

**Byla C-243/23 [Drebers]<sup>1</sup>****Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. balandžio 18 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Hof van Beroep te Gent* (Belgija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2023 m. birželio 28 d.

**Apeliantė:**

*Belgijos valstybė / Federale Overheidsdienst Financiën*

**Kita apeliacinio proceso šalis:**

*L BV*

---

**Pagrindinės bylos dalykas**

Pagrindinėje byloje nagrinėjamas klausimas, ar *L BV* turi teisę į PVM atskaitą už tam tikrus pastato, kuris iš dalies naudojamas profesinėms reikmėms, pertvarkymo darbus.

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Šis prašymas pagal SESV 267 straipsnį susijęs su klausimu, ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 187 ir 189 straipsniais draudžiama nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje (t. y. WBTW 48 straipsnio 2 dalis ir 49 straipsnis, siejami su KB Nr. 3 9 straipsniu), pagal kurią pratęstas 15 metų tikslinimo laikotarpis esamo pastato pertvarkymo darbų atveju taikomas tik tuomet, jei baigus darbus atsiranda „naujas pastatas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 12 straipsnį, nors iš esmės pertvarkyto pastato, kuris pagal

<sup>1</sup> Šios bylos pavadinimas yra fiktyvus ir neatitinka tikrojo proceso šalies pavadinimo ar tikrosios pavardės.

nacionalinėje teisėje nustatytus administracinius kriterijus vis dėlto nėra laikomas „nauju pastatu“, ekonominio naudingumo laikotarpis atitinka naujo pastato ekonominio naudingumo laikotarpį, kuris yra gerokai ilgesnis nei PVM direktyvos 187 straipsnyje numatytas 5 metų laikotarpis, ir ar šis 187 straipsnis veikia tiesiogiai.

### **Prejudiciniai klausimai**

Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 187 ir 189 straipsniais draudžiama nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje (t. y. WBTW 48 straipsnio 2 dalis ir 49 straipsnis, siejami su *KB Nr. 3 van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde* 9 straipsniu), pagal kurią pratęstas (15 metų) tikslinimo laikotarpis esamo pastato pertvarkymo darbų atveju taikomas tik tuomet, jei baigus darbus pagal nacionalinės teisės kriterijus atsiranda „naujas pastatas“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 12 straipsnį, nors iš esmės pertvarkyto pastato (kuris pagal nacionalinėje teisėje nustatytus administracinius kriterijus vis dėlto nėra laikomas „nauju pastatu“, kaip tai suprantama pagal 12 straipsnį) ekonominio naudingumo laikotarpis atitinka naujo pastato ekonominio naudingumo laikotarpį, kuris yra gerokai ilgesnis nei Direktyvos 2006/112 187 straipsnyje nustatytas 5 metų laikotarpis, o tai matyti, be kita ko, iš aplinkybės, kad atliktiems darbams taikomas 33 metų nusidėvėjimo laikotarpis, atitinkantis naujų pastatų nusidėvėjimo laikotarpį?

Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 187 straipsnis veikia tiesiogiai ir tai reiškia, kad apmokestinamasis asmuo, kuris atliko su pastatu susijusius darbus, nors pertvarkytas pastatas dėl šių darbų pagal nacionalinės teisės kriterijus nėra laikomas „nauju pastatu“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 12 straipsnį, nepaisant to, kad šie darbai susiję su ekonominio naudingumo laikotarpiu, atitinkančiu atitinkamų naujų pastatų, kuriems taikomas 15 metų tikslinimo laikotarpis, ekonominio naudingumo laikotarpį, gali remtis 15 metų tikslinimo laikotarpio taikymu?

### **Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos**

PVM direktyvos 12, 187 ir 189 straipsniai

ESS 4 straipsnio 3 dalis

## Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

*Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde* (PVM kodeksas, toliau – WBTW) 1 straipsnio 9 dalies pirmos pastraipos 1 punktą, 48 straipsnio 2 dalis ir 49 straipsnis

*Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde* (Karaliaus dekretas Nr. 3 dėl pridėtinės vertės mokesčio atskaitos, toliau – KB Nr. 3) 9 straipsnis

## Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 *LBV* yra bendrovė, kurioje verčiamasi advokato praktika. Jau kelerius metus jai priklauso nekilnojamasis turtas, kuris iš dalies naudojamas asmeniniais tikslais, o iš dalies – bendrovės ekonominei veiklai.
- 2 Laikotarpiu nuo 2007 m. iki 2015 m. buvo atlikta daug su šiuo nekilnojamuoju turtu susijusių statybos darbų: per pirmąjį etapą, kuris truko iki 2010 m. liepos mėn., darbai buvo vykdomi trijose galinėse dalyse (tarpiniame pastate, stikliniame priestate ir lifto šachtoje) ir pagrindiniame pastate. Per antrąjį etapą, be kita ko, buvo tęsiami trijose galinėse dalyse atliekami darbai ir kai kuriuos darbus reikėjo atlikti iš naujo, o per trečiąjį etapą buvo užbaigti darbai pagrindiniame pastate. Atlikus darbus, pastatas įvertintas 2 750 000 EUR pardavimo verte, darant prielaidą, kad 40 % pastato naudojama kaip privatus būstas, o 60 % – profesinėms reikmėms.
- 3 2014 m. sausio mėn. advokato ekonominės veiklos neapmokestinimas PVM buvo panaikintas, todėl nuo to laiko *LBV* įregistruota kaip PVM mokėtoja.
- 4 Nuo 2015 m. rugpjūčio mėn. *Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie* (Specialiosios mokesčių inspekcijos bendroji administracija) *LBV* registruotoje buveinėje atliko 2014 m. sausio 1 d. – 2015 m. rugsėjo 30 d. laikotarpį apimančią mokestinį patikrinimą, apie kurį iš anksto nebuvo pranešta. Po šio patikrinimo *FOD Financiën* (Federalinė viešoji finansų tarnyba) nusprendė, kad *LBV* šiuo laikotarpiu padarė įvairių PVM teisės aktų pažeidimų.  
  
Galutiniu 2017 m. rugsėjo 21 d. *FOD Financiën* sprendimu buvo nustatyta 163 756,24 EUR PVM skola, o *FOD Financiën*, be kita ko, pareiškė, kad *LBV* neteisingai taikė tikslinimo laikotarpį. Minėtų statybos darbų išlaidoms *LBV* taikė 15 metų tikslinimo laikotarpį, o *FOD Financiën* šių darbų nelaikė pastato statybos darbais, todėl sutrumpino tikslinimo laikotarpį iki 5 metų.
- 5 2017 m. spalio mėn. bendrovei *LBV* buvo įteiktas privalomasis nurodymas sumokėti, be kita ko, 163 756,24 EUR PVM ir 16 375,63 EUR mokestinių baudų dėl neteisėtos PVM atskaitos.

- 6 2018 m. spalio mėn. *L BV* apskundė šį sprendimą *Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent* (Rytų Flandrijos pirmosios instancijos teismas, Gento skyrius). 2020 m. kovo 10 d. sprendimu šis teismas pripažino skundą priimtiniu ir iš dalies pagrįstu.
- 7 2020 m. birželio mėn. *FOD Financiën* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. *FOD Financiën* prašė, be kita ko, pripažinti, kad taikomas KB Nr. 39 straipsnio 1 dalies 1 punktas, taigi ilgalaikio materialiojo turto apmokestinimo PVM tikslinimo laikotarpis yra penkeri metai, ir priteisti reikalaujamas sumas. *L BV*, kuri pateikė priešpriešinį apeliacinį skundą, visų pirma prašo atmesti *FOD Financiën* apeliacinį skundą kaip nepagrįstą.

### Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 8 *FOD Financiën* neleido taikyti 15 metų tikslinimo laikotarpio, nes statybos darbai buvo skirti ne „statinio statybai“, o tik esamo pastato pagerinimui ir atnaujinimui. Taigi įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatomis neleidžiama taikyti 15 metų tikslinimo laikotarpio konkrečiomis šios bylos faktinėmis aplinkybėmis.
- 9 *L BV* nesutinka, kad yra pagrindas taikyti tik 5 metų tikslinimo laikotarpį. Jos nuomone, tokia Belgijos nuostata nesuderinama nei su PVM direktyva, nei su pagrindine mintimi, kad PVM tikslinimui gali būti taikomas ilgesnis laikotarpis, jei kalbama apie nekilnojamąjį turtą, kurio naudojimo ir nusidėvėjimo laikotarpis paprastai yra ilgesnis ir kurio ekonominio naudingumo laikotarpis (daug) ilgesnis.

### Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 10 Pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalies pirmą ir antrą pastraipas su ilgalaikiu turtu susijusi PVM atskaita tikslinama paprastai penkerius metus. Vis dėlto 187 straipsnio 1 dalies trečioje pastraipoje nustatyta, kad valstybės narės gali pratęsti tikslinimo laikotarpį, „kai įsigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamasis turtas“, iki 20 metų. Pagal PVM direktyvos 189 straipsnį valstybės narės gali, be kita ko, apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką ir nustatyti PVM sumą, į kurią turi būti atsižvelgta tikslinant atskaitą. Šiame straipsnyje taip pat numatyta, kad valstybės narės gali „imtis visų priemonių, būtinų užtikrinti, kad dėl atskaitos tikslinimo neatsirastų koks nors nepagrįstas pranašumas“, o tai reiškia, kad PVM direktyva valstybėms narėms suteikiama tam tikra veiksmų laisvė.

*L BV* teisingai teigia, kad ši laisvė nėra absoliuti ir kad valstybės narės neturi peržengti savo laisvės vertinti ribų, o tai reiškia, kad jos turi paisyti PVM direktyvoje vartojamą sąvoką.

- 11 Pagal ESS 4 straipsnio 3 dalį valstybės narės turi imtis visų priemonių, kad užtikrintų iš Sąjungos teisės kylančių pareigų vykdymą, ir nesiimti priemonių, kurios gali trukdyti įgyvendinti Sąjungos tikslus.

12 Be to, įgyvendindamos savo kompetenciją, valstybės narės privalo atsižvelgti į PVM direktyvos tikslus ir bendrai PVM sistemai būdingą mokesčių neutralumo principą. Reikia pritarti *L BV* argumentui, kad neutralumo principas tokiu atveju suprantamas kaip ypatinga vienodo požiūrio principo, pagal kurį panašios, taigi tarpusavyje konkuruojančios, prekės ir paslaugos apmokestinant PVM turėtų būti vertinamos vienodai, pasekmė ir kad apmokestinamasis asmuo gali remtis PVM direktyva, siekdamas užginčyti su šia direktyva ir principais, kuriais ji grindžiama, nesuderinamą nacionalinės teisės normą.

13 Belgijos teisės aktų leidėjas patikslinimus, susijusius su nekilnojamuoju ir kitu ilgalaikiu turtu, reglamentavo, be kita ko, WBTW 1 straipsnio 9 dalies pirmos pastraipos 1 punkte, 48 straipsnio 2 dalyje, 49 straipsnyje ir KB Nr. 3.

Remdamasis šiomis nuostatomis, *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas) 2021 m. balandžio 30 d. sprendime padarė išvadą, kad sandoriams, kuriais siekiama pertvarkyti ar pagerinti pastatą ar pastato dalį arba kuriais padedama siekti šio tikslo, taikomas 5 metų, o sandoriams, kuriais siekiama pastatyti pastatą ar pastato dalį arba kuriais prisidedama prie šio tikslo, – 15 metų tikslinimo laikotarpis.

*Minister van Financiën* (finansų ministras) atsakyme į 2017 m. gegužės mėn. pateiktą parlamentinį klausimą taip pat patvirtino, kad pastato pertvarkymo ar pagerinimo atvejais paprastai taikomas 5 metų tikslinimo laikotarpis, išskyrus atvejus, kai atlikti darbai yra tokie reikšmingi, kad faktiškai atsiranda naujas pastatas.

Taigi Belgijos teisėje nustatyta, kad už esamo pastato pertvarkymo darbus apskaičiuoto PVM tikslinimo laikotarpis yra penkiolika metų, jei atlikus darbus PVM tikslais atsiranda „naujas pastatas“.

14 *L BV* pagrįstai teigia, kad pagal Belgijos teisės aktus pratęstas 15 metų tikslinimo laikotarpis netaikomas esminiams pastatų darbams, jei šie pastatai PVM tikslais nėra laikytini „naujais“, net jei jų ekonominio naudingumo laikotarpis dėl atliktų darbų prilygsta atitinkamam naujų pastatų laikotarpiui – tai, be kita ko, matyti iš šiems darbams taikomo nusidėvėjimo laikotarpio, kuris atitinka naujų pastatų nusidėvėjimo laikotarpį, neatsižvelgiant į atliktų darbų pobūdį ir jų svarbą pastato, kaip ekonominio ilgalaikio turto, naudojimo trukmei.

