

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. balandžio 23 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Šeštoji PVM direktyva – 11 straipsnio A skirsnis – Prekės, prilygintos tiekimui už atlygą, panaudojimas – Pastato panaudojimas PVM neapmokestinamai veiklai – Šio panaudojimo apmokestinamoji vertė – Skolinto kapitalo palūkanos, sumokėtos, pastato statybos metu“

Byloje C-16/14

d’I hof van beroep te Gent (Belgija) 2014 m. sausio 7 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. sausio 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Property Development Company NV

prieš

Belgische Staat

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešis (pranešėjas), teisėjai A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašinas ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Property Development Company NV*, atstovaujamos *advocaten* M. Vanden Broeck ir S. Geluyckens,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Paraskevopoulou ir M. Skorila,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos S. Hartikainen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir G. Wils,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 11 straipsnio A skirsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Property Development Company NV* (toliau – *Prodeco*) ir *Belgische Staat* ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kuriuo apmokestinamas pastato panaudojimas nuomos veiklai.

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 tai, kada susiklostė nagrinėjamos faktinės aplinkybės, 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 nustatyta:

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

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

<...>“

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

7 Šeštosios direktyvos 5 straipsnis suformuluotas taip:

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

<...>

6. Prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dalį, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams, arba jų perdavimas neatlygintinai, arba jų panaudojimas ne savo verslo tikslais, kai [PVM] už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi būti laikomas tiekimu už atlygą. Tačiau tiekimu už atlygą neturi būti laikomas prekių panaudojimas pavyzdžiams arba nedidelės

vertės dovanoms, susijusioms su apmokestinamojo asmens verslu.

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 [PVM] už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta;

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

<...>

8 Šios direktyvos 11 straipsnyje nurodyta:

„A. Šalies teritorijoje

1. Apmokestinamųjų vertė sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas <...>;

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

<...>

2. Į apmokestinamųjų vertę įeina:

a) mokesčiai, maitai ir rinkliavos, išskyrus patį [PVM];

b) atsitiktinės [papildomos] išlaidos, tokios kaip komisiniai mokesčiai, pakavimo, transportavimo ir draudimo išlaidos, kurias tiekėjui turi padengti pirkėjas ar klientas. Valstybės narės atsitiktiniais [papildomomis] išlaidomis gali laikyti ir tas išlaidas, dėl kurių sudaryta atskira sutartis.

<...>

9 Direktyvos 2006/112 18, 73 ir 74 straipsniai atitinka Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalį, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą.

Belgijos teisė

10 Pagal pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 1969 m. liepos 3 d. įstatymo dėl Pridėtinės vertės mokesčio kodekso sukūrimo (*Loi du 1969 juillet 3 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée, Belgisch Staatsblad*, 1969 m. liepos 17 d., p. 7046, toliau – PVM kodeksas) 12 straipsnio 1 dalį:

„Tiekimu už atlygą laikoma:

<...>

3° apmokestinamojo asmens atliekamas prekių panaudojimas kaip investicinio turto, kai ši

prek? jis pastat?, paved? pastatyti, pagamino, paved? pagaminti, ?sigijo arba importavo ne kaip investicin? turt? arba kai, taikant mokest?, <...> jo naudai buvo sukurtos, perleistos arba jam gr?žintos daiktin?s teis?s ? j?, jeigu ši prek? ar jos sud?tin?s dalys suteik? teis? visiškai arba iš dalies atskaityti mokest?;

<...>“

11 Šiame 12 straipsnio 1 dalies 3 punkte Belgijos teis?s akt? leid?jas siek? pasinaudoti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a ir b punktuose numatyta galimybe.

12 PVM kodekso 26 straipsnyje nurodyta:

„Tiekiam? prek? ir teikiam? paslaug? atveju mokestis apskai?iuojamas pagal visa tai, kas sudaro atlyg?, kuris yra ar turi b?ti prek?s tiek?jo arba paslaugos teik?jo gautas iš asmens, kuriam prek? buvo patiekta arba paslauga suteikta, arba tre?iojo asmens, ?skaitant tiesiogiai su ši? sandori? kaina susijusias subsidijas.

