

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. sausio 11 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – IV priedas – 2 punktas – Tam tikroms darbui imlioms paslaugoms taikomos laikinos nuostatos – Lengvatinis PVM tarifas, taikomas privačių namų renovavimo ir remonto paslaugoms – Sąvoka „privatūs namai“

Byloje C-433/22

dėl *Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Portugalija) 2022 m. birželio 8 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2022 m. birželio 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Autoridade Tributária e Aduaneira

prieš

HPA – Construções SA

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro aštuntosios kolegijos pirmininkas pareigas einanti trečiosios kolegijos pirmininkas K. Jürimäe (pranešėjas), teisėjai M. Safjan ir M. Gavalec,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinąjįs pastabas, pateiktas:

- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos P. Barros da Costa, C. Bento ir A. Rodrigues,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Björkland ir I. Melo Sampaio,

susipažinęs su 2023 m. rugsėjo 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

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) IV priedo 2 punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų institucija, Portugalija; toliau – mokesčių administratorius) ir *HPA – Construções SA* (toliau – HPA)

gin?? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), taikomo tam tikro nekilnojamojo turto renovavimo paslaugoms, kurias suteik? ši bendrov?, tarifo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos VIII antraštin?je dalyje „Tarifai“ yra 2 skyrius „Tarif? strukt?ra ir dydis“, kuriame, be kita ko, yra 96 ir 98 straipsniai.

4 Šios direktyvos 96 straipsnyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s taiko standartin? PVM tarif?, kur? kiekviena valstyb? nar? nustato kaip tam tikr? procent? nuo apmokestinamosios vert?s ir kuris turi b?ti toks pats prekiai? tiekimui bei paslaugai? teikimui.“

5 Šios direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalys suformuluotos taip:

„1. Valstyb?s nar?s gali taikyti vien? arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausan?i? prekiai? tiekimui ar paslaugai? teikimui.“

6 Tos pa?ios direktyvos VIII antraštin?je dalyje yra 3 skyrius „Tam tikroms darbui imlioms paslaugoms taikomos laikinosios nuostatos“, kuriame, be kita ko, yra PVM direktyvos 106 ir 107 straipsniai. Jau susiklos?ius pagrindin?s bylos aplinkyb?ms PVM direktyvos VIII antraštin?s dalies 3 skyrius ir IV priedas buvo panaikinti 2009 m. geguž?s 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB, iš dalies kei?ian?ia Direktyvos 2006/112 nuostatas, susijusias su lengvatiniais prid?tin?s vert?s mokes?io tarifais (OL L 116, 2009, p. 18).

7 PVM direktyvos 106 straipsnyje nustatyta:

„Remdamasi [Europos] Komisijos pasi?lymu, [Europos S?jungos] Taryba gali vieningai nuspr?sti, kad valstyb?s nar?s gali taikyti 98 straipsnyje numatytus lengvatinius tarifus IV priede išvardintoms paslaugoms iki 2010 m. gruodžio 31 d.

Lengvatiniai tarifai gali b?ti taikomi ne daugiau kaip dviej? IV priede nustatyt? kategorij? paslaugoms.

Išimtiniais atvejais valstybei narei gali b?ti leidžiama taikyti lengvatinius tarifus trij? kategorij? paslaugoms.“

8 Šios direktyvos 107 straipsnyje numatyta:

„106 straipsnyje nurodytos paslaugos turi atitikti šias s?lygas:

- a) jos turi b?ti darbui imlios paslaugos;
- b) jos turi b?ti iš esm?s teikiamos tiesiogiai galutiniams vartotojams;

<...>“

9 Min?tos direktyvos IV priede pateiktas tos pa?ios direktyvos 106 straipsnyje nurodyt? paslaug? s?rašas. Šio priedo 2 punktas suformuluotas taip:

„priva?i? nam? renovavimas ir remontas, išskyrus medžiagas, kurios sudaro didel? suteiktos paslaugos vert?s dal?.“

Portugalijos teis?

10 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Prid?tin?s vert?s mokes?io kodeksas, toliau – PVM kodeksas) 18 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Taikomi šie mokes?io tarifai:

a) importui, preki? tiekimui ir paslaug? teikimui, nurodytiems prie šio kodekso prid?tame I s?raše, taikomas 5 % tarifas;

<...>

c) kito importo, preki? tiekimo ir paslaug? teikimo atveju taikomas 21 % tarifas.“

11 Prie PVM kodekso prid?to I s?rašo 2.24 punkte nustatyta:

„Rangos sutartys skirtos gyvenamosios paskirties nekilnojamajam turtui arba atskiroms tokio nekilnojamojo turto dalims gerinti, perdaryti, renovuoti, restauruoti, remontuoti ir konservuoti, išskyrus valymo paslaugas, želdyn? prieži?ros paslaugas ir rangos sutartis, susijusias su nekilnojamuoju turtu, kuris apima baseinus, saunas, teniso kortus, golfo ar mini golfo aikštynus ir panašius ?renginius arba j? dalis.

