

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. balandžio 28 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – PVM – Apmokestinamieji sandoriai – Prekių, paslaugų, vykdant verslą“, panaudojimas verslo tikslais – Prilyginimas tiekimui už atlygą – Apmokestinamoji vertė“

Byloje C-128/14

dėl 2014 m. vasario 21 d. *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas, Nyderlandai) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. kovo 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Staatssecretaris van Financiën

prieš

Het Oudeland Beheer BV

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininko pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininko padėjėjas A. Tizzano, teisėjai F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2015 m. liepos 16 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Het Oudeland Beheer BV*, atstovaujamos *belastingadviseur* A. J. de Ruiter,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos K. Bulterman, C. S. Schillemans ir M. Noort,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir C. Soulay,

susipažinęs su 2015 m. spalio 15 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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 102, 1995, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 5 straipsnio 3 dalies b punkto ir 7 dalies a punkto, taip pat 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Staatssecretaris van Financiën* (valstybės finansų

sekretorius, Nyderlandai) ir *Het Oudeland Beheer BV* (toliau – *Oudeland*) gin?? d?l šios bendrov?s atlikto tiekimo apmokestinamosios vert?s nustatymo, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Nors nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), atsižvelgiant ? pagrindin?je byloje nagrin?jam? aplinkybi? susiklostymo dat?, šiai bylai turi b?ti taikoma Šeštoji direktyva.

4 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsn?:

„Prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamas:

1. Preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. <...>“

5 Šios direktyvos 5 straipsnyje „Preki? tiekimas“ nustatyta:

„1. „Preki? tiekimas“ – tai teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

<...>

3. Valstyb?s nar?s materialiuoju turtu gali laikyti:

<...>

b) teises *in rem*, pagal kurias j? tur?tojai suteikiama teis? naudotis nekilnojamuoju turtu;

<...>

5. Valstyb?s nar?s gali laikyti, kad tam tikr? statybos darb? perdavimas yra tiekimas, kaip nustatyta 1 dalyje.

<...>

7. Valstyb?s nar?s gali laikyti tiekimu už atlyg?:

a) preki? panaudojim? apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tos prek?s yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, ?sigytos ar importuotos vykdant apmokestinamojo asmens versl?, jei ne visa prid?tin?s vert?s mokes?io už tokias prekes suma, jas ?sigijus iš kito apmokestinamojo asmens, gal?t? b?ti atskaityta;

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 11 straipsnyje numatyta:

„A. Šalies teritorijoje

1. Apmokestinam?j? vert? sudaro:

a) tiekiam? preki? ir teikiam? paslaug?, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas,

kas sudaro atlyg?, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina;

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

<...>

7 Šios direktyvos 13 straipsnyje „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ nurodyta:

„B. Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai

Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytų veiklų taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

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

<...>

C. Pasirinkimo galimybės

Valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą šiais atvejais:

a) nekilnojamojo turto lizingą ar nuomą.

<...>

Valstybės narės gali apriboti šios pasirinkimo teisės taikymo sritį.“

8 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ nustatyta:

„1. Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

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

<...>

c) pridėtinąs vertės mokestis, kurį reikia sumokėti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punktą ir 6 straipsnio 3 dalį.

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinąs vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir

sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinasis vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinasis vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

<...>

Nyderland? teis?

9 Pagrindinis bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos *Wet op de Omzetbelasting 1968* (1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *Wet OB*) 3 straipsnyje numatyta:

„1. Prekių tiekimu laikoma:

<...>

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

<...>

h) naudojimasis verslo tikslais prekėmis, pagamintomis vykdant savo verslą, kai už šias prekes, jeigu jos būtų įsigytos iš verslininko, reikėtų sumokėti mokestį, kurio negalima visiškai ar iš dalies atskaityti; vykdant savo verslą pagamintoms prekėms prilyginamos prekės, kurios buvo pagamintos pagal užsakymą suteikus medžiagas, įskaitant žemės sklypus; šis punktas netaikomas neužstatytai žemei, kuri nėra statyboms skirta žemė <...>

