

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. rugsėjo 12 d. (\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 187 straipsnis – Atskaitos tikslinimas – Pratęstas tikslinimo laikotarpis ilgalaikiam nekilnojamajam turtui – Švoka „ilgalaikis turtas“ – 190 straipsnis – Valstybių narių galimybė ilgalaikiu turtu laikyti paslaugas, kurių savybės panašios į paprastai ilgalaikiam turtui priskiriamas savybes – Pastato plėtros ir renovacijos darbai – Nacionaliniuose teisėse numatyta galimybė tokius darbus prilyginti nekilnojamojo turto statybai ar įsigijimui – Apribojimai – 190 straipsnio tiesioginis veikimas – Diskrecija“

Byloje C-243/23 [Drebers](i),

dėl *Hof van Beroep te Gent* (Gento apeliacinis teismas, Belgija) 2022 m. birželio 28 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2023 m. balandžio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën**

prieš

**L BV**

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Prechal (pranešėja), teisėjai F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer ir M. L. Arastey Sahún,

generalinis advokatas A. M. Collins,

posėdžio sekretorė A. Lamote, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2024 m. kovo 13 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- L BV, atstovaujamos *advocaten* H. Casier ir S. Gnedasj,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos S. Baeyens, P. Cottin ir C. Pochet,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia, M. Björkland ir C. Zois,

susipažinęs su 2024 m. birželio 6 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

**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) 187 ir 189 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën* (Belgijos valstybės/Federalinė viešoji finansų tarnyba, toliau – mokesčių administratorius) ir *L BV* ginčų dėl tikslinimo laikotarpio, taikomo pridėtinės vertės mokesčio (PVM), sumokėto už darbus, atliktus pastate, kurį *L BV* naudojo savo ekonominei veiklai, atskaitai, trukmės.

## Teisinis pagrindas

### Šeštosios direktyvos

#### Šeštoji direktyva

3 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), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, 1995, p. 18) ir 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB (OL L 221, 2006, p. 9) (toliau – Šeštoji direktyva), kuri buvo panaikinta ir pakeista PVM direktyva, 20 straipsnio 2 ir 4 dalyse nustatyta:

„2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įsigytas ar pasigamintas. Per metus turi būti tikslinamas tik penktadalio už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, kurią turima teisė, metiniais svyravimais lyginant su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

<...>

Tuo atveju, kai nekilnojamas turtas yra įgyjamas kaip gamybos priemonė, tikslinimo laikotarpis galima pratęsti iki 20 metų.

<...>

4. Taikydamos [2 dalies] nuostatas, valstybės narės gali:

– apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką,

<...>

Valstybės narės gali taikyti [2 dalį] paslaugoms, kurių savybės turi panašią paprastai ilgalaikiam turtui priskiriamą bruožą.“

4 Direktyvos 95/7 1 straipsnio 4 punktą pakeičia Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalies trečioji pastraipė. Direktyvos 95/7 5 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„Kadangi tikslinga, kad valstybės narės pratęstų laikotarpį, kurio metu atliekamas atskaitos tikslinimas, numatytas minėtos direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje, iki 20 metų nekilnojamajam turtui, kuris buvo įsigytas kaip gamybos priemonė, atsižvelgiant į jo ekonominio gyvenimo trukmę.“

5 Direktyvos 2006/69 1 straipsnio 6 punktu buvo įtraukta Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 4 dalies antra pastraipa. Direktyvos 2006/69 5 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„Turėtų būti pabrėžta, kad tam tikros ilgalaikio turto pobūdžio paslaugos galėtų būti įtrauktos į schemą, pagal kurią leidžiama ilgalaikio turto atskaitą tikslinti turto tarnavimo laikotarpiu,

atsižvelgiant į jo faktinį panaudojimą. “

### *PVM direktyva*

6 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

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

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

7 Šios direktyvos 12 straipsnyje nustatyta:

„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 dalies ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimo iki pirmo pastato panaudojimo;

<...>

2. Taikant 1 dalies a punktą, „pastatas“ – bet koks žemėje tvirtintas 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“.

<...>“

8 Minėtose direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

9 PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.“

10 Direktyvos 135 straipsnio 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;

<...>“

11 Minutos direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

12 PVM direktyvos 184 straipsnyje nustatyta:

„Pirmą atskaitą tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

13 Direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Visą pirmą atskaitą tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.“

14 Minutos direktyvos 187 straipsnyje nustatyta:

„1. Su ilgalaikiu turtu susijusi PVM atskaita tikslinama penkerius metus, įskaitant prekių įsigijimo ar pagaminimo metus.

<...>

Kai įsigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamas turtas, PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis gali būti pratęstas iki 20 metų.

2. Kasmet tikslinamas tik penktadalis už ilgalaikio turto apskaičiuoto PVM arba, pratęsus tikslinimo laikotarpį, atitinkama jo dalis.

Pirmojoje pastraipoje nurodytas tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais metais atskaitomos sumos metiniais svyravimais lyginant su tuo metų, kuriais prekės buvo įsigytos, pagamintos arba tam tikrais atvejais panaudotos pirmą kartą, atskaitoma suma.“

15 Tos pačios direktyvos 189 straipsnyje numatyta:

„Taikydamos 187 ir 188 straipsnius, valstybės narės gali imtis šių priemonių:

a) apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką;

<...>“

16 PVM direktyvos 190 straipsnyje nustatyta:

„Taikydamos 187, 188, 189 ir 191 straipsnius, valstybės narės gali ilgalaikiu turtu laikyti paslaugas, kurių savybės panašios į paprastai ilgalaikiam turtui priskiriamas savybes.“

**Belgijos teisė**

17 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 1969 m. liepos 3 d. *wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde* (statymas dėl Pridėtinės vertės mokesčio kodekso; *Belgisch Staatsblad*, 1969 m. liepos 17 d., p. 7046; toliau – PVM kodeksas) 1 straipsnio 9 dalies 1 punktą suformuluotas taip:

„Šiame kodekse vartojamą sąvoką apibrėžtys:

1° pastatas ar pastato dalis – bet koks žemėje tvirtintas statinys.“

18 PVM kodekso 48 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Ilgalaikiam turtui ir paslaugoms, kurių savybės panašios į paprastai ilgalaikiam turtui priskiriamas savybes, taikomą mokesčių atskaitai nustatytas penkerių metų tikslinimo laikotarpis. Kiekvienais metais tikslinamas ne daugiau kaip penktadalis šių mokesčių sumos, jeigu pasikeičia veiksniai, kuriuos atsižvelgta apskaičiuojant atskaitytinus mokesčius.“

Vis dėlto mokesčio, taikomo ilgalaikiam nekilnojamajam turtui, kurį nustatė Karalius, atveju tikslinimo laikotarpis yra penkiolika metų, o kasmet tikslinama ne daugiau kaip viena penkioliktoji šio mokesčio.“

19 Šio kodekso 49 straipsnyje nustatyta, kad Karalius nustato šio kodekso 45–48 straipsnių taikymo sąlygas.