Lengvatinis tarifas netaikomas panaudotoms medžiagoms, nebent j? vert? sudaro ne daugiau kaip 20 % visos suteiktos paslaugos vert?s.“

12 Aiškindamas šiame prie PVM kodekso prid?to I s?rašo punkte vartojam? fraz? „gyvenamosios paskirties nekilnojamasis turtas arba atskiros tokio nekilnojamojo turto dalys“ mokes?i? administratorius pri?m? gaires, be kita ko, 2000 m. rugpj??io 7 d. Aplinkraš?iu Nr. 30025. Šiame aplinkraštyje nurodyta, kad gyvenamosios paskirties nekilnojamasis turtas yra turtas, „kuris naudojamas kaip toks darb? pradžios momentu ir kuris atlikus šiuos darbus ir toliau faktiškai naudojamas kaip privat?s namai“.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

13 HPA yra komercin? bendrov?, kurios tikslas, be kita ko, – civilin?s statybos ir rangos paslaug? teikimas. 2007 m. ši bendrov? sudar? penkias rangos sutartis d?l miesto pastat? renovavimo su trimis komercin?mis bendrov?mis, kurios yra nekilnojamojo turto, min?tose sutartyse numatyt? darb? objekto, savinink?s.

14 Už pagal tas pa?ias sutartis suteiktas renovavimo ir remonto paslaugas išrašytose s?skaitose fakt?rose HPA nurod? lengvatin? 5 % PVM tarif? pagal prie PVM kodekso prid?to I s?rašo 2.24 punkt?.

15 2011 m. sausio 19 d. *Direção de Finanças de Lisboa* (Lisabonos finans? direkcija, Portugalija) atliko HPA mokestin? patikrinim? už 2007 m. Atliekant patikrinim? buvo siekiama nustatyti, ar ?vykdytos šio lengvatinio tarifo taikymo s?lygos, be kita ko, s?lyga, kad paslaug? teikimas b?t? susij?s su gyvenamosios paskirties nekilnojamuoju turtu.

16 Po šio patikrinimo manydama, kad HPA negali pasinaudoti lengvatiniu tarifu, *Serviço de Finanças de Sintra-1*

(1-oji Sintros finansų tarnyba, Portugalija) 2011 m. gegužės 10 d. išsiuntė tai bendrovei nurodymą sumokėti papildomą 374 750,77 EUR PVM sumą.

17 HPA apskundė šį nurodymą *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* (Sintros administracinis ir mokesčių bylų teismas, Portugalija). 2020 m. birželio 26 d. sprendimu šis teismas patenkino šios bendrovės skundą ir panaikino minėtą nurodymą sumokėti. Mokesčių administratorius apskundė šį sprendimą *Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Portugalija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

18 Šiame teisme mokesčių administratorius teigia, kad prie PVM kodekso pridėto I srašo 2.24 punktas, kaip jis išaiškintas 2000 m. rugpjūčio 7 d. Aplinkraštyje Nr. 30025, taikomas tik nekilnojamojo turto, kuris faktiškai naudojamas kaip gyvenamosios paskirties būstas tiek prieš, tiek po renovavimo paslaugų teikimo, renovavimo paslaugoms. Taigi šiame prie PVM kodekso pridėto I srašo 2.24 punkte numatytas lengvatinis PVM tarifas netaikomas nekilnojamojo turto, kuris, kaip ir tas, dėl kurio buvo sudarytos šio sprendimo 13 punkte nurodytos penkios rangos sutartys, yra tik gyvenamosios „paskirties“, t. y. jis skirtas šiam tikslui, tačiau faktiškai negyvenamas šių paslaugų teikimo momentu, renovavimo paslaugoms.

19 Kadangi prie PVM kodekso pridėto I srašo 2.24 punktu Portugalijos teisę perkeltas PVM direktyvos IV priedo 2 punktas, šis teismas mano, kad būtina prašyti Teisingumo Teismo išaiškinti pastarąjį nuostatą. To paties teismo teigimu, visų pirma reikia išsiaiškinti, kokiomis sąlygomis renovavimo paslaugoms gali būti taikomas lengvatinis tarifas, taikytinas minėtoje PVM direktyvos nuostatoje nurodytai „privatų namų renovavimo ir remonto“ veiklai.