<...>

2. Prekių tiekimu taip pat laikomas teisiškas nekilnojamojo turto suteikimas su sąlyga, kad visas atlygis, įskaitant apyvartos mokestį, sudaro sumą, kuri yra mažesnė nei ši teisiškos ekonominės vertės. Ekonominė vertė yra ne mažesnė kaip nekilnojamojo turto, kurį suteikta tokia teisė, kokią jį suteikė nepriklausomas trečiasis asmuo dokumento sudarymo dieną, savikaina, įskaitant apyvartos mokestį.“

10 *Wet OB* 8 straipsnio 3 ir 5 dalyse nustatyta:

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

<...>

5. Bendrajame administraciniame nutarime gali būti nustatyta:

<...>

b) kokią dalį atlygio sudaro su nuomojamu daiktu, ilgalaikės nuomos teise, užstatymo teise, servitutu, butais, teise būti žemės ūkio bendrovės (*lidmaatschapsrechten*) nariu ir kitomis panašiomis teisėmis susiję mokesčiai;

<...>

11 *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968* (1968 m. įgyvendinimo nutarimas dėl apyvartos mokesčio, toliau – įgyvendinimo nutarimas) 5 straipsnyje numatyta:

„1. Tuomet, kai ilgalaik?s nuomos teis?, užstatymo teis? arba servitutas suteikiamas, perduodamas ir nutraukiamas, taip pat, kai j? atsisakoma, ilgalaik?s nuomos mokes?io, ?mokos arba nuomos mokes?io vert? sudaro atlygio dal?, ta?iau ši vert? negali b?ti didesn? nei turto, su kuriuo susijusi ši teis?, ekonomin? vert?. Ekonomin? vert? yra ne mažesn? kaip nekilnojamojo turto, ? kur? suteikta tokia teis?, koki? suteik? nepriklausomas tre?iasis asmuo dokumento sudarymo dien?, savikaina, ?skaitant apyvartos mokest?.

<...>

5. Ilgalaik?s nuomos mokes?io, ?mokos arba nuomos mokes?io vert? nustatoma pagal šio nutarimo A pried?.

<...>

12 ?gyvendinimo nutarimo A priede sakoma:

<...>

„b) ilgalaik?s nuomos mokes?io, ?mokos, nuomos mokes?io arba kompensacijos, kuriuos reikia mok?ti pra?jus tam tikram laikui, vert? nustatoma kaip metin? suma, padauginta iš met?, per kuriuos tur?s b?ti atliekami mok?jimai, skai?iausias <...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

13 2004 m. kovo 8 d. *Oudeland* sudar? žem?s sklypo ir šiame sklype esan?io statomo biur? pastato (toliau – aptariamas biur? pastatas) ilgalaik?s nuomos sutart?, mokant kasmet avansu mok?tin? sum? (toliau – ilgalaik?s nuomos mokestis). Šios nuomos sutarties galiojimo laikas buvo nustatytas 20 met?, ilgalaik?s nuomos metinis mokestis sudar? 330 000 EUR.

14 Pagal *Wet OB* 3 straipsnio 2 dal?, kuri grindžiama Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalimi, teis?s ? ilgalaik? nuom? suteikimas buvo prilygintas nekilnojamojo turto tiekimui apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM) tikslais ir d?l to jam buvo pritaikytas šis mokestis. Pagal šio ?statymo 8 straipsnio 5 dalies b punkt?, siejam? su ?gyvendinimo nutarimo 5 straipsnio 5 dalimi, tokio tiekimo, kaip nagrin?jamasis pagrindin?je dalyje, apmokestinamoji vert? yra ilgalaik?s nuomos vert?, apskai?iuota pagal ?gyvendinimo nutarimo A priedo b punkt?, t. y. vis? ilgalaik?s nuomos mokes?i? sum? kapitalizuota vert?. Nagrin?jamu atveju ji buvo nustatyta lygi 3 844 550 EUR.

