

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. lapkričio 8 d.(*)

„Apmokestinimas – PVM – Apmokestinamieji sandoriai – Prekių, ygytų vykdant apmokestinamojo asmens verslą“, priskyrimas verslo poreikiams – Prilyginimas tiekimui už atlygą – Apmokestinamajam asmeniui priklausantys sklypai, rengti trečiojo asmens“

Byloje C-299/11

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2011 m. gegužės 13 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. birželio 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Staatssecretaris van Financiën

prieš

Gemeente Vlaardingen

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet, M. Ilešis (pranešėjas), E. Levits ir M. Berger,

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir vykus 2012 m. gegužės 24 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Gemeente Vlaardingen*, atstovaujamos *advocaat* G. J. A. van Kalmthout,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels, J. Langer ir M. K. Bulterman,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir P. van Nuffel,

susipažinęs su 2012 m. rugsėjo 11 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274; toliau – Šeštoji direktyva), 5 straipsnio 7 dalies a punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretorius) ir *Gemeente Vlaardingen* (Vlardingeno savivaldybė, toliau – *Vlaardingen*) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kuris buvo apskaičiuotas dėl to, kad *Vlaardingen* priskyrė monos vykdamai veiklai nekilnojamąjį turtą, kuris jai priklauso ir kurio pagerinimo darbus atliko tretieji asmenys.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1). Tačiau, atsižvelgiant į pagrindinės bylos faktines aplinkybes, pagrindinei bylai taikytina Šeštoji direktyva.

4 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį:

„[PVM] apmokestinamas:

- 1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
- 2) prekių importas.“

5 Šios direktyvos 4 straipsnyje buvo nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurių ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje <...>.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominę veiklą apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veikla <...>. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatini pajamą, taip pat laikomas ekonomine veikla.

3. Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurį asmenį, tik retkarčiais vykdančią sandorius, susijusius su 2 dalyje nurodyta veikla, ypač kuriuos nors iš toliau nurodytų sandorių:

- a) pastatų ar pastatų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą prieš jų pirmą panaudojimą; valstybės narės gali nustatyti sąlygas, kaip šis kriterijus turi būti taikomas perstatomiems pastatams ir žemei, ant kurios jie stovi.

Valstybės narės gali netaikyti pastato pirmo panaudojimo kriterijaus, o taikyti kitokius kriterijus <...>.

„Pastatas“ – tai bet kokia konstrukcija, pritvirtinta prie žemės ar tvirtinta žemėje;

- b) žemės statyboms tiekimas.

„Žemės statyboms“ – tai bet kokia paruošta ar neparuošta žemė, kuri valstybės narės apibrėžia esant tokią.“

6 Šeštosios direktyvos V antraštinis dalis buvo pavadinta „Apmokestinamieji sandoriai“ ir jį sudarė šios direktyvos 5, 6 ir 7 straipsniai, pavadinti atitinkamai „Prekių tiekimas“, „Paslaugų teikimas“ ir „Importas“.

7 Šeštosios direktyvos 5 straipsnis buvo išdėstyta taip:

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

<..>

5. Valstybės narės gali laikyti, kad tam tikrų statybos darbų perdavimas yra tiekimas, kaip nustatyta 1 dalyje.

<...>

7. Valstybės narės gali laikyti tiekimu už atlygą:

a) prekių panaudojimą apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tos prekės yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, įsigytos ar importuotos vykdant apmokestinamojo asmens verslą, jei ne visa pridėtinės vertės mokesčio už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta;

b) prekių panaudojimą, kai apmokestinamasis asmuo prekes panaudoja neapmokestinamajam sandoriui, o pridėtinės vertės mokesčio už šias prekes, jas įsigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas;

c) prekių pasilikimą, kai apmokestinamasis asmuo ar jo teisių perėjėjas pasilieka sau prekes, apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti apmokestinamą ekonominę veiklą, o pridėtinės vertės mokesčio už šias prekes, jas įsigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas, išskyrus šio straipsnio 8 dalyje minimus atvejus.

