

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2024. gada 11. janvārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – IV pielikums – 2. punkts – Pērejas perioda noteikumi dažiem darbietilpīgiem pakalpojumiem – Samazinātā PVN likme, kas piemērojama privātu mājokļu atjaunošanas un remonta pakalpojumiem – Jautājums “privāti mājokļi”

Lietā C-433/22

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa, Portugāle) iesniegusi ar 2022. gada 8. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2022. gada 30. jūnijā, tiesvedībā

Autoridade Tributária e Aduaneira

pret

HPA – Construções SA,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: trešās palātas priekšsēdētāja, kas pilda astotās palātas priekšsēdētāja funkcijas, K. Jirīms [K. Jürimäe] (referente), tiesneši M. Safjans [M. Safjan] un M. Gavalecs [M. Gavalec],

ģenerālvokāle: J. Kokote [J. Kokott],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā atbildes, ko snieguši:

- Portugāles valdības vārdā – P. Barros da Costa, C. Bento un A. Rodrigues, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – M. Björkland un I. Melo Sampaio, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāles secinājumus 2023. gada 7. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) IV pielikuma 2. punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas administrācija, Portugāle; turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) un *HPA – Construções SA*

(turpmāk tekstā – “HPA”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) likmi, kas piemērojama šīs sabiedrības sniegtajiem dažādu veidu atjaunošanas pakalpojumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvā ir VIII sadaļa “Likme”, kurā ietverta 2. nodaļa “Likmju struktūra un līmenis”, kurā savukārt ir 96. un 98. pants.

4 Šīs direktīvas 96. pants ir paredzēts:

“Dalībvalstīs piemēro PVN pamatlīkmi, ko katrā dalībvalstī nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlīkme ir vienāda.”

5 Minētās direktīvas 98. panta 1. un 2. punkts ir formulēts šādi:

“1. Dalībvalstīs var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādā kategorijā preču piegādei vai tādā kategorijā pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.”

6 PVN direktīvas VIII sadaļā ir 3. nodaļa “Pārejas perioda noteikumi dažiem darbietilpīgiem pakalpojumiem”, kurā ietverts šīs pašas direktīvas 106. un 107. pants. Pēc pamatlīkmes aplūkoto faktu norises šīs direktīvas VIII sadaļas 3. nodaļa un IV pielikums tika atcelti ar Padomes Direktīvu 2009/47/EK (2009. gada 5. maijs), ar ko Direktīvu 2006/112 groza attiecībā uz samazinātām pievienotās vērtības nodokļa likmēm (OV 2009, L 116, 18. lpp.).

7 PVN direktīvas 106. pants ir noteikts:

“[Eiropas Savienības] Padome pēc [Eiropas] Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var ļaut dalībvalstīm piemērot 98. pantsā paredzētās samazinātās likmes IV pielikumā minētajiem pakalpojumiem vēlākais līdz 2010. gada 31. decembrim.

Samazinātās likmes var piemērot pakalpojumiem, kas ietverti ne vairāk kā divās IV pielikumā minētajās kategorijās.

Izņēmuma gadījumos dalībvalstīm var ļaut piemērot samazinātās likmes arī pakalpojumiem, kas iekļauti trijās no iepriekšminētajām kategorijām.”

8 Šīs direktīvas 107. pants ir paredzēts:

“Šīs direktīvas 106. pantsā minētajiem pakalpojumiem ir jāatbilst šādiem nosacījumiem:

a) tiem jābūt darbietilpīgiem;

b) tie pārsvarā jāsniedz tieši galapatērētājiem;

[..].”

9 Minētās direktīvas IV pielikumā ir ietverts šīs pašas direktīvas 106. pantsā paredzēto pakalpojumu saraksts. Šī pielikuma 2. punkts ir formulēts šādi:

“priv?tu m?jok?u atjaunošana un remonts, iz?emot materi?lus, kas sast?da noz?m?gu da?u no sniegt? pakalpojuma v?rt?bas.”