Be to, apmokestinamoji vert? apima kitas sumas, d?l kuri? prek? tiek?jas arba paslaug? teik?jas išrašo s?skait? fakt?r? asmeniui, kuriam prek? buvo patiekta arba paslauga suteikta, nurodydamas komisin? atlyg?, draudimo ar gabenimo išlaidas, nesvarbu, ar jos atskirai nurašomos nuo s?skaitos ir ar d?l j? sudarytas atskiras susitarimas.

Apmokestinamoji vert? taip pat apima mokes?ius, muitus ir rinkliavas.“

13 Šio kodekso 33 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinam?j? vert? sudaro:

1° <...> 12 straipsnyje numatyt? sandori? atveju – t? prek? ar panaši? prek? ?sigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu, prireikus atsižvelgiant ? 26 straipsnio antr? ir tre?i? pastraipas <...>;

<...>“

14 1976 m. spalio 8 d. Karaliaus dekreto d?l ?moni? metin?s ataskaitos (*Arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, Belgisch Staatsblad*, 1976 m. spalio 19 d., p. 13460) 22bis straipsnio pirmoje pastraipoje ir 2001 m. sausio 30 d. Karaliaus dekreto d?l ?moni? kodekso ?gyvendinimo (*Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés, Belgisch Staatsblad*, 2001 m. vasario 6 d., p. 3008) 38 straipsnyje nurodyta:

„? nematerialiojo ir materialiojo turto ?sigijimo vert? pal?kanas už skolint? kapital?, naudojam? jam finansuoti, galima ?traukti tik tada, kai jos susijusios su laikotarpiu iki faktinio to turto dali? eksploatavimo.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

15 1991–1994 m. *Prodeco* paved? pastatyti biur? pastat?, kur? ketino parduoti. Tod?l buhalterin?je apskaitoje ji š? pastat? ?rašydavo prie atsarg?. Nustatydama atsarg? vert? *Prodeco* pagal savo vertinimo taisykles ? aktyvus ?raš? ir skolinto kapitalo pal?kanas.

16 Šios skolinto kapitalo pal?kanos buvo sutartyje d?l paskolos min?to pastato statybai nustatyto dydžio pal?kanos, mok?tos nuo paskolos sum?, suteikt? naudoti min?tos statybos metu.

17 *Prodeco* atskaitydavo PVM, kur? ji sumok?jo už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas,

susijusias su pastato statyba.

18 Kol parduos aptariamą pastatą (pastatas galiausiai buvo parduotas 2000 m.), *Prodeco* 1995 m. ir vėliau dalį jo nuomojo. Vykdydama šią ekonominę veiklą savo finansinėse deklaracijose ji neatsižvelgė į tai, kad taikomas PVM kodekso 12 straipsnio 1 dalies 3 punktas, o tai per 1998 m. Belgijos mokesčių administratoriaus atliktą patikrą buvo kvalifikuota kaip šios nuostatos pažeidimas.

19 *Prodeco* sumokėjo dalį Belgijos mokesčių administratoriaus reikalautos PVM sumos, t. y. 1 178 489 EUR sumą, kuri atitinka visą anksčiau atskaitytą PVM pagal gautas sąskaitas už biurą pastato pastatymą.

20 Tačiau ji atsisakė sumokėti kitą PVM sumos dalį, kurios Belgijos mokesčių administratorius taip pat reikalavo, t. y. 554 416,67 EUR. Ši suma apskaičiuota remiantis palūkanomis, kurias *Prodeco* sumokėjo už paskolą, leidusią finansuoti pastato statybą.

21 2004 m. *Prodeco* buvo pateiktas nurodymas sumokėti pastarąjį PVM sumą. Dėl šio nurodymo ji pateikė skundą *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpeno pirmosios instancijos teismas); 2008 m. gegužės 9 d. sprendimu šis skundas teismas atmetė.