<...>“

8 Minėtose direktyvos 11 straipsnyje buvo nustatyta:

„A. Šalies teritorijoje

1. Apmokestinamųjų vertė sudaro:

<...>

b) prekių, nurodytų 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse, atveju – tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu;

<...>“

9 Pagal tos pačios direktyvos 13 straipsnio B skirsnį:

„<...> valstybės narės atleidžia nuo mokesčio <...>

<...>

g) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą, išskyrus tai, kas nurodyta 4 straipsnio 3 dalies a punkte;

h) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimą, išskyrus žemę statyboms, kaip aprašyta 4 straipsnio 3 dalies b punkte.“

10 Direktyvos 2006/112 18 ir 74 straipsniai iš esmės atitinka Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalį ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą.

Nyderland? teis?

11 Pagrindinei bylai taikytinos 1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de Omzetbelasting 1968*, toliau – *Wet OB*) redakcijos 3 straipsnis išdėstyta taip:

„1. Prekių tiekimu laikoma:

<...>

c) pastatų tiekimas tų, kurie jį pastatę, išskyrus neužstatytą žemę, kuri nėra statyboms skirta žemė <...>

<...>

h) naudojimasis verslo tikslais vykdant ūmonės veiklą pagamintomis prekėmis, kai už šias prekes, jei jos būtų įsigytos iš verslininko, reiktų sumokėti mokestį, kurio negalima visiškai ar iš dalies atskaityti; vykdant ūmonės veiklą pagamintos prekės prilyginamos prekėms, kurios buvo pagamintos pagal užsakymą, suteikus medžiagas, skaitant žemės sklypus; šio h punkto nuostatos netaikomos neužstatytai žemei, kuri nėra statyboms skirta žemė <...>

<...>“

12 *Wet OB* 8 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Atlygiu už tiekimą pagal 3 straipsnio 1 dalies g ir h punktus <...> laikoma suma (be apyvartos mokesčio), kuri turėtų būti sumokėta už prekes, jei jos tiekimo momentu būtų įsigytos ar pagamintos tokios būklės, kokios jos buvo tuo momentu.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

13 *Vlaardingen* yra sporto komplekso, kurio dalį sudaro žemės sklypai atvirame ore, savininkų. Šiuos žemės sklypus ji nuomoja sporto asociacijoms ir taiko neapmokestinimą PVM, numatytą šioms asociacijoms.

14 Per 2003 m. ji pavedė rangovams šiuos sportui skirtus žemės sklypus, kurie buvo padengti natūralia žole, padengti dirbtine danga. 2004 m. užbaigus šiuos darbus ji toliau nuomojo šiuos žemės sklypus sporto asociacijoms, kurios anksčiau juos nuomojosi, neapmokestinama PVM.

15 Apmokėjusi sąskaitas fakturas už minėtus darbus, kuriose buvo nurodyta bendra 1 547 440 EUR suma, kurią sudarė 293 993 EUR PVM suma, *Vlaardingen* negalėjo pasinaudoti šio PVM atskaita, nes jos veikla, susijusi su minėtais žemės sklypais, t. y. ji nuoma sporto asociacijoms, neapmokestinama PVM.

16 Patikrinusi *Vlaardingen* mokestinį padėtį, kompetentinga institucija šiai savivaldybei pateikė su 2004 m. PVM susijusį pranešimą dėl mokesčio perskaičiavimo, kuriame buvo nurodyta 116 099 EUR suma. Tai, kad *Vlaardingen* panaudojo nagrinjamus žemės sklypus savo nuomos veiklai, anot šios institucijos, turi būti laikoma „naudojimusi verslo tikslais <...> prekėmis, kurios buvo pagamintos pagal užsakymą, suteikus medžiagas, skaitant žemės sklypus“, kaip tai suprantama pagal *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punktą.

