

GENERALINIO ADVOKATO

PAOLO MENGOZZI IŠVADA,

pateikta 2015 m. spalio 15 d.(1)

Byla C-128/14

Staatssecretaris van Financiën

prieš

Het Oudeland Beheer BV

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas, Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Šeštoji PVM direktyva – 5 straipsnio 7 dalies a punktas – Apmokestinamieji sandoriai – Prekės, gyty vykdančios apmokestinamojo asmens verslą, panaudojimas verslo tikslams – Prilyginimas tiekimui už atlygą – Apmokestinamoji vertė – 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas – Savikaina – Sumokėtas ir atskaitytas Pridėtinės vertės mokestis – Teisė į ilgalaikę nuomą – Metinis ilgalaikės nuomos mokestis“

1. Šioje byloje, kuri susijusi su *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) pateiktu prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl Šeštosios direktyvos 77/388/EEB(2) išaiškinimo, Teisingumo Teismo prašoma dar kartą pateikti paaiškinimus dėl vadinamojo „vidaus tiekimo“ apmokestinamosios vertės nustatymo.

2. Tai sandoriai, kuriais apmokestinamieji asmenys verslo tikslais panaudoja prekes, kurias sigydomi jie nesumokėjo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), nes pagamino jas patys arba, kalbant bendriau, jie „iš vidaus“, vykdydami savo verslą(3). Siekiant išvengti mokesčio lengvatų taikymo šiems apmokestinamiesiems asmenims, Šeštoji direktyva suteikė valstyboms narėms galimybę, taip pat numatytą ir Direktyvoje 2006/112/EB(4), vidaus tiekimus, kai turtas buvo naudojamas PVM neapmokestinamai veiklai, prilyginti tiekimams už atlygą ir taip minėtą panaudojimui apmokestinti PVM. Teisingumo Teismas jau daugelį kartų yra nagrinėjęs klausimus, susijusius su tokios rūšies sandorių apmokestinimo PVM tvarka(5).

3. Šioje byloje pateikti prejudiciniai klausimai iškelti nagrinėjant žmonių (*Het Oudeland Beheer BV* (toliau – *Oudeland*) ir *Staatssecretaris van Financiën* (mokesčių administratorius) ginčą dėl pranešimo apie PVM perskaičiavimą, susijusio su sudėtingo nekilnojamojo turto sandorio, kuriuo suteikiama teisė į ilgalaikę žemę ir ant jos statomo pastato nuomą, jo statybos užbaigimą ir nuomą, apmokestinimu.

4. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar teisė į ilgalaikę nuomą suteikimas ir pastato statybos užbaigimo sėkmingos, už kuriuos *Oudeland* jau sumokėjo PVM, tačiau pasinaudojo teise į atskaitą, gali būti traukti į vidaus tiekimo

apmokestinamą?j? vert?, kuri? sudaro pastato, kaip biur? pastato, nuoma. Jeigu taip ir yra, teismas taip pat nori sužinoti, kaip turi būti nustatyta teis?s ? ilgalaik? nuom? vert? min?to mokes?io tikslais.

I – Teisinis pagrindas

A – *S?jungos teis?*

5. Nors nuo 2007 m. sausio 1 d. Direktyva 2006/112 panaikino ir pakeit? Šeštąją direktyvą, atsižvelgiant ? pagrindin?s bylos aplinkybi? susiklostymo laik? pagrindin?s bylos atžvilgiu vis dar taikoma pastaroji direktyva.

6. Paprastai PVM apmokestinamas prekų tiekimas už atlygą valstyb?s nar?s teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks(6).

7. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje prekų tiekimas apibr?žiamas kaip „teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“. Tos pa?ios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punktu valstyb?ms nar?ms suteikiama galimyb? materialiuoju turtu laikyti „daiktines teises ? nekilnojamąjį turtą, kurios j? tur?tojui suteikia teis? naudotis nekilnojamuoju turtu“. Pagal to paties straipsnio 5 dalį valstyb?s nar?s gali laikyti, kad tam tikr? statybos darb? perdavimas yra tiekimas.

8. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte, t. y. nuostatoje, susijusioje su vidini? tiekim? apmokestinimu, nustatyta, kad valstyb?s nar?s gali laikyti tiekimu už atlygą „prekų panaudojim? apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tos prek?s yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, ?sigytos ar importuotos vykdant apmokestinamojo asmens verslą, jei ne visa [PVM] už tokias prekes suma, jas ?sigijus iš kito apmokestinamojo asmens, gal?t? būti atskaityta“.

9. Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antrajame sakinyje numatyta, kad prek?s, išskyrus Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 4 dalies b punkte nurodytas prekes, ir paslaugos, už kurias s?skaitos pateikiamos ir apmokamos per keletą kartų iš eil?s, yra pristatytos ar atliktos tuomet, kai baigiasi ataskaitinis laikotarpis, su kuriuo susijusios s?skaitos ir apmok?jimas.

10. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas vis? pirma susij?s su šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte numatyt? sandori? PVM apmokestinamosios vert?s nustatymu. Pagal šią nuostatą tokie prekų apmokestinamąjį vert? sudaro „t? prekų ar panaši? prekų ?sigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu“.

11. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalį teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinas. To paties straipsnio 2 dalyje pažymima, kad tiek, kiek prekes apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti teis? iš mokes?io, kur? turi sumokėti, atskaityti PVM, apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes (17 straipsnio 2 dalies a punktas), taip pat PVM, kur? reikia sumokėti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punktą (17 straipsnio 2 dalies c punktas). Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ketina naudoti sandoriams, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis PVM negali būti atskaitomas, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad „gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga [PVM] dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams“.

12. Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatyta, kad atskaita turi būti tikslinama numatytais atvejais, ypa? kai atskaitytoji suma buvo didesn? arba mažesn? už t? sumą, ? kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis?, arba kai pasikei?ia aplinkyb?s, ? kurias atsižvelgiant apskai?iuota atskaitoma suma. Pagal tos pa?ios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus. Kalbant apie nekilnojamąjį turtą, š? laikotarp?

galima pratęsti iki 20 metų.

B – *Nyderlandų teisę*

13. Pagal pagrindinę bylos aplinkybųms taikytinos 1968 m. Apyvartos mokesčių įstatymo (*Wet op de omzetbelasting 1968*, toliau – PVM įstatymas) redakcijos 3 straipsnio 1 dalį prekių tiekimu, be kita ko, laikomas „pastatų tiekimas, vykdomas tų, kurie jį pastatę, išskyrus neužstatytą žemę, kuri nėra statyboms skirta žemė“, ir (c punktas) „naudojimasis verslo tikslais savo įmonėje pagamintomis prekėmis, kai už šias prekes, jei jos būtų įsigytos iš verslininko, reikėtų sumokėti mokesčius, kurio negalima visiškai ar iš dalies atskaityti; vykstant įmonės veiklai pagamintoms prekėms prilyginamos prekės, kurios buvo pagamintos pagal užsakymą suteikus medžiagas, įskaitant žemės sklypus“ (h punktas).

14. Pagal to paties 3 straipsnio 2 dalį prekių tiekimu taip pat laikomas teisių nekilnojamųjų turtų suteikimas „su sąlyga, kad visas atlygis, įskaitant apyvartos mokesčius, sudaro sumą, kuri yra mažesnė nei šių teisių ekonominė vertė. Ekonominė vertė yra ne mažesnė kaip nekilnojamojo turto, kurį suteikta tokia teisė, kokią jį suteikė nepriklausomas trečiasis asmuo dokumento sudarymo dieną, savikaina, įskaitant PVM“.

15. Pagal PVM įstatymo 8 straipsnio 3 dalį „atlygiu už tiekimą pagal 3 straipsnio 1 dalies <...> h punktą <...> laikoma suma (neįskaitant apyvartos mokesčių), kuri turėtų būti sumokėta už prekes, jei jos tiekimo momentu būtų įsigytos ar pagamintos tokios būklės, kokios buvo tuo momentu“.

16. Kalbant apie apmokestinamąją vertę, PVM įstatymo 8 straipsnio 5 dalies b punkte numatyta, kad valstybės institucijų sprendimu gali būti nustatyta, kiek nuosavybei, dėl kurios yra sukurta teisė į ilgalaikę nuomą, taikomi mokesčiai susiję su atlygiu.

17. Ši nuostata įgyvendinta 1968 m. įgyvendinimo nutarimu dėl apyvartos mokesčių (*Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968*; toliau – įgyvendinimo nutarimas), jo 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „[t]uomet, kai ilgalaikės nuomos teisė suteikiama, perduodama ir nutraukiama <...>, taip pat, kai jos atsisakoma, ilgalaikės nuomos mokesčių vertė sudaro atlygio dalį, tačiau ši vertė negali būti didesnė nei turto, su kuriuo susijusi ši teisė, ekonominė vertė“. To paties straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad būtų ilgalaikės nuomos mokesčių vertė nustatoma pagal minėto nutarimo A priedą. Įgyvendinimo nutarimo A priedo b punkte nustatyta, kad ilgalaikės nuomos mokesčių, „kuris praėjus tam tikram laikui baigiasi, [vertė] nustatoma kaip metinė suma, padauginta iš metų, per kuriuos turės būti atliekami mokėjimai, skaičiaus“, tačiau atkreiptinas dėmesys į tai, kad visi pinigai skaičiuojami laikantis šiamo priedo nustatyto tarifo.

II – Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, nacionalinis procesas ir prejudiciniai klausimai

18. 2004 m. kovo 8 d. *Oudeland* įgijo teisę į ilgalaikę žemės sklypo, įskaitant šiame sklype esančio statomo namo, nuomą mokant kasmet avansu mokėtiną sumą (toliau – ilgalaikės nuomos mokesčiai). Nustatyta 20 metų ilgalaikės nuomos trukmė. Ilgalaikės nuomos metinis mokeskis sudarė 330 000 EUR.

19. Kadangi Nyderlanduose teisės į ilgalaikę nuomą suteikimas laikomas nekilnojamojo turto tiekimu apmokestinimo PVM tikslais(7) ir dėl to *Oudeland* šis mokestis taikomas, buvo nustatytas 730 455 EUR PVM už jai suteiktą teisę į ilgalaikę nuomą. Laikantis gyvendinimo nutarimo A priedo b punkto ši suma apskaičiuota taikant atitinkamą 19 % tarifą nuo kapitalizuotos atlygio už sutartą teisę į ilgalaikę nuomą suteikimą vertę (kuris sudaro 3 844 550 EUR) ir gauta metinio ilgalaikės nuomos mokesčio forma. *Oudeland* sumokėjo šią sumą verslininkui, kuris suteikė teisę į ilgalaikę nuomą, ir vėliau jį atskaitė savo 2004 m. kovo mėn. PVM deklaracijoje.
20. Suteikus ilgalaikės nuomos teisę, *Oudeland* nurodė baigti statyti pastatą, kuris vėliau jai buvo perduotas kaip tinkantis naudoti biurų pastatas. Pastato statybos užbaigimas kainavo 1 571 749 EUR. *Oudeland* sumokėjo 298 632 EUR kaip PVM ir iškart visą šią sumą atskaitė iš PVM sumos. Baigiant pastato statybos darbus su jo pirmo metinio ilgalaikės nuomos mokesčio už teisę į ilgalaikę nuomą sumokėjimo terminas, ir jį *Oudeland* sumokėjo.
21. Peržmisi pastatą *Oudeland* jį išnuomojo nuo 2004 m. birželio 1 d. Dėl dalies pastato (pagal Nyderlandų Karalystės pateiktą informaciją ji užima 12,5 % pastato ploto) *Oudeland*, sutarusi su nuomininkais, nusprendė nesinaudoti PVM neapmokestinimu, kuris numatytas nekilnojamojo turto nuomos atveju(8). Likusi pastato dalis, užimanti 87,5 % pastato ploto, buvo išnuomota, veikla neapmokestinama PVM.
22. *Oudeland* laikėsi nuomonės, kad pastato nuoma turėjo būti laikoma vidiniu tiekimu, kaip jis suprantamas pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalies h punktą, kuris grindžiamas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktu. Taigi ji sumokėjo PVM už biurų pastato dalies nuomą, kuriai netaikoma PVM ir dėl kurios ji neturėjo teisės į atskaitę. *Oudeland* nustatė apmokestinamąją vertę, kurią traukė visas statybos užbaigimo sąnaudas be PVM ir tiekimo momentu mokėtiną ilgalaikės nuomos metinį mokestį (330 000 EUR).
23. Vis dėlto mokesčių administratorius nepritarė tokiam požiūriui ir nusprendė, kad pastato nuomos apmokestinamoji vertė turėjo būti apskaičiuota pagal statybos užbaigimo sąnaudas ir kapitalizuotą visą ilgalaikės nuomos mokesčių vertę, t. y. 3 844 500 EUR, apskaičiuotą pagal gyvendinimo nutarimo A priedo b punktą. Taigi jis pranešė *Oudeland* apie perskaičiavimą, kiek tai susiję su suma, kurią sudaro skirtumas tarp *Oudeland* apskaičiuotos apmokestinamosios vertės ir mokesčių administratoriaus apskaičiuotos apmokestinamosios vertės. Pastarasis vėliau nusprendė atmesti *Oudeland* pateiktą skundą dėl pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą.
24. *Oudeland* apskundė šį sprendimą *Rechtbank te 's-Gravenhage* (Hagos pirmosios instancijos teismas), šis atmetė skundą. Tuomet apeliacine tvarka *Oudeland* šį sprendimą apskundė *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hagos apeliacinis teismas); šis priėmė skundą ir panaikino *Rechtbank te 's-Gravenhage* sprendimą, mokesčių administratoriaus sprendimą ir pranešimą dėl mokesčio perskaičiavimo. Apeliacinis teismas nusprendė, kad pagal PVM įstatymo 8 straipsnio 3 dalį vidaus tiekimo apmokestinamąją vertę veina žemės, kuri ilgalaikės nuomos pagrindu turi *Oudeland*, savikaina ir kad šiuo klausimu reikia vadovautis verte, kuri bendrovei *Oudeland* žemę turėjo vidaus tiekimo momentu. Ši vertė negali būti prilyginama žemės vertei, kokia ji tuo metu buvo savininkui, o turi būti apsiribota ilgalaikės nuomos mokesčio, sumokėto iki pastato statybos darbų užbaigimo, verte.
25. Mokesčių administratorius apskundė šį teismo sprendimą kasacine tvarka prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
26. Šiame teisme nagrinėjamas ginčas susijęs su klausimu, kaip reikėtų nustatyti pagrindinę byloje nagrinjamo vidaus tiekimo PVM apmokestinamąją vertę. Konkrečiai ginčijamasi dėl klausimo, ar jį reikėtų traukti tik metinius ilgalaikės nuomos mokesčius, susijusius su teisės į