15 *L BV* mano, kad KB Nr. 3 9 straipsnis dėl tokio siauro PVM direktyvoje vartojamos sąvokos „kai įsigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamas turtas“ perkėlimo į nacionalinę teisę (t. y. taikant penkiolikos metų tikslinimo laikotarpį tik darbams, kurių rezultatas yra pastatas, kurį parduodant gali būti taikomas PVM, ir netaikant to paties laikotarpio darbams, dėl kurių pastato ekonominio naudingumo laikotarpis prilygsta naujo pastato ekonominio naudingumo laikotarpiui, vien dėl to, kad parduodant pertvarkytą pastatą, *FOD Financiën* nuomone, negalima apskaičiuoti PVM) yra nesuderinamas su PVM direktyva, o karalius WBTW 48 straipsnio 2 dalyje jam suteiktus įgaliojimus įgyvendino ne pagal direktyvos nuostatas.

- 16 *LBV* teigia, kad, pirma, reikia konstatuoti, jog PVM direktyvos 187 ir 189 straipsniuose apskritai nėra jokios nuorodos į „naujus pastatus“ ir (arba) į šios direktyvos 12 straipsnį, kuriame reglamentuojama tai, kas pagal PVM teisės nuostatas turi būti laikoma „nauju pastatu“, kurį parduodant gali būti apskaičiuojamas PVM.
- 17 Sąvoka „ilgalaikis turtas“, *LBV* teigimu, priešingai, akivaizdžiai yra susijusi su prekėmis, kurios yra naudojamos ilgesnį laiką ir paprastai nusidėvi. *LBV* nuomone, formuluotė „kai įsigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamas turtas“ reiškia nekilnojamąjį turtą, kurio ekonominio naudingumo laikotarpis yra (daug) ilgesnis už įprastinį 5 metų trukmės tikslinimo laikotarpį, o tai, be kita ko, matyti iš aplinkybės, kad šis turtas nusidėvi per daug ilgesnį laikotarpį.
- Tam, kad su nekilnojamuoju turtu susiję darbai galėtų būti laikomi darbais, susijusiais su įsigytu ilgalaikiu nekilnojamuoju turtu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, *LBV* nuomone, svarbus yra ne tiek pirmo pastato panaudojimo momentas, kiek atliktais darbais ar pertvarkymo darbais pagrįstas nekilnojamojo turto ekonominio naudingumo laikotarpis. *LBV* tai atrodo logiška, nes tikslinimo laikotarpio paskirtis yra kontroliuoti ir tikslinti su ilgalaikio turto sukūrimu ar atsiradimu susijusio PVM atskaitą.
- 18 *LBV* atkreipia dėmesį į mokesčių neutralumo principą, pagal kurį, jos nuomone, reikalaujama, kad bet koks įsigytas ilgalaikis nekilnojamas turtas, kurio ekonominio naudingumo laikotarpis yra tapatus arba panašus, būtų vienodai vertinamas PVM tikslais, o tai reiškia, kad šiam turtui turėtų būti taikomas vienodas tikslinimo laikotarpis. Ji teigia, kad jei pastatai, kaip šiuo atveju, atlikus darbus buvo iš esmės pertvarkyti ir dėl to jų ekonominio naudingumo laikotarpis yra toks pat, kaip naujų pastatų, o tokią išvadą leidžia daryti aplinkybė, kad šiems darbams taikomas 33 metų nusidėvėjimo laikotarpis, tai reiškia, kad šie pastatai, kaip dėl minėtų darbų atsiradęs ilgalaikis turtas, yra panašūs į naujus pastatus ir PVM tikslais turėtų būti vertinami taip pat.
- 19 Atsižvelgiant į tai, kad *LBV* prašo išaiškinti direktyvą, kuri neatitinka to, kas yra leidžiama pagal Belgijos įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatas, ir kyla pagrįstų abejonių dėl Belgijos teisės suderinamumo su Sąjungos teise, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šiuo klausimu reikia kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą.