas termiņš (15 gadi), veicot esošas ēkas pārbūves darbus, ir piemērojams tikai tad, ja pēc darbu pabeigšanas, pamatojoties uz valsts tiesībās noteiktajiem kritērijiem, ir konstatējama “jauna ēka” šīs direktīvas 12. panta izpratnē, lai gan būtiski pārveidotas ēkas (kas, pamatojoties uz valsts tiesību aktos noteiktajiem administratīvajiem kritērijiem, tomēr nav uzskatāma par “jaunu ēku” 12. panta izpratnē) saimnieciskās izmantošanas laiks ir identisks ar jaunas ēkas saimnieciskās izmantošanas laiku, kas ir ievērojami ilgāks par Direktīvas 2006/112 187. pantā paredzēto piecu gadu termiņu, kā tas izriet arī no tā, ka veiktie darbi tiek amortizēti 33 gadu laikā, kas atbilst jaunu ēku amortizācijas laikam?

Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 187. pantam ir tieša iedarbība, kas nozīmē, ka nodokļu maksātājs, kas ir veicis ēkā darbus, bet šo darbu rezultātā pārveidotā ēka nav kvalificējama kā “jauna ēka” šīs direktīvas 12. panta izpratnē, pamatojoties uz valsts tiesību aktos noteiktajiem kritērijiem, un šie darbi ir saistīti ar tādu pašu saimnieciskās izmantošanas laiku kā attiecīgām jaunām ēkām, kurām piemēro 15 gadu korekcijas termiņu, var atsaukties uz 15 gadu korekcijas termiņa piemērošanu?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

PVN direktīvas 12., 187. un 189. pants

LES 4. panta 3. punkts

Atbilstošie valsts tiesību akti

Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (PVN kodekss, turpmāk tekstā – “*WBTW*”), 1. panta 9. daļas 1. punkta 1) apakšpunkts, 48. panta 2. daļa un 49. pants

Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Karaļa dekrēts Nr. 3 par priekšnodokļa atskaitījumiem PVN piemērošanas nolūkos, turpmāk tekstā – “KB Nr. 3”) 9. pants

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 L BV ir sabiedrība, kurā tiek veikta advokāta profesionālā darbība. Jau vairākus gadus tai pieder nekustamais īpašums, kas daļēji tiek izmantots privātām vajadzībām un daļēji – saimnieciskajai darbībai.
- 2 Laika posmā no 2007. līdz 2015. gadam šajā īpašumā tika veikti ļoti apjomīgi būvdarbi. Pirmajā posmā, kas ilga līdz 2010. gada jūlijam, tika veikti darbi trīs aizmugurējās daļās (starpēkā, stikla blakus ēkā un lifta šahtā) un pašā galvenajā ēkā. Otrajā posmā turpinājās arī jau uzsāktie darbi trijās aizmugurējās daļās un bija atkārtoti jāveic vairāki darbi, bet trešajā posmā tika pabeigti darbi galvenajā ēkā. Pēc darbu pabeigšanas ēkas pārdošanas vērtība tika novērtēta 2 750 000 EUR apmērā, pieņemot, ka tā 40 % apmērā tiek izmantota privātai izmītināšanai un 60 % apmērā – profesionāliem mērķiem.
- 3 2014. gada janvārī atbrīvojums no PVN saistībā ar saimniecisko darbību advokāta statusā tika atcelts, un līdz ar to L BV kopš tā laika ir reģistrēta kā PVN maksātāja.
- 4 Sākot ar 2015. gada augustu, *Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie* (Vispārējās administrācijas Īpašo nodokļu inspekcija) veica nepieteiktu nodokļu pārbaudi L BV juridiskajā adresē, aptverot laikposmu no 2014. gada 1. janvāra līdz 2015. gada 30. septembrim. Pēc šīs pārbaudes *FOD Financiën* (Federālā valsts dienesta Finanšu dienests) secināja, ka L BV šajā periodā ir izdarījusi vairākus tiesību aktu PVN jomā pārkāpumus.