20 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 1969 m. gruodžio 10 d. *Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde* (Karaliaus dekretas Nr. 3 dėl atskaitos taikant pridėtinės vertės mokestį; *Belgisch Staatsblad*, 1969 m. gruodžio 12 d., p. 12006; toliau – Karaliaus dekretas Nr. 3) 9 straipsnyje numatyta:

„1. Mokesčių, sumokėtų už ilgalaikį turtą, atveju apmokestinamojo asmens pirminė atskaita yra tikslinama penkerių metų laikotarpiu, kuris prasideda tuo metu, kuriais atsirado teisė į atskaitą, sausio 1 d.“

Vis dėlto mokesčių už ilgalaikį nekilnojamąjį turtą atveju šis laikotarpis pratęsiamas iki 15 metų.

Mokesčiai už ilgalaikį nekilnojamąjį turtą – tai mokesčiai, sumokėti už:

1° sandorius, kuriais siekiama pastatyti [PVM kodekso] 1 straipsnio 9 dalies 1 punkte nurodytą turtą arba prie to prisidėti;

2° įsigyti [PVM kodekso] 1 straipsnio 9 dalyje nurodytą turtą;

3° įsigyti daiktinę teisę, kaip tai suprantama pagal [PVM kodekso] 9 straipsnio 2 pastraipos 2 punktą, susijusią su [PVM kodekso] 1 straipsnio 9 dalyje numatytu turtu.

<...>“

21 Karaliaus dekretu Nr. 3 21bis straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos 2 punkte nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo neapmokestinamą veiklą be teisės į atskaitą ir dėl tos pačios veiklos tampa apmokestinamuoju asmeniu, kuris vykdo sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą, gali pasinaudoti teise į atskaitą tikslindamas, be kita ko, už ilgalaikį turtą, kuris lieka po šio pasikeitimo, su sąlyga, kad šis turtas vis dar gali būti naudojamas ir PVM kodekso 48 straipsnio 2 dalyje nustatytas laikotarpis nesibaigęs.

## Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

- 22 *L BV* yra advokat? bendrija. Šiai ekonominei veiklai vykdyti ji disponuoja nekilnojamuoju turtu, kur? jos vadovas taip pat naudoja gyvenamosioms reikm?ms.
- 23 2007–2015 m. šiame pastate buvo atlikti didel?s apimties darbai, po kuri? j? nuo šiol sudaro pagrindinis pastatas ir renovuotas tarpinis pastatas, taip pat naujai pastatyti r?sys, stiklinis priestatas ir lifto šachta. Skirtingos erdv?s yra tarpusavyje sujungtos pirmame ir antrame aukšte koridoriais, lifto šachta galima pasiekti visus pagrindinio ir tarpinio pastato aukštus. 2015 m. viduryje darbai buvo visiškai užbaigti ir pastatas v?l gal?jo b?ti prad?tas eksploatuoti.
- 24 Visam pastatui buvo priskirtos bendros „kadastrin?s pajamos“, kurios iki darb? pradžios sudar? 2 456 eurus, o atlikus šiuos darbus – 3 850 eur?. Taip pertvarkyto pastato 40 % buvo skirta asmeniniam naudojimui, 60 % – verslo tikslams.
- 25 Nuo 2014 m. sausio 1 d. Belgijos Karalyst? panaikino neapmokestinim? PVM, kuris iki tol buvo taikomas vykdant advokato veikl?, tod?l *L BV* buvo ?registruota kaip PVM mok?toja.
- 26 V?liau *L BV* patikslino PVM atskait?, atskaitydama dal? PVM, kur? sumok?jo nuo atitinkam? darb? s?naud? ir kurio ji negal?jo atskaityti, kai jos veikla buvo neapmokestinta PVM, nes man?, kad šiems darbams taikomas tikslinimo laikotarpis dar t?siasi.
- 27 Šiuo klausimu *L BV* r?m?si prielaida, kad šie darbai yra ilgalaikis nekilnojamasis turtas, kuriam taikomas prat?stas 15 met? tikslinimo laikotarpis, o ne ?prastas penkeri? met? laikotarpis, taikomas ilgalaikiam turtui, kuris n?ra nekilnojamasis.
- 28 2015 m. rugpj??io 28 d. ir gruodžio 1 d. mokes?i? administratorius *L BV* registruotoje buvein?je atliko netik?t? mokestin? patikrinim? už laikotarp? nuo 2014 m. sausio 1 d. iki 2015 m. rugs?jo 30 d. Po šio patikrinimo administratorius, pripažindamas, kad *L BV* iš principo tur?jo teis? tikslinti PVM, susijusio su atitinkamais statybos darbais, atskait?, padar? išvad?, kad d?l ši? darb? nebuvo pastatytas naujas pastatas, o tik buvo pagerintas ir renovuotas esamas pastatas, tod?l tur?jo b?ti taikomas penkeri? met? tikslinimo laikotarpis.
- 29 Taigi manydamas, kad reikia pakoreguoti *L BV* atlikt? atskaitos, susijusios su šiais darbais, tikslinim?, 2017 m. spalio 25 d. mokes?i? administratorius pateik? *L BV* nurodym? sumok?ti tam tikr? PVM sum?, susijusi? su šia atskaita.
- 30 *Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent* (Ryt? Flandrijos pirmosios instancijos teismo Gento skyrius, Belgija), gav?s *L BV* skund?, 2020 m. kovo 10 d. sprendimu nusprend?, kad šios bendrov?s pastatytas stiklinis priestatas kartu su lifto šachta, bei jos renovuotas tarpinis pastatas turi b?ti laikomi naujai pastatytomis pastato dalimis, sudaran?iomis ilgalaik? nekilnojam?j? turt?, tod?l, šio teismo teigimu, *L BV* tur?jo teis? atskaityti 60 % su šiais darbais susijusio PVM.
- 31 Mokes?i? administratorius pateik? apeliacin? skund? d?l šio sprendimo *Hof van Beroep te Gent* (Gento apeliacinis teismas, Belgija), prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. *L BV* pateik? priešpriešin? apeliacin? skund?.
- 32 Šis teismas mano, viena vertus, kad mokes?i? administratoriaus apeliacinis skundas yra pagr?stas, nes lifto šachta ir abu už pagrindinio pastato esantys statiniai negali b?ti laikomi „pastato dalimis“, kaip tai suprantama pagal PVM kodekso 1 straipsnio 9 dalies 1 punkt?.
- 33 Vis d?lto, kita vertus, d?l *L BV* priešpriešinio apeliacinio skundo jis pažymi, kad pagal