20 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Teisingumo Teismas 2022 m. gegužės 5 d. Sprendime *DSR –Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes* (C-218/21, EU:C:2022:355) nusprendė, kad, pirma, PVM direktyvos IV priedo 2 punktas apima dvi atskiras veiklos rūšis, t. y. remontą ir renovavimą, ir, antra, buvo taikomas privatiems namams, t. y. nekilnojamajam turtui, kuris yra privatus gyvenamasis būstas, nenaudojamas komerciniams ar paslaugų teikimo tikslams arba kaip laikinas būstas, pavyzdžiui, kaip viešbutiai. Vis dėlto Teisingumo Teismas nėra priėmęs sprendimo dėl švokos „privatūs namai“ išaiškinimo.

21 Tokiomis aplinkybėmis *Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM direktyvos IV priedo 2 punktui prieštarauja nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas tik rangos darbams, susijusiems su nekilnojamojo turto, kuris yra privatūs namai, remontu ir renovavimu, kai juose šių darbų atlikimo metu gyvenama?“

Dėl prejudicinio klausimo

22 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos IV priedo 2 punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos lengvatinio PVM tarifo taikymas privatių namų remonto ir renovavimo paslaugoms siejamas su sąlyga, kad jie faktiškai turi būti naudojami kaip gyvenamosios paskirties būstas šių darbų atlikimo dienai.

23 Iki panaikinimo Direktyva 2009/47 pagal PVM direktyvos IV priedo 2 punktą, siejamą su šios direktyvos 106 straipsniu, valstyboms narėms buvo leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą paslaugoms, susijusioms su „privatų namų renovavimu ir remontu, išskyrus medžiagas, kurias

sudaro didelę suteiktos paslaugos vertės dalį“.

24 Nesant nuorodos į valstybių narių teisę ir atitinkamos apibrėžties PVM direktyvoje, šios direktyvos IV priedo 2 punkte vartojama formuluotė turi būti aiškinama vienodai, nepriklausomai nuo vertinimo valstybės narės, pagal jos prastą reikšmę bendrinėje kalboje, atsižvelgiant į kontekstą, kuriam esant ji vartojama, ir teisės normos, kurioje ji tvirtinta, tikslus (2022 m. gegužės 5 d. Sprendimo *DSR–Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes*, C-218/21, EU:C:2022:355, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

25 Taigi, pirma, kalbant apie prastą šioje nuostatoje vartojamą terminą, visų pirma formuluotės „privatus namas“, reikšmę, reikia pažymėti, kad sūvoka „namas“ paprastai reiškia nekilnojamąjį arba kilnojamąjį turtą arba jo dalį, skirtą gyventi, kuris yra gyvenamoji vieta vienam ar keliems asmenims. Be to, būdvardis „privatus“ leidžia daryti skirtumą nuo neprivačios namo, kaip antai tarnybinių būstų arba viešbučių (2022 m. gegužės 5 d. Sprendimo *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes*, C-218/21, EU:C:2022:355, 34 punktą).

26 Taigi renovavimo ir remonto paslaugos, numatytos PVM direktyvos IV priedo 2 punkte, turi būti susijusios su turtu, naudojamu kaip privatus gyvenamosios paskirties būstas, o paslaugų, susijusių su kitos paskirties, pavyzdžiui, komercinės, turtu, ši nuostata neapima (2022 m. gegužės 5 d. Sprendimo *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes*, C-218/21, EU:C:2022:355, 35 punktą).

27 Kadangi pagal šio sprendimo 25 ir 26 punktuose primintą jurisprudenciją PVM direktyvos IV priedo 2 punkte nurodytos paslaugos susijusios su turtu, kuris yra gyvenamoji vieta vienam ar keliems asmenims ir kuris naudojamas kaip privatus gyvenamosios paskirties būstas, iš šios nuostatos formuluotės matyti, kad joje numatyta faktinė gyvenamoji šio turto paskirtis. Iš tiesų tiek gyvenamosios vietos sūvoka, tiek reikalavimas naudoti turtą reiškia konkretų jo naudojimą.

28 Taigi, atsižvelgiant į PVM direktyvos IV priedo 2 punkto formuluotę, darytina išvada, kad, viena vertus, nekilnojamasis turtas, kuriam, nors ir suteikta gyvenamoji paskirtis, bet faktiškai jis šiuo tikslu nebuvo naudojamas tuo metu, kai buvo teikiamos nagrinėjamos renovavimo ar remonto paslaugos, nepatenka į šios nuostatos taikymo sritį. Kita vertus, į minėtos nuostatos taikymo sritį nepatenka renovavimo ar remonto paslaugos, susijusios su turtu, kurį ši paslauga teikimo dieną savininkas naudoja komerciniams ar investiciniams tikslams.