17 Apskaičiuodama PVM minėta institucija rėmėsi atitinkamą žemės sklypų rengimo

s?naudomis ir žem?s, d?l kurios patirta s?naud?, verte:

Žem?s sklyp? ?rengimo s?naudos: 1 547 440 EUR

Žem?s sklyp? vert?: + 610 940 EUR

Apmokestinamoji vert?: 2 158 380 EUR

19 % PVM nuo 2 158 380 EUR: 410 092 EUR

PVM atskaita už ?rengim?: – 293 993 EUR

Mok?tinas PVM: 116 099 EUR.

18 *Vlaardingen* užgin?ijo š? apmokestinim? *Rechtbank te 's-Gravenhage*. Anot jos, žem?s sklyp?, kuri? danga pakeista ? dirbtin?, priskyrimas naudoti ateityje jos nuomos veiklai negali b?ti apmokestinamas PVM.

19 *Rechtbank te 's-Gravenhage* atmet? *Vlaardingen* ieškin?. Išnagrin?j?s byl? apeliacine instancija 2009 m. sausio 26 d. sprendimu *Gerechtshof 's-Gravenhage* panaikino pirmosios instancijos sprendim? bei gin?ijamas teises ? PVM. Jis vis? pirma man?, kad *Wet OB 3* straipsnio 1 dalies h punktas nesuderinamas su Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktu tiek, kiek pagal šią *Wet OB* nuostat? prekį? tiekimu laikomas tiesiog tre?i?j? asmen? pagamint? prekį? tur?jimas. *Staatssecretaris van Financiën* pateik? kasacin? skund? d?l šio *Gerechtshof 's-Gravenhage* sprendimo.

20 *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, 5 straipsnio 5 dal? ir 11 straipsnio A skirsnio pirmos pastraipos b punkt? reikia aiškinti taip, kad valstyb? nar? gali apmokestinti PVM nekilnojamojo turto panaudojim? vykdant neapmokestinam?j? apmokestinamojo asmens veikl?, jei:

– šis nekilnojamasis turtas yra statinys, kuris pastatytas apmokestinamojo asmens žem?s sklype ir kur? jo pavedimu už atlyg? pastat? tre?iasis asmuo, ir

– prieš tai š? žem?s sklyp? apmokestinamasis asmuo naudojo (tai pa?iai) neapmokestinamai PVM veiklai ir už tai dar nebuvo atskait?s pirkimo PVM,

ir d?l to apmokestinant PVM atsižvelgiama ? apmokestinamojo asmens žem?s sklyp? arba jo vert??“

D?l prejudicinio klausimo

21 Taigi, kaip matyti iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, pagrindin?je byloje nagrin?jami žem?s sklypai priklauso *Vlaardingen* ir ji juos nuomoja sporto asociacijoms. Ši nuoma yra PVM neapmokestinama ekonomin? veikla.

22 Taip pat negin?ijama, kad d?l ši? žem?s sklyp? ?rengimo darb? atsirado apmokestinimas PVM, kur? tur?jo sumok?ti *Vlaardingen*. Nesant reikalo išsiaiškinti, ar šis apmokestinimas atsirado pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dal?, ar pagal joje numatyt? kit? taisykl?, bet kokiu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad iš pradži? min?tas apmokestinimas PVM, kurio, be to, teis?tumo *Vlaardingen* negin?ija, atsirado ne d?l min?tos direktyvos 5 straipsnio

7 dalies a punkte ?tvirtintos galimyb?s prilyginti tiekimui už atlyg?.

23 Ta?iau remiantis šia galimybe prilyginti, numatyta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte, buvo atliktas mokes?io perskai?iavimas, kur? *Vlaardingen* gin?ija ir pagal kur? ši savivaldyb? turi sumok?ti ne tik PVM, susijus? su sportui skirt? žem?s sklyp? ?rengimo darbais, bet ir PVM sum?, susijusi? su žem?s, kurioje yra šie sklypai, verte.