Belgijos teis? statybos darb?, susijusi? su esamu pastatu, atveju prat?stas penkiolikos met? tikslinimo laikotarpis taikomas u? ?iuos darbus gautam PVM, tik jei atlikus ?iuos darbus egzistuoja „nauja statyba“ PVM tikslais. Taigi ?is penkiolikos met? laikotarpis netaikomas statybos darbams, kai jie nesusij? su pertvarkymu, d?l kurio PVM tikslais faktiškai b?t? pastatytas „naujas“ pastatas, net jei d?l ?io darb? pob?džio ir masto pastato ekonominio tarnavimo laikotarpis yra toks pat ilgas kaip ir nauj? pastat?.

34 Kaip ir *L BV*, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja, kad ?i schema suderinama su PVM direktyva, vis? pirma su jos 187 ir 189 straipsniais.

35 Iš ties?, pagal ?i? schem? s?voka „ilgalaikis nekilnojamasis turtas“ apima tik pastato ar pastato dalies statyb?, tuo tarpu kai PVM direktyvos 187 ar 189 straipsniai tokiu b?du neapriboja ?ios s?vokos turinio. ?iuose straipsniuose taip pat nenurodoma ?ios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkte pateikta s?voka „pastato ar pastato dali? <...> tiekimas iki pirmo pastato panaudojimo“, ?i nuostata tik paaiškina, kokiomis s?lygomis pastato perdavimas gali b?ti apmokestinamas PVM. Tod?l nepateisinama taip siaurai perkelti s?vok? „ilgalaikis nekilnojamasis turtas“ ? vidaus teis?, kaip tai padar? Belgijos ?statym? leid?jas.

36 Antra, kai pastatai iš esm?s pertvarkomi ir d?l to j? ekonominio tarnavimo laikotarpis yra toks ilgas kaip ir nauj? pastat?, kaip matyti iš to, kad aptariami darbai nusid?vi per 33 met? laikotarp?, jie yra panaš?s ? naujus pastatus ir jiems turi b?ti taikomas vienodas poži?ris PVM srityje pagal mokes?i? neutralumo princip?, kuris yra konkreti vienodo poži?rio principo išraiška. ?iomis aplinkyb?mis b?t? galima teigti, kad s?voka „ilgalaikis nekilnojamasis turtas“ turi b?ti taikoma visam turtui, kurio ekonominio tarnavimo laikotarpis yra daug ilgesnis nei ?prastas penkeri? met? tikslinimo laikotarpis.

37 Jeigu taip b?t?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas neatmeta galimyb?s, kad *L BV* gali remtis PVM direktyva gin?ydama direktyvai ir principams, kuriais ji grindžiama, prieštaraujan?ias nacionalin?s teis?s nuostatas.

38 Šiomis aplinkyb?mis *hof van beroep te Gent* (Gento apeliacinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui ?iuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM] direktyvos 187 ir 189 straipsniais draudžiama nuostata, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje (t. y. PVM kodekso 48 straipsnio 2 dalis ir 49 straipsnis, siejami su [Karaliaus dekreto Nr. 3 9 straipsniu), pagal kuri? prat?stas (15 met?) tikslinimo laikotarpis esamo pastato pertvarkymo darb? atveju taikomas tik tuomet, jei baigus darbus pagal nacionalin?s teis?s kriterijus atsiranda „naujas pastatas“, kaip tai suprantama pagal ?ios direktyvos 12 straipsn?, nors iš esm?s pertvarkyto pastato (kuris pagal nacionalin?je teis?je nustatytus administracinius kriterijus vis d?lto n?ra laikomas „nauju pastatu“, kaip tai suprantama pagal 12 straipsn?) ekonominio tarnavimo laikotarpis atitinka naujo pastato ekonominio tarnavimo laikotarp?, kuris yra gerokai ilgesnis nei Direktyvos 2006/112 187 straipsnyje nustatytas 5 met? laikotarpis, o tai matyti, be kita ko, iš aplinkyb?s, kad atliktiems darbams taikomas 33 met? nusid?v?jimo laikotarpis, atitinkantis nauj? pastat? nusid?v?jimo laikotarp??

2. Ar [PVM] direktyvos 187 straipsnis veikia tiesiogiai ir tai reiškia, kad apmokestinamasis asmuo, kuris atliko su pastatu susijusius darbus, nors pertvarkytas pastatas d?l ?io darb? pagal nacionalin?s teis?s kriterijus n?ra laikomas „nauju pastatu“, kaip tai suprantama pagal ?ios direktyvos 12 straipsn?, nepaisant to, kad ?ie darbai susij? su ekonominio tarnavimo laikotarpiu, atitinkan?iu atitinkam? nauj? pastat?, kuriems taikomas 15 met? tikslinimo laikotarpis, ekonominio tarnavimo laikotarp?, gali remtis 15 met? tikslinimo laikotarpio taikymu?“

## D?I prejudicini? klausim?

### D?I pirmojo klausimo

39 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad pirmasis klausimas susij?s su tikslinimo laikotarpiu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dal?, kuris turi b?ti taikomas PVM, kur? L BV sumok?jo už nagrin?jamus statybos darbus, atskaitai, t. y. arba šioje nuostatoje numatytas penkeri? met? laikotarpis bendrai ilgalaikio turto atveju, arba ilgesnis laikotarpis, kuris gali trukti iki dvidešimties met?, kur? pagal ši? nuostat? valstyb?s nar?s turi teis? taikyti ilgalaikiam nekilnojamajam turtui ir kuris Belgijoje pagal PVM kodekso 48 straipsnio 2 dal? ir Karališkojo dekreto Nr. 3 9 straipsnio 1 dal? yra penkiolika met?.

