GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2023 m. rugsėjo 7 d.[1]

Byla C-433/22

Autoridade Tributária e Aduaneira
prieš
HPA – Construções SA

(*Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Portugalija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – Terminuota galimybė darbui imlioms paslaugoms taikyti lengvatinį mokesčio tarifą – Lengvatinis mokesčio tarifas privačių būstų renovacijai – Sąvoka „privatus būstas“ – Lengvatinio mokesčio tarifo selektyvaus taikymo ribos – Demokratijos principas ir teisės aktų leidėjo diskrecija priimti sprendimus – Mokesčių neutralumo principas“

I. Įvadas

1. Šis procesas dar kartą parodo, kokie ginčytini yra lengvatiniai mokesčio tarifai PVM teisėje. Portugalija darbui imlioms paslaugoms, susijusioms su pastatais, taiko lengvatinį mokesčio tarifą. Vis dėlto tai turi būti *pagal gyvenamąją paskirtį naudojamo nekilnojamojo turto* renovavimo, restauravimo, remonto ir konservavimo darbai. Byloje reikšmingais 2007 metais pagal Sąjungos teisę tokį lengvatinį mokesčio tarifą buvo galima taikyti tik terminuotai (iki 2010 m. gruodžio 31 d.), dėl to Teisingumo Teismui jau buvo pateikti du prašymai priimti prejudicinį sprendimą.

2. Teisingumo Teismas dėl tos pačios Portugalijos teisės nuostatos dar 2022 m. gegužės 5 d. sprendime byloje C-218/21 turėjo nuspręsti, ar ji apima lifto, esančio pastate, kuris nėra naudojamas išimtinai pagal gyvenamąją paskirtį, remontą. Teismas tai patvirtino, bet sprendimo motyvuose pabrėžė, kad reikia taikyti „proporcingą paskirstymą“, kai teikiamos renovavimo ir remonto paslaugos, susijusios su mišrios paskirties pastatų bendrojo naudojimo įrenginiais[2].

3. Šiuo atveju klausiama, ar „pagal gyvenamąją paskirtį naudojamo nekilnojamojo turto“ faktui pakanka įrašo žemės kadastre, kad tas nekilnojamasis turtas gali būti naudojamas tik pagal gyvenamąją paskirtį, ar jis ir iš tikrųjų renovacijos momentu turi būti naudojamas gyventi.

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[2] 2022 m. gegužės 5 d. Sprendimas *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes* (C-218/21, EU:C:2022:355, 42 punktas). Juo aiškiai remiasi Portugalijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose. Vis dėlto, kadangi PVM direktyvoje *pro rata* mokesčio tarifo, kuris būtų taikomas vientisai paslaugai, nėra numatyta, o vientisa paslauga negali būti dalijama (antraip ji nebūtų vientisa), logiška, kad šis argumentas galėjo būti susijęs tik su atveju, kai yra dvi atsietos paslaugos (viena susijusi su komercine nekilnojamojo turto dalimi, kita – su dalimi, kuri naudojama kaip būstas).

Pastaroji alternatyva užkirstų kelią tam, kad teisės į PVM atskaitą neturintys investuotojai senus namus pirmiausia renovuotų (tam būtų taikomas lengvatinis mokesčio tarifas) ir tik vėliau (visų pirma pasibaigus terminui, kuriuo taikomas lengvatinis mokesčio tarifas) parduotų kaip būstus arba netgi spekuliacinius objektus. Iš esmės kalbama apie valstybių narių teisę taikyti lengvatinį mokesčio tarifą selektyviai, nepažeidžiant neutralumo principo.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)[3] 96 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui.“

5. PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. <…>“

6. Pagrindinėje byloje reikšmingu momentu PVM direktyvos VIII antraštinėje dalyje buvo 3 skyrius („Tam tikroms darbui imlioms paslaugoms taikomos laikinos nuostatos“). Šis skyrius apėmė, be kita ko, direktyvos 106 ir 107 straipsnius. PVM direktyvos 106 straipsnyje buvo nustatyta:

„Remdamasi [Europos] Komisijos pasiūlymu, [Europos Sąjungos] Taryba gali vieningai nuspręsti, kad valstybės narės gali taikyti 98 straipsnyje numatytus lengvatinius tarifus IV priede išvardintoms paslaugoms iki 2010 m. gruodžio 31 d.

Lengvatiniai tarifai gali būti taikomi ne daugiau kaip dviejų IV priede nustatytų kategorijų paslaugoms.

Išimtiniais atvejais valstybei narei gali būti leidžiama taikyti lengvatinius tarifus trijų kategorijų paslaugoms.“

7. Šios direktyvos 107 straipsnyje buvo nustatyta:

„106 straipsnyje nurodytos paslaugos turi atitikti šias sąlygas:

a) jos turi būti darbui imlios paslaugos;

b) jos turi būti iš esmės teikiamos tiesiogiai galutiniams vartotojams;

[3] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva (OL L 347, 2006, p. 1), byloje reikšmingais metais (2007 m.) galiojusios redakcijos; paskutinį kartą iš dalies pakeista 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/75/EB (OL L 346, 2007, p. 13).

c) jos turi būti iš esmės vietinės paslaugos ir neturėtų iškraipyti konkurencijos.

Be to, turi būti glaudus ryšys tarp kainų sumažėjimo pritaikius lengvatinį tarifą ir numatomo paklausos bei užimtumo padidėjimo. Taikant lengvatinį tarifą turi būti nepažeidžiamas sklandus vidaus rinkos veikimas.“

8. PVM direktyvos IV priede buvo pateiktas šios direktyvos 106 straipsnyje nurodytų paslaugų sąrašas. Šio priedo 2 punkte buvo nustatyta [4]:

„privačių namų [būstų] renovavimas ir remontas, išskyrus medžiagas, kurios sudaro didelę suteiktos paslaugos vertės dalį.“

B. Portugalijos teisė

9. Portugalija PVM direktyvą į nacionalinę teisę perkėlė *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (PVM kodeksas, toliau taip pat – CIVA).