24 Tod?l pateikt? klausim? reikia suprasti taip, kad juo klausiama, ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas, skaitomas kartu su šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu, turi b?ti aiškinamas taip, jog apmokestinamojo asmens, kaip savininko, turim? žem?s sklyp?, kurie buvo ?rengti tre?i?j? asmen?, panaudojimas PVM neapmokestinamai ekonominei veiklai gali b?ti apmokestintas PVM, apmokestinam?ja verte laikant žem?s vert?, kurioje yra šie sklypai, ir j? ?rengimo s?naudas.

25 Min?tas 5 straipsnio 7 dalies a punktas buvo susij?s su situacijomis, kurioms susiklos?ius Šeštojoje direktyvoje numatyta atskaita paprastai negal?jo b?ti taikoma. Tiek, kiek prek?s naudojamos pardavimo mokes?iu apmokestinamai ekonominei veiklai, už šias prekes sumok?to pardavimo mokes?io atskaita taikoma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo. Ta?iau jei apmokestinamojo asmens ?gytos prek?s naudojamos neapmokestinamiems PVM sandoriams, negalima taikyti už šias prekes sumok?to pirkimo mokes?io atskaitos (žr., be kita ko, 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Rink. p. I-3039, 24 punkt?; 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, Rink. p. I-839, 28 punkt? ir 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, 44 punkt?). Kaip nurod? Nyderland? vyriausyb? ir Komisija, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas buvo b?tent susij?s su atveju, kai nebuvo galima atitinkamo pirkimo PVM sumos atskaita iš pardavimo mokes?io, nes vykdoma pardavimo ekonomin? veikla buvo neapmokestinama PVM.

26 Konkre?iai kalbant, kaip savo išvados 45 punkte nurod? generalinis advokatas, min?ta nuostata buvo leista valstyb?ms nar?ms parengti savo mokes?i? teis?s aktus taip, kad ?mon?s, kurios d?l to, jog vykdo PVM neapmokestinam? veikl?, negali atskaityti PVM, kur? jos sumok?jo ?sigydomos preki? ?monei, nepatirt? nepatogum?, palyginti su konkurentais, kurie vykdo t? pa?i? veikl? naudodami prekes, kurias jie ?sigijo patys pasigamindami ar apskritai „vykdydami [savo] versl?“ bei nemok?dami PVM. Kad šie konkurentai patirt? t? pa?i? mokes?io našt? kaip ir ?mon?s, kurios ?sigijo preki? iš tre?i?j? asmen?, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte buvo ?tvirtinta valstybi? nari? galimyb? vykdant versl? ?sigyt? preki? panaudojim? ?mon?s neapmokestinamajai veiklai vykdyti prilyginti preki? tiekimui už atlyg?, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dal? ir 5 straipsnio 1 dal?, ir tod?l j? apmokestinti PVM.

27 Kad ši galimyb?, kuri buvo perkelta ? Direktyvos 2006/112 18 straipsn?, gal?t? b?ti taikoma taip, kad ja b?t? veiksmingai panaikinta apmokestinam?j? asmen?, kurie ?sigijo preki? iš kito apmokestinamojo asmens, ir t?, kurie j? ?sigijo vykdydami savo versl?, nelygyb? PVM srityje, reikia, kaip tvirtino Nyderland? vyriausyb? ir Komisija, suprasti žodžius „tos prek?s yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos <...> vykdant apmokestinamojo asmens versl?“ taip, kad jie apima ne tik prekes, kurios visiškai pagamintos, pastatytos, išgautos ar apdorotos pa?ios atitinkamos ?mon?s, bet ir prekes, pagamintas, pastatytas, išgautas ar apdorotas tre?iojo asmens naudojantis min?tos ?mon?s patiektomis medžiagomis.