15 Tod?l pagrindin?je byloje nagrin?jamas teis?s ? ilgalaik? nuom? suteikimas buvo apmokestintas PVM. Ši bendrov? sumok?jo 730 455 EUR mokest? verslininkui, su kuriuo sudar? aptariam? ilgalaik?s nuomos sutart?, ir atskait? šį sum? PVM deklaracijoje už 2004 m. kovo m?n.

16 Suteikus ilgalaik?s nuomos teis?, *Oudeland* nurod? baigti statyti aptariam? biur? pastat?, kuris v?liau jai buvo perduotas kaip tinkantis naudoti pastatas. Užbaigti pastato statyb? kainavo 1 571 749 EUR. Nuo šios sumos *Oudeland* sumok?jo 298 632 EUR PVM ir iškart vis? šį sum? atskait?. Baigiant pastato statybos darbus su?jo pirmo metinio ilgalaik?s nuomos mokes?io mok?jimo terminas, ir j? *Oudeland* sumok?jo.

17 *Oudeland* aptariam? biur? pastat? išnuomojo nuo 2004 m. birželio 1 d. Pagal Nyderland? teis?s nuostat?, kuri grindžiama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio a punktu, *Oudeland*, sutarusi su nuomininkais, nusprend? nesinaudoti atleidimu nuo PVM, kuris numatytas nekilnojamojo turto nuomos atveju. Likusios pastato dalies nuoma buvo atleista nuo PVM.

18 *Oudeland* laik?si nuomon?s, kad aptariamo biur? pastato nuoma tur?jo b?ti laikoma prek?s, pagamintos vykdant savo versl?, tiekimu savo verslo tikslais, kaip jis suprantamas pagal *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punkt?, grindžiam? Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktu. Taigi ji sumok?jo PVM už šio pastato dalies nuom?, kuri atleista nuo PVM ir d?l kurios ji netur?jo teis?s ? atskait?. Deklaracijoje *Oudeland* nustat? pagrindin?je byloje nagrin?jamo tiekimo apmokestinam?j? vert?, ? kuri? ?trauk? visas statybos užbaigimo s?naudas be PVM ir tiekimo momentu mok?tin? ilgalaik?s nuomos metin? mokest?.

19 Mokes?i? administratorius man?, kad aptariamo biur? pastato nuomos apmokestinamoji vert? tur?jo b?ti apskai?iuojama pagal statybos užbaigimo s?naudas ir kapitalizuot? vis? ilgalaik?s nuomos mokes?i? vert?. Taigi jis nusiunt? *Oudeland* pranešim? d?l mokes?io perskai?iavimo už laikotarp? nuo 2004 m. birželio 1 d. iki 30 d., kiek tai susij? su suma, kuri? sudaro skirtumas tarp *Oudeland* apskai?iuotos apmokestinamosios vert?s ir mokes?i? administratoriaus apskai?iuotos apmokestinamosios vert?s. Neatsižvelgiant ? *Oudeland* pateikt? skund?, šis pranešimas apie mokes?io perskai?iavim? buvo paliktas galioti.

20 Kadangi *Rechtbank te 's-Gravenhage* (Hagos pirmosios instancijos teismas, Nyderlandai) pripažino *Oudeland* ieškin? d?l sprendimo atmesti jos skund? nepagr?stu, *Oudeland* pateik? apeliacini? skund? d?l šio sprendimo *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hagos apeliacinis teismas, Nyderlandai).

21 Šis apeliacinis teismas nusprend?, kad pagal *Wet OB* 8 straipsnio 3 dal? ? tiekimo apmokestinam?j? vert?, kaip ji suprantama pagal šio ?statymo 3 straipsnio 1 dalies h punkt?, ?eina žem?s, kuri? ilgalaik?s nuomos sutarties pagrindu turi *Oudeland*, savikaina ir kad šiuo klausimu reikia vadovautis verte, kuri? bendrovei *Oudeland* žem? tur?jo *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punkte numatyto tiekimo momentu. Be to, anot to teismo, ši vert? negali b?ti prilyginama min?tos žem?s vertei, kokia ji tuo momentu buvo savininkui, o turi b?ti apsiribota ilgalaik?s nuomos mokes?io, sumok?to iki pastato statybos darb? užbaigimo, verte.