10. PVM kodekso (faktinėmis pagrindinės bylos aplinkybėmis taikomos redakcijos) 18 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

„Taikomi šie mokesčio tarifai:

a) importo, prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sandoriams, nurodytiems prie šio kodekso pridėtame I sąraše, taikomas 5 % tarifas.“

11. Prie PVM kodekso pridėto I sąrašo 2.24 punkte nustatyta:

„Rangos sutartys, skirtos pagal gyvenamąją paskirtį naudojamam nekilnojamajam turtui arba atskiroms tokio nekilnojamojo turto dalims gerinti, perdaryti, renovuoti, restauruoti, remontuoti ir konservuoti, išskyrus valymo paslaugas, želdynų priežiūros paslaugas ir rangos sutartis, susijusias su nekilnojamuoju turtu, kuris apima baseinus, saunas, teniso kortus, golfo ar mini golfo aikštynus ir panašius įrenginius arba jų dalis.

Lengvatinis tarifas netaikomas panaudotoms medžiagoms, nebent jų vertė sudaro ne daugiau kaip 20 % visos suteiktos paslaugos vertės.“

12. Dėl formuluotės „pagal gyvenamąją paskirtį naudojamas nekilnojamasis turtas arba atskiros tokio nekilnojamojo turto dalys“, vartojamos prie PVM kodekso pridėto I sąrašo 2.24 punkte (dabar – 2.27 punktas), Mokesčių ir muitų institucija išleido administracines taisykles, be kita ko, 2000 m. rugpjūčio 7 d. Aplinkraštį Nr. 30025; jame, kiek tai reikšminga nagrinėjamoje byloje, numatyta:

„2. Nekilnojamasis turtas

[4] PVM direktyvos VIII antraštinės dalies 3 skyrius ir IV priedas buvo panaikinti 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 2006/112 nuostatas, susijusias su lengvatiniais pridėtinės vertės mokesčio tarifais (OL L 116, 2009, p. 18). Direktyva 2009/47 į PVM direktyvos III priedą buvo įtrauktas 10a punktas, šiame priede pateiktas prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ar teikiant gali būti taikomi šios direktyvos 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai PVM tarifai, sąrašas. Šio 10a punkto turinys identiškas ankstesnio PVM direktyvos IV priedo 2 punkto turiniui, tik nebėra taikymo termino.

Šis punktas taikomas tik paslaugoms, susijusioms su nekilnojamuoju turtu arba jo dalimi, kurie, nesant leidimo juos naudoti kitiems tikslams, naudojami pagal gyvenamąją paskirtį.

Laikoma, kad nekilnojamasis turtas arba jo dalis naudojami pagal gyvenamąją paskirtį, jei ir pradedant, ir baigus darbus jie iš tikrųjų naudojami kaip privatus būstas.“

III. Faktinės aplinkybės ir procesas dėl prejudicinio sprendimo priėmimo

13. *HPA – Construções, SA* (toliau – HPA) yra komercinė bendrovė, jos forma – akcinė bendrovė, veiklos tikslas – „statybos ir prekybos paslaugų teikimas, rangos ir nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutarčių sudarymas ir prekyba statybinėmis medžiagomis“.

14. 2007 m. HPA įvykdė kelias rangos sutartis, susijusias su pastatų renovacija Lisabonoje. Iš Žemės kadastro įstaigos pažymų matyti, kad prieš tai (2004 ir 2005 m.) ir vėliau (2008 m.) žemės sklypus įsigijo kelios komercinės bendrovės (be kitų, *Paço – Investimentos Imobiliários, SA*, *Brown House – Empreendimentos Imobiliários, SA* ir *Sociedade Imobiliária do Palácio Alagoas, Lda*.) ir kad nekilnojamasis turtas daugiausia buvo gyvenamosios paskirties.

15. HPA, remdamasi prie CIVA pridėto I sąrašo 2.24 punktu, renovacijos paslaugoms taikė 5 % PVM tarifą, nurodė jį sąskaitose faktūrose, išrašytose minėtoms komercinėms bendrovėms, ir pervedė PVM. 2011 m. sausio 19 d. *Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa* (Lisabonos finansų direkcijos Mokesčių tarnybos, Portugalija) pradėjo HPA 2007 finansinių metų išorinį patikrinimą. 2011 m. gegužės 10 d. *Serviço de Finanças de Sintra-1* (1-oji Sintros finansų tarnyba, Portugalija) priėmė kelis sprendimus dėl papildomo apmokestinimo PVM už 2007 m.

16. Papildomas apmokestinimas buvo grindžiamas tuo, kad taikytinas ne lengvatinis 5 %, o įprastas 21 % mokesčio tarifas. Tarnybų teigimu, HPA nepavyko įrodyti, kad nagrinėjamos rangos sutartys buvo sudarytos dėl nekilnojamojo turto, kuris iš tikrųjų buvo naudojamas pagal gyvenamąją paskirtį, o šią pareigą bendrovė turėjo pagal Bendrojo mokesčių įstatymo 74 straipsnį.

17. HPA sprendimus dėl papildomo apmokestinimo apskundė *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* (Sintros administracinis ir finansų teismas, Portugalija). 2020 m. birželio 26 d. sprendimu šis teismas patenkino skundą ir panaikino sprendimus dėl papildomo apmokestinimo, motyvuodamas tuo, kad gyvenamosios paskirties arba pagal gyvenamąją paskirtį naudojamu nekilnojamuoju turtu pagal 2.24 punktą laikytinas nekilnojamasis turtas, dėl kurio suteiktas leidimas jame gyventi, o ne toks, kuriame iš tikrųjų gyvenama. Mokesčių ir muitų institucija dėl šio sprendimo padavė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

18. *Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Portugalija) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pagal SESV 267 straipsnį pateikė 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 privačių būstų remontu ir renovavimu, kai tuose būstuose šių darbų atlikimo metu gyvenama?“

19. Procese Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė tik Portugalija ir Europos Komisija. Teisingumo Teismas nusprendė nerengti teismo posėdžio, kaip numatyta Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalyje.