40 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos ir Belgijos vyriausyb?s per pos?d? pateikt? paaiškinim? matyti, pirma, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami statybos darbai buvo apmokestinami PVM kaip paslaug? teikimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, siejam? su jos 24 straipsniu, o ne kaip preki? tiekimas.

41 Antra, tam, kad šiems darbams b?t? taikomas penkeri? met? tikslinimo laikotarpis, numatytas šios direktyvos 187 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje, mokes?i? administratorius pasinaudojo šios direktyvos 190 straipsnyje valstyb?ms nar?ms suteikta ir Belgijos teis?je PVM kodekso 48 straipsnio 2 dalies pirma pastraipa ?gyvendinta galimybe paslaugas, kuri? savyb?s panašios ? paprastai ilgalaikiam turtui priskiriamas savybes, prilyginti tokiam turtui.

42 Taigi, siekiant prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui pateikti nauding? atsakym? ? pirm?j? klausim?, reikia atsižvelgti ir ? šios direktyvos 190 straipsn?.

43 Šiomis aplinkyb?mis reikia manyti, kad pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 187, 189 ir 190 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, susij? su PVM atskaitos tikslinimu, pagal kuriuos prat?stas tikslinimo laikotarpis, pagal 187 straipsn? nustatytas ilgalaikiam nekilnojamajam turtui, taikomas statybos darbams tik jeigu jie yra tokio masto, kad d?l j? nekilnojamasis turtas pertvarkomas, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 12 straipsnio 2 dal?, išskyrus statybos darbus, apmokestinamus PVM kaip paslaug? teikimas, kaip tai suprantama pagal min?t? direktyv?, kuriais, neatliekant tokio pertvarkymo, ?gyvendinama didel? pastato pl?tra ir (arba) esmin? jo renovacija ir kuri? ekonominio tarnavimo laikotarpis atitinka naujo pastato ekonominio tarnavimo laikotarp?.

44 Siekiant atsakyti ? š? klausim?, pirmiausia reikia priminti, kad pagal suformuot? jurisprudencij? apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? sumok?ti jie turi prievol?, mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už ?sigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis S?jungos teis?s aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Gmina Ryjewo*, C?140/17, EU:C:2018:595, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

45 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinam?j? asmen? nuo bet kokios jo ekonomin?s veiklos atveju mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?l pagal bendr? PVM sistem? užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM (2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Gmina Ryjewo*, C?140/17, EU:C:2018:595, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Be to, PVM direktyvoje numatyto tikslinimo mechanizmu, kuris yra sudedamoji šios atskaitos sistemos dalis, siekiama padidinti atskaitos tikslum?, užtikrinant mokes?i? neutralum?, kad

ankstesniame etape ?vykdyti sandoriai ir toliau suteikt? teis? ? atskait? tik tuo atveju, jeigu jais siekiama atlikti šiuo mokes?iu apmokestinamus preki? tiekimus ar paslaug? teikimus (2020 m. liepos 9 d. Sprendimo *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C?374/19, EU:C:2020:546, 20 punktas).

47 Šiuo klausimu PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniuose bendrai nustatytos s?lygos, kuriomis nacionalinis mokes?iu administratorius turi reikalauti patikslinti pirmin? PVM atskait?, o PVM direktyvos 187–192 straipsniuose numatytos tam tikros PVM atskaitos tikslinimo taisykl?s, taikomos konkre?iu ilgalaikio turto atveju (šiuo klausimu žr. 2020 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C?791/18, EU:C:2020:731, 27 ir 29 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?).

48 PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad, kiek tai susij? su šiuo ilgalaikiu turtu, atskaita tikslinama penkerius metus, ?skaitant laikotarp?, per kur? turtas buvo ?sigytas ar pasigamintas.

49 Toks atskaitos tikslinimo laikotarpis leidžia išvengti netikslum? skai?iuojant apmokestinamojo asmens atskait? ir jo nepagr?st? naud? arba žal?, jei, be kita ko, po deklaracijos pateikimo pasikei?ia veiksniai, pagal kuriuos iš pradži? buvo nustatytas atskaitos dydis. Pagal suformuot? jurisprudencij? toki? pakeitim? tikimyb? yra ypa? didel? ilgalaikio turto, kuris dažnai naudojamas kelerius metus, per kuriuos gali b?ti kei?iama jo paskirtis, atveju, tod?l jo ?sigijimo išlaidos amortizuojamos kelerius mokes?inius metus (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 16 d. Sprendimo *Mateusiak*, C?229/15, EU:C:2016:454, 30 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

50 Šiomis aplinkyb?mis PVM direktyvos 187 straipsnio nuostatose, be kita ko, numatytos atskaitos tikslinimo situacijos, kai nesuteikiant?iai teis?s ? atskait? veiklai naudojamas ilgalaikis turtas v?liau yra priskiriamas ši? teis? suteikiant?iai veiklai (2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Gmina Ryjewo*, C?140/17, EU:C:2018:595, 31 punktas).

51 Konkre?iau kalbant apie ilgalaik? nekilnojam?j? turt?, pažym?tina, kad PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalies tre?ioje pastraipoje valstyb?ms nar?ms leidžiama iki 20 met? prat?sti tikslinimo laikotarp?.

52 Ši nuostata iš esm?s atitinka Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalies tre?i? pastraip?, kuri buvo pakeista PVM direktyva. Kaip matyti iš Direktyvos 95/7 5 konstatuojamosios dalies, kuria ši nuostata buvo iš dalies pakeista siekiant prat?sti maksimal? tikslinimo laikotarp? ilgalaikiam nekilnojamajam turtui, nuo anks?iau buvusi? dešimties met? iki dvidešimties met?, toks prat?stas laikotarpis buvo pasirinktas „atsižvelgiant ? [šio turto] ekonominio gyvenimo trukm?“.