22 Tod?l *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hagos apeliacinis teismas) panaikino *Rechtbank te 's-Gravenhage* (Hagos pirmosios instancijos teismas) sprendim?, mokes?i? administratoriaus sprendim? atmesti *Oudeland* skund? ir šiai bendrovei skirt? pranešim? apie mokes?io perskai?iavim?.

23 Valstyb?s finans? sekretorius pateik? kasacin? skund? *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderland? Aukš?iausiasis Teismas, Nyderlandai) d?l šio apeliacine tvarka priimto sprendimo.

24 Pagrindin?je byloje nagrin?jamas šali? gin?as susij?s su klausimu, kaip reik?t? nustatyti tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, apmokestinam?j? vert?. Taigi *Oudeland* mano, kad ? apmokestinam?j? vert? reikia ?traukti tik sumas, sumok?tas iki tiekimo dienos, t. y. iki šios dienos sumok?tus metinius ilgalaik?s nuomos mokes?ius ir išlaidas aptariamo biur? pastato statybai užbaigti, o valstyb?s finans? sekretorius ilgalaik?s nuomos vertei nustatyti remiasi vis? ilgalaik?s nuomos mokes?i? kapitalizuota verte.

25 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, ar remiantis 2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimu *Gemeente Vlaardingen* (C?299/11, EU:C:2012:698) reikia iš apmokestinamosios vert?s atimti savikainos dalis, už kurias buvo sumok?tas PVM, t. y. metini? ilgalaik?s nuomos mokes?i? vert? ir išlaidas aptariamo biur? pastato statybai užbaigti, ir ar tai irgi taikytina, kai pagal nacionalin?s teis?s nuostatas apmokestinamasis asmuo iš karto atskait? vis? sumok?t? PVM.

26 Jeigu šio sprendimo pirmesniame punkte min?tos savikainos dalys turi b?ti ?trauktos ?

apmokestinamą?j? vert?, numatytą *Wet OB* 8 straipsnio 3 dalyje, siejamoje su Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi kaip turi būti nustatoma ši vertė, kiek ji susijusi su teise ? ilgalaik? nuom?, be kita ko, kaip ?traukiama v?liau už šią teisę mokėtina? ilgalaik?s nuomos mokes?io vertė ? tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamą?j? vert?.

27 Tokiomis aplinkybomis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad tiekimo atveju, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, žemės sklyp? ar kit? medžiag? savikaina, už kurią juos ?sigydamas (šiuo atveju suteikus daiktinę teisę buvo suteikta teisę naudoti nekilnojamąjį turtą) apmokestinamasis asmuo sumokėjo PVM, ne?eina ? apmokestinamą?j? vertė? Ar yra kitaip, jei apmokestinamasis asmuo atskait? šį pirkimo PVM pagal nacionalinės teisės nuostatas, neatsižvelgiant ? tai, ar šiuo klausimu jos yra suderinamos su Šeštąja direktyva?

2. Ar nagrinėjimu atveju, kuomet žemės sklypas su jame statomu pastatu buvo ?sigytas kartu suteikiant daiktinę teisę, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punktą, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad ilgalaik?s nuomos mokes?io vertė, t. y. sum?, kasmet mokėtina? per laikotarp? ar per likus? daiktinės teisės galiojimo laikotarp?, vertė ?eina ? tiekimo, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamą?j? vertė?“

D?I prejudiciniai klausimai

D?I pirmojo klausimo

28 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas reikia aiškinti taip, kad daiktinės teisės, kuria suteikta teisę naudoti nekilnojamąjį turtą, vertė ir išlaidos atitinkamam žemės sklype esančio biuro pastato statybai užbaigti gali būti ?trauktos ? tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamą?j? vertė, kai apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo PVM nuo šios vertės ir šią išlaidą, bet taip pat iš karto atskait? vis? šį mokesť.