IV. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinio klausimo ir tyrimo eigos

20. Teismas klausia, ar pagal tuometinį PVM direktyvos 106 straipsnį, siejamą su IV priedo 2 punktu, leidžiama, kad Portugalijoje lengvatinis PVM tarifas taikomas tik privačių būstų renovavimo ir remonto paslaugoms, kai šių darbų atlikimo momentu jie ir naudojami kaip gyvenamieji būstai. Kitaip tariant, kyla klausimas, ar valstybė narė gali numatyti netaikyti šio lengvatinio mokesčio tarifo, kai paslaugų atlikimo momentu pastatas dar arba jau nenaudojamas pagal gyvenamąją paskirtį, o pavyzdžiui, buvo atnaujintas siekiant jį perparduoti ir jame galbūt bus gyvenama tik vėliau (pavyzdžiui, gyvens pirkėjas).

21. Tam reikalingas Sąjungos teisėje, konkrečiai PVM direktyvos IV priedo 2 punkte, vartojamos sąvokos „privačių namų [būstų] renovavimas ir remontas“ išaiškinimas (apie tai – B skirsnyje). Jei ši sąvoka apimtų visus pastatus, kurie kada nors gali būti naudojami kaip būstai, galėtų būti neleidžiama lengvatinį mokesčio tarifą taikyti selektyviai – būstų, kurie atnaujinimo momentu ir naudojami kaip gyvenamieji būstai, atnaujinimui (apie tai – C skirsnyje). Siekiant tai įvertinti, reikėtų išanalizuoti Sąjungos teisėje valstybėms narėms nustatytus reikalavimus dėl mokesčio tarifo selektyvaus taikymo (apie tai – D skirsnyje).

B. Sąvokos „privatus būstas“ išaiškinimas

22. Pagal PVM direktyvos IV priedo 2 punktą, siejamą su šios direktyvos 106 straipsniu, valstybėms narėms buvo leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą paslaugoms, susijusioms su „privačių namų [būstų] renovavimu ir remontu, išskyrus medžiagas, kurios sudaro didelę suteiktos paslaugos vertės dalį“.

23. 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 valstybėse narėse, pagal jos įprastą reikšmę bendrinėje kalboje, atsižvelgiant į kontekstą, kuriam esant ji vartojama, ir teisės normos, kurioje ji įtvirtinta, tikslus [5].

24. Taigi – Teisingumo Teismo manymu – iš šio IV priedo 2 punkto formuluotės matyti, kad, pirma, ši nuostata taikoma dviem atskiroms veiklos rūšims, t. y. renovavimui ir remontui, ir, antra, ši veikla turi būti susijusi su privačiais būstais [6]. Atsižvelgiant į prejudicinį klausimą, šiuo atveju reikia išsiaiškinti tik pastarąjį aspektą.

[5] 2022 m. gegužės 5 d. Sprendimas *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes* (C-218/21, EU:C:2022:355, 29 punktas) ir 2020 m. spalio 1 d. Sprendimas *X (Afrodiziakams taikomas lengvatinis PVM tarifas)* (C-331/19, EU:C:2020:786, 24 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. 2019 m. liepos 29 d. Sprendimą *Spiegel Online* (C-516/17, EU:C:2019:625, 65 punktas).

[6] 2022 m. gegužės 5 d. Sprendimas *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes* (C-218/21, EU:C:2022:355, 31 punktas).

25. Teisingumo Teismas jau yra nurodęs, kad sąvoka „būstas“ bendrai reiškia nekilnojamąjį ar netgi kilnojamąjį turto objektą arba jo dalį, kuris ar kuri yra gyvenamosios paskirties, taigi – vieno ar kelių asmenų nuolatinė gyvenamoji vieta. Be to, būdvardis „privatus“ leidžia daryti skirtumą nuo neprivačių būstų, kaip antai tarnybinių būstų[7] arba viešbučių[8]. Todėl atostogų būstai, trumpam perleidžiami vis kitiems atostogaujantiems svečiams, taip pat nėra „privatus būstas“.

26. Taigi – kaip aiškiai nurodė Teisingumo Teismas – renovavimo ir remonto paslaugos, nurodytos PVM direktyvos IV priedo 2 punkte, turi būti susijusios su prekėmis, *naudojamomis pagal privačią gyvenamąją paskirtį*, o paslaugų, susijusių su prekėmis, kurios naudojamos kitais, pavyzdžiui, komerciniais, tikslais, ši nuostata neapima[9]. Vadinasi, reikšminga tai, ar renovacijos momentu būstas iš tikrųjų naudojamas. Negyvenamas nekilnojamasis turtas, kurį komercinė bendrovė atnaujina siekdama parduoti, šiuo momentu laikytinas naudojamu ne pagal privačią gyvenamąją paskirtį, o pagal komercinę paskirtį (šiuo atveju – prekybos žemės sklypais), kaip pagrįstai nurodė ir Portugalija.

27. Vadinasi, remiantis formuluote ir su ja susijusia Teisingumo Teismo jurisprudencija galima daryti išvadą, kad privačiais būstais laikytini tik tokie būstai, kurie renovacijos momentu iš tikrųjų naudojami kaip gyvenamasis būstas. Vis dėlto tai nesuponuoja, kad renovacijos darbų laikotarpiu būste turi būti iš tikrųjų gyvenama, – šiuo momentu jis turi būti tik naudojamas kaip gyvenamasis būstas, t. y. kaip nuolatinė gyvenamoji vieta[10].

28. Šiaip ar taip, laikytina, kad privatus būstas – atrodo, Komisija, pateikdama vasaros būsto pavyzdį, į tai neatsižvelgė – naudojamas kaip gyvenamasis būstas ir tuomet, kai būsto savininkas renovacijos laikotarpiu gyvena kitoje vietoje. Dėl to, kad asmuo gyvena kitoje vietoje, nebūtinai pasikeičia jo nuolatinė gyvenamoji vieta. Kai privačiame būste kurį laiką (pavyzdžiui, nuomojamas būstas, išsikrausčius ankstesniam nuomininkui ir prieš atsikraustant kitam, renovuojamas) niekas negyvena, jis vis tiek tebėra privatus gyvenamasis būstas.