53 Iš to matyti, kad valstybi? nari? galimyb? ilgalaikiam nekilnojamajam turtui nustatyti prat?st? tikslinimo laikotarp? atitinka t? pa?i? logik?, kuria grindžiama bendrai ilgalaikiam turtui taikoma tikslinimo tvarka, t. y. ta, kuria siekiama padidinti atskaitos tikslum?, ši? tvark? pritaikant prie šiam ilgalaikiam nekilnojamajam turtui b?ding? savybi?, susijusi?, be kita ko, su jo ekonominio tarnavimo laikotarpiu, kuris yra dar ilgesn? nei kito ilgalaikio turto.

54 Antra, d?l klausimo, ar statybos darbai, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, gali patekti ? s?vok? „ilgalaikis nekilnojamasis turtas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalies tre?i? pastraip?, tod?l jiems gali b?ti taikomas prat?stas tikslinimo laikotarpis, kuris vidaus teis?je gali b?ti nustatytas tokiam turtui, reikia priminti, kad, kaip nurodyta šio sprendimo 40 punkte, pagrindin?je byloje nagrin?jami statybos darbai buvo apmokestinti PVM kaip paslaug? teikimas, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?. o ne kaip preki? tiekimas, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkt?.

55 Taigi, nors iš principo negalima atmesti galimyb?s pririnkus toki? darb? atlikim? laikyti preki?

tiekimu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą, taip nėra pagrindinis bylos aplinkybėmis.

56 Darytina išvada, kad šie darbai savaime negali patekti į sąvoką „ilgalaikis nekilnojamasis turtas“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalį, nes tai yra paslaugos, o ne prekės, neatsižvelgiant į tai, kaip ilgalaikis turtas prireikus buvo apibrėžtas nacionaliniuose teisėse pagal šios direktyvos 189 straipsnio a punktą.

57 Šiomis aplinkybėmis PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalyje numatyta tikslinimo tvarka, susijusi su ilgalaikiu turtu, pati savaime netaikoma už šį darbą atlikimą sumokėto PVM atskaitos tikslinimui.

58 Šio vertinimo nepaneigia Europos Komisijos per posėdį nurodyta aplinkybė, kad pagrindiniuose bylose nagrinėjami statybos darbai buvo fiziškai pakeistas nekilnojamasis turtas, t. y. senasis pastatas, koks jis buvo prieš darbą pradėjimą, arba į jį buvo integruotas kitas materialusis turtas, kuris po šio integravimo gali būti laikomas sudėtine nekilnojamojo turto dalimi.

59 Trečia, reikia pažymėti, kad pagal PVM direktyvos 190 straipsnio valstybės narės šios direktyvos 187 straipsnio tikslais gali ilgalaikiu turtu laikyti paslaugas, kurių savybės panašios į paprastai ilgalaikiam turtui priskiriamas savybes.

60 Kaip pažymėta šio sprendimo 41 punkte, bent pasinaudodamas šia Belgijos teisėje tvirtinta galimybe mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju nagrinėjamus statybos darbus prilygino ilgalaikiam turtui, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipį.

61 Šiomis aplinkybėmis pirmiausia reikia nustatyti, ar PVM direktyvos 190 straipsnis leidžia valstybėms narėms tam tikras paslaugas prilyginti ne tik ilgalaikiam turtui, bet ir ilgalaikiam nekilnojamajam turtui.

62 Šiuo klausimu PVM direktyvos 190 straipsnio formuluotė, kurioje bendrai ir neišsamiai nurodoma sąvoka „ilgalaikis turtas“, taigi neišskiriant ilgalaikio nekilnojamojo turto, leidžia *a priori* manyti, kad taip yra.

63 Iš tiesų tuo atveju, kai atitinkama valstybė narė, taikydama šios direktyvos 187 straipsnio 1 dalies trečią pastraipį, nusprendė specifiškai vertinti ilgalaikį nekilnojamąjį turtą pagal bendrąjį ilgalaikio turto kategoriją tam, kad jam būtų taikomas pratęstas tikslinimo laikotarpis, pastarasis turtas, nors dėl šios priežasties vertinamas skirtingai nei ilgalaikis turtas, vis dėlto priklauso bendrai ilgalaikio turto kategorijai.

64 Šio sprendimo 62 punkte nurodytą aiškinimą patvirtina PVM direktyvos 190 straipsniu siekiamas tikslas, kuris matomas iš Direktyvos 2006/69 5 konstatuojamosios dalies, iš kurios išplaukia Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 4 dalies trečia pastraipa, kuri dabar iš esmės pakartota šiame 190 straipsnyje.

65 Remiantis 5 konstatuojamąja dalimi šiose dviejose nuostatose numatyta galimybė prilyginti siekiama, kad „tam tikros ilgalaikio turto pobūdžio paslaugos galėtų būti trauktos į schemą, pagal kurią leidžiama ilgalaikio turto atskaitą tikslinti turto tarnavimo laikotarpiu, atsižvelgiant į jo faktinį panaudojimą“.

66 Darytina išvada, kad tokios galimybės tikslas – suteikti valstybėms narėms teisę atskaitos tikslinimo mechanizmu tikslais tam tikras paslaugas vertinti taip pat kaip ir ilgalaikį turtą, jeigu šios paslaugos, atsižvelgiant, be kita ko, į ekonominio tarnavimo laikotarpį ir į galimybę kartu

pakeisti faktin? šio turto naudojimą, yra panašios ? š? turt?.

67 Atsižvelgiant ? tai, kad šio sprendimo 63 punkte nurodytoje bendroje ilgalaikio turto kategorijoje ilgalaikiam nekilnojamajam turtui b?dingas dar ilgesnis ekonominio tarnavimo laikotarpis, kaip pažym?ta šio sprendimo 53 punkte, atsižvelgiant ? š? tiksl? b?t? nenuoseklu, kad pasinaudodamos PVM direktyvos 190 straipsnyje numatyta prilyginimo galimybe valstyb?s nar?s savo ruožtu negal?t? diferencijuoti atitinkam? paslaug?, atsižvelgiant ? j? ekonominio tarnavimo laikotarp?, ir, prireikus, j? prilyginti ilgalaikiam nekilnojamajam turtui, su s?lyga, kad atitinkama valstyb? nar? pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalies tre?i? pastraip? pastarajai turto kategorijai pasirinko ilgesn? atskaitos tikslinimo laikotarp?.