ilgalaik? nuom? suteikimu, sumok?tus vidaus tiekimo dien?, ar vis d?lto vis? tokios teis?s suteikimo vert?, lygi? min?t? ilgalaik?s nuomos mokes?i? kapitalizuotai vertei.

27. Šiomis aplinkybomis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, viena vertus, pažymi, kad, kaip nustatyta Sprendime *Gemeente Vlaardingen*(9), tokiu atveju, kaip nagrin?jamasis šioje byloje, PVM apmokestinam?j? vert? sudaro bendra žem?s sklypo, jame esan?io pastato ir gamybos vert? su s?lyga, kad apmokestinamasis asmuo dar n?ra sumok?j?s su šiomis vertomis ir šiomis s?naudomis susijusio PVM. Vis d?lto jam kyla klausimas, ar š? sprendim? reikia aiškinti taip, kad ? apmokestinam?j? vert? nereik?t? ?traukti t? savikainos dali?, už kurias PVM buvo sumok?tas, net jeigu pagal nacionalin?s teis?s nuostatas apmokestinamasis asmuo v?liau atskait? vis? d?l šio dali? sumok?t? PVM.

28. Kita vertus, jeigu šios savikainos dalys tur?t? b?ti ?trauktos ? apmokestinam?j? vert?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, kaip nustatyti teis?s ? ilgalaik? nuom? vert?s apmokestinam?j? vert?. Vis? pirma jis nori sužinoti, kaip laipsniškai mok?tini ilgalaik?s nuomos mokes?iai ?traukiami ? vidaus tiekimo apmokestinam?j? vert?.

29. Šiomis aplinkybomis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderland? Aukš?iausias Teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad tiekimo atveju, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, žem?s sklyp? ar kit? medžiag? savikaina, už kuri? j? ?sigijimo atveju (šiuo atveju suteikus daiktin? teis? buvo suteikta teis? naudoti nekilnojam?j? turt?) apmokestinamasis asmuo sumok?jo PVM, ne?eina ? apmokestinam?j? vert?? Ar yra kitaip, jei apmokestinamasis asmuo atskait? š? pirkimo PVM pagal nacionalin?s teis?s nuostatas, neatsižvelgiant ? tai, ar šiuo klausimu jos yra suderinamos su Šešt?ja direktyva?

2. Ar nagrin?jimu atveju, kuomet žem?s sklypas su jame statomu pastatu buvo ?sigytas kartu suteikiant daiktin? teis?, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punkt?, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad ilgalaik?s nuomos mokes?io vert?, t. y. sum?, kasmet mok?tin? per laikotarp? ar per likus? daiktin?s teis?s galiojimo laikotarp?, vert? ?eina ? tiekimo, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 5 dalies a punkt?, apmokestinam?j? vert??“

III – Procesas Teisingumo Teisme

30. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nutart? Teisingumo Teismas gavo 2014 m. kovo 18 d. 2014 m. liepos 16 d. vykusiame teismo pos?dyje pastabas pateik? ir nuomones išsak? *Oudeland*, Nyderland? vyriausyb? ir Europos Komisija.

IV – Teisin? analiz?

A – Preliminarios pastabos

31. Prieš atsakant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateiktus klausimus pirmiausia reikia aptarti vidaus tiekimams taikom? PVM tvark?, šios tvarkos prasm? ir tiksl?, kaip jie apibr?žti Teisingumo Teismo praktikoje.

32. Iš Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkto, dabar – Direktyvos 2006/112 18 straipsnio a dalies, matyti, kad valstyb?s nar?s gali laikyti tiekimu už atlyg?, taigi ir apmokestinti PVM, sandorius, kuriuos pavadinome „vidaus tiekimu“, kai apmokestinamasis asmuo prekes

naudoja verslo tikslais, kai tos prekės yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, įsigytos ar importuotos vykdant apmokestinamojo asmens verslą, kai ne visa PVM už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, gali būti atskaityta.

33. Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, dabar – Direktyvos 2006/112 74 straipsnį, tokių prekių atveju apmokestinamąjį vertę sudaro tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, matyti, kad yra konstatuota, jog nagrinėjamu atveju apmokestinamoji vertė nustatyta vadovaujantis pagaminimo savikaina. Taip pat nagrinėjama, kad šie savikainos traukta teisės į ilgalaikę nuomos suteikimo kaina ir pastato statybos darbų užbaigimo kaina.

34. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas susijęs su situacijomis, kurioms susiklosčius tiek Šeštojoje direktyvoje, tiek Direktyvoje 2006/112 numatyta atskaitos sistema paprastai negalėtų būti taikoma. Taikant šią sistemą tiek, kiek prekės naudojamos pardavimo mokesčių apmokestinamai ekonominei veiklai, už šias prekes sumokėto pirkimo mokesčio atskaita taikoma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo. Tačiau jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės naudojamos neapmokestinamiems PVM sandoriams, negalima taikyti už šias prekes sumokėto pirkimo mokesčio atskaitos. Nagrinėjama nuostata susijusi būtent su pastaruoju atveju, t. y. situacija, kai pirkimo metu sumokėtas PVM pardavimo metu nėra atskaitomas, nes pardavimo metu vykdytai ekonominei veiklai PVM nebuvo taikytas(10).

35. Konkrečiau kalbant, minėta nuostata valstyboms narėms leidžia teisės aktais mokestinius klausimus sureguliuoti taip, kad žmonių, kurios vykdydamos PVM neapmokestinamą veiklą negali atskaityti PVM, sumokėto įsigyjant verslui reikalingų prekių, padėtis nebūtų mažiau palanki nei jų konkurentų, kurie vykdydami tą pačią veiklą naudoja be PVM įsigytas prekes, kurias patys gamina arba, bendriau tariant, gauna vykdydami savo verslą. Tam, kad šiems konkurentams tenkanti mokesčių našta būtų tokia pati kaip ir žmonių, prekes įsigijusių iš trečiųjų šalių, nagrinėjama nuostata suteikia valstyboms narėms galimybę neapmokestinamą žmonių veiklos rūšį tikslams skirtų prekių, gautų iš pačių žmonių, panaudojimui laikyti atlygintinu prekių tiekimu ir minėtam panaudojimui taikyti PVM(11).