22 *Prodeco* šis sprendimą apeliacine tvarka apskundė *hof van beroep te Antwerpen* (Antverpeno apeliacinis teismas). 2010 m. vasario 16 d. sprendimu šis teismas pripažino apeliacinį skundą pagrįstu tiek, kiek jis susijęs su skolinto kapitalo palūkanomis, kurios, anot jo, neįeina į apmokestinamąjį vertę tuo atveju, kai taikomas PVM kodekso 12 straipsnio 1 dalies 3 punktas.

23 Belgijos mokesčių administratorius pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo. 2012 m. sausio 19 d. sprendimu *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas) šis sprendimą panaikino tiek, kiek jis susijęs su skolinto kapitalo palūkanomis, ir grąžino bylą nagrinėti *hof van beroep te Gent* (Gento apeliacinis teismas).

24 *Hof van beroep te Gent* pažymėjo, kad motyvuodamas savo sprendimą, pagal kurį skolinto kapitalo palūkanos turi būti apmokestinamos, *Hof van Cassatie* rėmėsi Sprendimu *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C-281/91, EU:C:1993:855). Tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad tuomet, kai prekės tiekėjas arba paslaugų teikėjas atideda klientui mokėjimą, už tai reikalaujamas palūkanų, iki tiekimo, šios palūkanos yra atlygio, gauto už prekės tiekimą arba paslaugų teikimą, dalis, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą.

25 *Hof van beroep te Gent* manymu, nors *Hof van Cassatie* aiškiai išdėstė savo nuomonę, tebekyla klausimas, ar reikia atsižvelgti į skolinto kapitalo palūkanas.

26 Anot *Hof van beroep te Gent*, Sprendimas *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C-281/91, EU:C:1993:855) dėl Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto išaiškinimo nebūtinai reikšmingas tokiu atveju, kaip nagrinjamasis pagrindinis byloje. Skolinto kapitalo palūkanas veikiau reikėtų laikyti „savikaina“, kuri Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte nurodyta kaip viena iš referencinių verčių, arba „atsitiktinėmis [papildomomis] išlaidomis“, kaip jos suprantamos pagal šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalį.

27 1978 m. liepos 25 d. Ketvirtosios Tarybos direktyvos 78/660/EEB, grindžiamos Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių (OL L 222, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk.,

1 t., p. 21) 35 straipsnio 4 dalis liudija tokios išvados naudai. Šioje nuostatoje, kuri ? Belgijos teis? perkelta 1976 m. spalio 8 d. *Arrêté royal du relatif aux comptes annuels des entreprises* 22bis straipsnio pirma pastraipa, nurodyta, kad „? gamybos savikain? galima ?skai?iuoti pal?kanas už ilgalaikio turto gamybai finansuoti pasiskolint? kapital?, jeigu tos pal?kanos yra susijusios su atitinkamo produkto gamybos laikotarpiu“.

28 Be to, reik?t? atsižvelgti ir ? neutralumo princip?. Šiuo klausimu *hof van beroep te Gent* atkreipia d?mes? ? tai, kad skolinto kapitalo pal?kanos neapmokestinamos PVM, taigi, priešingai nei pastato statybai tiekiamos prek?s arba teikiamos paslaugos, negali b?ti ir PVM atskaitos objektas.

29 Šiomis aplinkyb?mis *hof van beroep te Gent* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar skolinto kapitalo pal?kanos, kurios pagal Ketvirtosios direktyvos 78/660/EEB 35 straipsnio 4 dal? gali b?ti ?trauktos ? gamybos kain?, jeigu susijusios su gamybos laikotarpiu, yra panaudojimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dal?, apmokestinamosios vert?s, t. y. „savikainos“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkt?, ir (arba) atsitiktini? [papildom?] išlaid?, kaip jos suprantamos pagal šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dal?, dalis?“

30 2014 m. spalio 8 d. raštu Teisingumo Teismo kanceliarija nusiunt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui prašym? pateikti paaiškinimus, vis? pirma d?l to, ar pagrindin?je byloje apmokestinamas sandoris, nacionalinio teismo nuomone, patenka ? situacij?, numatyt? Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje, ar vis d?lto ? vien? iš šio straipsnio 7 dalyje numatyt? situacij?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat buvo paprašytas ?vertinti, ar pagrindin?je byloje reikšminga referencin? vert? yra savikaina, ar veikiau panaši? prekį? ?sigijimo kaina.

