

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2014 m. balandžio 10 d.(1)

Byla C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

(Hoge Raad (Nyderlandai) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Apmokestinamieji sandoriai – Tiekimas už atlygą – Savivaldos institucijos patalpa, kurios jai pastatytos savivaldybei priklausančiame žemės sklype, pirmas panaudojimas – Veikla, kuria subjektas užsiimama kaip valdžios institucija ir kaip apmokestinamasis asmuo“

1. Vietos valdžios institucija (kuri pagal Šeštosios PVM direktyvos(2) 4 straipsnio 5 dalį neturi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu dėl veiklos, kurią ji vykdo, arba sandorių, kuriuos ji sudaro kaip valdžios institucija) užsakė pastatyti biurą pastatą jai priklausančiame žemės sklype. Statybos darbai buvo apmokestinami PVM. Pastatas daugiausia naudojamas jos, kaip valdžios institucijos, veiklai, tačiau taip pat apmokestinamajai ir neapmokestinamajai ekonominei veiklai. Dėl priežasčių, kurios aiškiai susijusios su aplinkybe, kad buvo steigtas nacionalinis PVM kompensavimo fondas, dėl kurio vietos valdžios institucija gali būti atleista nuo prievolės mokėti pirkimo mokestį, ji siekia, kad jos pastato pirmas panaudojimas būtų laikomas apmokestinamuoju prekių tiekimu ir (arba) paslaugų teikimu sau (toliau – prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas sau). Mokesčių inspekcija su tuo nesutinka. *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) siekia išsiaiškinti, ar toks veiklos vertinimas kaip apmokestinamojo prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo sau atitinka Šeštąją direktyvą.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

2. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, apmokestinamas PVM.

3. Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis apmokestinamasis asmuo apibrėžtas kaip bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kokia ekonominė veikla, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas arba rezultatas. Tokia veikla apima visoki gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, taip pat „materialaus ir nematerialaus turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinį pajamą“.

4. Pagal 4 straipsnio 5 dalį valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos bei kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis dėl veiklos, kurią jie vykdo, ar sandorių, kuriuos jie sudaro kaip valdžios institucijos, net jeigu jie renka rinkliavas,

mokest? už paslaugas, ?mokas arba kitokius su tokia veikla arba sandoriais susijusius mokes?ius. Ta?iau jie turi b?ti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo toki? veikl? arba sudaro tokius sandorius, kuri? vertinimas kaip neapmokestinamojo asmens veiklos arba sandori? labai iškraipyt? konkurencij?. Be to, juos reikia laikyti apmokestinamaisiais asmenimis, kai jie užsiima bet kuria Šeštosios direktyvos D priede išvardyta veikla (kuri visa – komercinio arba ekonominio pob?džio).

5. 5 straipsnio 1 dalyje preki? tiekimas apibr?žtas kaip „teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“. Pagal 5 straipsnio 5 dal? valstyb?s nar?s tam tikrus atliktus statybos darbus gali laikyti tokiu tiekimu. 5 straipsnio 6 dalyje numatyta, kad „preki?, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dal?, panaudojimas apmokestinamojo asmens <...> privatiems poreikiams <...> arba j? panaudojimas ne savo verslo tikslais“ taip pat turi b?ti laikomas tiekimu už atlyg?, jeigu pirkimo PVM buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas.

6. 5 straipsnio 7 dalies a punkte numatyta, kad valstyb?s nar?s tiekimu už atlyg? gali laikyti ir „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“.

7. 6 straipsnio 1 dalyje paslaug? teikimas apibr?žtas kaip „bet koks sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas, kaip apibr?žta 5 straipsnyje“. Pagal 6 straipsnio 2 dalies a punkt? juo laikomas ir „preki?, sudaran?i? verslui skirto turto dal?, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotoj? privatiems poreikiams arba j? naudojimas ne verslo tikslams, kai prid?tin?s vert?s mokestis už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas“. Pagal 6 straipsnio 3 dal? valstyb?ms nar?ms leidžiama tam tikromis aplinkyb?mis laikyti paslaug? teikimu už atlyg? apmokestinamojo asmens sau teikiam? paslaug? verslo tikslais, jeigu ne visa PVM už toki? paslaug? suma, j? ?sigijus iš kito apmokestinamojo asmens, gal?t? b?ti atskaityta.

8. Sandoriai (fiktyv?s), reglamentuojami 5 straipsnio 6 ir 7 dalimis bei 6 straipsnio 2 ir 3 dalimis, kartais vadinami preki? tiekimu ir (arba) paslaug? teikimu sau.

9. 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose numatyta, kad preki?, nurodyt? 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse, apmokestinam?j? vert? sudaro t? preki? arba panaši? preki? ?sigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu, o 6 straipsnio 2 dalyje nurodyt? paslaug? apmokestinam?j? vert? sudaro visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas.

10. Pagal 17 straipsnio 1 dal? teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinas. 17 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti, be kita ko, PVM, apskai?iuot? arba sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas (17 straipsnio 2 dalies a punktas), ir PVM, kur? reikia sumok?ti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punkt? ir 6 straipsnio 3 dal? (17 straipsnio 2 dalies c punktas).

11. D?l preki? ir paslaug?, kurias apmokestinamasis asmuo ketina naudoti sandoriams, kuriems tenkantis PVM gali b?ti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis PVM negali b?ti atskaitomas, 17 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad „gali b?ti atskaitoma tik tokia proporcinga prid?tin?s vert?s mokes?io dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams“ (išsamios taisykl?s numatytos 19 straipsnyje). Ši dalis turi b?ti nustatyta visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams. 20 straipsnyje numatyta, kad atskaita turi b?ti tikslinama numatytais atvejais, ypa? kai atskaitytoji suma buvo didesn? arba mažesn? už t? sum?, ? kuri?

apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? arba kai pasikei?ia aplinkyb?s, ? kurias atsižvelgiant apskai?iuota atskaitoma suma. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus. Kalbant apie nekilnojam?j? turt?, š? laikotarp? galima prat?sti iki 20 met?.

Teismo praktika, susijusi su prek? tiekimu arba paslaug? teikimu sau pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?