36. Iš šių svarstymų matyti, kad nuostata, leidžianti valstyboms narėms PVM apmokestinti vidaus tiekimus, siekiama užkirsti kelią konkurencijos iškreipymui, užtikrinant, kad apmokestinamieji asmenys būtų vertinami vienodai, laikantis mokesčių neutralumo principo, kuris neatsiejamas nuo PVM sistemos(12). Šia nuostata pirmiausia siekiama užkirsti kelią bet kokiai apmokestinamąjį asmenį, kurie prekių įsigijo iš kito apmokestinamojo asmens, ir apmokestinamąjį asmenį, kurie ją gavo iš savo žmonių, nelygybei PVM srityje. Ja siekiama apmokestinamiesiems asmenims, kurie neapmokestinamos veiklos tikslais panaudoja vykdant savo verslą gautas prekes, taikyti tokią pačią mokestiną naštą kaip ir jos konkurentams, kurie vykdo tą pačią neapmokestinamą veiklą, panaudodami prekes, kurių įsigijo iš trečiųjų asmenų(13).

37. Šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prejudicinius klausimus reikia atsakyti atsižvelgiant į šiuos teismo praktikoje nurodytus principus.

B – Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

38. Pirmuoju klausimu prašoma priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turėtų būti aiškinami taip, kad nekilnojamojo turto, pastatyto sklype, kuriuos apmokestinamasis asmuo įgijo daiktinę teisę, suteikiančiai jam teisę naudoti nekilnojamąjį turtą, ir

min?to nekilnojamojo turto, kur? jo nurodymu baig? statyti tre?iasis asmuo, panaudojimas PVM neapmokestinamos veiklos tikslais gali b?ti apmokestinamas PVM, kai apmokestinam?j? vert? sudaro ?gytos daiktin?s teis?s vert? ir pastato statybos užbaigimo s?naudos, kai apmokestinamasis asmuo jau yra sumok?j?s PVM, susijus? su šia verte ir šiomis s?naudomis, ta?iau j? vis? taip pat yra atskait?s.

39. Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad šiuo *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderland? Aukš?iausiasis Teismas) prejudiciniu klausimu iš esm?s siekiama išaiškinti d?l Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*(14) taikymo srities. Šis sprendimas buvo susij?s su atveju, panašiu ? nagrin?jam? šioje byloje, kai savivaldyb? buvo patik?jusi tretiesiems asmenims ?rengti sportui skirt? žem?s sklyp?, kurio savinink? ji buvo ir kur? v?liau išnuomojo, tai buvo PVM neapmokestinama veikla. Min?tame sprendime Teisingumo Teismas nusprend?, kad dvi min?tos Šeštosios direktyvos nuostatos nedraud?, kad apmokestinamojo asmens, kaip savininko, turim? žem?s sklyp?, kurie buvo ?rengti tre?i?j? asmen?, panaudojimas PVM neapmokestinamos ekonomin?s veiklos tikslais 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(15).

40. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo patektu klausimu iš esm?s siekiama išsiaiškinti šiame sprendime Teisingumo Teismo vartojamo teiginio „dar nesumok?jo PVM, susijusio su šia verte ir šiomis s?naudomis“ taikymo srit?, t. y. vis? pirma, ar iš PVM apmokestinamosios vert?s reik?t? išskai?iuoti s?naud? dalis, nagrin?jamu atveju – teis?s ? ilgalaik? nuom? suteikimo vert? ir pastato statybos užbaigimo s?naudas, už kurias apmokestinamasis asmuo jau sumok?jo PVM, ta?iau j? vis? taip pat atskait?.

41. *Oudeland* ir Nyderland? vyriausyb? mano, kad jeigu už vidaus tiekimo s?naud? dalis sumok?tas PVM buvo atskaitytas, faktinio dvigubo apmokestinimo arba pakartotinio apmokestinimo n?ra, taigi ? šias dalis galima atsižvelgti vertinant min?to tiekimo apmokestinam?j? vert?, ta?iau Komisija mano, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas nagrin?jamos bylos aplinkyb?ms net n?ra taikytini, nes *Oudeland* jau yra sumok?jusi PVM, susijus? su šiuo tiekimu ir pastato statybos užbaigimo darbais. Komisija mano, jog tam, kad *Oudeland* situacija, susijusi su PVM, b?t? pakoreguota, b?t? reik?j? pasinaudoti Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatyta atskaitos tikslinimo sistema.

42. Pirmiausia reikia išnagrin?ti nuostat?, susijusi? su vidaus tiekim? apmokestinimu, taikytinumo, kur? Komisija gin?ija, klausim? šioje byloje nagrin?jamu atveju. 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(16). Pirma, apmokestinamasis asmuo turt? turi b?ti ?gij?s vykdydamas veikl?, ?skaitant atvej?, kai jis suteikia medžiagas arba žem? nekilnojamojo turto statybai, vykdomai tre?iojo asmens. Antra, š? turt? apmokestinamasis asmuo turi naudoti savo verslo tikslais. Tre?ia, tuo atveju, jei toks turtas b?t? ?sigytas iš kito apmokestinamojo asmens, neb?t? galima atskaityti visos PVM sumos. Jei ?vykdytos šios trys s?lygos, naudojimas verslo tikslais turi b?ti vertinamas kaip apmokestinamasis preki? tiekimas ir (arba) paslaug? teikimas(17).

43. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi konkre?iai nustatyti, ar nagrin?jamu atveju šios s?lygos yra ?vykdytos. Vis d?lto atrodo, kad jokia byloje pateikta informacija nepaneigia šios išvados, ir tiek prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, tiek šalys pagrindin?je byloje sutinka, kad nagrin?jamu atveju nuostata yra taikoma. Pirma, pastatas buvo ?gytas vykdant ?mon?s veikl?, jo statyb? *Oudeland* suteiktame žem?s sklype ir jos suteiktomis medžiagomis užbaig? tre?iasis asmuo(18). Išnuomotas šis turtas buvo naudojamas savo verslo tikslais. O kadangi pastatas buvo naudojamas ir neapmokestinamiesiems

sandoriams, jeigu jis visas būtų buvęs įsigytas iš kito apmokestinamojo asmens, nebūtų buvę galima atskaityti visos pirkimo PVM sumos.

44. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad jeigu sandoriui gali būti taikomos su vidaus tiekimais susijusios nuostatos, šis sandoris turi būti apmokestinimas PVM, kaip nurodyta toliau.

45. Pirma, turi būti galimybė pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį atskaityti visą pirkimo PVM, kurį apmokestinamasis asmuo sumokėjo už prekes, įsigytas siekiant jas panaudoti pardavimo tikslais(19). Galima daryti išvadą, kad *Oudeland* pagrįstai sumokėjo ir atskaitė PVM, susijusį su teisės į ilgalaikę nuomą suteikimo ir pastato statybos užbaigimo sąnaudomis.