31 2015 m. vasario 11 d. Teisingumo Teisme gautame atsakyme prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikslino, kad aptariamo *Prodeco* pastato panaudojimas PVM neapmokestinamai ekonominei veiklai, kuri? sudaro šio pastato nuoma, patenka ? situacij?, numatyt? Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies b punkte, ir kad iš Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio pamin?t? referencini? ver?i? pagrindinei bylai išspr?sti reikšminga panaši? prekį? ?sigijimo kaina, kaip ji suprantama pagal 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkt?.

D?l prejudicinio klausimo

32 Atsižvelgiant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo atsakym? ? Teisingumo Teismo prašym? pateikti paaiškinimus, užduot? klausim? reikia suprasti taip, kad juo siekiama sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas aiškinamas taip, kad tokiu atveju, kaip pagrindin?je byloje, siekiant apskai?iuoti PVM už pastato, kur? apmokestinamasis asmuo paved? pastatyti, panaudojim?, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies b punkt?, ? apmokestinam?j? vert? ?eina statybos metu sumok?tos skolinto kapitalo pal?kanos.

33 Vis? pirma primintina, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte ?tvirtinta taisykl?, pagal kuri? šios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse numatyt? sandori? apmokestinam?j? vert? sudaro „prekį? ar panaši? prekį? ?sigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu“, nukrypsta nuo šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte ?tvirtintos bendrosios taisykl?s, pagal kuri? ? PVM apmokestinam? sandori? apmokestinam?j? vert? ?eina „viskas, kas sudaro atlyg?, kuris yra ar turi b?ti tiek?jo gautas iš pirk?jo, kliento ar tre?iosios šalies <...>“ (pagal analogij? d?l Direktyvos 2006/112 73 ir 74

straipsni? žr. Sprendimo *Marinov*, C?142/12, EU:C:2013:292, 31 punkt?).

34 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse numatytus sandorius, be kita ko, sudaro apmokestinamojo asmens atliekamas prekė, kurios sudaro jo verslui skirtą turto dalį, panaudojimas asmeniniams ar jo darbuotojų poreikiams arba, kaip šiuo atveju, j? panaudojimas PVM neapmokestinamai ekonominei veiklai. Visais šiais prilyginimo atlygintinam tiekimui atvejais apmokestinamasis asmuo jokio realaus atlygio, galin?io sudaryti apmokestinam?j? vert? PVM apskai?iuoti, negavo nei iš pirk?jo, nei iš kliento, nei iš tre?iojo asmens, o tai reiškia, kad min?tos direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte ?tvirtinta bendroji taisykl? negali b?ti taikoma (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Campsa Estaciones de Servicio*, C?285/10, EU:C:2011:381, 26 ir 27 punktus).

35 Be to, pažym?tina, kad tuo atveju, kai prekes, kurios naudojamos pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalis, ?sigijo apmokestinamasis asmuo, apmokestinam?j? vert? apskai?iuojant PVM už tok? panaudojim?, remiantis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu, sudaro t? prekė? ?sigijimo kaina. Tuo tikslu „prekė? ?sigijimo kain?“ reikia suprasti kaip likutin? prek?s vert? panaudojimo momentu (Sprendimo *Fischer ir Brandenstein*, C?322/99 ir C?323/99, EU:C:2001:280, 80 punktas ir Sprendimo *Marinov*, C?142/12, EU:C:2013:292, 32 punktas).

36 Kiek tai susij? su toje pa?ioje nuostatoje pamin?tu „panaši? prekė? ?sigijimo kainos“ kriterijumi, iš pirmesniame šio sprendimo punkte pateikto išaiškinimo matyti, kad šis kriterijus leidžia nustatyti panaudojimo pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalis apmokestinam?j? vert? tais atvejais, kai naudojamas prekes apmokestinamasis asmuo ?sigijo ne pirkimo būdu.