68 Vis d?lto PVM direktyvos 190 straipsnio aiškinimas taip, kad pagal š? straipsn? valstyb?ms nar?ms leidžiama atskaitos tikslinimo mechanizmo tikslais tam tikras paslaugas prilyginti, atitinkamai, ilgalaikiam turtui arba ilgalaikiam nekilnojamajam turtui, leidžia padidinti už šias paslaugas sumok?to PVM atskaitos tikslum? atsižvelgiant ? j? poveikio ekonominio tarnavimo laikotarp?, kaip tai leidžia ir šiuo tikslu ilgalaikiam turtui numatyta tvarka, nurodyta šio sprendimo 46, 49 ir 53 punktuose.

69 Antra, nors valstyb?s nar?s, žinoma, gali laisvai pasinaudoti arba nepasinaudoti joms PVM direktyvos 190 straipsniu suteikta galimybe ir, be kita ko, nusprendusios pasinaudoti jos turi diskrecij?, kiek tai susij? su atitinkam? prekii? ir paslaug? savybi? panašumu, vis d?lto naudodamosi šia diskrecija jos turi laikytis S?jungos teis?s ir, be kita ko, šio straipsnio tikslo ir ypa? mokes?i? neutralumo principo (pagal analogij? žr. 2020 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C?791/18, EU:C:2020:731, 49 punkt?).

70 Šiomis aplinkyb?mis, atsižvelgiant ? PVM direktyvos 190 straipsnio tiksl?, nurodyt? šio sprendimo 66 punkte, ?gyvendindamos ši? nuostat? valstyb?s nar?s negali neatsižvelgti ? paslaug?, kurios turi b?ti prilyginamos ilgalaikiam turtui, ekonominio tarnavimo laikotarp?, nes d?l šio sprendimo 67 punkte nurodyt? priežas?i? atitinkam? paslaug? ir turto savybi? panašumas atskaitos tikslinimo mechanizmo tikslais priklauso, be kita ko, nuo šios ekonominio tarnavimo laikotarpio. Iš ties? nagrin?jama paslauga, atsižvelgiant ? jos poveikio ekonominio tarnavimo laikotarp?, gali b?ti artimesn? ilgalaikiam nekilnojamajam turtui, o ne ilgalaikiam turtui, kuris n?ra nekilnojamasis.

71 D?l mokes?i? neutralumo principo, kuris yra S?jungos teis?s akt? leid?jo taikomo bendrojo vienodo poži?rio principo atitikmuo PVM srityje, Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad pagal š? princip? draudžiama, pirma, PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panaši? tarpusavyje konkuruojan?i? paslaug? teikim? ir, antra, PVM rinkimo srityje skirtingai vertinti tokius pa?ius sandorius vykdan?ius ?kio subjektus (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C?29/08, EU:C:2009:665, 67 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2022 m. birželio 30 d. Sprendimo *Directia Generala Regionala a Finan?elor Publice Bucure?ti-Administra?ia Sector 1 a Finan?elor Publice*, C?146/21, EU:C:2022:512, 45 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

72 Taigi ?gyvendindamos PVM direktyvos 190 straipsn? valstyb?s nar?s turi užtikrinti, kad PVM tikslais neb?t? skirtingai vertinamas apmokestinamasis asmuo, kuris gavo tam tikras paslaugas, palyginti su kitu apmokestinamuoju asmeniu, kuris, vykdydamas t? pa?i? ekonomin? veikl?, ?sigijo prekii?, kuri? ekonomin?s savyb?s iš esm?s yra lygiavert?s ši? paslaug? savyb?ms.

73 Nagrin?jamu atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas tur?s ?vertinti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai atitinka šio sprendimo 69–72 punktuose nurodytas s?lygas.

74 Atsižvelgiant ? tai, siekiant prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui

pateikti naudingą atsakymą, reikia nurodyti, kad, kaip pažymėjo ir pats šis teismas, atrodo neiginijama, jog pagrindinėje byloje nagrinėjami statybos darbai, kurie tęsiasi kelerius metus, vertinami kaip visuma, lėmė didelio masto atitinkamo pastato renovaciją ir taip pat ją išplėtė, be kita ko, prijungus stiklinį priestatą ir lifto šachtą. Be to, atrodo, kad ši darbu didelis mastas patvirtina *L BV* pateikti skaičiai, pagal kuriuos jų bendros išlaidos sudarė apie 1 937 104 eurus.

75 Be to, atrodo nustatyta, kad minėtų statybos darbu poveikio, atsižvelgiant, be kita ko, į jų didelį mastą, ekonominio tarnavimo laikotarpis yra toks pats kaip ir naujo pastato.

76 Atsižvelgiant į tai, tie patys darbai atskaitos tikslinimo mechanizmo tikslais atrodo daug labiau panašūs į ilgalaikį nekilnojamąjį turtą, nei į ilgalaikį turtą, kuris nėra nekilnojamas.

77 Atsižvelgiant į tokį panašumą, vis dėlto ši darbu prilyginimas ilgalaikiam turtui, kuris nėra nekilnojamas, ir todėl pritaikius penkerių metų tikslinimo laikotarpį, taikomą šiai turto kategorijai, gali lemti skirtingą apmokestinamojo asmens, kuris, kaip *L BV*, investavo į esamo pastato plėtros ir renovacijos darbus ir sumokėjo už šiuos darbus, kuriems taikomas penkerių metų tikslinimo laikotarpis, mokėtiną PVM, mokestinį vertinimą, palyginti su panašiu apmokestinamuoju asmeniu, investavusiu į naujo pastato statybą, kuriam būtų taikomas pratęstas tikslinimo laikotarpis, nors, atsižvelgiant į jų ekonomines savybes, šios investicijos yra panašios ar net funkciškai vienodos.

78 Vis dėlto šiomis aplinkybomis neturi reikšmės tai, kad atitinkami statybos darbai nėra pastato pertvarkymas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalį, siejamą su šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punktu, nes ši nuostata tikslas skiriasi nuo minėtos direktyvos 190 straipsnio tikslo.