12. Sprendime, priimtame byloje *Gemeente Vlaardingen*(3), kurioje savivaldos institucija buvo pasamdžiusi išor?s rangov?, kad šis jai priklausan?ias sporto aikšteles, padengtas žole (toliau – pateiktos medžiagos), padengt? dirbtine danga, Teisingumo Teismas, be kita ko, nurod?:

„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 [pirkimo] 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 Menidjmunt*, C?118/11, dar nepaskelbto Rinkinyje, 44 punkt?). <...> 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 <...> 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 ?sigydamos prek? ?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 naš? kaip ir ?mon?s, kurios ?sigijo prek? iš tre?i?j? asmen?, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte buvo ?tvirtinta valstybi? nari? galimyb? vykdan? versl? ?sigyt? prek? panaudojim? ?mon?s neapmokestinamajai veiklai vykdyti prilyginti prek? 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? <...> gal?t? b?ti taikoma taip, kad ja b?t? veiksmingai panaikinta apmokestinam?j? asmen?, kurie ?sigijo prek? iš kito apmokestinamojo asmens, ir t?, kurie j? ?sigijo vykdydami savo versl?, nelygyb? PVM srityje, reikia <...> suprasti žodžius „tos prek?s yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos <...> vykdan? apmokestinamojo asmens versl?“ taip, kad jie apima ne 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.“

13. Teisingumo Teismas nurod?, kad pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, nagrin?jam? kartu su jos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu, „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“ (kuris taikomas „žem?s, kuri n?ra užstatyta, tiekimui, išskyrus žem? statyboms“).

14. Anksčiau priimto Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*(4) 33 punkte Teisingumo Teismas, kalbėdamas apie vietos valdžios institucijos veiklą, *neatleist* nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, nurodė, kad „5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis gali būti taikomos, tik jei keičiant atitinkamo turto paskirtį jis priskiriamas privačiam naudojimui, o ne neapmokestinamai veiklai“.

Teismo praktika, susijusi su mišrios paskirties turto priskyrimu

15. Naujausias nuoseklios Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su mišrios paskirties turto priskyrimu prie verslui skirto ir asmeninio turto, apibendrinimas pateiktas Sprendime *Van Laarhoven*(5):

„25. <...> kai ilgalaikis turtas naudojamas ir verslo, ir asmeniniams tikslams, apmokestinamasis asmuo PVM taikymo požiūriu gali pasirinkti, ar priskirti visą šį turtą prie verslui naudojamų turto, ar laikyti jį visą savo privačiu turtu ir taip visiškai atskirti nuo PVM sistemos, ar laikyti jį savo verslui naudojamu turtu tiek, kiek jis faktiškai tam naudojamas (žr. 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *Charles ir Charles?Tijmens*, C?434/03, Rink. p. I?7037, 23 punktą ir jame nurodytą teismą praktiką ir 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C?72/05, Rink. p. I?8297, 21 punktą).“

26. Jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaikį turtą, naudojamą ir verslo, ir asmeniniams tikslams, laikyti verslui naudojamu turtu, mokėtina pirkimo PVM suma iš principo yra visiškai ir nedelsiant atskaitytina (žr. minėtą sprendimą *Charles ir Charles?Tijmens* 24 punktą ir *Wollny* 22 punktą)(6).

27. Vis dėlto tokiu atveju teisė visiškai ir nedelsiant atskaityti pirkimo PVM sukelia atitinkamą pareigą sumokėti PVM už privatų verslui skirtą turto naudojimą (žr. minėtą sprendimą *Charles ir Charles?Tijmens* 30 punktą ir *Wollny* 24 punktą). Dėl to Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkte naudojimas privatiems poreikiams prilyginamas paslaugų teikimui už atlygą, todėl pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą apmokestinamasis asmuo turi sumokėti PVM už su šiuo naudojimu susijusias išlaidas (žr. 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Seeling*, C?269/00, Rink. p. I?4101, 42 ir 43 punktus).“

16. Generalinis advokatas F. G. Jacobs išvados, pateiktos byloje *Charles ir Charles?Tijmens*, 74 punkte naudė, kuri dėl tokios tvarkos gali gauti apmokestinamasis asmuo, aiškina taip:

„<...> nors apmokestinamojo asmens prekės ar paslaugų naudojimas asmeniniams tikslams yra apmokestinamas PVM, kaip ir bet kurio kito privataus asmens, prekes ar paslaugas naudojančio asmeniniams tikslams, apmokestinamasis asmuo gali tam tikrais atvejais, taikydamas 5 straipsnio 6 dalį ir 6 straipsnio 2 dalį, gauti tam tikros mokesčio naudos, nes, be kita ko:

- mokeskis yra atskaitomas nedelsiant, o mokesčio mokėjimas atidedamas ir išdėstomas per naudojimo asmeniniams tikslams laikotarpį, taip sudarant galimybę gauti naudos per pinigų srautus,
- PVM mokamas atsižvelgiant į prekių ar paslaugų savikainą, kuri, tikėtina, būtų mažesnė nei kaina, už kurią jos galėtų būti įsigytos iš kito verslininko veikiant kaip fiziniam asmeniui,

– ilgalaikio turto, ?skaitant nekilnojam?j? turt?, atveju preki? ar turto naudojimo „paslaugos“ teikimo savikaina (o atitinkamai ir pardavimo mokestis) apmokestinamajam asmeniui gali b?ti ypa? maža, atsižvelgiant ? ?sigijimo s?naudas (taigi ir ? atskaitom? sumok?t? pirkimo mokest?), tad naudojimas asmeniniams tikslams realiai bus apmokestinamas mažesniu mokes?iu – nauda, kuri, tik?tina, did?s did?jant naudojimo asmeniniams tikslams proporcijai.“

17. Ta?iau Sprendime *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*(7) (toliau – Sprendimas *VNLTO*) Teisingumo Teismas iš esm?s nurod?, kad principai, kuriais reglamentuojama teis? priskirti ilgalaik? turt? prie verslui naudojam? ir asmeninio turto (t. y. prie turto, kur? asmuo naudoja kaip apmokestinamasis asmuo, ir turto, kur? jis naudoja kaip privatus asmuo), netaikytini tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo vykdo ir ekonomin? veikl?, kuri apmokestinama PVM, ir neekonomin? veikl?, kuri neapmokestinama PVM. Tod?l Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punktas ir 17 straipsnio 2 dalis netaikomi verslui skirt? turto dal? sudaran?i? preki? ir paslaug? naudojimui apmokestinamojo asmens vykdomai neapmokestinamai veiklai, nes už šias tokias veiklas skirtas prekes ir paslaugas mok?tinas pirkimo PVM neatskaitomas.

18. Kitaip nei byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Charles ir Charles?Tijmens* ir kuri susijusi su „nekilnojamuoju turtu, sudariusiu verslui skirt? turto dal?, o v?liau iš dalies naudoto apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams, o tai pagal apibr?žim? visiškai ne verslo tikslai“, byloje, kurioje priimtas Sprendimas *VNLTO*, išnagrin?ta situacija susijusi su „neapmokestinama veikla, skirta bendriesiems jos nari? interesams ginti, kurios šiuo atveju negalima laikyti skirta ne verslo tikslams, turint mintyje tai, kad ši veikla yra pagrindin? šios asociacijos užduotis“(8).