29 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte numatyta, kad valstybės narės gali laikyti tiekimu už atlygą prekių panaudojimą apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tos prekės yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, ?sigytos ar importuotos vykdant apmokestinamojo asmens verslą, jei ne visa PVM už tokias prekes suma, jas ?gijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta.

30 Minėta nuostata valstybėms narėms leidžia teisės aktais mokesťinius klausimus sureguliuoti taip, kad ?monių, kurios vykdydamos nuo PVM atleist? veiklą negali atskaityti PVM, sumokėto ?sigyjant verslui reikaling? prekių, padėtis nebūt? mažiau palanki nei j? konkurentų, kurie vykdydami tą pačią veiklą naudoja be PVM ?sigytas prekes, kurias patys gamina arba, bendriau tariant, gauna vykdydami savo verslą (2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Gemeente Vlaarding*, C?299/11, EU:C:2012:698, 26 punktas).

- 31 Pirmiausia reikia priminti, kaip pažym?jo generalinis advokatas savo išvados 42 punkte, kad, atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt? ir susijusi? teismo praktik?, siekiant taikyti šias nuostatas turi b?ti tenkinamos trys kumuliacin?s s?lygos.
- 32 Pirma, atitinkamos prek?s turi b?ti „prek?s <...> pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos <...> vykdant apmokestinamojo asmens versl?“. Teisingumo Teismas nusprend?, jog tam, kad gal?t? b?ti taikoma galimyb? prilyginti tiekimui už atlyg? taip, kad faktiškai b?t? pašalinta bet kokia apmokestinam?j? asmen?, kurie ?sigijo preki? iš kito apmokestinamojo asmens ir tai padar? vykdydami savo versl?, nelygyb? PVM srityje, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas turi apimti 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 pateiktomis medžiagomis, š? prilyginim? taip pat taikant visoms tre?iojo asmens užbaigtoms arba pagerintoms prek?ms (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*, C?299/11, EU:C:2012:698, 27 ir 28 punktus ir 2014 m. rugs?jo 10 d. Sprendimo *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C?92/13, EU:C:2014:2188, 28 punkt?).
- 33 Antra, š? turt? apmokestinamasis asmuo turi naudoti savo verslo tikslais.
- 34 Tre?ia, tuo atveju, jei toks turtas b?t? ?sigytas iš kito apmokestinamojo asmens, pirmasis apmokestinamasis asmuo negal?t? atskaityti visos PVM sumos.
- 35 Tai nurodžius pažym?tina, kad nagrin?jamu atveju po to, kai *Oudeland*, pirma, ?sigijo (sudarydama ilgalaik?s nuomos sutart?) teis? ? aptariam? žem?s sklyp? ir šioje žem?je esant? statom? biur? pastat?, sumok?jo PVM už š? ?sigijim? ir atskait? š? mokest? 2004 m. kovo m?n. PVM deklaracijoje ir, antra, užbaig? šio pastato statyb?, sumok?jo PVM nuo išlaid? statybai užbaigti ir atskait? š? mokest?, ji išnuomojo min?t? biur? pastat? tik iš dalies atsisakydama taikyti atleidim? nuo PVM, numatyt? nekilnojamojo turto nuomai.
- 36 Kadangi taip užbaigt? pastat? *Oudeland* išnuomojo ir ši nuoma buvo laikoma panaudojimu verslo tikslais, kai šis turtas ?sigytas vykdant š? versl?, ir kadangi šis pastatas buvo iš dalies panaudotas kitiems tikslams nei apmokestinamieji sandoriai, šis išnuomojimas buvo prilygintas tiekimui, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, ir apmokestintas PVM.
- 37 Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkt? sandori?, numatyt?, be kita ko, min?tos direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte, apmokestinam?j? vert? sudaro „preki? <...> atveju – t? preki? ar panaši? preki? ?sigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu“.
- 38 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas patikslino, jog iš min?to 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto vienareikšmiškai išplaukia, kad „savikaina“ sudaro apmokestinam?j? vert? tik nesant preki? arba panaši? preki? ?sigijimo kainos (2015 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Property Development Company*, C?16/14, EU:C:2015:265, 37 punktas).
- 39 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad negin?ijama, jog nagrin?jamu atveju n?ra panašaus turto, kaip aptariamas biur? pastatas, ?sigijimo kainos. Tod?l reikia remtis savikaina.
- 40 Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, ar reikia ne?traukti savikainos dali?, už kurias buvo sumok?tas PVM, t. y. ilgalaik?s nuomos vert?s ir aptariamo biur? pastato užbaigimo išlaid?, ? apmokestinam?j? vert?, nors pagal taikytinas nacionalin?s teis?s nuostatas apmokestinamasis asmuo iš karto atskait? vis? taip sumok?t? PVM už teis? ? ilgalaik?