29. Nieko kito nekyla iš aplinkraštyje išdėstytos Portugalijos mokesčių administratoriaus nuomonės. Pagal ją nekilnojamasis turtas laikytinas naudojamu pagal gyvenamąją paskirtį tuomet, jei ir pradedant, ir baigus darbus jis iš tikrųjų naudojamas kaip privatus būstas. Galiausiai tai tik reiškia, kad nekilnojamasis turtas buvo naudojamas kaip privatus būstas pradedant darbus ir kaip toks tebėra naudojamas ir baigus darbus. Jei teisingai suprantu Portugalijos teisinę padėtį, taip atskiriamas atvejis, kai (netaikant lengvatų) renovuojamas nekilnojamasis turtas, kuris tuo momentu nėra privačios gyvenamosios paskirties, o pavyzdžiui, skirtas nuomoti komerciniu pagrindu kaip atostogų būstas, laikomas kaip (tuščias) investicinis objektas ar – kaip, akivaizdu, šiuo atveju – skirtas atnaujinus parduoti pagal komercinį prekybos žemės sklypais sandorį.

30. Aiškinimą, kad nekilnojamasis turtas paslaugų teikimo momentu turi būti naudojamas kaip privatus būstas, patvirtina PVM direktyvos 107 straipsnis. Taip yra dėl to, kad šios direktyvos 107 straipsnyje nustatyta, jog 106 straipsnyje nurodytos paslaugos turi būti iš esmės teikiamos tiesiogiai galutiniams vartotojams. Komercinė bendrovė, kuri užsako atnaujinti tuščią nekilnojamąjį turtą tam, kad vėliau perparduotų atnaujintus būstus, tikrai nėra galutinis vartotojas, kurį turėjo omenyje direktyvos leidėja. Todėl būtų sunku jau vien pavadinti komercinę

[7] Originalo prancūzų kalba 34 punkte Teisingumo Teismas kalba apie *logements de fonction*.

[8] 2022 m. gegužės 5 d. Sprendimas *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes* (C-218/21, EU:C:2022:355, 34 punktas).

[9] 2022 m. gegužės 5 d. Sprendimas *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes* (C-218/21, EU:C:2022:355, 35 punktas).

[10] Taip pat žr. 2022 m. gegužės 5 d. Sprendimą *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes* (C-218/21, EU:C:2022:355, 34 ir 35 punktai).

bendrovę galutine vartotoja. Galutiniu vartotoju šiuo atveju tikriausiai būtų laikytinas savininkas arba nuomininkas, kuris būstą naudoja savo (privačioms) reikmėms – tiksliau sakant, kaip nuolatinę gyvenamąją vietą. Kadangi šios paslaugos tik iš esmės turi būti teikiamos tiesiogiai galutiniams vartotojams, galima įtraukti ir renovacijos paslaugas, teikiamas gyvenamųjų patalpų nuomotojams, nes šiuo atveju nuomininkas šiuos būstus tiesiogiai naudoja pagal privačią gyvenamąją paskirtį.

31. Be kita ko, lengvatinio mokesčio tarifo tikslas taip pat yra argumentas, patvirtinantis tokį siaurą aiškinimą. Atsižvelgiant į tai, kad apyvartos mokestis yra bendrojo vartojimo mokesčio pobūdžio [11], mokesčio tarifo dydis visada gali būti susijęs tik su našta, tenkančia teisės į atskaitą neturinčiam galutiniam vartotojui (lengvatinio tarifo atveju – su jo gaunama nauda) [12]. Bet kuriuo atveju tai pasakytina tuomet, kai lengvatinis mokesčio tarifas siejamas ne su subjektyviomis paslaugų teikėjo savybėmis, o su – kaip šiuo atveju – tam tikrais sandoriais, kuriems, teisės aktų leidėjo manymu, atsižvelgiant į paslaugų gavėjo interesą, turi būti suteikiama lengvata.

32. Teisę į atskaitą turinčiam verslininkui nesvarbu, ar jo pirkimo sandoris apmokestinamas įprastu, ar lengvatiniu mokesčio tarifu, nes abiem atvejais jam tenkanti našta panaikinama atliekant atskaitą. Todėl lengvatiniais mokesčio tarifais iš esmės siekiama suteikti naudos – sumažinti minėtos paslaugos išlaidas – teisės į atskaitą neturinčiam galutiniam vartotojui (privačiam savininkui). Tas pats pasakytina apie nuomininką, kuriam suteikiama neapmokestinama paslauga (gyvenamosios patalpos nuoma – PVM direktyvos 135 straipsnio [1 dalies] l punktas), apimanti lengvatiniu tarifu apmokestinamą paslaugą (renovacijos paslauga). Tokiu atveju, nesant atskaitos galimybės, paslaugos teikėjas (nuomotojas) nuomininkui gali perkelti mažesnes išlaidas (nes taikomas ne įprastas, o lengvatinis mokesčio tarifas).

33. Lengvatiniu mokesčio tarifu, taikomu „privačių būstų renovavimui ir remontui“, siekiama sumažinti naštą būsto naudotojui, kuris renovuoja arba remontuoja savo privatų būstą arba iš nuomos lėšų finansuoja savo privataus būsto renovaciją arba remontą. Taip valstybės narės taikydamos lengvatinį mokesčio tarifą gali sumažinti gyvybiškai svarbaus poreikio – gyvenamojo būsto – išlaidas tiek, kiek jos susijusios su renovacijos ir remonto darbais. Tam lemiamos reikšmės turi ne aplinkybė, ar nekilnojamasis turtas pagal žemės kadastrą yra tik gyvenamosios paskirties, bet ar jį kaip gyvenamąjį būstą išlaidų atsiradimo momentu naudojo arba turėjo naudoti paslaugos gavėjas. Todėl šis lengvatinio mokesčio tarifo tikslas taip pat apima nekilnojamojo turto renovaciją, vykdomą tam, kad paskui paslaugos gavėjas jį galėtų naudoti gyvenamajai paskirčiai (tiesiogiai arba netiesiogiai – išnuomodamas). Vis dėlto tai neapima nekilnojamojo turto renovacijos, vykdomos tam, kad paskui jis būtų parduodamas, nes pardavimas nėra naudojimas pagal gyvenamąją paskirtį.