28 Iš ties? apmokestinamojo asmens, kuris naudoja PVM neapmokestinamai veiklai prekes, kuri? savininkas jis yra ir kurios buvo užbaigtos ar pagerintos tre?iojo asmens, atžvilgiu gal?t? susiklostyti situacija, kai vien šio tre?iojo asmens atlikti darbai b?t? apmokestinami PVM, jei neb?t? Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte numatyto prilyginimo. Remiantis min?to 5 straipsnio 7 dalies a punkto tikslu, kad toks apmokestinamasis asmuo patirt? toki? pa?i?

mokesčio našta kaip ir jo konkurentai, kurie vykdo neapmokestinamąjį veiklą naudodami prekes, kurias visas jie įsigijo iš trečiojo asmens, minėtoje nuostatoje numatytas prilyginimas turi apimti visas trečiojo asmens užbaigtas ar pagerintas prekes ir dėl jo turi atsirasti apmokestinimas PVM, apmokestinamąja verte laikant minėtą prekių bendrą vertę.

29 Todėl valstybės narės, kuri taiko minėto 5 straipsnio 7 dalies a punkte numatytą prilyginimo prekių tiekimui už atlygą galimybę, institucijos gali teisėtai manyti, kad PVM mokesčio našta, tenkanti apmokestinamajam asmeniui, kuris sporto asociacijoms nuomoja sportui skirtus žemės sklypus, kuriuos jis padengė dirbtine danga, turi būti tokio paties lygio kaip ir našta, tenkanti konkurentui, kuris sporto asociacijoms nuomoja sportui skirtus žemės sklypus su dirbtine danga, kuri visa buvo įsigyta iš trečiojo asmens.

30 Taigi pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, kuris buvo perkeltas į Direktyvos 2006/112 74 straipsnį, minėtos institucijos turi apskaičiuoti minėto apmokestinamojo asmens mokėtiną PVM remdamosi verte, kuri nustatoma tuo metu, kai naudojami įrengti sportui skirti žemės sklypai, t. y. kai jie priskiriami neapmokestinamosios veiklos poreikiams, ir kuri atitinka šį sportui skirtą žemės sklypą, kurie yra panašioje vietoje, panašaus ploto ir įrengimo kaip ir nagrinėjami žemės sklypai, rinkos kainą. Atsižvelgiant į šiuos kriterijus žemės, kurioje yra atitinkami sklypai, vertės suma ir į įrengimo sėnaudos gali būti tinkama apmokestinamoji vertė.

31 Atsižvelgiant į tai, tokiu apmokestinimo mechanizmu nepažeidžiami PVM srityje įtvirtinti principai, kurių bet kokiomis aplinkybėmis, taigi ir taikydama minėtą prilyginimo galimybę, turi laikytis atitinkama valstybės narė.

32 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad viena iš esminių PVM ypatybių yra tai, kad jis taikomas atitinkamą prekių ir paslaugų pridėtinei vertei ir už sandorą mokėtinas mokesčiai apskaičiuojamas atskaičius mokesčius, sumokėtus vykdant ankstesnį sandorą (žr., be kita ko, 1992 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Beaulande*, C-208/91, Rink. p. I-6709, 14 punktą; 1997 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *UCAL*, C-347/95, Rink. p. I-4911, 34 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*, C-308/01, Rink. p. I-4777, 33 punktą). Todėl prilyginimo tiekimui už atlygą galimybę, kaip antai išaiškinta pirmesniuose šio sprendimo punktuose, negali būti taikoma siekiant gauti PVM už prekių, kurias atitinkamas apmokestinamasis asmuo pateikė trečiajam asmeniui, kuris jas užbaigė ar pagerino, vertę, kai anksčiau apmokestinant šis apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo PVM už šią vertę. Taigi, kaip pažymėjo Komisija, toks pakartotinis apmokestinimas būtų nesuderinamas su pirmiau priminta esmine PVM ypatybe ir su prilyginimo galimybės tikslu, kuriuo neginėjama, kad siekiama leisti valstybėms narėms apmokestinti PVM prekių panaudojimą PVM neapmokestinamai veiklai, tačiau jokių būdu nesiekama minėtoms valstybėms leisti šią prekių vertės dalies apmokestinti PVM kelis kartus.