46. Antra, pats turto panaudojimas yra apmokestinamas PVM, ir PVM suma, kurią apmokestinamasis asmuo turi sumokėti, turi būti apskaičiuota pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, remiantis bendra kiekvieno elemento verte, su sąlyga, kad PVM už minėtus elementus neturi būti sumokėtas anksčiau(20).

47. Būtent čia ir kyla prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktas klausimas. Kadangi *Oudeland* jau sumokėjo PVM už teisės į ilgalaikę nuomą suteikimą ir pastato statybos užbaigimo darbus ir jį taip pat atskaitė, ar gali šio panaudoto turto savikainos dalys būti įtrauktos nustatant PVM, mokėtino už šio turto, kuris yra vidaus tiekimo objektas, panaudojimą, apmokestinamąjį vertę?

48. Sprendime *Gemeente Vlaardingen* Teisingumo Teismas teigė, kad vidaus tiekimo prilyginimo tiekimui už atlygą galimybė negali būti taikoma siekiant gauti PVM už prekių, kurias atitinkamas apmokestinamasis asmuo pateikė trečiajam asmeniui, kuris jas užbaigė ar pagerino, vertę, kai anksčiau apmokestinant šis apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo PVM už šią vertę(21). Teisingumo Teismas paaiškino, kad toks pakartotinis apmokestinimas būtų nesuderinamas, pirma, su esmine PVM ypatybe, kad jis taikomas atitinkamų prekių ir paslaugų pridėtinei vertei ir už sandorį mokėtinas mokestis apskaičiuojamas atskaičius mokestį, sumokėtą vykdant ankstesnį sandorį. Be to, toks pakartotinis apmokestinimas būtų nesuderinamas su prilyginimo galimybės tikslu, kuriuo neginėjama, kad siekiama leisti valstybėms narėms apmokestinti PVM prekių panaudojimą PVM neapmokestinamos veiklos tikslais, tačiau jokių būdu nesiekama minėtoms valstybėms leisti šią prekių vertės dalies apmokestinti PVM kelis kartus(22).

49. Kaip iš esmės ir tvirtina *Oudeland* ir Nyderlandų vyriausybė, iš šio argumentų matyti, kad Teisingumo Teismas siekė išvengti ne tik formalaus dvigubo apmokestinimo, bet ir faktinio dvigubo apmokestinimo. Nėra jokio dvigubo apmokestinimo, jeigu, vadovaujantis Teisingumo Teismo nurodyta esmine PVM sistemos ypatybe, už savikainos dalis, įtrauktas į vidaus tiekimo apmokestinamąjį vertę, sumokėtas PVM buvo atskaitytas. Šios dalys neturi būti įtrauktos į vidaus tiekimo apmokestinamąjį vertę tik tuo atveju, kai su jomis susijęs PVM turi sumokėti apmokestinamasis asmuo, nes jos nebuvo įtrauktos į atskaitę.

50. Be to, tokį išaiškinimą patvirtina nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktika. Iš tiesų, viena vertus, Sprendime *Gemeente 's-Hertogenbosch* Teisingumo Teismas nebevartojo žodžio „sumokėjo“, o pažymėjo, kad PVM už elementus, kurie turi būti įtraukti į apmokestinamąjį vertę, neturi būti „surinktas“ anksčiau(23). Kita vertus, dar vėliau Sprendime *Property Development Company*(24) Teisingumo Teismas tvirtino, 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“(25). Galima daryti išvadą, kad vertės, už kurias apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo PVM, tačiau jį atskaitę, tikrai gali būti įtrauktos į minėtą apmokestinamąjį vertę.

51. Todėl tai, kad pagrindinėje byloje PVM sumos, susijusios su teisės į ilgalaikę nuomą

suteikimu ir pastato statybos užbaigimu, buvo sumokėtos, nedraudžia šių savikainos dalių traukti į tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamųjų vertę, nes PVM už šiuos elementus buvo atskaitytas.

52. Taip pat reikia pažymėti, kad atsižvelgiant į tai, jog tik dalis nekilnojamojo turto (pagrindinėje byloje nagrinjamu atveju tai sudaro 87,5 % pastato ploto) naudojama veiklai, kuriai netaikomas PVM, PVM atskaita nebus suteikta tik šiai proporcingai daliai. Be to, tiek, kiek prekės naudojamos apmokestinamųjų sandorių tikslais, t. y. šiuo atveju 12,5 % minėto pastato ploto, *Oudeland*, vadovaudamasi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalimis, iš principo turi teisę iš mokesčio, kurį ji turi sumokėti, atskaityti PVM, sumokėtą už vidaus tiekimą(26).

53. Taip pat reikia atmesti Komisijos argumentą, kuri tiesiogiai vadovaudamasi Sprendimu *Gemeente Leusden ir Holin Groep*(27) tvirtina, jog tam, kad *Oudeland* situacija, susijusi su PVM, būtų pakoreguota, būtų reikėtų pasinaudoti Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje, visų pirma šio straipsnio 2 dalyje, numatyta atskaitos tikslinimo sistema.

54. Sprendime *Gemeente Leusden ir Holin Groep* Teisingumo Teismas tvirtino, kad prilyginimas tiekimui už atlygą pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą ir PVM už tos pačios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje numatytą ilgalaikį turtą tikslinimas yra dvi sistemos, turinčios tą patį ekonominį poveikį, t. y. priversti apmokestinamųjų asmenų sumokėti atskaitytą sumą, kurios jis neturėtų teisės atskaityti, tačiau jų sumokėjimo tvarkos yra skirtingos. Iš tiesų, nors Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas leidžia manyti, kad mokėjimas atliekamas vienu kartu, tos pačios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje, susijusioje su ilgalaikiu turtu, numatytas tikslinimas dalimis daugelį metų(28).

55. Vis dėlto iš to paties sprendimo taip pat matyti, kad nors dviejų sistemų ekonominis poveikis yra tas pats, jomis siekiama ne to paties tikslo. Iš tiesų tik Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte kalbama apie prekių panaudojimą apmokestinamojo asmens verslo tikslais. Darytina išvada, kad tuo atveju, kai ši nuostata taikoma, tik Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas gali būti pagrindas iš apmokestinamojo asmens reikalauti sumą, kurios už nekilnojamųjų turtą, vėliau nuomojamą netaikant PVM, buvo iš pradžių atskaitytos(29).

56. Atsižvelgiant į visus išdėstytus argumentus, pirmąjį prejudicinį klausimą Teisingumo Teismui siūlau atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinami taip, kad nekilnojamojo turto, pastatyto sklype, kurį apmokestinamasis asmuo įgijo daiktinę teisę, suteikiančią jam teisę naudoti nekilnojamųjų turtą, ir minėto nekilnojamojo turto, kurį jo nurodymu baigę statyti trečiasis asmuo, panaudojimas PVM neapmokestinamai ekonominei veiklai gali būti apmokestinamas PVM, kai apmokestinamųjų vertė sudaro gytos daiktinės teisės vertę ir pastato statybos užbaigimo sąnaudas, kai apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo PVM, susijusį su šia verte ir šiomis sąnaudomis, tačiau jis visų taip pat yra atskaitės.