34. Dar reikia atsižvelgti į ypatumą, kad pagal PVM direktyvos 106 straipsnio pirmą pastraipą lengvatinis mokesčio tarifas šios direktyvos IV priedo 2 punkte nurodytoms paslaugoms galėjo būti taikomas tik terminuotai (iki 2010 m. gruodžio 31 d.). Ir dėl to aiškinimas turi būti orientuojamas į tai, kaip nekilnojamasis turtas naudojamas paslaugos teikimo momentu.

[11] Tai gana aiškiai nurodyta 1996 m. spalio 24 d. Sprendime *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas). Taip pat žr. 2019 m. balandžio 10 d. Sprendimą *PSM „K“* (C-214/18, EU:C:2019:301, 40 punktas), 2017 m. gegužės 18 d. Sprendimą *Latvijas Dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392, 69 punktas) ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Tulică ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas).

[12] Šiuo klausimu žr. 2020 m. spalio 1 d. Sprendimą *X (Afrodiziakams taikomas lengvatinis PVM tarifas)* (C-331/19, EU:C:2020:786, 34 punktas) ir 2017 m. kovo 9 d. Sprendimą *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 22 punktas). Panašiai nustatyta 2021 m. balandžio 22 d. Sprendime *Dyrektor Izby Administrcji Skarbowej w Katowicach* (C-703/19, EU:C:2021:314, 37 punktas) ir 2013 m. sausio 17 d. Sprendime *Komisija / Ispanija* (C-360/11, EU:C:2013:17, 86 punktas).

Priešingu atveju apribojimą laiko atžvilgiu būtų galima gana lengvai apeiti dėl pirmumo poveikio (pastatų, kurie galbūt tik ateityje bus naudojami pagal gyvenamąją paskirtį, atnaujinimas iš anksto).

35. Visi šie argumentai rodo, jog PVM direktyvos IV priedo 2 punktas turi būti aiškinamas taip, kad lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas tik paslaugoms, teikiamoms siekiant renovuoti ir remontuoti privačius būstus, kurie tų darbų atlikimo momentu ir naudojami kaip privatūs būstai. Taigi pagal šią teisės nuostatą nedraudžiama tokia nacionalinės teisės nuostata, kaip prie PVM kodekso pridėto I sąrašo 2.24 punktas, pagal kurią reikalaujama, kad nurodytos paslaugos būtų susijusios su nekilnojamuoju turtu, naudojamu pagal gyvenamąją paskirtį. Šiai nuostatai neprieštarauja ir mokesčių administratoriaus nuomonė, pagal kurią nekilnojamasis turtas laikytinas naudojamu pagal gyvenamąją paskirtį tuomet, kai ir pradedant, ir baigus darbus jis iš tikrųjų naudojamas kaip privatus būstas. Vis dėlto tam nėra būtina, kad būste būtų gyvenama ir darbų atlikimo laikotarpiu.

C. Papildomai: selektyvus lengvatinio mokesčio tarifo taikymas

36. Jei vis dėlto Teisingumo Teismas laikytųsi nuomonės, kad PVM direktyvos IV priedo 2 punktas turi būti aiškinamas plačiai ir pakanka, kad atnaujintas nekilnojamasis turtas pagal gyvenamąją paskirtį bus naudojamas kada nors ir tam užtenka atitinkamo įrašo žemės kadastre, kiltų klausimas, ar Portugalija galėjo numatyti lengvatinį mokesčio tarifą taikyti selektyviai. Taip yra dėl to, kad Portugalija lengvatinį mokesčio tarifą, kurį pagal Sąjungos teisę būtų galima taikyti bet kuriam kaip privatus būstas naudojamam nekilnojamajam turtui, taiko tik tokiam nekilnojamajam turtui, kuris paslaugos teikimo momentu ir naudojamas kaip privatus būstas.

37. Dėl lengvatinio PVM tarifo taikymo pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalis Teisingumo Teismas nurodė, kad remiantis šios nuostatos formuluote nebūtinai ji turi būti aiškinama taip, kad šio lengvatinio tarifo taikymas susijęs su visais paslaugų kategorijos, nurodytos šios direktyvos III priede, aspektais. Valstybės narės gali, nepažeisdamos bendrai PVM sistemai būdingo mokesčio neutralumo principo, taikyti lengvatinį PVM tarifą konkretiems ir specifiniams PVM direktyvos III priede nurodytos paslaugų kategorijos aspektams [13]. Tai juo labiau taikytina PVM direktyvos IV priede buvusioms išvardytoms paslaugoms, kurios lengvatiniu tarifu galėjo būti apmokestinamos tik leidus Tarybai ir tik terminuotai.

38. Galimybė taip selektyviai taikyti lengvatinį PVM tarifą grindžiama, be kita ko, tuo, kad lengvatinio mokesčio tarifo taikymas tik konkretiems ir specifiniams nagrinėjamos paslaugų kategorijos aspektams yra suderinamas su principu, pagal kurį išimtys ir leidžiančios nukrypti nuostatos turi būti aiškinamos siaurai [14].

[13] 2022 m. rugsėjo 22 d. Sprendimas *The Escape Center* (C-330/21, EU:C:2022:719, 34 punktas) ir 2019 m. rugsėjo 5 d. Sprendimas *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, 42 punktas). Šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 9 d. Sprendimą *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 25 ir 28 punktai) ir 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzij*a (C-94/09, EU:C:2010:253, 25 ir paskesni punktai).

[14] 2019 m. rugsėjo 5 d. Sprendimas *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, 43 punktas), 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, 24 punktas) ir 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-94/09, EU:C:2010:253, 29 punktas).

39. Galima sutikti tik su daroma išvada. Viena vertus, Teisingumo Teismas kelis kartus pabrėžė, kad siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos turi būti aiškinamos taip, kad lengvatinis mokesčio tarifas taptų neveiksmingas [15]. Iš tiesų šios sąvokos turi būti aiškinamos atsižvelgiant į atitinkama schema siekiamus tikslus ir laikantis mokesčio neutralumo reikalavimų, dėl to „siauro aiškinimo taisyklė“ kartais panėšėja į tuščią, nereikalingą formuluotę [16].