33 Nagrinėjamo atveju nacionalinis teismas turi patikrinti, ar *Vlaardingen* prieš mokesčio perskaičiavimą, kuris ginėjamas pagrindinėje byloje, sumokėjo PVM, susijusį su žemės, kurioje yra nagrinėjami sportui skirti sklypai, verte. Jeigu būtų nustatyta, kad taip, reiktų prieiti prie išvados, jog minėtas mokesčio perskaičiavimas, kuris atliktas *Vlaardingen* atžvilgiu ir kurio apmokestinamoji vertė yra visa minėtos žemės vertė, viršija Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte įtvirtintą galimybę ir prieštarauja bendrai jos struktūrai.

34 Jeigu būtų nustatyta, kad prieš pagrindinėje byloje nagrinjamą mokesčio perskaičiavimą *Vlaardingen* nesumokėjo PVM, susijusio su žemės, kurioje yra nagrinėjami sportui skirti sklypai, verte, prieš nusprendžiant, kad apmokestinimas PVM yra suderinamas su Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktu, taip pat reikia įsitikinti, jog tokiems žemės sklypams netaikomas šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio h punkte numatytas neapmokestinimas.

35 Iš ties? pagal min?to 13 straipsnio B skirsnio h punkt? žem?s, kuri yra neužstatyta, tiekimas, išskyrus žem? statyboms, kaip aprašyta 4 straipsnio 3 dalies b punkte, neapmokestinamas PVM.

36 Tod?l tik tuo atveju, kai pagrindin?je byloje nagrin?jami sportui skirti žem?s sklypai gali b?ti laikomi užstatyta žeme ar statyboms skirta žeme, kaip tai suprantama pagal min?to 4 straipsnio 3 dalies b punkt?, j? naudojimas ?mon?s poreikiams yra apmokestinamas PVM. Šiuo atžvilgiu pakanka pažym?ti, kad kai, remiantis Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte numatyta galimybe, žem?s sklyp?, kurie n?ra nei užstatyti, nei skirti statyboms, naudojimas ?mon?s poreikiams prilyginamas toki? žem?s sklyp? tiekimui už atlyg?, d?l šio prilyginimo taikytinas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio h punktas ir atsiranda kli?tis bet kokiam apmokestinimui PVM.

37 Nagrin?jamu atveju nacionalinis teismas turi patikrinti, ar sportui skirt? žem?s sklyp?, padengt? dirbtine danga, panaudojimas ?mon?s veiklos poreikiams gali b?ti teis?tai prilyginamas užstatytos žem?s ar žem?s statyboms tiekimui.

38 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas, skaitomas su šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu, turi b?ti aiškinamas taip, kad apmokestinamojo asmens, kaip savininko, turim? žem?s sklyp?, kurie buvo ?rengti tre?i?j? asmen?, priskyrimas PVM neapmokestinamai ekonominei veiklai gali b?ti apmokestintas PVM, apmokestinam?ja verte laikant žem?s vert?, kurioje yra šie sklypai, ir j? ?rengimo s?naudas, jei min?tas apmokestinamasis asmuo dar nemok?jo PVM, susijusio su šia verte ir šiomis s?naudomis, ir tik jei šiems sklypams netaikomas min?tos direktyvos 13 straipsnio B skirsnio h punkte numatytas neapmokestinimas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

39 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 5 straipsnio 7 dalies a punktas, skaitomas su šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu, turi b?ti aiškinamas taip, kad apmokestinamojo asmens, kaip savininko, turim? žem?s sklyp?, kurie buvo ?rengti tre?i?j? asmen?, priskyrimas prid?tin?s vert?s mokes?iu neapmokestinamai ekonominei veiklai gali b?ti apmokestintas prid?tin?s vert?s mokes?iu, apmokestinam?ja verte laikant žem?s vert?, kurioje yra šie sklypai, ir j? ?rengimo s?naudas, jei min?tas apmokestinamasis asmuo dar nemok?jo prid?tin?s vert?s mokes?io, susijusio su šia verte ir šiomis s?naudomis, ir tik jei šiems sklypams netaikomas min?tos direktyvos 13 straipsnio B skirsnio h punkte numatytas neapmokestinimas.

Parašai.

* Proceso kalba: oland?.