nuom? ir šio pastato statybos užbaigim?.

41 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas patikslino, kad prilyginimo tikimui už atlyg? galimyb? negali b?ti taikoma siekiant gauti PVM už prekes, kai anks?iau apmokestinant šis apmokestinamasis asmuo jau sumok?jo PVM (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*, C?299/11, EU:C:2012:698, 32 punktas).

42 Iš ties? toks pakartotinis apmokestinimas b?t? nesuderinamas su esmine PVM ypatybe, kad jis taikomas atitinkam? prek? ir paslaug? prid?tinei vertei ir už sandor? mok?tinas mokestis apskai?iuojamas atskai?ius mokest?, sumok?t? vykdant ankstesn? sandor? (žr., be kita ko, 1992 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Beaulande*, C?208/91, EU:C:1992:524, 14 punkt?; 1997 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo *UCAL*, C?347/95, EU:C:1997:411, 34 punkt? ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*, C?308/01, EU:C:2004:252, 33 punkt?), ir su prilyginimo galimyb?s tikslu, kuriuo negin?ijamai siekiama leisti valstyb?ms nar?ms apmokestinti PVM prek? panaudojim? nuo PVM atleistai veiklai, ta?iau joki? b?du nesiekama min?toms valstyb?ms leisti ši? prek? vert?s dalies apmokestinti PVM kelis kartus (2012 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*, C?299/11, EU:C:2012:698, 32 punktas).

43 Kaip iš esm?s savo išvados 49 punkte pažym?jo generalinis advokatas, jeigu už savikainos dalis sumok?tas PVM v?liau buvo atskaitytas, n?ra jokio dvigubo tos pa?ios vert?s apmokestinimo, kai apmokestinama d?l prilyginimo tikimui už atlyg?. Iš ties? šios dalys neturi b?ti ?trauktos ? apmokestinam?j? vert? pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt? tik tuo atveju, kai su jomis susijus? PVM turi sumok?ti apmokestinamasis asmuo, nes jos nebuvo ?trauktos ? atskait?.

44 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprend?, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatyta apmokestinamoji vert? jokiais atvejais negali apimti vert?s, už kuri? apmokestinamasis asmuo jau sumok?jo PVM netur?damas galimyb?s j? atskaityti (žr. 2015 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Property Development Company*, C?16/14, EU:C:2015:265, 42 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

45 Darytina išvada, kaip savo išvados 50 punkte pažym?jo generalinis advokatas, kad vert?s, už kurias apmokestinamasis asmuo jau sumok?jo PVM, ta?iau j? atskait?, gali b?ti ?trauktos ? min?t? apmokestinam?j? vert?, numatyt? Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte.

46 Tod?l atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas aiškinamas taip, kad daiktin?s teis?s, kuri suteikia teis? naudoti nekilnojam?j? turt?, vert? ir išlaidos atitinkamam žem?s sklype esan?io biur? pastato statybai užbaigti gali b?ti ?trauktos ? tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, apmokestinam?j? vert?, kai apmokestinamasis asmuo jau sumok?jo PVM nuo šios vert?s ir ši? išlaid?, bet taip pat iš karto atskait? vis? š? mokest?.