79 Iš tiesų pirmąjį nuostatą tikslas yra nustatyti nekilnojamojo turto sandorius, atsižvelgiant į jų pridėtiną vertę, kurie gali būti apmokestinami kaip naujo turto (nekilnojamojo turto) tiekimas, kuris dėl to apmokestinamas PVM (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 32 ir 55 punktus ir 2023 m. kovo 9 d. Sprendimo *État belge ir Promo 54*, C-239/22, EU:C:2023:181, 23 punktą), o minėtos direktyvos 190 straipsnio, kuris yra dalis ilgalaikiam turtui taikomo tikslinimo mechanizmo, tikslas yra nustatyti tvarką, pagal kurią turi būti tikslinama už paslaugas, panašias į tokį turtą, sumokėto PVM atskaita.

80 Šiomis aplinkybomis nacionalinės teisės nuostatos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, gali prieštarauti PVM direktyvos 190 straipsniui, siejamam su šios direktyvos 187 straipsniu, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą.

81 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 190 straipsnis, siejamas su šios direktyvos 187 straipsniu ir atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, susijusios su PVM atskaitos tikslinimu, pagal kurias pratęstas tikslinimo laikotarpis, pagal 187 straipsnį nustatytas ilgalaikiam nekilnojamajam turtui, netaikomas statybos darbams, apmokestinamiems PVM kaip paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, kurie apima didelį pastatą, kuriame šie darbai vykdomi, plėtrą ir (arba) esminę renovaciją ir kurių poveikio ekonominio tarnavimo laikotarpis atitinka naujo pastato ekonominio tarnavimo laikotarpį.

### ***Dėl antrojo klausimo***

82 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 190 straipsnis, siejamas su šios direktyvos 187 straipsniu ir atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, turi būti aiškinamas taip, kad jis veikia tiesiogiai, todėl apmokestinamasis asmuo gali juo remtis nacionaliniame teisme prieš kompetentingą mokesčių instituciją, siekdamas, kad statybos darbams, kurie buvo atlikti jo naudai,

apmokestinamiems PVM kaip paslaugų teikimas, kaip jis suprantamas pagal šią direktyvą, būtų taikomas pratęstas tikslinimo laikotarpis, nustatytas ilgalaikiam nekilnojamajam turtui, tuo atveju, kai ši institucija atsisakė taikyti šį laikotarpį remdamasi nacionalinės teisės nuostatomis, kaip nurodytos pirmajame klausime.

83 Pirma, reikia priminti, kad tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, jog mokesčių administratoriaus atsisakymas pagrindinėje byloje nagrinėjamiems statybos darbams taikyti pratęstą tikslinimo laikotarpį prieštarauja PVM direktyvos 190 straipsniui, siejamam su šios direktyvos 187 straipsniu ir atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, pirmojo iš šių straipsnių tiesioginio veikimo klausimas kiltų tik tuo atveju, jei nebūtų žinoma joks Sąjungos teisės atitinkantis teisės aktas, kuriais grindžiamas šis atsisakymas, aiškinimas, kaip teisingai pažymėjo *L BV* ir Komisija (šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 24 d. Sprendimo *Dominguez*, C-282/10, EU:C:2012:33, 23 ir 32 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

84 Šiuo klausimu taikydami nacionalinę teisę nacionaliniai teismai turi ją aiškinti atsižvelgdami į šios teisės normą visetą ir taikyti joje pripažintus aiškinimo metodus taip, kad ši teisė būtų išaiškinta kuo labiau atsižvelgiant į atitinkamos direktyvos tekstą ir jos tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas ir taip būtų laikomasi SESV 288 straipsnio trečiojo pastraipos (šiuo klausimu žr. 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimo *Smith*, C-122/17, EU:C:2018:631, 39 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

85 Vis dėlto Teisingumo Teismas nusprendė, kad principui, pagal kurį nacionalinės teisės aiškinimas turi atitikti Sąjungos teisę, taikomi tam tikri apribojimai. Nacionalinio teismo pareiga aiškinant ir taikant atitinkamas vidaus teisės normas remtis Sąjungos teise apribota bendraisiais teisės principais ir ja negalima grėsti nacionalinės teisės aiškinimo *contra legem* (šiuo klausimu žr. 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimo *Smith*, C-122/17, EU:C:2018:631, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

86 Taigi, antra, tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas manytų, kad negali aiškinti nagrinjamą nacionalinės teisės nuostatą taip, kad jos atitiktų Sąjungos teisę, reikia išnagrinėti, ar PVM direktyvos 190 straipsnis, siejamas su šios direktyvos 187 straipsniu ir atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, gali veikti tiesiogiai, kad *L BV* galėtų remtis šia nuostata prieš mokesčių administratorių siekdama, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamiems statybos darbams būtų taikomas pratęstas tikslinimo laikotarpis, kuris, Belgijoje pagal PVM kodekso 48 straipsnio 2 dalį ir Karaliaus dekreto Nr. 39 straipsnio 1 dalį yra penkiolika metų.

87 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad visais atvejais, kai direktyvos nuostatos savo turiniu yra besilygiškos ir pakankamai aiškios, privatus asmenys gali jomis remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstybę narę, jeigu ji laiku neperkvieta direktyvos nacionalinę teisę arba perkvieta ją netinkamai (2024 m. gegužės 14 d. Sprendimo *Stachev*, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, 51 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

88 Tokiomis nuostatomis teisės subjektai gali remtis, be kita ko, prieš visas šios valstybės administracines institucijas (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 10 d. Sprendimo *Farrell*, C-413/15, EU:C:2017:745, 33 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

89 Šiomis aplinkybomis, kalbant apie PVM direktyvos 190 straipsnio besilyginą pobūdį, tiesa, kad šia nuostata tik suteikiama galimybė valstyboms naroms, kuria jos gali laisvai pasinaudoti arba nepasinaudoti, ir kad pasinaudojimas šia galimybe, kiek tai susiję su galimybe paslaugas prilyginti ilgalaikiam nekilnojamajam turtui, siejamas su sąlyga, kad atitinkama valstybė narė pirmiausia būtų pasinaudojusi šios direktyvos 187 straipsnio 1 dalies trečiojoje pastraipoje numatyta galimybe atskirti tokį turtą nuo bendro ilgalaikio turto.