FOD Financiën 2017. gada 21. septembra galīgajā lēmumā tika aprēķināts PVN parāds 163 756,24 EUR apmērā, un *FOD Financiën* arī pārmeta L BV, ka tā ir piemērojusi kļūdainu korekcijas termiņu. L BV minēto būvdarbu izmaksām bija piemērojusi 15 gadu korekcijas termiņu, savukārt *FOD Financiën* pieņēma, ka šie darbi nav saistīti ar ēkas būvniecību, un līdz ar to korekcijas termiņš tika saīsināts līdz pieciem gadiem.
- 5 2017. gada oktobrī L BV tika paziņots piespiedu rīkojums arī par PVN 163 756,24 EUR apmērā un naudas soda nodokļu jomā 16 375,63 EUR apmērā samaksu priekšnodokļa nelikumīgas atskaitīšanas dēļ.
- 6 L BV 2018. gada oktobrī cēla šajā ziņā prasību *Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent* (Austrumflandrijas provinces pirmās instances tiesa, Ģentes nodaļa). Ar 2020. gada 10. marta spriedumu šī tiesa atzina prasību par pieņemamu un daļēji pamatotu.

- 7 *FOD Financiën* 2020. gada jūnijā iesniedza iesniedzējtiesā apelācijas sūdzību par šo spriedumu. *FOD Financiën* lūdz arī atzīt, ka *KB* Nr. 3 9. panta 1. daļas 1. punkts ir piemērojams un ka līdz ar to korekcijas termiņš attiecībā uz PVN, kas tiek piemērots kapitālieguldījumu precēm, ir pieci gadi, kā arī piespriet samaksāt prasītās summas. *L BV*, kas ir iesniegusi pretapelācijas sūdzību, lūdz it īpaši noraidīt *FOD Financiën* apelācijas sūdzību kā nepamatotu.

Pamatlietas dalībnieku galvenie argumenti

- 8 *FOD Financiën* neļāva piemērot 15 gadu korekcijas termiņu, jo būvdarbu rezultātā neesot tikusi veikta “ēkas būvniecība”, bet tikai esošās ēkas uzlabošana un atjaunošana. Tādējādi likumu un rīkojumu noteikumi neļaujot konkrētajiem lietas faktiem piemērot 15 gadu korekcijas termiņu.
- 9 *L BV* apstrīd to, ka ir pamats piemērot tikai piecu gadu ilgu korekcijas termiņu. Tās ieskatā Beļģijas tiesiskais regulējums nav saderīgs nedz ar PVN direktīvu, nedz ar pamatideju, ka PVN korekcijai var piemērot ilgāku termiņu, ja runa ir par nekustamajiem īpašumiem, kas parasti tiek izmantoti un amortizēti ilgākā laika posmā un kuru saimnieciskās izmantošanas laiks parasti ir (ievērojami) ilgāks.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu apkopojums

- 10 Saskaņā ar PVN direktīvas 187. panta 1. punkta pirmo un otro daļu attiecībā uz kapitālieguldījumu precēm korekcijas termiņš principā ir pieci gadi. Taču 187. panta 1. punkta trešajā daļā ir paredzēts, ka dalībvalstis var pagarināt korekcijas termiņu “nekustamajam īpašumam, kas iegādāts kā kapitālieguldījumu prece” līdz pat 20 gadiem. Saskaņā ar PVN direktīvas 189. pantu dalībvalstis var arī definēt kapitālieguldījumu preču jēdzienu un norādīt PVN summu, kas ņemama vērā korekcijā. Šajā pantā ir arī paredzēts, ka dalībvalstis “veic jebkādas nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu, ka koriģēšana neizraisa nekādas nepamatotas priekšrocības”, kas nozīmē, ka PVN direktīva dalībvalstīm dod zināmu rīcības brīvību.