Nyderland? teis?

19. Pagal *Wet op de Omzetbelasting* (Apyvartos mokes?io ?statymas; 2002 m. galiojusi redakcija) 3 straipsnio 1 dal? preki? tiekimu, be kita ko, laikoma:

„c) nekilnojamojo turto objektus pasta?iusi? asmen? vykdoma toki? objekt? tiekimo veikla, kuria nelaikomas neužstatytos žem?s, išskyrus statyboms skirtos žem?s, tiekimas <...>;

<...>

h) naudojimasis verslo tikslais vykdant ?mon?s veikl? pagamintomis prek?mis, kai už šias prekes, jeigu jos b?t? ?sigytos iš verslininko, reik?t? sumok?ti mokest?, kurio negalima iš dalies arba visiškai atskaityti; prek?s, pagamintos pagal užsakym?, suteikus medžiagas, ?skaitant žem?s sklypus, prilyginamos vykdant ?mon?s veikl? pagamintoms prek?ms; šio h punkto nuostatos netaikomos neužstatytai žemei, kuri n?ra statyboms skirta žem? <...>(9).“

20. To paties ?statymo 11 straipsnio 1 dalies a punkto 1 papunktyje numatyta, kad nuo PVM atleidžiamas, pirma, nekilnojamojo turto tiekimas ir teis? ? tok? turt? perleidimas, išskyrus pastat? arba pastat? dal? su žeme, ant kurios jie stovi, tiekim?, ne v?liau kaip per dvejus metus nuo jo naudojimo pradžios ir, antra, statyboms skirtos žem?s tiekimas.

21. Pagal *Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting* (Nutarimas d?l apyvartos mokes?io ?gyvendinimo; 2002 m. galiojusi redakcija) 3 straipsnio 1 dalies a punkt? valdžios institucijos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai tiekia nekilnojam?j? turt?(10).

22. *Wet op het BTW?compensatiefonds* (PVM kompensavimo fondo ?statymas) ?sigaliojo 2003 m. sausio 1 d. 2 straipsnyje numatyta, kad Finans? ministerijoje ?steigiamas PVM kompensavimo fondas. 3 straipsnyje numatyta, kad viešosios teis?s subjektai turi teis? gauti

išmok? iš šio fondo, iš kurio mokamas apyvartos mokestis, apskaičiuotas tokiems subjektams už prekes ir paslaugas, naudojamas ne verslo tikslais. Pagal 13 straipsnio 1 dalies a punktą už iki įstatymo įsigaliojimo patiektas prekes arba suteiktas paslaugas išmokos nemokamos.

Faktinės aplinkybės, procedūra ir prejudicinis klausimas

23. *Gemeente 's Hertogenbosch* (Hertogenbošo savivaldybė, toliau – *Gemeente*) yra vietos valdžios institucija ir pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį neturi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, kai vykdo veiklą arba sudaro sandorius kaip valdžios institucija. Tačiau ji taip pat užsiima tam tikra apmokestinama ir nuo mokesčio atleista ekonomine veikla bei sudaro apmokestinamus ir nuo mokesčio atleistus sandorius.
24. Todėl iš esmės ji turi teisę atskaityti pirkimo mokestį, apskaičiuotą už prekes ir paslaugas, įsigytas savo apmokestinamajai ekonominei veiklai, bet ne už prekes ir paslaugas, įsigytas savo, kaip valdžios institucijos, vykdomai veiklai arba nuo mokesčio atleistai ekonominei veiklai.
25. 2000 m. *Gemeente* užsakė jai priklausančiame žemės sklype pastatyti biurą pastatą(11). Jos 2002 m. liepos mėn. PVM deklaracijoje (prieš įsteigiant PVM kompensavimo fondą) buvo nurodyta 287 999 EUR pirkimo mokesčio suma, susijusi su statybos darbais. Pastatą ji pradėjo naudoti 2003 m. balandžio 1 d. (jau įsteigus fondą).
26. *Gemeente* pastatą naudojo tokiais dalimis: 94 % – veiklai, kurią ji vykdo kaip valdžios institucija (kuri neapmokestinama PVM, todėl už ją neatskaitomas pirkimo mokestis), 5 % – apmokestinamajai ekonominei veiklai (kuri apmokestinama PVM ir už kurią apskaičiuotas pirkimo mokestis atskaitomas) ir 1 % – nuo mokesčio atleistai ekonominei veiklai (kuriai taikomas PVM ir už kurią apskaičiuotas pirkimo mokestis neatskaitomas)(12).
27. Iš *Gemeente* pastabų atrodo, kad iš pradžių ji, remdamasi Teisingumo Teismo praktika, susijusia su mišrios paskirties turto priskyrimu(13), buvo nusprendusi priskirti pastatą prie verslui skirto turto, kad už statybos laikotarpį galėtų atskaityti visą pirkimo PVM. Tačiau vėliau atsižvelgusi į Sprendimą *VNL TO*(14) *Gemeente* padarė išvadą, kad negalėjo taip priskirti šio turto, ir pakeitė poziciją.
28. *Gemeente* tebesiekia atskaityti visą 287 999 EUR pirkimo mokesčio sumą, apskaičiuotą už prekes ir paslaugas, įsigytas 2002 m., tačiau dabar ji iš esmės remiasi tuo, kad pastato naudojimo pradžia 2003 m. buvo apmokestinamasis tiekimas, kaip jis suprantamas pagal *Wet op de omzetbelasting* 3 straipsnio 1 dalies h punktą ir Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą; ji teigia, kad todėl 2002 m. prekės ir paslaugos įsigytos siekiant vykdyti apmokestinamąjį prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo veiklą ir ji gali teisę iš karto atskaityti visą mokesčio sumą.
29. Mokesčių inspekcija nesutinka su šia vertinimu. Ji mano, kad galima atskaityti tik 6 % 2002 m. apskaičiuoto pirkimo mokesčio, kurie atitinka *Gemeente* veiklos, apmokestinamos PVM, dalį.
30. Šį ginčą apeliacine tvarka nagrinėjantis *Hoge Raad* nurodo keturis galimus Šeštosios direktyvos aiškinimo variantus(15), tačiau nėra tikras, kuris iš šių variantų galėtų būti teisingas. Todėl jis užduoda Teisingumo Teismui tokį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad tiekimu už atlygą turi būti laikoma situacija, kai savivaldybė pirmą kartą naudoja pastatą, kurį ji leido statyti savo nuosavame žemės sklype ir kurio 94 % ji naudoja savo, kaip valdžios institucijos, veiklai vykdyti, o 6 % – savo, kaip apmokestinamojo asmens, veiklai, iš kurių 1 % pastato naudojamas neapmokestinamoms paslaugoms teikti ir jį atžvilgiu nėra nustatytos teisės? PVM atskaita?“

Įvairūs požiūriai

31. Šalia *Hoge Raad* analizės, išdėstytos nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, pastabas raštu pateikė *Gemeente*, Graikijos ir Nyderlandų vyriausybės, taip pat Komisija – visi šie subjektai buvo išklausti per 2014 m. sausio 22 d. teismo posūdį.