C – Dėl antrojo prejudicinio klausimo

57. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės Teisingumo Teismo teiraujasi, ar tuo atveju, kaip nagrinjamasis šioje byloje, kai apmokestinamasis asmuo žemės sklypą su jame statomu pastatu įsigijo kaip daiktinę teisę, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad šios daiktinės teisės vertė, kuri turi būti traukta į tiekimo, kaip tai suprantama pagal tos pačios direktyvos 7 straipsnio 5 dalies a punktą, apmokestinamųjų vertę, turi atitikti visų metinių ilgalaikės nuomos mokesčių vertę – t. y. bendrą sumą, kasmet mokėtiną per daiktinės teisės galiojimo laikotarpį, vertę; ar vertė tą sumą, kurias sudaro likę mokėtini ilgalaikės nuomos mokesčiai už likusią teisę į ilgalaikę nuomą galiojimo laikotarpį, ar vis dėlto jau sumokėta ilgalaikės nuomos

mokesčių vertė.

58. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia pažymi, kad Šeštojoje direktyvoje nenumatyta jokia taisyklė dėl jos 5 straipsnio 3 dalies b punkte numatytų daiktinių teisių apmokestinamosios vertės. Jis mano, kad, viena vertus, galima tvirtinti, jog sumų, mokėtinų per keletą kartų už ilgalaikės nuomos teisės įsigijimą, vertė nepriklauso nuo pastato savikainos, nes šios sumos yra atlygis už laikiną teisę naudotis ir jas nuomininkas moka ne iš karto teisės įsigijimo momentu, o turi mokėti kas metus.

59. Vis dėlto, kita vertus, kai valstybės narės, kaip antai Nyderlandų Karalystė, pasinaudojo galimybe daiktinę teisę vertinti kaip materialųjį turtą ir kai pagal nacionalinės teisės aktus tokios daiktinės teisės suteikimas ir jos perdavimas jos galiojimo laikotarpiu yra apmokestinamas ne mokesčiu, mokėtinu atsižvelgiant į nekilnojamojo turto naudojimo laikotarpį ir periodinius mokėjimus, kurie turi būti atlikti, bet mokesčiu, apskaičiuotu nuo visos sutartos (mokamos kaip „kapitalizuotas ilgalaikės nuomos mokestis“) sumos, kuriai reikia sumokėti iš karto už visą ar likusį laikotarpį, to pasekmę galėtų būti ta, kad tiekimo momentu, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalies h punktą, į savikainą turėtų būti įtraukta dar mokėtina ilgalaikės nuomos mokesčio suma vertė. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat kelia klausimą dėl tokio nacionalinės teisės akto atitikties Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 daliai.

60. *Oudeland* mano, kad įbėsimus ilgalaikės nuomos mokesčius nereikėtų atsižvelgti apmokestinamajam asmeniui nustatant savikainą, nes Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte aiškiai numatyta, kad savikaina turi būti nustatyta vidaus tiekimo metu. Vis dėlto Nyderlandų vyriausybė mano, kad reikia atsižvelgti į kapitalizuotą ilgalaikės nuomos mokesčio už visą teisės į ilgalaikę nuomą galiojimo laikotarpį vertę, kuri yra bendro teisės į ilgalaikę nuomą atlygio vertė, kokia buvo sutarta šalių šio teisę nustatant.

61. Visų pirma primintina, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte tvirtinta taisyklė, pagal kurią šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte numatytą sandorį apmokestinamąjį vertė sudaro „prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu“, nukrypsta nuo tos pačios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte nustatytos bendros taisyklės, pagal kurią į PVM apmokestinamą sandorį apmokestinamąjį vertė įeina atlygis už šiuose sandoriuose numatytų prekių tiekimą ir paslaugų teikimą(30).

62. Be to, iš minėto 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto neabejotinai galima daryti išvadą, kad panaudojimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąjį vertė sudaro sandorio metu nustatyta „savikaina“ tik tada, kai nėra prekių ar panašių prekių įsigijimo kainos(31). Taigi savikainos kriterijus yra apmokestinamosios vertės nustatymo kriterijus, kuris gali būti apibrėžtas kaip „dvigubai likutinis“, nes taikomas tik tuomet, kai nei bendras atlygio kriterijus, nei papildomas turto ar panašių prekių įsigijimo kainos kriterijus nėra taikomas(32).

63. Kaip minėjau šios išvados 33 punkte, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo manymu, atsižvelgiant į tai, kad yra nustatyta, jog nagrinėjamu atveju nėra pastatų panašaus turto įsigijimo kainos, reikšmingas kriterijus nustatant nagrinėjamo panaudojamo apmokestinamąjį vertę yra savikaina.

64. Teismo praktikoje pateikiami keli nurodymai dėl šio kriterijaus taikymo. Siekiant nustatyti savikainą, reikia išsamiai įvertinti, kokie vertės elementai lėmė tokia kaina(33). Be to, siekiant pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą nustatyti apmokestinamąjį vertę reikia vadovautis bendra kiekvieno iš elementų, kuriuos turi būti atsižvelgta, verte(34). Taip

pat iš paties nuostatos teksto matyti, kad savikaina turi būti nustatyta apmokestinamo tiekimo metu, t. y. tada, kai turtas naudojamas neapmokestinamai veiklai vykdyti(35).

65. Be to, kaip pagrįstai teigia Nyderlandų vyriausybė, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas, kai juo vadovaujamasi siekiant nustatyti naudojimo, kaip jis suprantamas pagal tos pačios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąjį vertę, turi būti vertinamas atsižvelgiant į specifinį šia nuostata siekiamą tikslą, kaip paaiškinta šios išvados 34–36 punktuose – užkirsti kelią konkurencijos iškreipymui užtikrinant, kad apmokestinamieji asmenys būtų vertinami vienodai, laikantis mokesčių neutralumo principo.

66. Galiausiai taip pat reikia atsižvelgti į tai, kad nagrinėjamu atveju pagal nacionalinę nuostatą, grindžiamą Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies a punktu(36), teisės į ilgalaikę nuomos suteikimas vertinamas kaip turto tiekimas.

67. Iš visų šių argumentų matyti, kad, siekiant užtikrinti vienodą apmokestinamąjį asmenų vertinimą, bendros savikainos, kuri atsižvelgiama apmokestinant turtą, įsigytą vykdant apmokestinamojo asmens verslą ir naudojamą neapmokestinamoje veikloje, nustatymu turės būti siekiama apmokestinamąjį asmenį, šiuo atveju – *Oudeland*, apmokestinti tokiais pačiais mokesčiais, kokiais būtų apmokestinamas atitinkamas konkurentas, vykdamas tokį patį neapmokestinamą veiklą naudojant turtą (šiuo atveju žemės sklypą ir užbaigtą statyti pastatą), dėl kurio būtų įgytos teisės į ilgalaikę nuomą ir už kurį jau sumokėjo PVM, tačiau kurio negalėtų atskaityti, nes veikla, kuriai vykdyti šis turtas naudojamas, yra neapmokestinama.