L BV pamatoti apgalvo, ka šī rīcības brīvība nav absolūta un ka dalībvalstis nedrīkst pārsniegt savas novērtējuma brīvības robežas, kas netieši nozīmējot, ka tām ir jāievēro PVN direktīvā lietotie jēdzieni.

- 11 Saskaņā ar LES 4. panta 3. punktu dalībvalstīm ir jāveic visi pasākumi, lai nodrošinātu to pienākumu izpildi, kas izriet no Savienības tiesībām, un jāatturas no jebkādiem pasākumiem, kuri varētu apdraudēt Savienības mērķu sasniegšanu.
- 12 Turklāt dalībvalstīm savas pilnvaras ir jāīsteno, ņemot vērā PVN direktīvas mērķus un kopējai PVN sistēmai raksturīgo fiskālās neitralitātes principu. *L BV* ir jāpiekrīt tiktāl, ciktāl tā apgalvo, ka tas attiecas uz neitralitātes principu kā vienlīdzības principa īpašu izpausmi, pamatojoties uz kuru salīdzināmām precēm vai pakalpojumiem, kas tādējādi savstarpēji konkurē, PVN iekasēšanas kontekstā

ir jāpiemēro vienlīdzīga attieksme, un ka nodokļu maksātājs var atsaukties uz PVN direktīvu, lai apstrīdētu valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar šo direktīvu un principiem, uz kuriem tā ir balstīta.

- 13 Beļģijas likumdevējs korekcijas saistībā ar nekustamo īpašumu un citām kapitālieguldījumu precēm ir reglamentējis arī *WBTW* 1. panta 9. daļas 1. punkta 1) apakšpunktā, 48. panta 2. daļā un 49. pantā, kā arī *KB* Nr. 3.

Hof van Cassatie (Kasācijas tiesa) 2021. gada 30. aprīļa spriedumā no šiem noteikumiem secināja, ka piecu gadu korekcijas termiņš ir piemērojams darījumiem, kuru priekšmets ir ēkas vai ēkas daļas pārveidošana vai uzlabošana vai kuri to veicina, bet 15 gadu korekcijas termiņš ir piemērojams darījumiem, kuru priekšmets ir ēkas vai ēkas daļas būvniecība vai kuri to veicina.

Arī *Minister van Financiën* (finanšu ministrs) savā atbildē uz 2017. gada maijā uzdoto parlamenta jautājumu apstiprināja, ka korekcijas termiņš ēkas pārveidošanas vai uzlabošanas gadījumā principā ir pieci gadi, ja vien veiktie darbi nav tik nozīmīgi, ka faktiski tiek radīta jauna ēka.

Līdz ar to Beļģijas tiesībās ir paredzēts, ka esošas ēkas pārbūves darbu gadījumā 15 gadu korekcijas termiņš ir piemērojams par šiem darbiem piemērotajam PVN, ja pēc darbu pabeigšanas PVN piemērošanas nolūkā ir konstatējama “jauna ēka”.