40. Kita vertus, (siauras arba platus) nuostatos aiškinimas visada susijęs su požymiu, kuris pagal Sąjungos teisę turi būti aiškinamas vienodai (siaurai arba plačiai). Vis dėlto selektyvus lengvatinio mokesčio tarifo taikymas nėra susijęs su požymio aiškinimu pagal Sąjungos teisę. Priešingai, teisė selektyviai apriboti lengvatinio mokesčio tarifo taikymą pirmiausia kyla iš valstybės narės galimybės pasirinkti taikyti lengvatinį mokesčio tarifą.

41. Sąjungos teisės aktų leidėjas numatė teisę valstybėms narėms PVM direktyvos III priede nurodytų kategorijų paslaugų teikimo ir prekių tiekimo sandoriams taikyti lengvatinį PVM tarifą. Todėl valstybės narės turi tiksliai nustatyti, kokiems paslaugų teikimo ir prekių tiekimo sandoriams jos taikys lengvatinį mokesčio tarifą [17]. Jei vis dėlto valstybė narė neprivalo taikyti lengvatinio mokesčio tarifo [18], taigi gali jo visai netaikyti, ji juo labiau gali jo netaikyti iš dalies, kitaip tariant, taikyti tik selektyviai (*argumentum a maiore ad minus*).

42. Taigi, kaip nurodė Teisingumo Teismas, valstybė narė tokį lengvatinį mokesčio tarifą gali taikyti tik konkretiems ir specifiniams minėtoje nuostatoje nurodytos kategorijos aspektams [19]. Tai, kad renovacijos paslaugų teikimo momentu nekilnojamasis turtas iš tikrųjų naudojamas kaip privatus būstas, yra toks konkretus ir specifinis aspektas, nes jį galima pakankamai identifikuoti ir atskirti [20].

43. Vadinasi, jei sąvoka „privatus būstas“ turėtų būti suprantama tik taikant formalų požiūrį (bet koks pagal žemės kadastrą gyvenamosios paskirties nekilnojamasis turtas), pagal Sąjungos teisę iš esmės nekiltų problemų dėl to, kad Portugalija šią sąvoką aiškina siaurai (materialiniu aspektu) ir lengvatinį mokesčio tarifą taiko selektyviai – tik renovacijos darbams, susijusiems su būstais, kurie ir iš tikrųjų naudojami kaip privatūs būstai.

44. Priešingai, nei nurodė mananti Komisija, taikyti tokį materialųjį aiškinimą netrukdo tai, kad jis turbūt galimas tik atsižvelgiant į atitinkamas administracines taisykles. Pagal SESV 288 straipsnio trečią pastraipą valstybės institucijoms suteikiama teisė pasirinkti direktyvos įgyvendinimo formą ir būdus. Kai kuriose valstybėse narėse taikomos vadinamosios konkretinamosios administracinės

[15] 2019 m. rugsėjo 5 d. Sprendimas *Regards Photographique*s (C-145/18, EU:C:2019:668, 32 punktas). Panašiai nurodyta 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendime *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, 22 ir 23 punktai dėl specialių schemų) ir 2013 m. kovo 21 d. Sprendime *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, 23 punktas dėl neapmokestinimo kriterijų).

[16] Tai labai aiškiai matyti iš Komisijos pastabų 22 ir paskesnių punktų, pagal kuriuos siauro aiškinimo taisyklė šiuo atveju taikytina, bet pagal ją nereikalaujama siauriausio aiškinimo. Teisinė tokio argumento nauda abejotina.

[17] Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija: 2019 m. birželio 27 d. Sprendimas *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.* (C-597/17, EU:C:2019:544, 44 punktas), 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, 23 punktas) ir 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimas *K* (C-219/13, EU:C:2014:2207, 23 punktas). Dėl 122 straipsnio panašiai nurodyta 2022 m. vasario 3 d. Sprendime *Finanzamt A* (C-515/20, EU:C:2022:73, 37 punktas).

[18] Taip nurodyta ir 2017 m. kovo 9 d. Sprendime *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 25 punktas).

[19] 2022 m. rugsėjo 22 d. Sprendimas *The Escape Center* (C-330/21, EU:C:2022:719, 34 punktas), 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *Phantasialand* (C-406/20, EU:C:2021:720, 25 punktas) ir 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-94/09, EU:C:2010:253, 28 punktas).

[20] Žr. 2019 m. rugsėjo 5 d. Sprendimą *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, 49 punktas), 2014 m. vasario 27 d. Sprendimą *Pro Med Logistik ir Pongratz* (C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 47 punktas) ir 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-94/09, EU:C:2010:253, 35 punktas).

taisyklės, kurios turi saistomąjį poveikį išorės subjektams ir – kaip ir įstatymai – yra oficialiai skelbiamos, todėl nekiltų problemų dėl to, kad neprivalomas lengvatinis mokesčio tarifas taikomas selektyviai, derinant įstatymą ir tokias administracines taisykles [21].

45. Problemų dėl to, kad administracinė taisyklė – kaip teigia Portugalija rašytinėse pastabose – tik atspindi Portugalijos teisės aktų leidėjo valią, kyla dar mažiau. Be to, teismas ne taiko administracinę taisyklę, o aiškina įstatymą, nors Komisija savo pastabose, akivaizdu, laikėsi priešingos nuomonės. Bet kuriuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausime preziumuoja, kad atitinkamas ribojimas kyla iš nacionalinės teisės nuostatos.

D. Reikalavimai dėl lengvatinio mokesčio tarifo selektyvaus taikymo

46. Vis dėlto nustatant, kad lengvatinis mokesčio tarifas bus taikomas selektyviai, egzistuoja tam tikros ribos. Kai valstybė narė nusprendžia lengvatinį mokesčio tarifą taikyti selektyviai, t. y. tam tikrų direktyvos III (ir IV) priede išvardytų paslaugų teikimui arba prekių tiekimui, ji turi laikytis mokesčių neutralumo principo [22]. Pagal jį draudžiama panašias prekes arba paslaugas, kurios tarpusavyje konkuruoja, PVM požiūriu vertinti skirtingai [23].

47. Atsakant į klausimą, ar prekės arba paslaugos yra panašios, pirmiausia reikia orientuotis į vidutinio vartotojo požiūrį. Prekės arba paslaugos yra panašios, kai jos turi panašių savybių ir, atsižvelgiant į palyginamumo naudojant kriterijų, skirtos tiems patiems poreikiams tenkinti ir kai egzistuojantys skirtumai nedaro didelės įtakos vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš šių prekių arba paslaugų [24], taigi sandorius vartotojo požiūriu galima pakeisti vieną kitu [25].