Portug?les ties?bas

10 *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienot?s v?rt?bas nodok?a kodekss), redakcij?, kas ir piem?rojama pamatliet? (turpm?k tekst? – “PVN kodekss”), 18. panta 1. punkts ir paredz?ts:

“Nodok?a likmes ir š?das:

a) šim kodeksam pievienotaj? I sarakst? min?to pre?u importam, pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanai likme ir 5 %;

[..]

c) citu pre?u importam, pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanai likme ir 21 %.”

11 PVN kodeksa pielikum? ietvert? I saraksta 2.24. punkts ir noteikts:

“Uz??muma l?gumi dz?vošanai paredz?tu nekustamo ?pašumu un nekustamo ?pašumu autonomo da?u uzlabošanai, labošanai, atjaunošanai, restaur?cijai, remontam un saglab?šanai, iz?emot pakalpojumu, kas saist?ti ar uzkopšanu un za?o zonu uztur?šanu, un uz??muma l?gumi, kuri attiecas uz t?diem nekustamajiem ?pašumiem, kas ietver visus vai da?u no elementiem, kuri saist?ti ar baseiniem, saun?m, tenisa kortiem, golfu vai minigolfu un l?dz?g?m iek?rt?m.

Samazin?t? likme attiecas uz iestr?d?tajiem materi?liem vien?gi tad, ja šo materi?lu v?rt?ba nep?rsniedz 20 % no sniegt? pakalpojuma kop?j?s v?rt?bas.”

12 Lai interpret?tu fr?zi “dz?vošanai paredz?ts nekustamais ?pašums un nekustam? ?pašuma autonomas da?as”, kas izmantota šaj? PVN kodeksa pielikum? ietvert? I saraksta punkt?, nodok?u administr?cija ir pie??musi vadl?nijas, izmantojot 2000. gada 7. augusta Apk?rtrakstu Nr. 30025. Saska?? ar šo apk?rtrakstu tiek uzskat?ts, ka nekustamo ?pašumu izmanto m?jok?a vajadz?b?m tad, ja “tas tiek lietots šim nol?kam b?vdarbu uzs?kšanas br?d? un ja p?c b?vdarbu pabeigšanas to joproj?m faktiski izmanto priv?ta m?jok?a vajadz?b?m”.

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

13 *HPA* ir komercsabiedr?ba, kuras darb?bas m?r?is ir celtniec?bas pakalpojumu sniegšana un b?vdarbu l?gumu sl?gšana. 2007. gad? š? sabiedr?ba pils?tas ?ku p?rb?vei nosl?dza piecus b?vdarbu l?gumus ar trim komercsabiedr?b?m, kam pieder nekustamie ?pašumi, uz kuriem attiecas min?tajos l?gumos paredz?tie darbi.

14 R??inos par atjaunošanas un remonta pakalpojumiem, kas sniegti atbilstoši tiem pašiem l?gumiem, *HPA* piem?roja samazin?to PVN likmi 5 % apm?r? atbilstoši PVN kodeksa pielikum? ietvert? I saraksta 2.24. punktam.

15 2011. gada 19. janv?r? *Direção de Finanças de Lisboa* (Lisabonas Finanšu direktor?ts, Portug?le) *HPA* veica nodok?u p?rbaudi par 2007. gadu. Š?s p?rbaudes m?r?is bija noskaidrot, vai ir izpild?ti š?s samazin?t?s likmes piem?rošanai paredz?tie nosac?jumi, it ?paši nosac?jums, ka pakalpojumu sniegšana attiecas uz nekustamajiem ?pašumiem, ko izmanto m?jok?a vajadz?b?m.

16 P?c min?t?s p?rbaudes, uzskat?dama, ka *HPA* nevar piem?rot min?to samazin?to likmi, *Serviço de Finanças de Sintra?1* (Sintras nodok?u dienesta 1. noda?a, Portug?le) šai sabiedr?bai 2011. gada 10. maij? nos?t?ja pazi?ojumu par papildu PVN samaksu 374 750,77 EUR apm?r?.

17 *HPA* šo pazi?ojumu par nodokli apstr?d?ja *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* (Sintras Administrat?v? un nodok?u tiesa, Portug?le). Ar 2020. gada 26. j?nija spriedumu š? tiesa apmierin?ja š?s sabiedr?bas pras?bu un atc?la min?to pazi?ojumu par nodokli. Nodok?u administr?cija šo spriedumu p?rs?dz?ja *Supremo Tribunal Administrativo* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Portug?le), kas ir iesniedz?jtiesa.

18 Iesniedz?jties? Nodok?u administr?cija apgalvo, ka PVN kodeksa pielikum? ietvert? I saraksta 2.24. punkts, kas interpret?ts 2000. gada 7. augusta Apk?rtrakst? Nr. 30025, ir piem?rojams tikai t?du nekustamo ?pašumu atjaunošanas pakalpojumiem, kuri faktiski tiek izmantoti dz?vošanai gan pirms, gan p?c min?to pakalpojumu sniegšanas. T?d?j?di PVN kodeksa pielikum? ietvert? I saraksta 2.24. punkt? paredz?t? samazin?t? PVN likme nav piem?rojama t?du nekustamo ?pašumu atjaunošanas pakalpojumiem, kas t?pat k? tie, uz kuriem attiec?s pieci š? sprieduma 13. punkt? paredz?tie b?vdarbu l?gumi, ir tikai “paredz?ti” dz?vošanai t?d? noz?m?, ka tie ir apstiprin?ti šim nol?kam, bet faktiski šo pakalpojumu sniegšanas br?d? nav apdz?voti.

19 T? k? ar PVN kodeksa pielikum? ietvert? I saraksta 2.24. punktu Portug?les ties?b?s ir transpon?ts PVN direkt?vas IV pielikuma 2. punkts, min?t? tiesa uzskata, ka j?l?dz Tiesu interpret?t šo p?d?jo min?to ties?bu normu. Š? pati tiesa uzskata, ka it ?paši ir j?noskaidro, ar k?diem nosac?jumiem atjaunošanas pakalpojumu sniegšanai var piem?rot samazin?to likmi, kas ir piem?rojama attiec?gaj? PVN direkt?vas ties?bu norm? min?taj?m “priv?tu m?jok?u atjaunošanas un remonta” darb?b?m.

20 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa nor?da, ka Tiesa 2022. gada 5. maija spriedum? *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes* (C?218/21, EU:C:2022:355) ir nospriedusi, ka PVN direkt?vas IV pielikuma 2. punkts, pirmk?rt, attiecas uz div?m daž?d?m darb?b?m, proti, remontu un atjaunošanu un, otrk?rt, attiecas uz priv?tiem m?jok?iem, proti, nekustamajiem ?pašumiem, kas tiek izmantoti k? priv?ts m?joklis un kas netiek izmantoti komerci?liem nol?kiem vai pakalpojumu sniegšanai, vai ?slaic?gai apdz?vošanai, piem?ram, viesn?c?m. Tiesa tom?r neesot l?musi par j?dziena “priv?ti m?jok?i” interpret?ciju.

21 Š?dos apst?k?os *Supremo Tribunal Administrativo* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai PVN direkt?vas IV pielikuma 2. punktam ir pretrun? t?da valsts ties?bu norma, saska?? ar kuru samazin?to PVN likmi var piem?rot vien?gi b?vdarbu l?gumiem, lai atjaunotu un remont?tu nekustamos ?pašumus priv?tos m?jok?os, kuri šo darb?bu veikšanas br?d? ir apdz?voti?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

22 Ar šo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas IV pielikuma 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj valsts ties?bu aktu, kas samazin?tas PVN likmes piem?rošanai priv?tu m?jok?u remonta un atjaunošanas pakalpojumiem paredz nosac?jumu, ka šo darb?bu veikšanas dien? tie faktiski tiek izmantoti dz?vošanai.

23 Līdz atcelšanai ar Direktīvu 2009/47 PVN direktīvas IV pielikuma 2. punkts kopsakarā ar šīs direktīvas 106. pantu jebkādā gadījumā samazināto PVN likmi piemērot pakalpojumiem, kuri saistīti ar "privātu mājokļu atjaunošanu un remontu, izņemot materiālus, kas sastāda nozīmīgu daļu no sniegtā pakalpojuma vērtības".