68. Tokiu atveju, kaip nagrinėjamas šioje byloje, ši bendra savikaina bus sudaryta iš, pirma, bendros pastato statybos užbaigimo darbų vertės ir, antra, bendros teisės į ilgalaikę (žemės sklypo ir statomo pastato) nuomos suteikimo savikainos, nustatytos tuo metu, kai pastatas naudojamas neapmokestinamai veiklai. Manau, kad pastaroji vertė atitinka mokėtiną metinį ilgalaikės nuomos mokesčių, kurie dar nesumokėti turto naudojimo momentu, vertę (kapitalizuotą). Iš tikrųjų ši vertė sudaro sąnaudas, kuri atitinkamas konkurentas turėtų, jei norėtų vykdyti tą patį neapmokestinamą veiklą, kad galėtų būti suteikta teisė į turto ilgalaikę nuomą, kurios galiojimo laikas atitiktų daiktinę teisę į turtą, suinteresuotojo asmens turimą tuo momentu, kai jis naudojamas neapmokestinamai veiklai.

69. Šiuo klausimu reikia priminti, kad teise į ilgalaikę nuomą, t. y. iš romėnų teisės kilusia daiktine teise, jos gavėjui sutartam laikotarpiui ir už atlygą suteikiama tokia pati naudojimosi turtu teisė, kokią turi jo savininkas, tokios teisės nesuteikiant jokiam kitam asmeniui, ir dėl to nuomotojas tampa visų pagerinimų ir statybų, kuriuos teisėjas gavėjas atliko nuomos laikotarpiu, savininku(37). Šalys gali susitarti dėl atlygio mokėjimo tvarkos ir sumokama turi būti vienu kartu arba mokėjimus išdėstant per laiką (kaip nagrinėjamu atveju – kasmetinį ilgalaikės nuomos mokesčių formą).

70. Pagrindinis teisės į ilgalaikę nuomą elementas yra suteikiamos teisės ribotas galiojimas laiko atžvilgiu, taigi aišku, kad tokios teisės suteikimo bendra vertė yra proporcinga teisės suteikimo laikotarpiui. Tad būgant laikui ši vertė mažėja.

71. Todėl jeigu, pavyzdžiui, praėjus 10 metų nuo teisės į ilgalaikę nuomą, suteiktos 20 metų, suteikimo pastatytą pastatą *Oudeland* naudotą neapmokestinamai veiklai, šios išvados 67 punkte minėtas atitinkamas konkurentas būtų apmokestinamasis asmuo, kuris, norėdamas vykdyti neapmokestinamą nuomos veiklą, būtų turėjęs įgyti teisę į ilgalaikę nuomą (už tai jis mokėtų PVM, kurio vėliau negalėtų atskaityti) tik 10 metų laikotarpiui. Tokiu atveju būtų nepagrįsta reikalauti, kad suinteresuotasis asmuo, kuris pradeda naudoti turtą, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą (nagrinėjamame pavyzdyje – *Oudeland*), mokėtų PVM už visą teisės į ilgalaikę nuomą sutartu laikotarpiu mokėtiną ilgalaikės nuomos

mokės?i? sum?. Iš ties? ši vert? neatitikt? teis?s ? ilgalaik? nuom? savikainos, nustatytos naudojimo metu.

72. Pirmiausia, priešingai, nei tvirtina Nyderland? vyriausyb?, remdamasis šiais argumentais nematau, kad kapitalizuota ilgalaik?s nuomos mokės?i?, mok?tin? per vis? teis?s ? ilgalaik? nuom? galiojimo laikotarp?, vert? gal?t? atitikti bendr? teis?s ? ilgalaik? nuom? savikainos, nustatytos turto naudojimo metu, vert?(38). Taip b?t? tik tada, jeigu turtas naudojamas teis?s ? ilgalaik? nuom? atsiradimo momentu.

73. Kita vertus, vadovaujantis tais pa?iais argumentais atrodo, kad, priešingai, nei tvirtina *Oudeland*, reikia atmesti teigin?, kad teis?s ? ilgalaik? nuom? savikaina gal?t? atitikti tik jau sumok?t? ilgalaik?s nuomos mokės?i? vert?. Iš tikr?j? ši vert? neatitinka teis?s ? ilgalaik? nuom? vert?s, nustatytos turto naudojimo metu. Šiuo poži?riu, priešingai, nei tvirtina *Oudeland*, aplinkyb?, kad visa savikaina dar nebuvo padengta, neturi reikšm?s siekiant nustatyti ši? kain?, kuri tur?t? b?ti suprantama kaip s?naudos, kuri? tur?t? atitinkamas šios išvados 67 punkte min?tas konkurentas.

74. Galiausiai, kalbant apie prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo abejones d?l Nyderland? teis?s akt?, kuriuose numatyta, kad daiktin?s teis?s suteikimas arba perdavimas apmokestinamas PVM, mok?tinu iš karto už vis? sum?, sutart? d?l viso laikotarpio, atitikties Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 daliai, pažymiu, kad pats prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tvirtina, kad jo nagrin?jama byla n?ra tiesiogiai susijusi su šiuo klausimu minimu atveju. Tod?l nematau, kad Teisingumo Teismui b?tinai reik?t? aiškinti š? klausim? nagrin?jant ši? byl?. Šiuo klausimu tik pažym?siu, kad bet kuriuo atveju nuostatoje, kuri? prašoma išaiškinti pateikus antr?j? prejudicin? klausim?, t. y. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkt?, numatytas kriterijus – savikaina; taigi vert?, kuri? reik?t? ?traukti ? šioje nuostatoje numatyt? apmokestinam?j? vert?, yra bendra savikainos dalies vert?, neatsižvelgiant ? sutartas mok?jimo s?lygas.

75. Tod?l manau, kad ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip: tokiu atveju, kaip nagrin?jamasis pagrindin?je byloje, kai apmokestinamasis asmuo žem?s sklyp? su jame statomu pastatu ?sigijo kaip daiktin? teis?, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad šios daiktin?s teis?s vert?, kuri turi b?ti ?traukta ? tiekimo, kaip tai suprantama pagal tos pa?ios direktyvos 7 straipsnio 5 dalies a punkt?, apmokestinam?j? vert?, turi atitikti vis? metini? ilgalaik?s nuomos mokės?i?, kurie liko mok?ti, vert? turto naudojimo metu.

V – Išvada

76. Atsižvelgdamas ? išd?stytus argumentus, si?lau Teisingumo Teismui ? *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderland? Aukš?iausiasis Teismas) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokės?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokės?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 5 straipsnio 7 dalies a punktas ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi b?ti aiškinami taip, kad nekilnojamojo turto, pastatyto sklype, ? kur? apmokestinamasis asmuo ?gijo daiktin? teis?, suteikian?i? jam teis? naudoti nekilnojam?j? turt?, ir min?to nekilnojamojo turto, kur? jo nurodymu baig? statyti tre?iasis asmuo, panaudojimas prid?tin?s vert?s mokės?iu neapmokestinamos ekonomin?s veiklos tikslais gali b?ti apmokestinamas prid?tin?s vert?s mokės?iu, kai apmokestinam?j? vert? sudaro ?gytos daiktin?s teis?s vert? ir pastato statybos užbaigimo s?naudos, kai apmokestinamasis asmuo jau sumok?jo prid?tin?s vert?s mokest?, susijus? su šia verte ir šiomis s?naudomis, ta?iau j? vis? taip pat yra atskait?s.