32. Iš esmės galima teigti, kad Teisingumo Teismui siūlomi du platūs požiūriai.

33. Pagal pirmąjį požiūrį (kurį vadinu požiūriu dėl prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo sau ir kuris apima tris *Hoge Raad* nurodytus galimus požiūrio variantus) pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija patenka į Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkto taikymo sritį. Tokio požiūrio laikosi Graikijos ir Nyderlandų vyriausybės, be to, juo grindžiama dabar išdėstyta *Gemeente* nuomonė.

34. Pagal antrąjį požiūrį (kurį vadinu požiūriu dėl priskyrimo) 2002 m. *Gemeente* dalį pastato priskyrė prie verslo, o kitą dalį – prie privataus turto ir taip nustatė apmokestinimo PVM režimą, o 5 straipsnio 7 dalies a punktas netaikomas. Šiam požiūriui labai pritaria Komisija ir panašu, kad iš pradžių jo laikėsi *Gemeente*. Tačiau jis negali būti taikomas visiškai atskirai nuo požiūrio dėl prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo sau; kai kuriomis aplinkybėmis gali būti žmanoma šiuos du požiūrius suderinti (žr. šios išvados 39 punktą).

35. Pagal požiūrį dėl prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sau turi būti laikoma, kad 2002 m. *Gemeente* pati „pasigamino“ pastatą (nes ji suteikė žemės sklypą ir autentišką galutinio pastato fasadą, o likusias prekes ir paslaugas įsigijo iš išorės), o vėliau, kai jis buvo pradėtas naudoti 2003 m., jį „patiekė“ sau, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte.

36. Pagal *Hoge Raad* nurodytą pirmąjį šio požiūrio variantą 6 % PVM, apskaičiuoto už 2002 m. patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, turėtų būti atskaityti, nes jie atitinka pastato dalį, kuri galiausiai skirta naudoti verslo tikslais. Taigi, apskaičiuojant ir atskaitant PVM nereikėtų atsižvelgti į 2003 m. sau patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, nes ši veikla buvo susijusi su ta pačia (nedidele) pastato naudojimo verslo tikslais dalimi. Šiam variantui nepritariama jokiose Teisingumo Teismui pateiktose pastabose.

37. Pagal antrąjį iš trijų *Hoge Raad* nurodytų variantų visa PVM už 2002 m. patiektas prekes ir suteiktas paslaugas suma turėtų būti atskaityta dėl to, kad tos prekės ir paslaugos panaudotos apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, būtent 2003 m. prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo sau sandoriams, kurie taip pat turėtų būti visiškai apmokestinami PVM. Tokiu atveju 5 % PVM už prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą sau (kurie atitinka 5 % apmokestinamosios ekonominės veiklos) turėtų būti atskaityti, o 95 % (kurie atitinka 94 % valdžios institucijos veiklos ir 1 % nuo mokesčio atleistos veiklos) neatskaitytini. Tai atitinka nuomonę, kurios dabar laikosi *Gemeente*. Komisija taip pat pripažįsta, kad tokia analizė galima, bet jai nepritaria. Tačiau, Komisijos nuomone, jeigu būtų pripažinta, kad šis prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo sau variantas teisingas, jis turėtų būti sujungtas su požiūriu dėl priskyrimo ir turėtų būti laikoma, kad kai *Gemeente* vėliau naudojo pastatą savo, kaip valdžios institucijos, veiklos tikslais, ji jį naudojo ne *Gemeente* „verslo“ tikslais, kaip jie suprantami pagal Šeštąją direktyvą, todėl tai buvo apmokestinamasis paslaugų teikimas už atlygą pagal šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a

punkt?.

38. Pagal trečiąją *Hoge Raad* nurodytą variantą prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas sau 2003 m. turėtų būti laikomas apmokestinamuoju prekių tiekimu ir (arba) paslaugų teikimu tik tiek, kiek pastatas naudojamas verslo tikslais, t. y. 6 %; todėl tik tokia pirkimo mokesčio už 2002 m. patiektas prekes ir suteiktas paslaugas dalis turėtų būti atskaityta. Šis variantas maždaug atitinka Graikijos ir Nyderlandų vyriausybės nuomonę.

39. Pagal požiūrą dėl priskyrimo turi būti laikoma, kad 2002 m. *Gemeente* prekes ir paslaugas sigijo iš išorės ir jas (bei pastatą, su kuriuo jos susijusios) priskyrė prie savo verslui skirto turto, todėl galėjo atskaityti visą pirkimo PVM sumą. Kadangi *Gemeente* vėliau 94 % pastato naudojo tikslais, kurie susiję su jos kaip neapmokestinamojo asmens, taigi – galutinio vartotojo, veikla, ji turėtų mokėti neatskaitytiną PVM už pastato suteikimą šiems tikslams pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punktą. Likę 6 % pirminės atskaitos turėtų būti paskirstyti taip, kad 1 % tektų panaudojimui nuo mokesčio atleistiems verslo sandoriams ir 5 % – panaudojimui apmokestinamiesiems sandoriams. Papildomai Komisija mano, kad šis požiūris turėtų būti taikomas, kalbant apie 2003 m. prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą sau pagal 5 straipsnio 7 dalies a punktą, jeigu būtų nustatyta, kad tokia prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo sau veikla buvo vykdoma (žr. šios išvados 37 punktą).

40. *Hoge Raad* nėra numatiusi požiūrio dėl priskyrimo, bet vis dėlto ji neatmeta, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas iš viso negali būti taikomas, nes nėra nuostatų dėl valdžios institucijoms skirtos atskaitos mechanizmo, susieto su šiuo punktu; jeigu taip būtų, be abejonės, požiūris dėl priskyrimo galėtų būti taikomas. Tačiau šiam požiūriui pritaria Komisija ir jis aiškiai atitinka *Gemeente* pirminį pagrindinį argumentą. Neaiškumų (kuriuos visų pirma pabrėžia Nyderlandų vyriausybė, tačiau juos pripažįsta ir *Gemeente*) kyla dėl to, ar pagal *Sprendim VNL TO* Teisingumo Teismo praktiką dėl priskyrimo prie verslui skirto ir asmeninio turto galima taikyti tokiomis aplinkybėmis kaip pagrindinės bylos. Komisija mano, kad tokie neaiškumai nekyla(16).