24 Tā kā PVN direktīvā nav atsauces uz dalībvalstu tiesību un atbilstošo definīciju, minētās direktīvas IV pielikuma 2. punktā ietvertais formulējums ir jāinterpretē vienveidīgi un neatkarīgi no dalībvalsts izmantotās kvalifikācijas, atbilstoši to ierastajai nozīmei ikdienas valodā, ņemot vērā kontekstu, kādā tie tiek lietoti, un tiesiskā regulējuma, kura daļu tie veido, mērķus (spriedums, 2022. gada 5. maijs, *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes*, C-218/21, EU:C:2022:355, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Tādējādi attiecībā, pirmām kārtām, uz šajā tiesību normā izmantotā formulējuma ierasto nozīmi un it īpaši uz formulējumu "privāti mājokļi" ir jānorāda, ka jēdziens "mājoklis" parasti apzīmē nekustamo pašumu vai pat kustamo pašumu vai tādā gadījumā, kurš ir paredzēts dzīvošanai un kurš ir vienas vai vairāku personu dzīvesvieta. Turklāt pašbas vērdēs "privāts" jāauj nošķirt mājokļus, kas nav privāti, piemēram, dienesta mājokļus vai arī viesnīcas (spriedums, 2022. gada 5. maijs, *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes*, C-218/21, EU:C:2022:355, 34. punkts).

26 No tā izriet, ka PVN direktīvas IV pielikuma 2. punktā paredzētajiem atjaunošanas un remonta pakalpojumiem ir jāattiecas uz pašumiem, kuri tiek izmantoti privātām mājokļa vajadzībām, savukārt šīs tiesību norma neattiecas uz pakalpojumiem, kas ir saistīti ar pašumiem, kuri tiek izmantoti citiem, piemēram, komerciāliem mērķiem (spriedums, 2022. gada 5. maijs, *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes*, C-218/21, EU:C:2022:355, 35. punkts).

27 Ciklā saskaņā ar šo sprieduma 25. un 26. punktā atgādināto judikatūru PVN direktīvas IV pielikuma 2. punktā paredzētie pakalpojumi attiecas uz pašumiem, kas ir vienas vai vairāku personu dzīvesvieta un kas tiek izmantoti privātām mājokļa vajadzībām, no šīs tiesību normas formulējuma izriet, ka tā faktiski šo pašumu izmantošanu paredz dzīvošanai. Gan dzīvesvietas jēdziens, gan prasība par pašuma izmantošanu ir atsaucē uz konkrētu tā izmantojumu.

28 Tādējādi, ņemot vērā PVN direktīvas IV pielikuma 2. punkta formulējumu, ir jāuzskata, ka, pirmkārt, nekustamais pašums, kas, kaut arī tajā ir atauts dzīvot, attiecīgā atjaunošanas vai remonta pakalpojumu sniegšanas dienā faktiski netiek izmantots šim nolīkam, neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā. Otrkārt, no minētās tiesību normas piemērošanas jomas ir izslēgti atjaunošanas vai remonta pakalpojumi, kas ir saistīti ar pašumiem, kurus šo pakalpojumu sniegšanas dienā to pašnieks izmanto komerciāliem mērķiem vai ieguldījumiem.

29 Otrām kārtām, konteksts, kādā iekāujas PVN direktīvas IV pielikuma 2. punkts, apstiprina interpretāciju, saskaņā ar kuru samazinātā PVN likme ir piemērojama tikai atjaunošanas un remonta pakalpojumiem, kas attiecas uz pašumiem, kuri faktiski tiek izmantoti dzīvošanai.

30 Pirmkārt, šīs tiesību norma, ciklā tā jāauj piemērot samazinātu PVN likmi, ir atkāpe no pamatlikmes piemērošanas principa un tādējādi ir interpretējama šauri (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2019. gada 19. decembris, *Segler/Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, 25. punkts, kā arī 2022. gada 5. maijs, *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes*, C-218/21, EU:C:2022:355, 40. punkts).