90 Vis dėlto valstyboms narėms suteikta laisvė pasirinkti, ar pasinaudoti, ar nepasinaudoti tokia galimybe, kokia numatyta PVM direktyvos 190 straipsnyje, netrukdo nacionaliniam teismui patikrinti, ar valstybė narė, kuri priėmė sprendimą dėl tokio pasinaudojimo, laikosi į reglamentuojančią sąlygą ir, be kita ko, neperžengė savo diskrecijos ribų (šiuo klausimu žr. 1977 m. vasario 1 d. Sprendimo *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, EU:C:1977:12, 27 ir 29 punktus).

91 Be to, kai valstybė narė, kaip nagrinėjamu atveju, nusprendė pasinaudoti PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalies trečiojoje pastraipoje numatyta galimybe ir taip visiškai išnaudojo šioje srityje turimą diskreciją, nebeegzistuoja kliūtis ankstesniame punkte nurodytai teisminei kontrolei.

92 Taigi tokiomis aplinkybomis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, reikia patikrinti, ar, atsižvelgiant į šio sprendimo 70–72 punktuose išdėstytus argumentus, atitinkama valstybė narė, kuri taip pat pasinaudojo PVM direktyvos 190 straipsnyje numatyta galimybe, tai darydama laikosi pareigos neperžengti šiuo klausimu turimos diskrecijos ribų, nes ši diskrecija išplaukia iš šios nuostatos, siejamos su šios direktyvos 187 straipsnio 1 dalimi ir atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, turinio.

93 Be to, kiek tai susiję su PVM direktyvos 190 straipsnio, siejamo su jos 187 straipsnio 1 dalimi ir atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, pakankamai tikslu pobūdžiu, ankstesniame punkte priminta ir šio sprendimo 69 punkte taip pat pažymėta aplinkybė, kad įgyvendindamos šias nuostatas valstybės narės turi diskreciją, taip pat nekliudo atlikti teisminės kontrolės siekiant patikrinti, ar atitinkama valstybė narė neviršijo šios diskrecijos (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Kraaijeveld ir kt.*, C-772/95, EU:C:1996:404, 59 punktą ir 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, 51 punktą).

94 PVM direktyvos 190 straipsnis, siejamas su šios direktyvos 187 straipsniu ir atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, yra pakankamai tikslus, kad būtų galima atlikti tokie teisminės kontrolės, kaip tai matyti ir iš atsakymo į pirmąjį klausimą.

95 Šiomis aplinkybomis PVM direktyvos 190 straipsnis gali veikti tiesiogiai, todėl šiuo straipsniu, siejamu su šios direktyvos 187 straipsniu ir atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, apmokestinamasis asmuo gali tiesiogiai remtis šio sprendimo 88 punkte nurodytu atveju.

96 Taigi, kai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis tokiu tiesioginiu veikimu, konstatuoja, kad valstybė narė viršijo savo diskreciją, kai tam tikrus statybos darbus, apmokestinamus PVM kaip paslaugų teikimą, nelaikė ilgalaikiu nekilnojamuoju turtu, apmokestinamasis asmuo gali tiesiogiai remtis PVM direktyvos 190 straipsniu, siejamu su šios direktyvos 187 straipsniu ir mokesčių neutralumo principu, teisme tam, kad šie darbai būtų laikomi tokiu turtu ir jiems būtų taikomas nacionalinėje teisėje pagal šios direktyvos 187 straipsnio 1 dalies trečiojo pastraipą nustatytas pratęstas tikslinimo laikotarpis (pagal analogiją žr. 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, 52 punktą ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 81 punktą).

97 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 190 straipsnis, siejamas su šios direktyvos 187 straipsniu ir atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip?, turi b?ti aiškinamas taip, kad jis yra tiesioginio veikimo, tod?l apmokestinamasis asmuo gali juo remtis nacionaliniame teisme prieš kompetenting? mokes?i? institucij? siekdamas, kad statybos darbams, kurie buvo atlikti jo naudai, apmokestinamiems PVM kaip paslaug? teikimas, kaip jis suprantamas pagal ši? direktyv?, b?t? taikomas prat?stas tikslinimo laikotarpis, nustatytas ilgalaikiam nekilnojamajam turtui, tuo atveju, kai ši institucija atsisak? taikyti prat?st? tikslinimo laikotarp? remdamasi nacionalin?s teis?s nuostatomis, kaip nurodytos pirmajame klausime.

### **D?l bylin?jimosi išlaid?**

98 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 190 straipsnis, siejamas su šios direktyvos 187 straipsniu ir atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip?,**

turi b?ti aiškinamas taip:

**pagal j? draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, susijusios su prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) atskaitos tikslinimu, pagal kurias prat?stas tikslinimo laikotarpis, pagal 187 straipsn? nustatytas ilgalaikiam nekilnojamajam turtui, netaikomas statybos darbams, apmokestinamiems PVM kaip paslaug? teikimas, kaip tai suprantama pagal ši? direktyv?, kurie apima didel? pastato, kuriame šie darbai vykdomi, pl?tr? ir (arba) esmin? renovacij? ir kuri? poveikio ekonominio tarnavimo laikotarpis atitinka naujo pastato ekonominio tarnavimo laikotarp?.**

2. **Direktyvos 2006/112 190 straipsnis, siejamas su šios direktyvos 187 straipsniu ir atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo princip?,**

turi b?ti aiškinamas taip:

**jis yra tiesioginio veikimo, tod?l apmokestinamasis asmuo gali juo remtis nacionaliniame teisme prieš kompetenting? mokes?i? institucij? siekdamas, kad statybos darbams, kurie buvo atlikti jo naudai, apmokestinamiems PVM kaip paslaug? teikimas, kaip jis suprantamas pagal ši? direktyv?, b?t? taikomas prat?stas tikslinimo laikotarpis, nustatytas ilgalaikiam nekilnojamajam turtui, tuo atveju, kai ši institucija atsisak? taikyti prat?st? tikslinimo laikotarp? remdamasi nacionalin?s teis?s nuostatomis, kaip nurodytos pirmajame klausime.**

Parašai.

\* Proceso kalba: nyderland?.

i Šios bylos pavadinimas išgalvotas. Jis neatitinka jokios bylos šalies tikrojo vardo, pavard?s ar pavadinimo.