Vertinimas

PVM kompensavimo fondo svarba

41. Atsižvelgiant į šioje byloje pateiktas pastabas atrodo, kad *Gemeente* pritaria dabar pateiktai analizei dėl motyvų, susijusių su PVM kompensavimo fondo steigimu 2003 m. sausio 1 d. Už 2003 m. apskaičiuotas neatskaitytinas PVM galėjo būti kompensuotas iš to fondo, tačiau tokia kompensacija negalėjo būti mokama už PVM, apskaičiuotą už 2002 m. Todėl atrodo, jog *Gemeente* turėtų būti suinteresuota, kad būtų atskaitytina visa už 2002 m. patiektas prekes ir suteiktas paslaugas apskaičiuota PVM suma ir kad neatskaitytinas PVM būtų apskaičiuotas tik už 2003 m.

42. Tačiau iš pradžių iš byloje pateiktos informacijos nebuvo aišku, kiek PVM kompensavimo fondo steigimas galėtų būti svarbus pateikto prejudicinio klausimo analizei. Atrodė, kad iš šio fondo mokama kompensacija galėtų būti prilyginta atskaitai ir taip būtų iškreiptas bendros PVM sistemos veikimas.

43. Ši abejonė iš esmės išsklaidyta per teismo posėdį. Kaip dabar suprantu, centrinė vyriausybės finansavimų vietos valdžiai iš esmės teikia per *Gemeentefonds* (toliau – savivaldybių fondas), iš kurio vietos valdžios institucijos turi teisę gauti lėšas savo išlaidoms padengti, laikydamosi apribojimų, nustatytų remiantis tam tikrais kriterijais, skaitant jų dydį ir gyventojų skaičių. Iki 2002 m. pabaigos savivaldybės iš šio fondo gaudavo vienodo dydžio našus visoms išlaidoms padengti, atitinkamais atvejais skaitant PVM. PVM kompensavimo fondas nuo

savivaldybių fondo atskirtas 2003 m. (todėl dabar PVM vertinamas atskirai nuo išlaidų be PVM), siekiant užtikrinti, kad kompensacija galėtų būti mokama už visą ir tik už tokį PVM už prekes ir paslaugas, įsigytas valdžios institucijos veiklai, kuri visiškai neapmokestinama PVM. Kaip per teismo posėdį aiškiai nurodė Nyderlandų vyriausybė ir patvirtino Komisija, tokia sistema yra ne fiskalinė, o biudžetinė priemonė, kuria tiesiog siekiama užtikrinti tinkamą vietos valdžios išlaidų finansavimą ir panaikinti vidaus bei užsakovų paslaugų kainų iškraipymą.

44. Jeigu toks aiškinimas teisingas, manau, kad, kalbant apie situacijas, kai *Gemeente* galėjo 2002 m. vykdyti prekių tiekimą ir paslaugų teikimą vertinti kaip 2003 m. vykdyto prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo sau sąnaudas ir kai ji taip vertinti jau negalėjo, negalėtų atsirasti akivaizdaus PVM sistemos iškraipymo. Pirmuoju atveju už tas sąnaudas mokėtinas PVM galėtų būti atskaitytas 2002 m., taigi, ar jis nebūtų atsižvelgta tais metais mokant kompensaciją iš savivaldybių fondo, o už prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą sau mokėtinas PVM galėtų būti kompensuotas iš PVM kompensavimo fondo 2003 m. Pastaruoju atveju apskaičiuojant kompensaciją iš savivaldybių fondo 2002 m. būtų atsižvelgta ir kainų su PVM, o 2003 m. PVM mokėti nereikėtų.

45. Šiomis aplinkybėmis toliau nenagrinėsiu PVM kompensavimo fondo svarbos ir manau, kad to nereikia daryti Teisingumo Teismui. Tačiau jeigu nacionalinis teismas nustatytų, kad dėl PVM kompensavimo fondo naudojimo galėtų būti iškraipyta PVM sistema, jis turėtų atsižvelgti į tai poveikį ir prireikus pateikti Teisingumo Teismui papildomą su juo susijusį prejudicinį klausimą.

Galutinis rezultatas

46. 2002 m. *Gemeente* buvo apskaičiuotas PVM už prekes ir paslaugas, kurias ji įsigijo turėdama galutinę tikslą panaudoti 94 % biurų pastato savo, kaip valdžios institucijos, veiklai (kuri neapmokestinama PVM, todėl pirkimo mokestis už ją neatskaitomas), 5 % to pastato – apmokestinamajai veiklai (kuriai taikomas PVM ir už kurią sumokėtas pirkimo mokestis atskaitomas) ir 1 % pastato – nuo mokesčio atleistai veiklai (kuriai taikomas PVM, bet už kurią pirkimo mokestis neatskaitomas).

47. Todėl galiausiai norint, kad būtų pasiektas Šeštosios direktyvos sistemą atitinkantis rezultatas, turi būti suteikta teisė atskaityti mokestį už 5 % pastato naudojimą apmokestinamojo pardavimo tikslais, bet ne už likusį jo naudojimą(17).

48. Atrodo, kad *Hoge Raad* ir visi pastabas Teisingumo Teismui pateikę subjektai sutaria dėl tokio galutinio rezultato.

49. Sunkumų kyla norint nustatyti, kaip teisingai jau pasiekti remiantis įvairiomis Šeštosios direktyvos nuostatomis ir Teisingumo Teismo praktika, kurioje jos aiškinamos, – šiuo klausimu toks sutarimas nepasiektas.

Sprendimo VNLTO svarba

50. Manau, kad pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar požiūris dėl priskyrimo draudžiamas pagal Teisingumo Teismo Sprendimą *VNLTO*(18). Jeigu taip, šio požiūrio toliau nagrinėti nereikia. Jeigu ne, vis tiek būtina nustatyti, ar gali būti taikomas požiūris dėl prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo sau, ir, jeigu gali – išnagrinėti, kiek šie du požiūriai gali būti suderinami tarpusavyje.