D?l antrojo klausimo

47 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar susiklos?ius tokiai situacijai, kaip nagrin?jamoji pagrindin?je byloje, kai žem?s sklypas su jame statomu pastatu buvo ?sigytas suteikiant daiktin? teis?, kuri jos savininkui suteikia teis? naudoti š? nekilnojam?j? turt?, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad šios daiktin?s teis?s vert?, kuri? reikia ?traukti ? tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, apmokestinam?j? vert?, atitinka sum?, kasmet mok?tin? per ilgalaik?s nuomos sutarties, kuria sukurama ši daiktin? teis?, galiojimo laikotarp?, vert? ar sum?, mok?tin? per likus? šios nuomos sutarties galiojimo laikotarp?,

vert?.

48 Pirma, primintina, kaip pažym?ta šio sprendimo 38 ir 39 punktuose, kad tik nesant prek? ar panaši? prek? ?sigijimo kainos apmokestinam?j? vert? sudaro „savikaina“ ir kad nagrin?jamo atveju n?ra panašaus turto ? aptariam? biur? pastat? ?sigijimo kainos.

49 Tod?l tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, apmokestinamoji vert? pagrindin?je byloje nustatyta pagal savikain?.

50 Antra, iš paties Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto teksto matyti, kad savikaina ir prek? ar panaši? prek? ?sigijimo kaina turi b?ti nustatoma tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, metu.

51 Tre?ia, primintina, kad pagal nacionalin? nuostat?, kuria ?gyvendinama Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punkte numatyta galimyb?, nagrin?jamo atveju teis?s ? ilgalaik? nuom? suteikimas buvo prilygintas turto tiekimui. D?l 20 met? galiojimo laikotarpio teis?s ? ilgalaik? nuom? suteikimo, kaip antai nagrin?jamo pagrindin?je byloje, pažym?tina, kad pagal taikytinas nacionalin?s teis?s nuostatas atlygis už tiekim? nustatomas remiantis metine fiksuota suma, padauginta iš met?, per kuriuos turi b?ti atliekami mok?jimai, skai?iausiai, ir taip gauta suma koreguojama arba kapitalizuojama šios teis?s suteikimo momentu pagal nacionalin?s teis?s akt? reikalavimus. Nagrin?jamo atveju d?l teis?s ? ilgalaik? nuom? suteikimo vienu kartu buvo sumok?tas PVM nuo taip nustatyt? vis? atlygi? bendros sumos.

52 Pažym?tina, kad šio atlygio nustatymo tvarka n?ra prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo pateikt? klausim? objektas, nes min?to atlygio vert? negin?ijama pagrindin?je byloje.

53 Kadangi iš atsakymo ? pirm?j? klausim? matyti, kad PVM nuo teis?s ? ilgalaik? nuom? vert?s sumok?jimas nekliudo ?traukti šios vert?s ? tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, apmokestinam?j? vert?, jeigu visas šis mokestis buvo iš karto atskaitytas, ir negin?ijama, jog min?ta vert? sudaro vien? iš savikainos dali?, nustatyti, ar reikia ?traukti vis? teis?s ? ilgalaik? nuom? vert?, kaip teigia Nyderland? vyriausyb?, ar tik jos dal?.

54 Šiuo klausimu pažym?tina, kad ilgalaik? nuoma ribojama laiko atžvilgiu ir kad, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 51 punkte, atlygio už teis?s ? ilgalaik? nuom? suteikim? vert? nustatoma pagal sutart? ilgalaik?s nuomos sutarties galiojimo laik?.

55 Jeigu tiekimas, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, ?vyksta ne tuo pa?iu momentu, kai suteikiama teis? ? ilgalaik? nuom?, bet v?liau, ? apmokestinam?j? vert? ?traukiama šios teis?s vert? atitinka jos likutin? vert? tiekimo metu (pagal analogij? žr. 2001 m. geguž?s 17 d. Sprendimo *Fischer ir Brandenstein*, C?322/99 ir C?323/99, EU:C:2001:280, 80 punkt? ir 2013 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Marinov*, C?142/12, EU:C:2013:292, 32 punkt?).