2. Tuo atveju, kaip nagrin?jamasis pagrindin?je byloje, kai apmokestinamasis asmuo žem?s

sklyp? su jame statomu pastatu ?sigijo kaip daiktin? teis?, Direktyvos 77/388 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad šios daiktin?s teis?s vert?, kuri turi b?ti ?traukta ? tiekimo, kaip tai suprantama pagal tos pa?ios direktyvos 7 straipsnio 5 dalies a punkt?, apmokestinam?j? vert?, turi atitikti vis? metini? ilgalaik?s nuomos mokes?i?, kurie liko mok?ti, vert? turto naudojimo metu.

1 – Originalo kalba: pranc?z?.

2 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?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).

3 – Tokie sandoriai apibr?žiami ?vairiai, kaip antai „tiekimas sau“, „prilygintas tiekimas“, „integruotas tiekimas“ arba „tiekimas verslo tikslais“. Vis d?lto atsižvelgdamas ? tai, kad prek? ?sigijama ir priskiriama ?mon?s viduje, nor??iau vartoti termin? „vidaus tiekimas“.

4 – 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), kuria nuo 2007 m. sausio 1 d. buvo panaikinta ir pakeista Šeštoji PVM direktyva (žr., be kita ko, Direktyvos 2006/112 18 straipsnio a punkt?).

5 – Žr. sprendimus *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (C?487/01 ir C?7/02, EU:C:2004:263, 90 ir kiti punktai), *Gemeente ?s- Vlaardingen* (C?299/11, EU:C:2012:698), *Gemeente ‘s-Hertogenbosch* (C?92/13, EU:C:2014:2188), *Property Development Company* (C?16/14, EU:C:2015:265).

6 – Žr. Šeštosios direktyvos 2 straipsn? ir Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a punkt?.

7 – Žr. 14 punkte nurodyto PVM ?statymo 3 straipsnio 2 dal? (nurodytas šios išvados 14 punkte). Ši nuostata pagr?sta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punktu.

8 – Tokia galimyb? numatyta pagal PVM ?statymo 11 straipsnio 5 dal?, kurioje vadovaujamosi Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio a punktu.

9 – C?299/11, EU:C:2012:698.

10 – Sprendimas *Gemeente Vlaardingen* (C?299/11, EU:C:2012:698, 25 punktas).

11 – Ten pat, 26 punktas.

12 – Generalinio advokato J. Mazák išvada byloje *Gemeente Vlaardingen* (C?299/11, EU:C:2012:561, 45 ir 47 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

13 – Sprendimas *Gemeente Vlaardingen* (C?299/11, EU:C:2012:698, 27 ir 28 punktai).

14 – Ten pat.

15 – Ten pat, sprendimo 37 punktas ir rezoliucin? dalis.

16 – Šiuo klausimu žr. generalin?s advokat?s E. Sharpston išvad? byloje *Gemeente ?s-Hertogenbosch* (C?92/13, EU:C:2014:267, 60–62 punktai), kuri? Teisingumo Teismas aiškiai pamin?jo savo Sprendimo *Gemeente ‘s-Hertogenbosch* (C?92/13, EU:C:2014:2188) 32 punkte.

17 – Ten pat, 61 punktas.

18 – Ši situacija atrodo panaši ? min?tose bylose, kuriose priimti sprendimai *Gemeente Vlaardingen*

(C-299/11, EU:C:2012:698) ir *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188), nagrinėtą situaciją.

19 – Sprendimas *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, 34 punktas).

20 – Sprendimas *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, 35 punktas), kuriame minimas Sprendimas *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, 28–33 punktai).

21 – C-299/11, EU:C:2012:698, 32 punktas. Kursyvu išskirta mano.

22 – Ten pat.

23 – Sprendimas *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, 35 punktas, cituotas ir pakartotas šios išvados 46 punkte).

24 – C-16/14, EU:C:2015:265.

25 – Ten pat, 42 punktas.

26 – Sprendimas *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, 36 punktas).

27 – C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263 (visų pirma 90 ir paskesni punktai).

28 – Ten pat, 90 ir 91 punktai (išskirta mano).

29 – Ten pat, 92 punktas ir *a contrario* 93 punktas.

30 – Žr. Sprendimą *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, 33 ir 34 punktai) ir pagal analogiją dėl Direktyvos 2006/112 73 ir 74 straipsnių Sprendimą *Marinov* (C-142/12, EU:C:2013:292, 31 punktas). Iš tiesų Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte numatytas sandoriais ekonominiame veikloje, neapmokestinamoje PVM, visų pirma panaudojamos vykdančios apmokestinamojo asmens verslo įgytos prekės. Visais prilyginimo tikslams už atlygą atvejais apmokestinamasis asmuo negauna jokio konkretaus atlygio, kuris galėtų būti apmokestinamoji vertė apskaičiuojant PVM, todėl minėtos direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte tvirtinta taisyklė negali būti taikoma.

31 – Sprendimas *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, 37 punktas).

32 – Dėl savikainos kriterijaus žr. generalinės advokatės E. Sharpston išvados byloje *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:152) 39 punkte pateiktus argumentus.

33 – Sprendimas *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, 40 punktas *in fine*).

34 – Pagal analogiją žr. sprendimus *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, 28 punktas) ir *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, 35 punktas).

35 – Žr. Sprendimą *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, 30 punktas).

36 – T. y. PVM įstatymo 3 straipsnio 2 dalis (žr. šios išvados 14 punktą).

37 – Žr. Sprendimą *Goed Wonen* (C-326/99, EU:C:2001:506, 55 punktas), kuris buvo susijęs su teise į užufruktį, taip pat daiktine teise, kokia yra ir teisė į ilgalaikę nuomą. Manau, kad neverta lyginti teisės į ilgalaikę nuomą ir nekilnojamojo turto nuomos skirtumą ir panašumą, todėl tik pažymėsiu, kad pagrindinis dviejų teisinių situacijų skirtumas, kuris galėtų pagrįsti skirtingą mokestinį vertinimą, yra toks, kad teisės į ilgalaikę nuomą, kaip daiktinės teisės, suteikimas pagal

Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punktą yra vertinamas kaip tiekimas už atlygą, o nuoma taip nevertinama.

38 – Kaip nurodžiau šios išvados 67 punkte, negaliu pritarti Nyderlandų vyriausybės nuomonei, pagal kurią atitinkamas konkurentas turėtų būti apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo tą pačią neapmokestinamą veiklą. Įgijęs viso pastato nuosavybės teisę iš trečiojo asmens. Iš tikrųjų teisės ? turto ilgalaikė nuom? įgijimo vert? tikrai yra mažesn? nei to paties turto nuosavybės įgijimo vert?. Taigi tai nėra dvi panašios vertės.