51. Atsižvelgiant į Sprendimą *VNLTO* man sunku nesutikti su *Gemeente* ir Nyderlandų vyriausybe, jog Teisingumo Teismas iš tiesų nurodė, kad jeigu apmokestinamojo asmens veikla susijusi ir su sandoriais (nesvarbu, ar jie apmokestinami, ar atleisti nuo mokesčio), kuriems taikomas PVM, ir su sandoriais, kuriems jis netaikomas, nėra galimybės pasirinkti taikyti nuostatą

ir mechanizmo, nurodyt? teism? praktikoje, susijusioje su mišrios paskirties ilgalaikio turto priskyrimu. Nors šio sprendimo motyvai gal?jo b?ti išd?styti išsamiau ir aiškiau, panašu, kad jame vadovaujamasi išsamesne analize, kuri? toje byloje pateiktos išvados 20–57 punktuose išd?st? generalinis advokatas P. Mengozzi. Ir galiu visiškai sutikti su tuo, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punkte esantys žodžiai „naudojimas <...> privatiems poreikiams arba <...> naudojimas ne verslo tikslams“ akivaizdžiai neapima naudojimo tikslams, kurie susij? su verslu, ta?iau kuriems netaikomas PVM.

52. Sprendimas *VNLTO* susij?s su žem?s ?kio ?moni? asociacija, finansuojama iš nario mokes?io, kuri palaiko žem?s ?kio sektoriaus interesus tam tikrose Nyderland? dalyse. Ši veikla, kuri daugiausia finansuojama iš nario mokes?i?, o ne iš speciali? mokes?i?, vykdoma ne už atlyg?, tod?l jai netaikomas PVM. Ta?iau *VNLTO* savo nar?ms ir tre?iosioms šalims taip pat teikia individualias paslaugas, už jas ji išrašo s?skaitas fakt?ras ir jos laikomos paslaug? teikimu už atlyg?, kuriam taikomas PVM. Teisingumo Teismas nagrin?jo klausim?, ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punktas gal?t? b?ti taikomas *VNLTO* ?sigyt? ir prie jos verslo veiklos priskirt? prek? ir paslaug? naudojimui veiklai, kuri neapmokestinama PVM. ? š? klausim? atsakyta neigiamai. Nagrin?jama veikla negali b?ti laikoma skirta ne verslo tikslams, „turint mintyje tai, kad ši veikla yra pagrindin? šios asociacijos užduotis“(19).

53. Ši byla susijusi su vietos valdžios institucija, kuri neturi b?ti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, kalbant apie veikl?, kuria ji užsiima, arba sandorius, kuriuos ji sudaro kaip valdžios institucija ir kuriems d?l to netaikomas PVM. Ši veikla yra jos „pagrindin? užduotis“. Be to, ji teikia ir apmokestinam?sias, ir nuo mokes?io atleistas paslaugas, kurioms taikomas PVM, ir kai teikia tokias paslaugas, ji turi b?ti laikoma apmokestinamuoju asmeniu.

54. Manau, kad toks pat principas tur?t? b?ti taikomas abiejose bylose.

55. Šios nuomon?s neatsisakau, nepaisydama Komisijos argument?, kad Sprendimas *VNLTO* susij?s su paslaugomis, o ši byla – su ilgalaikiu turtu; kad Sprendime *VNLTO* nagrin?jamai veiklai arba sandoriams nebuvo taikomas PVM, nes nebuvo mokamas atlygis, o šioje byloje jis netaikomas tod?l, kad *Gemeente* neturi b?ti laikoma apmokestinamuoju asmeniu; ir kad Sprendime *Uudenkaupungin kaupunki*(20) Teisingumo Teismas pripažino, jog valdžios institucijos turi teis? priskirti mišrios paskirties ilgalaik? turt? prie verslui skirto turto.

56. Vis? pirma, byloje *VNLTO* Teisingumo Teismo išd?stytuose argumentuose ir priimtame sprendime daroma aiški nuoroda ? „prekes ir paslaugas“ ir n?ra užuomin? apie tai, kad siekiama, jog „prek?s“ reikšt? tik „prekes, kurios n?ra ilgalaikis turtas“, nors generalinis advokatas P. Mengozzi aiškiai nurod?(21), kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punktas netaikomas tos bylos aplinkyb?ms, net ir kalbant apie ilgalaik? turt?. Antra, nemanau, kad priešastis, d?l kurios veiklai arba sandoriams netaikomas PVM, gali b?ti svarbi norint nustatyti, ar jie yra „ne <...> verslo tikslai“; pagal Sprendim? *VNLTO* svarbu tik tai, ar jie yra atitinkamo subjekto „pagrindin? <...> užduotis“. Galiausiai iš Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki* nematyti, kad jame Teisingumo Teismas patvirtino nuomon?, jog valdžios institucijos gali pasirinkti priskirti mišrios paskirties ilgalaik? turt? prie verslui skirto turto. To sprendimo 34 punktas, kur? cituoja Komisija, suformuluotas bendrai ir jame kalbama apie bendro pob?džio Suomijos vyriausyb?s prieštara?im?, o 33 punkte Teisingumo Teismas aiškiai nurodo, kad „5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis gali b?ti taikomos, tik jei kei?iant atitinkamo turto paskirt? jis priskiriamas priva?iam naudojimui, o ne neapmokestinamai veiklai“.

57. Tod?l manau, kad šios bylos aplinkyb?mis *Gemeente* netur?jo teis?s pasirinkti priskirti biur? pastat? prie savo, kaip apmokestinamojo asmens, veiklos ir tada jo naudojim? veiklai, kuri? ji vykdo kaip valdžios institucija, vertinti kaip apmokestinam?j? paslaug? teikim? už atlyg?.

Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas

58. Toliau būtina išsiaiškinti, ar taikomas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas, ir, jeigu taikomas, kokį poveikį jis daro.
59. Pagal šią nuostatą valstybės narės suteikta teisė pasirinkti. Tačiau sutinku su Nyderlandų vyriausybe, kad kai valstybės narės pasinaudoja tokia teise pasirinkti – kaip padarė Nyderlandai – nurodytas PVM vertinimas turi būti taikomas visais atvejais, kurie atitinka toje nuostatoje nurodytus kriterijus, tokia tvarka, kuria jie traukti nacionalinė teisė. Ir, žinoma, atvirkščiai – jis negali būti taikomas aplinkybėmis, kurios neatitinka šio kriterijaus.
60. Kai skaitau *Wet op de Omzetbelasting* 3 straipsnio 1 dalies h punktą, atsižvelgdama į Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą ir susijusią teismų praktiką darau išvadą, kad jeigu apmokestinamasis asmuo ir: i) vykdydamas veiklą gamina prekes (arba teikia medžiagas, skaitant žemę, pagal užsakymą gaminamoms prekėms; ir ii) pagamintas prekes naudoja savo verslo tikslais; ir jeigu iii) tuo atveju, jei visos tokios prekės būtų buvusios įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens, nebūtų buvę galima atskaityti visos už jas apskaituotos PVM sumos, tokios prekės naudojimas verslo tikslais turi būti vertinamas kaip apmokestinamasis tiekimas.
61. Šios trys sąlygos yra kumuliacinės: jeigu jos visos būtų vykdytos, naudojimas verslo tikslais turi būti vertinamas kaip apmokestinamasis prekės tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas; jeigu ne – jis negali būti taip vertinamas.
62. Manau, kad, kalbant apie *Gemeente*, *prima facie* tos sąlygos būtų vykdytos. Biurų pastatas pastatytas pagal užsakymą žemės sklype ir naudojant fasadą, kuriuos suteikė *Gemeente* – ši situacija panaši į nagrinjamą. Sprendime *Gemeente Vlaardingen*. Taip pat manau, kad turi būti laikoma, jog šis pastatas pastatytas vykdamas *Gemeente* verslo veiklą ir naudojamas to verslo tikslais; „verslo“ reikšmę Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalyje turi būti tokia pati kaip ir 6 straipsnio 2 dalyje analogiškais paslaugų teikimo sau aplinkybėmis. O kadangi pastatas buvo naudojamas ir neapmokestinamajai veiklai, jeigu jis visas būtų buvęs įsigytas iš kito apmokestinamojo asmens, nebūtų buvusi atskaitytina visa pirkimo PVM suma.
63. Taigi, kyla klausimas, ar ši *prima facie* analizė negali būti taikoma todėl, kad tik 6 % pastato buvo naudojama *Gemeente* kaip apmokestinamojo asmens vykdomos verslo veiklos tikslais.
64. Mano nuomone – ne. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktu siekiama panaikinti konkurencijos iškraipymus, atsirandančius dėl to, kad tais atvejais, kai negali būti atskaitoma visa pirkimo mokesčio suma, subjektai, kurie patys pasigamina išteklius, padėtis būtų palankesnė už tų subjektų, kurie tuos patys išteklius turi įsigyti iš išorės, nebent visi ištekliai būtų apmokestinami vienodai. Tokio tikslo siekiama neatsižvelgiant į konkrečias vertes. Todėl gaunamos naudos dydis nėra lemiamas veiksnys. Bet kuriuo atveju jos negalima įvertinti kaip tam tikros dalies: nauda, kuri sudaro 6 % didelės PVM sumos, gali būti didesnė už naudą, sudarančią 94 % mažesnės sumos.
65. Taigi, manau, kad aplinkybės, jog *Gemeente* pradėjo valdyti biurų pastatą (nepaisant tikslaus valdymo pradžios momento) po to, kai jis buvo pastatytas naudojant *Gemeente* suteiktus išteklius, turi būti laikoma apmokestinamuoju tiekimu sau, kaip nurodyta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte.
66. Vis dėlto svarbu nepamiršti, kad toks požymis neturi reikšmės, jeigu visi ištekliai įsigijami iš kito apmokestinamojo asmens ir naudojami pagal konkrečią paskirtį, nepaisant to, kokia ji yra. Norint bendroje PVM sistemoje pasiekti kokį nors tikslą, užuot būtų patys prekės tiekimas ir (arba)

paslaugų teikimą pirmiausia vertinus kaip įsigijimą (ir jei visiškai apmokestinus bei atskaitius visą pirkimo mokestį), o vėliau – kaip prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą sau (ir jei visiškai apmokestinus bei atitinkamais atvejais netaikius atskaitos arba taikius dalinį atskaitą), tokį prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą reikia vertinti kaip vieną sandorį, kuris visiškai apmokestinamas ir už kurį sumokėtas mokestis atitinkamais atvejais neatskaitomas arba atskaitomas iš dalies. Taigi, jeigu pagrindinėje byloje nagrinėjamas apmokestinimas būtų susijęs tik su prekėmis ir paslaugomis, kurias tiekia ir teikia *Gemeente* išorės rangovas (-ai), neatsižvelgiant į baigto pastato elementus, kuriuos pateikė pati *Gemeente*, nebūtų galima taikyti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkto(22).

67. Toks apmokestinimas tinkamas (ir privalomas) tik jeigu visiškai įvykdytos visos Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte numatytos sąlygos. Todėl jis negali būti taikomas tik prekėms ir paslaugoms, kurias tiekia ir teikia *Gemeente* išorės rangovas arba rangovai. Prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas sau turi būti susijęs su visu objektu, būtinai įskaitant žemę ir esamą fasadą. Jeigu to nebūtų, nebūtų *Gemeente* našo ir visas sandoris turėtų būti vertinamas pagal įprastas taisykles. Todėl PVM suma, kuri turi būti apskaičiuota *Gemeente* už sau patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, turi būti apskaičiuota atsižvelgiant į kiekvieno žemės sklypo ir pastato elemento visą pirkimo kainą (jeigu ji nežinoma – į prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimo metu buvusią savikainą) pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, jeigu šiems elementams dar nepritaikytas PVM(23).

68. Remdamasi prielaida, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas gali ir turi būti taikomas viso pastato tiekimui, sutikčiau su *Gemeente* nuomone, kad iš tiesų pirmenybė turėtų būti teikiama *Hoge Raad* pasiūlytam antrajam to požiūrio variantui (žr. 37 punktą) – tokia nuomonė pripažįsta, nors jai ir nepritaria, Komisija.

69. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte iš esmės kalbama apie viduje pasigaminatų prekių „panaudojimą apmokestinamojo asmens verslo tikslais“. Tokiais atvejais toks panaudojimas gali būti (o valstybėje narėje, pasinaudojusioje teise pasirinkti tokį apmokestinimą, turi būti) laikomas prekių tiekimu arba paslaugų teikimu už atlygą, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, taigi, apmokestinamu PVM. Toje nuostatoje nekalbama apie tokį prekių panaudojimą iš dalies apmokestinamojo asmens verslo tikslais ir iš dalies tikslais, kurie nepatenka į PVM sistemos taikymo sritį, arba apie tokio panaudojimo vertinimą kaip tiekimo iš dalies už atlygą ir iš dalies be jo. Iš tiesų tikslai, kuriais naudojamos prekės arba paslaugos, iš esmės nesvarbūs tam, kad būtų galima atsakyti į klausimą, ar tiekimas apmokestinamas (nors jie svarbūs norint atsakyti į klausimą, ar gali atsirasti teisė atskaityti už tiekimą apskaičiuotą PVM).