48. Nusprendžiant, ar prekės arba paslaugos galutinio vartotojo požiūriu yra panašios, žinoma, egzistuoja tam tikra diskrecija. Teisingumo Teismas nurodė, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, nustatydamas mokestines priemones, turi priimti politinius, ekonominius ir socialinius sprendimus, pagal prioritetą suskirstyti skirtingus interesus arba atlikti sudėtingus vertinimus. Todėl šiuo klausimu jam reikia suteikti didelę diskreciją ir sąlygų laikymosi teisminė kontrolė turi

[21] Gali būti, kad kitaip argumentuojama 2022 m. rugsėjo 22 d. Sprendime *The Escape Center* (C-330/21, EU:C:2022:719, 39 punktas); vis dėlto čia išsamiau neanalizuota, ar tuo atveju mokesčių administratoriaus išleistas administracinis komentaras buvo teisės normą sukonkretinanti administracinė taisyklė ir ar valstybė narė ja nesirėmė.
2022 m. gegužės 5 d. Sprendime *DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes* (C-218/21, EU:C:2022:355, 45 ir 46 punktai) šiuo klausimu pateikti argumentai, priešingai, nėra aiškūs – šis sprendimas taip pat susijęs su atitinkama Portugalijos administracine taisykle, bet jame kalbama apie paprastą administracinę praktiką, kuri bet kada gali būti keičiama. Vis dėlto konkretinamosios administracinės taisyklės yra kas kita nei „paprasta administracinė praktika“ ir negali būti bet kada keičiamos; taip pat nėra taip, kad jos nebūtų „tinkamai paviešintos“.

[22] 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *Phantasialand* (C-406/20, EU:C:2021:720, 36 punktas), 2019 m. birželio 27 d. Sprendimas *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.* (C-597/17, EU:C:2019:544, 46 punktas) ir 2017 m. kovo 9 d. Sprendimas *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 28 punktas).

[23] 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138, 36 punktas), 2019 m. birželio 27 d. Sprendimas *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.* (C-597/17, EU:C:2019:544, 47 punktas), 2017 m. kovo 9 d. Sprendimas *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 30 punktas), 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimas *TNT Post UK* (C-357/07, EU:C:2009:248, 37 punktas) ir 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-94/09, EU:C:2010:253, 40 punktas).

[24] 2022 m. vasario 3 d. Sprendimas *Finanzamt A* (C-515/20, EU:C:2022:73, 44 punktas), 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *Phantasialand* (C-406/20, EU:C:2021:720, 38 punktas), 2019 m. birželio 27 d. Sprendimas *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.* (C-597/17, EU:C:2019:544, 48 punktas), 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, 31 punktas) ir 2014 m. vasario 27 d. Sprendimas *Pro Med Logistik ir Pongratz* (C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 54 punktas).

[25] Tai aiškiai nurodyta 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendime *Phantasialand* (C-406/20, EU:C:2021:720, 39 punktas). 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendime *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, 33 punktas) kalbama apie tarpusavio pakeičiamumą.

apsiriboti akivaizdžios klaidos kontrole[26]. Visų pirma vykdydamas naudojimosi tokia kompetencija kontrolę Teisingumo Teismas negali pakeisti Sąjungos teisės aktų leidėjo vertinimo savuoju[27].

49. Šiuo atveju kyla klausimas, ar Teisingumo Teismas taip pat tik panašiai ribotai gali tikrinti, kaip valstybės narės teisės aktų leidėjas naudojasi šia diskrecija.

50. Į šį klausimą reikia atsakyti teigiamai, visų pirma atsižvelgiant į naujausią Teisingumo Teismo jurisprudenciją. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas dažnai pabrėžia, kad Sąjunga jungia valstybes, kurios gerbia ESS 2 straipsnyje nurodytas vertybes ir jomis dalijasi[28]. Viena iš ESS 2 straipsnyje nurodytų vertybių, kuriomis grindžiama Sąjunga, visų pirma yra demokratijos principas.

51. Tai reiškia, kad pasinaudoti teisės aktų leidėjo diskrecija pirmiausia ir yra kompetentingas demokratiškai išrinktas teisės aktų leidėjas. Todėl jei pagal Sąjungos teisę valstybei narei suteikiama tokia diskrecija, ja pasinaudoti pirmiausia yra kompetentingas išrinktas šios valstybės narės parlamentas. Taigi kontroliuoti šią parlamento diskreciją kitos institucijos *per se* gali tik ribotai. Jos negali vietoj demokratiškai tam įgaliotos institucijos pateikti savo pačių nuomonės apie prekių arba paslaugų panašumą. Tai vienodai taikoma nacionaliniams ir Sąjungos teismams.

52. Taigi konstatuoti, kad (Sąjungos arba valstybės narės) teisės aktų leidėjas pažeidė neutralumo principą, Teisingumo Teismas gali tik tuomet, kai diskrecija yra akivaizdžiai viršyta. Vis dėlto taip yra tik tokiu atveju, kai paslaugos arba prekės, kurių teikimo ar tiekimo sandoriai apmokestinami skirtingai, vidutinio vartotojo požiūriu yra beveik identiškos, taigi gali būti lengvai pakeičiamos viena kita. Tik tuomet atsiranda šių paslaugų teikėjų arba prekių tiekėjų tarpusavio konkurencijos iškreipimas, nesuderinamas su neutralumo principu.

53. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas iki šiol iš esmės vengė konstatuoti neutralumo principo pažeidimą tiek, kiek direktyvos leidėja leido, kad lengvatiniu tarifu būtų apmokestintos tik knygos (bet ne elektroninės knygos)[29], tik skerstinų arklių (bet ne sportinių žirgų) tiekimas[30]) ir tik stovyklaviečių nuoma (bet ne laivų švartavimosi vietų nuoma)[31]. Tas pats taikytina ir tuomet, kai valstybės narės lengvatiniu tarifu apmokestina arba atleidžia nuo mokesčio tik šviežius pyragus ir bandeles (bet ne tokius, kurie viršija minimalų tinkamumo terminą)[32], tik keliaujančias muges (bet ne pramogų parkus)[33], ne visus vaistinius preparatus (o tik tam tikrus, taip pat atsižvelgiant į jų naudojimą)[34], tik taksi (bet ne visas keleivių vežimo automobiliais paslaugas)[35], tik spausdintines knygas (bet ne knygas kitose fizinėse laikmenose)[36].