56 Ši teis?s ? ilgalaik? nuom? likutin? vert? nustatoma pagal ilgalaik?s nuomos sutarties likus? galiojimo laik? ir ji apima pagal j? likusi? mok?ti metini? sum?, pakoreguot? arba kapitalizuot? pagal t? pat? metod?, kuris naudojamas teis?s ? ilgalaik? nuom? vertei nustatyti, vert?.

57 Š? aiškinim? pagrindžia Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte valstyb?ms nar?ms numatytos prilyginimo galimyb?s tikslas, primintas šio sprendimo 30 punkte.

58 Iš ties?, jeigu tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies

a punkt?, metu konkurentas tur?t? *Oudeland* sudarytos ilgalaik?s nuomos sutarties likusiam galiojimo laikui sudaryti ilgalaik?s nuomos sutart? d?l to paties turto tam, kad aptariam? biur? pastat? naudot? tam pa?iam verslui kaip ir *Oudeland*, teis?s ? ilgalaik? nuom? savikaina šiam konkurentui atitikt? šios teis?s vert? sutarties sudarymo momentu, taigi ir šios nuomos likutin? vert?.

59 Manant, kaip tai daro Nyderland? vyriausyb?, kad reikia atsižvelgti ? vis? teis?s ? ilgalaik? nuom? vert?, atitinkan?i? atlyg? jos suteikimo momentu, b?t? neatsižvelgta ? tai, kaip savo išvados 70 punkte pažym?jo generalinis advokatas, kad teis?s ? ilgalaik? nuom? vert? b?gant laikui maž?ja, taip pat ? taisykl?, jog savikaina turi b?ti nustatoma tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, metu.

60 Savaime suprantama, kad mok?tin? metini? mokes?i? sumos – tai *Oudeland* sumok?tos sumos už teis? ? ilgalaik? nuom?, ta?iau šios sumos neatitinka šios teis?s vert?s tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, metu.

61 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad susiklos?ius tokiai situacijai, kaip nagrin?jamoji pagrindin?je byloje, kai žem?s sklypas su jame statomu pastatu buvo ?sigytas suteikiant daiktin? teis?, kuri jos savininkui suteik? teis? naudoti š? nekilnojam?j? turt?, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad šios daiktin?s teis?s vert?, kuri? reikia ?traukti ? tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, apmokestinam?j? vert?, atitinka sum? (pakoreguot? arba kapitalizuot? pagal t? pat? metod?, kuris naudojamas teis?s ? ilgalaik? nuom? suteikimo vertei nustatyti), kasmet kaip atlygis mok?tin? per ilgalaik?s nuomos sutarties, kuria sukuriamas ši daiktin? teis?, likus? galiojimo laikotarp?, vert?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

62 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:

1. **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, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkt? reikia aiškinti taip, kad daiktin?s teis?s, kuri suteikia teis? naudoti nekilnojam?j? turt?, vert? ir išlaidos atitinkamam žem?s sklype esan?io biur? pastato statybai užbaigti gali b?ti ?trauktos ? tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, apmokestinam?j? vert?, kai apmokestinamasis asmuo jau sumok?jo prid?tin?s vert?s mokest? nuo šios vert?s ir ši? išlaid?, bet taip pat iš karto atskait? vis? š? mokest?.**

2. Susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, kai žemės sklypas su jame statomu pastatu buvo įsigytas suteikiant daiktinę teisę, kuri jos savininkui suteikė teisę naudoti šį nekilnojamąjį turtą, iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad šios daiktinės teisės vertė, kuri reikia traukti į tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę, atitinka sumą (pakoreguotą arba kapitalizuotą pagal tą patį metodą, kuris naudojamas teisės į ilgalaikę nuomą suteikimo vertei nustatyti), kasmet kaip atlygis mokėtina per ilgalaikės nuomos sutarties, kuria sukuriamą šią daiktinę teisę, likusį galiojimo laikotarpį, vertė.

Parašai.

* Proceso kalba: nyderlandų.