70. Taigi, jeigu asmuo tiekia prekes sau, kaip numatyta 5 straipsnio 7 dalies a punkte, toks tiekimas neišvengiamai visas laikomas apmokestinamuoju sandoriu, išskyrus atvejus, kai jis visas arba iš dalies atleistas nuo PVM.

71. Šioje byloje nenurodyta jokių nuostatų dėl atleidimo nuo mokesčio, kurios galėtų būti taikomos biurų pastato tiekimui sau.

72. Šiomis aplinkybėmis jis turi būti laikomas visiškai apmokestinamu pardavimo sandoriu, kurį sudarė *Gemeente*. Todėl turi būti galimybė pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį atskaityti visą pirkimo PVM už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, kurias *Gemeente* įsigijo tam apmokestinamajam pardavimo sandoriui.

73. Tačiau kalbant apie patį tiekimą sau, pažymėtina, kad *Gemeente* turės sumokėti PVM nuo visos sandorio vertės. Paskui pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis tiek, kiek pastatas naudojamas *Gemeente* apmokestinamajai veiklai (šiuo atveju – 5 %), ji galės atskaityti tą pirkimo mokestį iš pardavimo mokesčio, už kurį ji turi atsiskaityti mokesčių inspekcijai. Nuo

likusi? 95 %, susijusi? su naudojimu kitiems sandoriams, atskaita negalima.

74. Apibendrinant galima pasakyti, kad jeigu b?t? taikomas mano si?lomas aiškinimas, šioje byloje b?t? padaryta toliau nurodyta išvada. *Gemeente* pastato naudojimo pradžia 2003 m. turi b?ti laikoma tiekimu už atlyg?, ir apmokestinamoji vert? turi b?ti apskai?iuota pagal direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkt? nuo visos patiekt? prek?, ?skaitant žem?s sklyp?, vert?s, jeigu joms dar nepritaikytas PVM. *Gemeente* gali atskaityti pirkimo PVM už visas patiektas prekes arba suteiktas paslaugas, kurias ji ?sigijo šiam tikslui, atitinkamais atvejais ?skaitant už žem?s sklyp?, kai sumokamas PVM, nustatytas už tokias prekes arba paslaugas, kurios laikomos patiektomis (suteiktomis) už atlyg?. Jeigu ji naudoja pastat? savo veikloje tolesniam tiekimui, ji gali iš pardavimo mokes?io už tok? tiekim? pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis atskaityti tik toki? PVM dal?, kuri? turi sumok?ti už tiekim?, laikom? vykdomu už atlyg? pagal 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, kuris atitinka pastato naudojim? apmokestinamajai veiklai, b?tent (pagrindin?s bylos aplinkyb?mis) – 5 %.

Išvada

75. Atsižvelgdama ? visa tai, kas išd?styta, manau, kad Teisingumo Teismas ? *Hoge Raad* užduot? klausim? tur?t? atsakyti taip:

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?io ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 5 straipsnio 7 dalies a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad jis taikomas tokiais atvejais, kai savivaldyb? pradeda naudoti pastat?, kur? yra pasistatydinusi savo žem?s sklype ir kurio 94 % ketina naudoti savo, kaip valdžios institucijos, veiklai, o 6 % – savo, kaip apmokestinamojo asmens veiklai, ?skaitant 1 % naudojim? nuo mokes?io atleistai veiklai, kuriai netaikoma teis? ? atskait?.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?io ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva). Šeštoji direktyva galiojo pagrindin?s bylos aplinkybi? metu, bet v?liau be esmini? pakeitim? 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, p. 1).

3 – 2012 m. lapkri?io 8 d. sprendimas (C?299/11, dar nepaskelbtas Rinkinyje).

4 – Cituojamas šios išvados 12 punkte min?to Sprendimo *Gemeente Vlaardingen* 25 punkte.

5 – 2012 m. vasario 16 d. sprendimas (C?594/10, dar nepaskelbtas Rinkinyje). Taip pat žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Puffer* (C?460/07, Rink. p. I?3251) 39 ir paskesnius punktus.

6 – Šis požiūris pasikeitė, kai nuo 2011 m. sausio 1 d. įsigaliojo 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos bendras nuostatas (OL L 10, p. 14), priimto 168a straipsnio 1 dalis; joje numatyta: „Nekilnojamojo turto, kuris yra apmokestinamojo asmens veiklai skirtas turto dalis ir apmokestinamasis asmuo jį naudoja ir verslo, ir privačiais savo ar savo darbuotojų tikslais, arba, platesne prasme, kitais nei verslo tikslais, atveju už su šiuo turtu susijusias išlaidas PVM atskaitomas <...> tik už to turto naudojimo dalį, kuri susijusi su apmokestinamojo asmens verslo tikslais“. Pagal 168a straipsnio 2 dalį valstybės narės gali taikyti tą pačią taisyklę kitoms prekėms. Tačiau *ratione temporis* šie nauji teisės aktai neturi tokios pagrindinei bylai.

7 – Minutas šios išvados 12 punkte nurodyto Sprendimo *Gemeente Vlaardingen* 25 punkte, 26–40 punktai. Taip pat žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta* (C-437/06, Rink. p. I-1597) 26–31 punktus.

8 – Šio sprendimo 39 punktas.

9 – 3 straipsnio 1 dalies h punktas suformuluotas remiantis Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktu.

10 – Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrą pastraipį.

11 – *Gemeente* teigia, kad turėjo būti nugriautas esamas pastatas, išskyrus jo fasadą, ir už fasado pastatytas naujas pastatas.

12 – Ko gera, *Gemeente* buvo susitarusi su mokesčių inspekcija dėl tokio skirstymo.

13 – Žr. šios išvados 15 punktą.

14 – Žr. šios išvados 17 punktą.

15 – Žr. šios išvados 35–38 punktus.

16 – Žr. šios išvados 55 ir paskesnius punktus.

17 – Taip pat žr. 7 išnašoje minėto Sprendimo *Securenta* 37 punktą.

18 – Žr. šios išvados 17 ir 18 punktus.

19 – Sprendimo *VNLTO*, nurodyto Sprendimo *Gemeente Vlaardingen* (šios išvados 12 punktas) 25 punkte, 39 punktas.

20 – Šios išvados 12 punkte nurodyto Sprendimo *Gemeente Vlaardingen* 25 punktas.

21 – Jo pateiktos išvados 57 punktas.

22 – Taip pat žr. generalinio advokato J. Mazák išvados, pateiktos 3 išnašoje nurodytoje byloje *Gemeente Vlaardingen*, 10 išnašą ir *a contrario* toje byloje priimto sprendimo 27 punktą.

23 – Žr. Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*, minėto 3 išnašoje, 30 ir paskesnius punktus.