37 D?l likusi? atvej? iš min?to 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto vienareikšmiškai išplaukia, kad „savikaina“ sudaro apmokestinam?j? vert? tik nesant prekė? arba panaši? prekė? ?sigijimo kainos.

38 Tod?l tokiu atveju, kaip pagrindin?je byloje, susijusiu su pastato, kur? apmokestinamasis asmuo ne nusipirko, o paved? pastatyti, panaudojimu, numatytu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies b punkte, ir kuriam būdinga tai, kad rinkoje yra panaši? prekė, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas visiškai teisingai pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkt? konstatavo, jog siekiant apskai?iuoti PVM už š? panaudojim? reikšming? apmokestinam?j? vert? sudaro panaši? pastat? ?sigijimo kaina to panaudojimo metu.

39 Siekiant apskai?iuoti remiantis šia apmokestinam?ja verte, prek?s, ? kuri? ?sigijimo kain? atsižvelgiama, turi b?ti pastatai, kuri? vieta, dydis ir kiti esminiai ypatumai b?t? panašus ? aptariam? pastat? ypatumus (pagal analogij? žr. Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*, C?299/11, EU:C:2012:698, 30 punkt?).

40 Ta?iau nesvarbu, ar ? panaši? pastat? ?sigijimo kain? ?eina skolinto kapitalo pal?kanos, kurios konkre?iu atveju buvo sumok?tos statant šiuos pastatus. Kitaip nei savikainos kriterijus, kuris Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytas kaip apmokestinamoji vert? tuo atveju, kai n?ra ?sigijimo kainos, panaši? prekė? ?sigijimo kainos kriterijus leidžia mokes?i? institucijai remtis šio tipo prekė? rinkos kaina nagrin?jamo pastato naudojimo metu ir ne?pareigoja j? išsamiai vertinti, kokios vert?s dalys l?m? toki? kain?.

41 D?l tos pa?ios priežasties skolinto kapitalo pal?kanos, kurias pats apmokestinamasis asmuo sumok?jo aptاريو pastato statybos metu, tokiu atveju, kaip nagrin?jamasis pagrindin?je byloje, neturi reikšm?s nustatant apmokestinam?j? vert?.

42 Galiausiai primintina, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte

numatyta apmokestinamoji vertė jokiais atvejais negali apimti vertės, už kurią apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo PVM neturėdamas galimybės ją atskaityti. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti reikiamus aspektus (Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, 31–33 punktai ir Sprendimo *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:2188, 35 punktas).

43 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, šis pateiktas klausimas reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas aiškinamas taip, kad tokiu atveju, kaip nagrinjamasis pagrindinis byloje, siekiant apskaičiuoti PVM už pastato, kurį apmokestinamasis asmuo pastatė, panaudojimą, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies b punktą, apmokestinamąjį vertę sudaro pastato, kurio vieta, dydis ir kiti esminiai ypatumai panašūs aptariamo pastato ypatumus, įsigijimo kaina tokio panaudojimo momentu. Šiuo požiūriu nesvarbu, ar dalis šios įsigijimo kainos sudaro sumokėtos skolinto kapitalo palūkanos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

44 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas aiškinamas taip, kad tokiu atveju, kaip nagrinjamasis pagrindinis byloje, siekiant apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį už pastato, kurį apmokestinamasis asmuo pavedė pastatyti, panaudojimą, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies b punktą, apmokestinamąjį vertę sudaro pastato, kurio vieta, dydis ir kiti esminiai ypatumai panašūs aptariamo pastato ypatumus, įsigijimo kaina tokio panaudojimo momentu. Šiuo požiūriu nesvarbu, ar dalis šios įsigijimo kainos sudaro sumokėtos skolinto kapitalo palūkanos.

Parašai.

* Proceso kalba: nyderlandų.