- 14 *L BV* pamatoti apgalvo, ka saskaņā ar Beļģijas tiesisko regulējumu 15 gadu pagarinātais korekcijas termiņš nav piemērojams būtiskiem ēku būvdarbiem, ja šīs ēkas nav kvalificējamās kā “jaunas ēkas” PVN piemērošanas nolūkā, pat ja veikto būvdarbu rezultātā to saimnieciskās izmantošanas ilgums ir līdzvērtīgs jaunu ēku saimnieciskās izmantošanas ilgumam, – kā tas izriet arī no šiem būvdarbiem piemērotā amortizācijas perioda, kas ir tāds pats kā jaunām ēkām, neatkarīgi no veikto darbu veida un to nozīmes ēkas kā ekonomiska ražošanas līdzekļa dzīves ciklā.
- 15 *L BV* ieskatā *KB* Nr. 3 9. pants, ņemot vērā tik šauro PVN direktīvā lietotā jēdziena “nekustamais īpašums, kas iegādāts kā ražošanas līdzekļi” transpozīciju valsts tiesību aktos (piemērojot 15 gadu korekcijas termiņu tikai būvdarbiem, kuru rezultātā rodas ēka, kas var tikt pārdota, piemērojot PVN, taču nepiemērojot šo pašu periodu darbiem, kuru rezultātā rodas ēka, kuras ekonomiskais izmantošanas laiks ir pielīdzināms jaunas ēkas ekonomiskajam izmantošanas laikam, tikai tāpēc, ka, pēc *FOD Financiën* domām, pārveidoto ēku nevar pārdot, piemērojot PVN), nav saderīgs ar PVN direktīvu un ka Karalis nav izmantojis direktīvai atbilstošā veidā viņam *WBTW* 48. panta otrajā daļā piešķirtās pilnvaras.
- 16 *L BV* norāda, ka galvenokārt ir jākonstatē, ka PVN direktīvas 187. un 189. pantā vispār nav atsauces uz “jaunām ēkām” un/vai šīs direktīvas 12. pantu, kurā ir reglamentēts, kas ir uzskatāms par “jaunu ēku”, kuru var pārdot, aprēķinot PVN.
- 17 Turpretim jēdziens “kapitālieguldījumu prece” *L BV* ieskatā acīmredzami attiecas uz precēm, kas tiktu izmantotas ilgākā laika periodā un parasti tiktu amortizētas.

Tās ieskatā “nekustamais īpašums, kas iegādāts kā kapitālieguldījumu prece” ir nekustamais īpašums, kura saimnieciskās izmantošanas laiks ir (ievērojami) ilgāks par standarta korekcijas termiņu, kas ir pieci gadi, kas izriet arī no tā, ka tas tiek amortizēts daudz ilgākā laikposmā.

L BV apgalvo, ka, lai nekustamā īpašumā veiktos darbus uzskatītu par darbiem, kas veikti ar nekustamo īpašumu, kas iegādāts kā kapitālieguldījuma prece PVN direktīvas izpratnē, nozīme ir nekustamā īpašuma saimnieciskās izmantošanas laikam, pamatojoties uz veiktajiem darbiem vai pārbūves darbiem, nevis tik daudz pirmreizējās izmantošanas brīdim. Tās ieskatā tas ir loģiski, jo korekcijas termiņa mērķis ir priekšnodokļa atskaitīšanas kontrole un labošana saistībā ar kapitālieguldījumu preces ražošanu vai rašanos.

- 18 L BV atsaucas uz nodokļu neitralitātes principu, kas tās ieskatā prasa, lai visi nekustamie īpašumi, kas iegādāti kā kapitālieguldījumu prece ar vienādu vai salīdzināmu saimnieciskās izmantošanas laiku, PVN piemērošanas nolūkā tiktu aplūkoti vienādi, kas nozīmē, ka tiem būtu jāpiemēro vienāds korekcijas termiņš. Tā apgalvo, ka gadījumā, ja, kā tas ir šajā gadījumā, ēkās ir veikti būtiski pārbūves darbi, kas tām nodrošina tādu pašu saimnieciskās izmantošanas laiku kā jaunām ēkām, par ko liecina fakts, ka darbi tiek amortizēti 33 gadu laikā, šīs ēkas kā kapitālieguldījumu preces, kas radušās šo darbu rezultātā, ir pielīdzināmas jaunām ēkām un PVN piemērošanas nolūkā tās ir jāapliek ar nodokli tādā pašā veidā.
- 19 Tā kā L BV lūdz direktīvas interpretāciju, kas atšķiras no tā, kas ir pieļaujams saskaņā ar Beļģijas likumu un rīkojumu noteikumiem, un pastāv pamatotas šaubas par Beļģijas tiesību saderību ar Savienības tiesībām, iesniedzējtiesas ieskatā ir lietderīgi šajā ziņā uzdot prejudiciālus jautājumus Tiesai.