31 Otrkārt, aplūkojot vienlaikus PVN direktīvas 106. un 107. pantu, var secināt, ka, lai varētu saņemt samazinātu PVN likmi, šīs direktīvas IV pielikuma 2. punktā uzskaitētajiem

pakalpojumiem liel? m?r? j?b?t sniegtiem tieši gala pat?r?t?jiem. Par pakalpojumu, kas sniegts gala pat?r?t?jam, nevar uzskat?t nedz atjaunošanas vai remonta pakalpojumu, kurš sniegts uz??mumam vai fiziskai personai, kam ir dz?vošanai paredz?ts m?joklis, kurš tom?r faktiski netiek izmantots šim m?r?im, nedz atjaunošanas pakalpojumu, kurš sniegts uz??mumam vai fiziskai personai, kas, veicot savu profesion?lo darb?bu, ?pašumu izmanto komerci?liem m?r?iem, nevis dz?vošanai.

32 Treš?m k?rt?m, k? izriet no ?ener?ladvok?tes secin?jumu 31.–33. punkta, t?da PVN direkt?vas IV pielikuma 2. punkta interpret?cija, ka š?s ties?bu normas piem?rošanas jom? ietilpst tikai atjaunošanas un remonta pakalpojumi, kas attiecas uz ?pašumiem, kuri darbu veikšanas dien? faktiski ir apdz?voti, atbilst m?r?iem, k?di izvirz?ti, pie?emot samazin?tu likmi, kuras m?r?is ir nost?d?t pat?r?t?ju labv?l?g? st?vokl?.

33 Uz??m?jam, kam ir ties?bas atskait?t priekšnodokli, nav svar?gi, vai atjaunošanas vai remonta pakalpojumu sniegšana tiek aplikta ar nodokli atbilstoši parastajai likmei vai samazin?tajai likmei, jo tas katr? zi?? tiks atbr?vots no nodok?a sloga par šiem pakalpojumiem, izmantojot ties?bas atskait?t PVN. Turpretim samazin?tas likmes piem?rošana šiem pakalpojumiem ir labv?l?ga gala pat?r?t?jam, kas faktiski dz?vo nekustamaj? ?pašum?, kur? tiek veikti darbi, un kam nav ties?bu atskait?t priekšnodokli.

34 T?d?j?di šis pat?r?t?js, ?emot v?r? š?s samazin?t?s likmes piem?rošanu, m?jok?a, kuru vi?š faktiski izmanto dz?vošanai, atjaunošanas un remonta pakalpojumus var sa?emt par zem?k?m izmaks?m nek? t?s, ko vi?š segtu, ja šie pakalpojumi tiktu aplikti ar nodokli atbilstoši parastajai likmei. Izš?irošs elements, lai noskaidrotu, vai pat?r?t?jam var tikt pieš?irta priekšroc?ba, piem?rojot samazin?to PVN likmi, ir tas, ka br?d?, kad rodas izmaksas, vi?š šo ?pašumu faktiski izmanto k? m?jokli.

35 Visbeidzot, ceturt?m k?rt?m, j?preciz? – lai uzskat?tu, ka nekustamais ?pašums faktiski tiek apdz?vots, nav vajadz?gs, lai darbu veikšanas laik? to apdz?votu personas, kas taj? dz?vo past?v?gi vai nepast?v?gi. Pirmk?rt, faktisku izmantošanu dz?vošanai nemaina tas, ka ?pašums tiek izmantots tikai atseviš?os gada periodos. Otrk?rt, tas, ka priv?ts m?joklis zin?mu laikposmu ir neapdz?vots, nemaina tam piem?tošo priv?ta m?jok?a raksturu.

36 ?emot v?r? visus šos iemeslus, uz prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas IV pielikuma 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas pie?auj valsts ties?bu aktus, kuros ir paredz?ts, ka priv?tu m?jok?u remonta un atjaunošanas pakalpojumiem piem?ro samazin?tu PVN likmi, ja vien šo pakalpojumu sniegšanas dien? attiec?gie m?jok?i faktiski tiek izmantoti dz?vošanai.

Par ties?šan?s izdevumiem

37 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lem? par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (astot? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu IV pielikuma 2. punkts

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

tas pie?auj valsts ties?bu aktus, kuros ir paredz?ts, ka priv?tu m?jok?u remonta un atjaunošanas pakalpojumiem piem?ro samazin?tu pievienot?s v?rt?bas nodok?a likmi, ja vien šo pakalpojumu sniegšanas dien? attiec?gie m?jok?i faktiski tiek izmantoti

dz?vořanai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – portug??u.