[26] 2017 m. kovo 7 d. Sprendimas *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 54 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. 2002 m. gruodžio 10 d. Sprendimą *British American Tobacco (Investments) ir Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741, 123 punktas) ir 2013 m. spalio 17 d. Sprendimą *Billerud Karlsborg ir Billerud Skärblacka* (C-203/12, EU:C:2013:664, 35 punktas).

[27] Tai aiškiai nurodyta jau 2013 m. spalio 17 d. Sprendime *Billerud Karlsborg ir Billerud Skärblacka* (C-203/12, EU:C:2013:664, 35 punktas).

[28] 2019 m. birželio 24 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija (Aukščiausiojo Teismo nepriklausomumas)* (C-619/18, EU:C:2019:531, 42 ir 43 punktai). Dėl demokratijos principo laikymosi aiškinant direktyvas taip pat žr. 2010 m. kovo 9 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-518/07, EU:C:2010:125, 41 punktas).

[29] 2017 m. kovo 7 d. Sprendimas *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 70 ir paskesni punktai).

[30] 2011 m. kovo 3 d. Sprendimas *Komisija / Nyderlandai* (C-41/09, EU:C:2011:108, 66 punktas).

[31] 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138, 38 punktas).

[32] 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, 36 punktas).

[33] 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *Phantasialand* (C-406/20, EU:C:2021:720, 48 punktas).

[34] 2019 m. birželio 27 d. Sprendimas *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.* (C-597/17, EU:C:2019:544, 49 punktas).

[35] 2014 m. vasario 27 d. Sprendimas *Pro Med Logistik ir Pongratz* (C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 60 punktas).

[36] 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimas *K* (C-219/13, EU:C:2014:2207, 34 punktas).

54. Vis dėlto teisės aktų leidėjo diskrecija šiuo atveju nėra akivaizdžiai viršijama. Skirtingai apmokestinamos paslaugos nėra beveik tapačios, todėl konkurencija nėra iškreipiama.

55. Taip yra dėl to, kad (nenaudojamo) renovuoto būsto pardavėjas nekonkuruoja su būsto savininku, kuris užsako renovuoti savo (naudojamą) būstą ir tuomet yra apmokestinamas tik lengvatiniu mokesčio tarifu. Net jei toks savininkas būtų verslininkas (pavyzdžiui, nuomotojas), jis nekonkuruotų vienoje rinkoje su pardavėju. Renovacijos darbų įmonė, kuri renovuoja (nenaudojamą) būstą, taip pat nekonkuruoja su renovacijos darbų įmone, kuri renovuoja naudojamą būstą, nes atitinkamas paslaugos gavėjas negali pasirinkti mokesčio tarifo. Jam renovacija visuomet apmokestinama arba lengvatiniu (kaip jau naudojamas būstas), arba viso dydžiu tarifu (kaip dar nenaudojamas būstas). Todėl mokesčio tarifas neturi įtakos tam, kurią renovacijos darbų įmonę pasirinks paslaugos gavėjas. Taigi neutralumo principas nėra pažeidžiamas.

56. Be to, nėra ir jokio (nepateisinamo) nevienodo požiūrio į galimus galutinius vartotojus, kaip tai suprantama pagal Pagrindinių teisių chartijos 20 straipsnį[37]. Pirmiausia, renovuoto būsto pirkėjo negalima lyginti su būsto savininku, kuris užsako renovuoti savo būstą, nes vienas yra prekės, o kitas – paslaugos gavėjas. Be to, jeigu renovuoto būsto pirkimas Portugalijoje yra apmokestinamasis sandoris, našta pardavėjui, šiaip ar taip, panaikinama atliekant atskaitą (nepriklausomai nuo renovacijos paslaugoms taikomo mokesčio tarifo). Jeigu pirkimo sandoris yra neapmokestinamasis, pardavėjas teisės į atskaitą neturi, todėl į kainą įtraukia įprastą mokesčio tarifą. Vis dėlto pirkimo sandoris yra neapmokestinamasis, t. y. bent jau PVM naštos, susijusios su paties pardavėjo sukurta pridėtine verte (t. y. bent jau su jo pelnu), pirkėjas neturi. Tas pats pasakytina apie nekilnojamąjį turtą, naudojamą kitoms komercinėms reikmėms (pavyzdžiui, viešbučius arba atostogų būstus).

57. Ir šiuo požiūriu suprantama, kad Portugalijos teisės aktų leidėjas lengvatinį mokesčio tarifą leidžia taikyti tik nekilnojamajam turtui, kuris renovacijos momentu iš tikrųjų naudojamas kaip būstas. Tai dar aiškiau, jeigu apribojant lengvatinio mokesčio tarifo taikymą dėl visuomeninių priežasčių visų pirma siekiama panaikinti naštą privačiam būsto, kuris ir naudojamas kaip gyvenamasis būstas, savininkui. Mokesčių neutralumo principo pažeidimo čia negalima įžvelgti.

V. Išvada

58. Siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Portugalija) prejudicinį klausimą:

PVM direktyvos IV priedo 2 punktas turi būti aiškinamas taip, kad lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas tik paslaugoms, kurios teikiamos siekiant renovuoti ir remontuoti privačius būstus, šių darbų atlikimo momentu naudojamus kaip privatūs būstai. Laikoma, kad būstas naudojamas kaip privatus būstas ir tuomet, kai paslaugų gavėjas nekilnojamąjį turtą perleido trečiajai šaliai kaip būstą. Tam, kad būtų galima taikyti lengvatinį mokesčio tarifą, nėra būtina, kad paslaugų teikimo laikotarpiu būste būtų gyvenama.

[37] Dėl reikšmingumo PVM teisėje taip pat žr. 2017 m. kovo 7 d. Sprendimą *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 41 ir paskesni punktai).