29 Antra, PVM direktyvos IV priedo 2 punkto kontekstas patvirtina aiškinimą, kad lengvatinis PVM tarifas taikomas tik renovavimo ir remonto paslaugoms, susijusioms su turtu, kuris faktiškai naudojamas kaip gyvenamosios paskirties būstas.

30 Iš tiesų, pirma, ši nuostata tiek, kiek ją leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą, yra standartinio tarifo taikymo principo išimtis, todėl turi būti aiškinama siaurai (šiuo klausimu žr. 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, 25 punktą ir 2022 m. gegužės 5 d. Sprendimo *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes*, C-218/21, EU:C:2022:355, 40 punktą).

31 Antra, iš kartu aiškinamų PVM direktyvos 106 ir 107 straipsnių matyti, jog tam, kad būtų galima taikyti lengvatinį PVM tarifą, šios direktyvos IV priedo 2 punkte išvardytos paslaugos daugiausia turėtų būti teikiamos tiesiogiai galutiniams vartotojams. Renovavimo ar remonto paslauga, suteikta bendrovei ar fiziniam asmeniui, kuris turi gyvenamosios paskirties būstą, nors jis faktiškai nenaudojamas šiais tikslais, negali būti laikoma suteikta galutiniam vartotojui, kaip ir renovacijos paslauga, suteikta bendrovei ar fiziniam asmeniui, kuris vykdydamas savo profesinę veiklą naudoja turtą komerciniais tikslais, o ne kaip gyvenamosios paskirties būstą.

32 Trečia, kaip matyti iš generalinės advokatės išvados 31–33 punktų, PVM direktyvos IV priedo 2 punkto aiškinimas taip, kad šios nuostatos taikymo sritį patenka tik renovavimo ir remonto paslaugos, kurių objektas yra turtas, kuriame faktiškai gyvenama darbų atlikimo dieną, atitinka tikslus, kurių siekiama nustatant lengvatinių tarifų, stengiantis sudaryti palankesnes sąlygas vartotojui.

33 Iš tiesų teisė į pirkimo PVM atskaitę turinčiam verslininkui nesvarbu, ar renovavimo ar remonto paslaugų teikimas bus apmokestintas standartiniu, ar lengvatiniu tarifu, nes bet kuriuo atveju jis nepatirs su šiuo paslaugų teikimu susijusios mokesčių naštos dėl savo teisės į PVM atskaitę. Vis dėlto lengvatinio tarifo taikymas šioms paslaugoms yra palankus galutiniam vartotojui, faktiškai gyvenančiam nekilnojamajame turte, kuris yra darbų objektas, ir neturinčiam teisės į pirkimo PVM atskaitę.

34 Taigi šis vartotojas dėl lengvatinio tarifo taikymo gali naudotis namu, kuriuos jis faktiškai naudoja kaip gyvenamosios paskirties būstą, renovavimo ir remonto paslaugomis, patirdamas mažesnę išlaidą nei tos, kurią jis patirtų, jei šios paslaugos būtų apmokestintos standartiniu tarifu. Lemiamas veiksnys vertinant, ar vartotojui gali būti suteikta nauda taikant lengvatinį PVM tarifą, yra tai, kad tuo momentu, kai patiriamos išlaidos, šis turtas jo faktiškai naudojamas kaip gyvenamosios paskirties būstas.

35 Galiausiai, ketvirta, reikia pažymėti, jog tam, kad nekilnojamasis turtas būtų laikomas faktiškai gyvenamu, nebūtina, kad vykdant darbus jame būtų žmonės, kurie nuolat ar ne nuolat jame gyvena. Viena vertus, faktinę gyvenamoji paskirtis nesikeičia dėl to, kad turtas naudojamas tik kelis laikotarpius per metus. Kita vertus, tai, kad privatūs namai tam tikrą laikotarpį nėra užimti, nekeičia jį, kaip privačią namą, pobūdžio.

36 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos IV priedo 2 punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatytas lengvatinio PVM tarifo taikymas privačią namų remonto ir renovavimo paslaugoms, su sąlyga, kad atitinkami namai iš tikrųjų būtų naudojami kaip gyvenamosios paskirties būstas šio darbų atlikimo dieną.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

37 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 IV priedo 2 punktas

turi būti aiškinamas taip:

pagal jį nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatytas lengvatinio PVM tarifo taikymas privačią namų remonto ir renovavimo paslaugoms, su sąlyga, kad atitinkami namai iš tikrųjų būtų naudojami kaip gyvenamosios paskirties būstas šio darbų atlikimo dieną.

Parašai.

* Proceso kalba: portugal?.